

Tvorba návrhu vnitropodnikových směrníc pro vybranou účetní jednotku

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Lucie Formanová

Patrik Obrtel

Brno 2017

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Lucii Formanové za ochotu, cenné rady a připomínky, kterými velkou měrou přispěla k tvorbě této bakalářské práce.

V neposlední řadě bych chtěl poděkovat panu Ing. Bohuslavu Novákovi za ochotu, obětování volného času a poskytnutí veškerých potřebných informací, bez kterých by tato bakalářská práce nemohla vzniknout.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci **Tvorba návrhu vnitropodnikových směrnic pro vybranou účetní jednotku** vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2017

Abstract

Obrtel, P. Creation of the proposal of the intercompany regulation in bookkeeping unit. Bachelor Thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2017.

The thesis is focused on internal accounting guidelines which set the accounting rules of a specific organization. The goal is to analyze the current situation of internal accounting guidelines in that specific organization. The analysis of current guidelines is devoted to a formal adjustment, topicality, and meeting the obligations set by legislation. Furthermore, it contains an evaluation of internal guidelines and proposal of changes which ensure the fulfillment of legislative obligations. The thesis also aims to create a proposal of missing internal guidelines according to legislation and to propose recommended guidelines for the organization. Newly drafted internal guidelines will ensure unification of accounting procedures in the organization. The proposal also contains a suggestion of unified style of the guidelines for easier orientation.

Keywords

Internal rules, internal accounting guidelines, organization, accounting, accounting procedures, legislation, depreciation, responsibility

Abstrakt

Obrtel, P. Tvorba návrhu vnitropodnikových směrnic pro vybranou účetní jednotku. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Tato práce je zaměřena na vnitropodnikové směrnice, které stanovují pravidla v účetní jednotce. Cílem je provést rozbor současného stavu vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce. Analýza stávajících vnitropodnikových směrnic je zaměřena na formální úpravu, aktuálnost a na splnění povinností daných legislativou. Následuje zhodnocení stávajících směrnic a návrh jejich změn, které zajistí splnění náležitostí daných legislativou. Cílem je také tvorba návrhu chybějících vnitropodnikových směrnic, jejichž tvorba vyplývá z legislativy, a také tvorba návrhu směrnic doporučených pro účetní jednotku. Nově vytvořené vnitropodnikové směrnice zajistí stanovení jednotných postupů v účetnictví účetní jednotky. Součástí návrhu je také návrh jednotného vzhledu směrnic, který zajistí snadnější orientaci.

Klíčová slova

Vnitřní předpisy, vnitropodnikové směrnice, účetní jednotka, účetnictví, účetní postupy, legislativa, odpisy, odpovědnost

Obsah

1	Úvod	7
2	Cíl práce	8
3	Metodika	9
4	Vnitropodnikové směrnice	10
4.1	Vymezení vnitropodnikových směrnic.....	10
4.2	Význam vnitropodnikových směrnic.....	10
4.3	Legislativní úprava pro vnitropodnikové směrnice	11
4.4	Vlastnosti vnitropodnikových směrnic.....	14
4.5	Formální úprava vnitropodnikových směrnic.....	15
4.6	Klasifikace vnitropodnikových směrnic.....	15
4.7	Směrnice vyplývající z legislativních předpisů.....	17
4.7.1	Vnitropodniková směrnice upravující účetnictví.....	17
4.7.2	Účetní doklady.....	19
4.7.3	Účetní zápisy	19
4.7.4	Průkaznost účetního záznamu.....	20
4.7.5	Směrná účtová osnova a účtový rozvrh.....	20
4.7.6	Kurzové rozdíly.....	21
4.7.7	Odpisový plán	22
4.7.8	Inventarizace majetku a závazků.....	23
4.8	Doporučené vnitropodnikové směrnice.....	24
4.8.1	Oběh účetních dokladů	24
4.8.2	Pokladna	26
4.8.3	Časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky.....	27
4.8.4	Stravování zaměstnanců	28
4.8.5	Dlouhodobý majetek – vymezení, pořízení, ocenění.....	29
4.9	Časté chyby při tvorbě vnitropodnikových směrnic	31
5	Charakteristika vybrané společnosti XY a.s.	33

5.1	Základní údaje a předmět podnikání.....	33
5.2	Historie společnosti.....	33
5.3	Analýza stávajících vnitropodnikových směrnic	34
6	Návrh nových vnitropodnikových směrnic	36
6.1	Šablona pro nově vytvořené vnitropodnikové směrnice	36
6.2	Směrnice č. 1 – Systém zpracování účetnictví, oběh účetních dokladů	38
6.3	Směrnice č. 2 – Průkaznost účetního záznamu.....	40
6.4	Směrnice č. 3 – Kurzové rozdíly.....	43
6.5	Směrnice č. 4 – Dlouhodobý majetek.....	43
6.6	Směrnice č. 5 – Odpisový plán.....	47
6.7	Směrnice č. 6 – Inventarizace majetku a závazků.....	49
6.8	Směrnice č. 7 – Pokladna	53
6.9	Směrnice č. 8 - Tvorba opravných položek, rezerv a časového rozlišení ...	56
6.10	Směrnice č. 9 – Zpracování účetní závěrky	58
7	Závěr	61
8	Literatura	63
9	Seznam obrázků	65
10	Seznam tabulek	66

1 Úvod

Velmi důležitým, avšak často podceňovaným dokumentem v účetní jednotce jsou vnitropodnikové směrnice. V současné době se vyskytuje stále značné množství účetních jednotek, které na tvorbu a aktualizaci těchto směrnic nekladou dostatečný důraz. Často dochází k situacím, kdy vnitropodnikové směrnice pozbývají pro účetní jednotku význam. K tomuto jevu dochází především vlivem absence průběžné aktualizace směrnic. Aktualizace mají význam z důvodu změn v legislativě či změn uvnitř samotné účetní jednotky.

Aby měly vnitropodnikové směrnice významný přínos pro fungování účetní jednotky, musí být sestaveny tak, aby odpovídaly procesům, které uvnitř účetní jednotky probíhají. V praxi dochází k situaci, kdy účetní jednotka použije směrnice jiné účetní jednotky, jen aby splnila povinnosti vyplývající z legislativy. Avšak aby směrnice plnily správnou funkci a byly pro účetní jednotku přínosem, je nutné, aby si je účetní jednotka vytvořila sama na základě znalostí vlastních potřeb.

Význam správně vytvořených vnitropodnikových směrnic pro účetní jednotku spočívá ve sjednocení postupů v rámci účetnictví účetní jednotky. Na základě sjednocených postupů se zvýší efektivita jednotlivých procesů a současně se sníží množství chyb.

V rámci teoretické části práce bude uvedena legislativa, na základě které mají účetní jednotky povinnost vytvořit vnitropodnikové směrnice. Dále bude teoretická část věnována vlastnostem, formální úpravě a klasifikaci vnitropodnikových směrnic, které budou rozděleny do tří skupin. První skupinou jsou vnitropodnikové směrnice, které se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. nebo Českými účetními standardy. Do této skupiny patří například směrnice upravující systém účetnictví, směrnou účtovou osnovu, odpisový plán atd. Do druhé skupiny patří vnitropodnikové směrnice, které vyplývají z jiných právních předpisů, kam řadíme například směrnice týkající se platového výměru. Do poslední skupiny patří směrnice doporučené. Volba těchto směrnic může být u určitých účetních jednotek odlišná. Volba se odvíjí například od předmětu činnosti nebo struktury majetku v evidenci účetní jednotky. Závěr teoretické části bude věnován chybám, kterých se mohou účetní jednotky během tvorby směrnic nejčastěji dopouštět.

V úvodu praktické části bude charakterizována vybraná účetní jednotka. Dále bude prostřednictvím analýzy zjištěn současný stav vnitropodnikových směrnic, kterými účetní jednotka v současné době disponuje. Na základě rozboru současného stavu vnitropodnikových směrnic zvolené účetní jednotky budou identifikována „slabá místa“, popř. bude shledán prostor pro tvorbu nových směrnic, které budou v rámci práce vytvořeny.

2 Cíl práce

Hlavní cílem této bakalářské práce je rozbor, zhodnocení a následná tvorba vnitropodnikových směrnic vybrané účetní jednotky, a to na základě platných právních předpisů. Hlavního cíle bude dosaženo prostřednictvím dílčích cílů.

Dílčím cílem teoretické části bakalářské práce je vytvoření literárního přehledu vztahujícího se k problematice vnitropodnikových směrnic. V rámci literárního přehledu je důležité zaměřit se na legislativu, která tvorbu vnitropodnikových směrnic upravuje. Dále je nutné věnovat se samotnému významu a přínosu směrnic pro účetní jednotku. Nezbytnou součástí literárního přehledu je také klasifikace vnitropodnikových směrnic, které se dělí především podle toho, z jakých právních předpisů vycházejí. Při samotné tvorbě směrnic dochází k častým chybám, a proto je důležité tyto chyby definovat a tím přispět k jejich minimalizaci.

Dílčím cílem praktické části bude rozbor existujících směrnic a tvorba směrnic nových pro vybranou účetní jednotku. V rámci rozboru vnitropodnikových směrnic je důležité zaměřit se to, zda dochází ke splnění povinností daných legislativou, dále na to, zda směrnice podléhají průběžné aktualizaci, a v neposlední řadě je předmětem rozboru formální úprava směrnic. Na základě rozboru poté dochází ke zhodnocení existujícího systému vnitropodnikových směrnic. Poznatky získané z rozboru a následného zhodnocení mají značný význam pro tvorbu nových směrnic.

Nové vnitropodnikové směrnice musí být vytvořeny tak, aby byly pro účetní jednotku přínosné. To spočívá ve správné volbě oblastí, na které se vnitropodnikové směrnice zaměřují. Oblasti musí tedy nejen souviset s předmětem činnosti účetní jednotky, ale také musí vycházet ze současných poměrů, které v jednotce panují.

3 Metodika

V rámci teoretické části bakalářské byly využity vědecké metody komparace, deskripce a syntéza. V rámci komparace dochází ke srovnávání názorů autorů na problematiku vnitropodnikových směrnic. Metoda komparace se využívá v případech, kdy je nutné zjistit shodné nebo rozdílné stránky u dvou nebo více různých objektů. Vybraný ukazatel je možné srovnávat v rámci statistických souborů z hlediska věcného, prostorového a časového. Lze využít dva způsoby komparace. Prvním je srovnávání pojetí problémů a názorů, které je využito za účelem zdůvodnění vlastního stanoviska. Druhým způsobem srovnávání je měření, zjišťování a objektivizace. V rámci tohoto způsobu se využívají různé typy kritérií (moc/málo, dobré/špatné apod.).

V teoretické části se při vymezení vnitropodnikových směrnic využívá syntéza, kterou se rozumí sjednocení jednotlivých částí v jeden celek. V rámci sjednocení jsou sledovány vzájemné podstatné souvislosti mezi jednotlivými složkami zkoumaného jevu. Díky syntéze je možno snadněji odhadovat vnitřní zákonitosti fungování a vývoje určitého jevu.

Další metodou využívanou v teoretické části je deskripce, což je popis a utřídění informací a jevů. Jevy, které nejsme schopni popsat jako celek, rozkládáme na části, a tyto části popisujeme. Dostane-li se subjekt do nové situace, tak se v ní nejprve snaží zorientovat. K tomu je důležité zjistit, které elementy vlastně situaci tvoří. Poté následuje popis a třídění. Jednotlivé části se popisují na základě nacházení charakteristických znaků. Deskripce je využita v práci nejdříve v rámci definice vnitropodnikových směrnic a následně v rámci vymezení jejich významu pro účetní jednotku.

Metody komparace, deskripce a syntézy slouží v teoretické části k vytvoření literárního přehledu pojednávajícího o problematice vnitropodnikových směrnic. Literární přehled představuje text, který přináší aktuální pohled na danou problematiku z hlediska současné literatury, v podstatě se jedná o souhrn teoretických poznatků k zadanému tématu. Hlavním úkolem je vytvořit si ucelený přehled současné literatury o konkrétním tématu.

V rámci praktické části bakalářské práce je využita metoda analýzy. Ta představuje rozbor zkoumaného předmětu, jevu či situace na jednotlivé části, které později také podléhají rozboru. Podrobnější poznání jednotlivých jevů usnadní poznat daný jev jako celek. Cílem analýzy je poznat určitý systém a odhalit jeho fungování. Analýza je v práci využita k rozboru stávajících vnitropodnikových směrnic, kterými účetní jednotka disponuje. Zaměřuje se na skutečnost, zda vnitropodnikové směrnice odpovídají současné legislativě, především zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále je zaměřena na to, zda všechny informace obsažené ve vnitropodnikových směrnících odpovídají současnému stavu procesů uvnitř zvolené účetní jednotky.

4 Vnitropodnikové směrnice

Všechny účetní jednotky mají povinnost respektovat a řídit se ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V tomto zákoně, konkrétně v §8, se hovoří o tom, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. V §8 je dále zmíněno, že pokud vede účetní jednotka účetnictví tak, že nedochází k odchýlkám od již zmíněného zákona ani odchýlkám od ostatních právních předpisů, lze považovat účetnictví za správné. Účetní jednotka tohoto dosahuje především dodržováním zákonných ustanovení či pravidel, které si sama vytvoří. Interní dokumenty, které jsou tvořeny těmito pravidly, postupy, zásadami, jsou v konkrétní účetní jednotce upraveny jejími vnitropodnikovými směrnici.

4.1 Vymezení vnitropodnikových směrnic

Šteker, Otrusinová (2016) ve své publikaci charakterizují vnitropodnikové směrnice jako soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědností v rámci dané oblasti účetní jednotky. Podle Levové (2015) lze vnitropodnikové směrnice definovat jako soustavu pravidel, podmínek, povinností, odpovědností a pravomocí v určité pracovní činnosti.

V ideálním případě by měly být součástí podnikové kultury a sloužit jako aktivně využívaný prvek pro usnadnění orientace v operativních činnostech, kterými se musí zabývat téměř všichni zaměstnanci. (Levová, 2015), (Šteker, Otrusinová, 2016)

4.2 Význam vnitropodnikových směrnic

Tato část bude věnována významu vnitropodnikových směrnic z pohledu několika různých autorů. Proto při závěrečném srovnání teorií jednotlivých autorů můžeme dojít ke stejným nebo opačným názorům.

Smyslem vnitropodnikových směrnic je aplikovat zákonné předpisy na konkrétní oblasti uvnitř účetní jednotky. Směrnice slouží ke snadnější orientaci a adaptabilitě nově příchozích zaměstnanců. To vede i ke zvýšení jistoty pro majitele ve vedení účetní jednotky. A to především z toho důvodu, že nedochází k nahodilému provádění činností nebo k chybnému rozhodnutí některého ze zaměstnanců. Vnitropodnikové směrnice mají význam pro kvalitní vnější i vnitřní kontrolu účetnictví. V praxi se velice často stává, že pokud dojde ke správnému a kvalitnímu zpracování vnitropodnikových směrnic, probíhá kontrola (auditorem nebo finančním úřadem) rychleji a plynuleji. (Šteker, Otrusinová, 2016)

Zpracování a sestavení vnitropodnikových směrnic slouží nejen ke splnění povinnosti dané legislativou, ale také ke zdokonalení vnitřního řízení účetní jednotky. Dobře zpracovaná směrnice zajišťuje připravenost účetní jednotky pro případ

vnitřní nebo vnější kontroly, ať už jde o kontrolu auditorem, nebo finančním úřadem, pro který jsou psaná pravidla účetní jednotky jedním ze znaků důvěryhodnosti. (Levová, 2015)

Hlavním významem vnitropodnikových směrnic je zajištění jednotného postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých oblastech účetní jednotky. Jednotný postup je významný pro správné posuzování a hodnocení situací, které vznikají během fungování účetní jednotky. Dalším přínosem kvalitně zpracovaných vnitropodnikových směrnic je jednodušší postup při kontrole účetnictví, která je prováděna finančním úřadem. Praxe potvrzuje, že správně vytvořené směrnice jsou zdrojem potřebných informací pro řízení podniku a veškerá kontrola probíhá snadněji, rychleji a efektivněji. (Kovalíková, 2012)

Pokud jsou vnitropodnikové směrnice vytvořeny kvalitně, stručně, přehledně a v souladu s legislativou, mohou být velice užitečným nástrojem. Představují komunikační nástroj, který minimalizuje případná nedorozumění a nejasnosti. Dále standardizují a automatizují postupy, což vede ke zlepšení přehlednosti, průhlednosti a možnosti zastoupit v dané oblasti člověka bez obtížného předávání informací. Díky směrnicím se minimalizuje riziko, že by docházelo k porušení legislativy. Tato funkce se využije v případě externího auditu nebo kontroly prováděné finančním úřadem. (Portal.pohoda.cz, 2013)

Všichni výše zmínění autoři se shodují na určitých výhodách, které správně vytvořené vnitropodnikové směrnice přinášejí. Jedná se například o jednotné zachycení účetních postupů a operací, splnění legislativních nařízení. Autoři se také shodují na tom, že v praxi správně vytvořené vnitropodnikové směrnice představují značnou výhodu při kontrolách prováděných finančním úřadem.

4.3 Legislativní úprava pro vnitropodnikové směrnice

Vnitropodnikové směrnice a jejich tvorba jsou podmíněny mnoha různými legislativními nařízeními a vyhláškami. Je nezbytně důležité znát danou legislativu a řídit se jí, poněvadž v ní jsou uvedeny směrnice, které jsou pro účetní jednotku povinné. Tato kapitola bude zaměřena na tři nejdůležitější, konkrétně na Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Základní legislativou, kterou se řídí účetní jednotky v České republice, je zákon č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je vydáván Ministerstvem financí České republiky a od roku své publikace (účinnost od 1. 1. 1992) prošel několika novelizacemi. Nevýznamnější novela se stala součástí Sbírkou zákonů v roce 2015, účinná byla od 1. 1. 2016. Jednou z hlavních věcných změn zákona o účetnictví je například zavedení kategorizace účetních jednotek. Účetní jednotky jsou rozděleny do čtyř kategorií na základě tří stanovených kritérií. Účetní jednotky se tedy dělí na mikro, malé, a velké účetní jednotky, a to podle hodnoty aktiv, čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců k rozvahovému dni. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

O vnitropodnikových směrnících je pojednáváno především v částech III. a IV., konkrétně v § 14, 24 a 28. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví se skládá z osmi částí:

Tab. 1 Obsah zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Obsah	Umístění v zákoně
Obecná ustanovení	§ 1–8
Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy	§ 9–17
Účetní závěrka	§ 18–23 b
Způsoby oceňování	§ 24–28
Inventarizace majetku a závazků	§ 29–30
Úschova účetních písemností	§ 31–32
Zpráva o platbách orgánům správy členského státu evropské unie nebo třetí země	§32 a – 32 e
Ustanovení společná, přechodná a závěrečná	§33–40

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; vlastní zpracování

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb. je vydávána podobně jako zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví Ministerstvem financí České republiky.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je obsaženo:

Tab. 2 Obsah vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Obsah	Umístění ve vyhlášce
Předmět úpravy a působnost	§ 1 a § 2
Účetní závěrka	§ 3 – § 44
Směrná účtová osnova	§ 45 a § 46
Účetní metody	§ 47 – § 61b
Konsolidovaná účetní závěrka	§ 62 – § 68
Ustanovení přechodná a závěrečná	§ 69 a § 70

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb.; vlastní zpracování

Vyhláška č. 500/2002 Sb. upravuje například mimo jiné rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy; uspořádání, označování a vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce; uspořádání, označování a vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

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

České účetní standardy (ČÚS) jsou normou, která vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a z vyhlášek Ministerstva financí České republiky. Vydávány jsou stejně jako předchozí normy Ministerstvem financí České republiky. V platnost vstoupily v roce 2004 jako náhrada Postupů účtování pro podnikatele. (Louša, 2014), (České účetní standardy)

Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví mají České účetní standardy za cíl dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Tyto standardy obsahují jak popis účetních metod, tak i postupy účtování. Pokud by došlo k tomu, že by v ČÚS byla jiná úprava, než je uvedeno v zákoně o účetnictví nebo ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., je účetní jednotka povinná řídit se zákonem či vyhláškou, a to z důvodu, že se nesmí dostat do rozporu právě s těmito normami. (Louša, 2014), (České účetní standardy)

Tab. 3 České účetní standardy platné v roce 2017

001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursový rozdíl
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zrušen
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace

022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Zdroj: České účetní standardy; vlastní zpracování

4.4 Vlastnosti vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice se nevytváří jen proto, aby byla splněna legislativní nařízení, ale především proto, aby docházelo ke zkvalitnění řízení účetní jednotky. Od toho se poté odvíjí kvalitní vnitřní i vnější kontrola. Mezi takové vlastnosti dle Schiffera (2009) patří:

- **Srozumitelnost**

Vnitropodnikové směrnice by měly být srozumitelné nejen pro vedoucí účetní jednotky, ale také pro každého zaměstnance, kterého se daná směrnice týká. Vnitropodnikovým směrnicím by měli rozumět také nově příchozí zaměstnanci, kterým by pak měly vnitropodnikové směrnice usnadnit orientaci v chodu účetní jednotky.

- **Věcnost**

Vnitropodniková směrnice by měla obsahovat konkrétní ustanovení, která se týkají pouze předmětu její úpravy. Vnitropodnikové směrnice by měly obsahovat pouze jen konkrétní úvahy, obecné úvahy jsou nežádoucí.

- **Stručnost**

Stručnost je vlastnost mnoha různých nařízeních a ustanovení. Nejinak tomu je u vnitropodnikových směrnic. Z obsahu by měla být vynechána nadbytečná slova, která mohou narušit smysl úpravy, což často vede k doplnění dodatečných vysvětlivek.

- **Jednoznačnost**

Je velice důležité, aby se pro stejné věci používalo jednotných pojmů. Pojmy, které mají více významů a interpretací, není vhodné ve vnitropodnikových směrnicích používat.

- **Přehlednost**

Přehlednost vnitropodnikových směrnic je významná především pro zaměstnance, protože jim zjednoduší orientaci ve směrnicích při práci.

- **Komplexnost**

Ve vytvořené vnitropodnikové směrnici by měly být zachyceny všechny body, které jsou podstatné pro předmět v ní upravovaný.

- **Nerozpornost s obecně závaznými předpisy**

Tento požadavek je v současné době velice obtížné splnit. Je to způsobeno tím, že může nastat moment, kdy se příslušný právní předpis změní dříve, než bude vydána odpovídající vnitropodniková směrnice. Kontrolní orgány však v praxi často na tento jev neberou zřetel a velice často uplatňují svou penalizační pravomoc.

- **Nutnost každoroční kontroly a popřípadě opravy existujících vnitropodnikových směrnic**

Změny vnitropodnikových směrnic musí respektovat nejen změny v legislativě, ale i praktické zkušenosti, získané v průběhu používání vnitropodnikové směrnice.

- **Návaznost na další vnitropodnikové směrnice dané účetní jednotky**

Při silné migraci pracovníků může dojít k situaci, kdy si zpracovatel směrnice neuvedomí souvislosti s jinými vnitropodnikovými směrnicemi a navrhne směrnici, která je s nimi více či méně v rozporu. Proto je vhodné vydat tzv. směrnici o vydání směrnic (interní norma o normě). V ní by mělo dojít k úpravě oprávnění o vydání směrnic a stanovení postupu v připomínkovém řízení.

- **Relativní stabilita**

Z důvodu častých změn v legislativě je obtížné splnit i tento požadavek. Přesto by se měly účetní jednotky pokusit o jeho splnění.

4.5 Formální úprava vnitropodnikových směrnic

U vnitropodnikových směrnic je důležitý především obsah, avšak formální podoba má také svůj význam. V současné době je úroveň grafického provedení a možností grafického zpracování na velmi vysoké úrovni, a proto je také vhodné zaměřit se na vzhled vnitropodnikových směrnic. Vzhled směrnic by měl být uživatelsky přívětivý pro pracovníky.

Struktura každé vnitropodnikové směrnice by z hlediska přehlednosti měla být stejná. Směrnice by tedy měla obsahovat:

- **Záhlaví**

Záhlaví by mělo obsahovat hlavičku s identifikačními údaji firmy, která vyplývá z firemní kultury. Součástí by měl být také název písemnosti a název příslušné směrnice. U těchto názvů je důležitá stručnost a přesnost.

- **Hlavní text směrnice**

Hlavní text směrnice odkazuje na příslušné předpisy. Je také vhodné citovat stručně výňatky ze zákonů, díky čemuž jsou pak tyto důležité informace snadno přístupné. Doporučuje se také vymezit specifika firmy, uvést hodnotová omezení, která je vhodné zvýraznit, aby v textu upoutalo pozornost. Nesmí též chybět uvedení toho, koho se daná směrnice týká.

- **Zápatí**

V zápatí se hovoří o tom, zda je daná vnitropodniková směrnice sestavena na dobu určitou, nebo neurčitou účinnost, do změny, nebo neomezeně. Důležitou součástí je uvedení data a místa vydání a také osoby, která danou směrnicí schválila. Pro snadnější orientaci v obsáhlejších směrnicích bývá v záhlaví uvedeno číslo stránky a počet stran. (Portal.pohoda.cz, 2013)

4.6 Klasifikace vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice můžeme rozdělit do tří skupin. Konkrétně se jedná o směrnice povinné (vyplývají z legislativy), vyplývající z jiných právních předpisů a další vybrané doporučené vnitropodnikové směrnice. (Kovalíková, 2013), (Hruška, 2010)

- **Vnitropodnikové směrnice povinné na základě legislativy**

Tyto vnitropodnikové směrnice vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. nebo z Českých účetních standardů. (Kovalíková, 2013)

Podle Louši (2014) lze mezi vnitropodnikové směrnice povinné ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zahrnout následující:

- úprava účetnictví,
- účetní doklady,
- účetní zápisy,
- průkaznost účetního záznamu,
- směrná účtová osnova a účtový rozvrh,
- kurzové rozdíly,
- odpisový plán,
- inventarizace majetku a závazků. (Louša, 2014), (Hruška, 2010)

Z hlediska povinnosti vnitropodnikových směrnic, vycházející z vyhlášky č. 500/2002 Sb. nebo Českých účetních standardů, lze dle Louši (2014) a Hrušky (2010) uvést následující směrnice:

- vlastní náklady,
- deriváty,
- odložená daň,
- zásady pro tvorbu a používání rezerv,
- vnitropodnikové účetnictví,
- přeměny společností,
- účtování zásob,
- oceňování zásob,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- pravidla konsolidace.

- **Vnitropodnikové směrnice vyplývající z jiných právních předpisů**

Do této kategorie patří směrnice, které se týkají například platového výměru. V rámci platového výměru by měl být stanoven i termín a místo výplaty. Dále můžeme do této kategorie zařadit směrnici s podmínkami poskytování cestovních náhrad a náhrad na použití vlastního náradí a jiných zařízení potřebných pro výkon práce. Pravidla při poskytnutí stravování včetně stanovení finančního příspěvku a nároku na poskytnutí osobních ochranných pracovních pomůcek, mycích, čisticích a desinfekčních prostředků by se měly stát náplní dalších vnitropodnikových směrnic v rámci účetní jednotky. Vnitropodnikovou směrnicí mohou být upraveny i paušální výdaje. (Louša, 2014)

- **Další vybrané směrnice**

Do této skupiny lze zařadit například úpravu opravných položek, cenin a banky, pokladny, zásob, výnosů a nákladů. Jejich obsah se odvíjí zejména od struktury předmětu činnosti konkrétní účetní jednotky. (Louša, 2014)

Mezi vybrané doporučené vnitropodnikové směrnice patří například vnitropodnikové směrnice, které se věnují **oběhu účetních dokladů**. Směrnice by měla navazovat na současné kompetence a odpovědnosti jednotlivých osob ke schvalování a podpisu účetních dokladů v účetní jednotce. V jistých případech, týká se to především velkých společností, je nutné zachytit veškeré možné vazby v rámci pohybu účetních dokladů, což může způsobit značné potíže při sestavování vnitropodnikových směrnic. Pokud účetní jednotka nadefinuje všechny druhy dokladů, činností s nimi spojených a určení odpovědností za jednotlivé činnosti, má možnost vyžadovat po zaměstnancích důsledné plnění povinností v rámci pracovního procesu. Za neplnění povinností může účetní jednotka postihnout dané zaměstnance odpovídajícími sankcemi. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Mezi doporučené vnitropodnikové směrnice patří dále vnitropodniková směrnice upravující **organizační strukturu společnosti**. Organizační struktura se odvíjí od velikosti účetní jednotky. Pokud se účetní jednotka pro takovéto zpracování rozhodne, lze touto cestou získávat důležité informace, které je možné využít nejen při zpracování účetní závěrky, ale i pro stanovení kompetencí uvnitř podniku, vymezení pravomoci a odpovědnosti, řízení vnitropodnikových útvarů nebo také ustanovení vedoucího pracovníka na určité úrovni organizační struktury společnosti. (Hruška V, 2011)

Doporučená je také **směrnice zabývající se pokladnou**. Sestavit směrnici zaměřenou na problematiku pokladny je vhodné v účetních jednotkách, kde pokladnou procházejí vyšší částky. V rámci této směrnice lze nastavit základní parametry, povinnosti a náležitosti, které se týkají operací s hotovostí. Především se jedná o stanovení oprávněných osob, případně jejich zástupců, které mohou disponovat penězi, o určení maximálních peněžních limitů, vypořádání mank, o účtování pokladních dokladů a o postup při inventarizaci pokladny. (Hruška V, 2011)

4.7 Směrnice vyplývající z legislativních předpisů

4.7.1 Vnitropodniková směrnice upravující účetnictví

K vedení rozsáhlejší agendy je zapotřebí určitého systému, do kterého by měly být promítnuty požadavky, které si účetní jednotka předem stanoví. Kromě požadavků, které jsou zpracovány v podkapitole Vlastnosti vnitropodnikových směrnic, patří mezi základní požadavky pro vedení a úpravu účetnictví následující:

- účtování o stavu a pohybu majetku a ostatních aktiv, závazků a ostatních pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření,
- účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí,
- účetním obdobím je myšleno nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců,

- povinnost dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označení položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, jejich obsahové vymezení a účetní metody,
- povinnost vedení účetnictví jako soustavy účetních záznamů,
- vedení účetnictví v peněžních jednotkách české měny, v některých případech existuje povinnost použít současně i cizí měnu,
- povinnost vést účetnictví v českém jazyce; pokud je splněna podmínka srozumitelnosti, lze vést účetnictví v cizím jazyce,
- zaznamenávání účetních případů v účetních knihách podle účetních dokladů,
- povinnost inventarizovat majetek a závazky a sestavovat účetní závěrku,
- povinnost použití účetních metod způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat v činnosti a že nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. Pokud disponuje účetní jednotka informacemi o tom, že u ní taková skutečnost může nastat, vzniká povinnost použít účetní metody odpovídajícím způsobem. Informaci o použitém způsobu musí uvést v příloze v účetní závěrce. (Sotona, 2005)

Ve vlastním těle vnitropodnikové směrnice by měla být obsažena informace, zda účetní jednotka v podvojném účetnictví účtuje ode dne svého vzniku, a pokud ne, tak má být určeno, jakým způsobem účetní jednotka účtovala dříve. Důležitou součástí celého systému zpracování účetnictví je účetní software. Ten by měl být na tomto místě taktéž uveden a doložen odpovídající dokumentací. V rámci stručného popisu účetního programu by měly být zaznamenány účetní knihy, evidence a výstupy sestav, které účetní jednotka v tomto programu vytváří. V této vnitropodnikové směrnici může být stručně zmíněna informace o zpracování účtového rozvrhu. Není nutností účtový rozvrh podrobně popisovat, k tomuto účelu existuje zvláštní vnitropodniková směrnice. Způsob vyhotovení účetních zápisů o účetních případech by se měl také objevit v této směrnici. (Sotona, 2005)

Informace, které by měly být obsaženy v záhlaví a zápatí vnitropodnikové směrnice, jsou zmíněny výše v kapitole 4.5 Formální úprava vnitropodnikových směrnic.

Směrnice slouží jako opatření proti zneužívání vystavování účetních dokladů. Může však nastat situace, kdy vzejde nutnost opravy účetních dokladů. Pokud účetní jednotka zjistí, že některé účetní záznamy jejího účetnictví jsou neúplné, nepřůkazné, nesprávné nebo nesrozumitelné, vzniká povinnost provést bez zbytečného odkladu jejich opravu tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za její provedení, okamžik jejího provedení a zjistit obsah opravovaného účetního záznamu před i po opravě. Směrnice by měla stanovit postup, jak opravy účetních zápisů provádět v souladu se zákonem. (Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví)

4.7.2 Účetní doklady

Účetní jednotka musí vést účetnictví tak, aby byl mimo jiné splněn, jak již bylo výše uvedeno, požadavek úplnosti a správnosti. Veškeré skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, tedy musí být doloženy odpovídajícími účetními doklady. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které mohou být vytvořeny v písemné i elektronické podobě. Podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví se za průkazný účetní záznam považuje pouze:

- účetní záznam, jehož obsah je přímo prokázán porovnáním se skutečností, kterými tento záznam prokazuje,
- účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných záznamů v účetnictví,
- účetní záznam přenesený způsobem splňujícím požadavky uvedené v § 34,
- účetní záznam, který se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam oprávněné a odpovědné osoby.

Povinné náležitosti účetních dokladů stanovené legislativou:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníci,
- částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a údaj o množství,
- okamžik, kdy byl účetní doklad vyhotoven,
- okamžik uskutečnění účetního případu, pokud však není shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam podle § 33 a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. (Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví)

Účetní doklad může být současně daňovým dokladem, pokud obsahuje náležitosti daňového dokladu podle § 29 nebo 29a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Účetní jednotka má dále povinnost vyhotovit účetní doklady co nejdříve po zjištění skutečností bez zbytečného odkladu. Pokud dojde k tomu, že není možné tuto zásadu dodržet, účtuje se o těchto skutečnostech do období, v němž se o nich účetní jednotka dozvěděla.

Je důležité, aby účetní doklady byly čitelné, a jejich vyhotovení musí být provedeno trvanlivým způsobem. Je vhodné zorganizovat oběh účetních dokladů tak, aby ke schvalování účetních případů a vystavování účetních dokladů docházelo v co nejkratších lhůtách. Doporučuje se doplnit tuto směrnici o seznam účetních dokladů, které bude účetní jednotka v rámci své činnosti používat, a o systém jejich číslování. (Kovalíková, 2012)

4.7.3 Účetní zápisy

Skutečnosti, které odpovídají předmětu účetnictví, musí být doloženy účetními doklady. Účetními doklady se prokazují účetní zápisy, které se uvádí v účetních knihách. Účetní zápisy o účetních případech se provádí srozumitelně, jasně, přehledně,

způsobem zajišťujícím jejich trvanlivost, a to v českém jazyce. Uspořádání zápisů je takové, aby podle nich bylo možné ověřit zaúčtování všech účetních případů v příslušném účetním období a současně tak, aby se předešlo možnosti neoprávněného zásahu do nich. (Kovalíková, 2012)

4.7.4 Průkaznost účetního záznamu

Účetní jednotka je povinna stanovit vnitropodnikovou směrnicí oprávnění, povinnosti a odpovědnosti osob v této účetní jednotce, které se vztahují k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu. Způsob provedení musí být takový, aby bylo možné určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny. (Louša, 2014)

Podle zákona o účetnictví se za průkazný považuje takový účetní záznam, který se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky. K průkaznému účetnímu záznamu musí být připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné. Uvnitř dané účetní jednotky by měly existovat minimálně podpisové vzory:

- osob, jednajících jménem společnosti,
- osob oprávněných k práci s bankovními účty,
- osob odpovědných za účetní případy,
- osob odpovídajících za náležitosti nejen účetních, ale i daňových dokladů,
- osob odpovědných za vydávání vnitropodnikových směrnic,
- osob odpovídajících za zaúčtování účetních případů. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Není nutné pro každý podpisový vzor vystavovat zvláštní směrnici. To se týká především případu, kdy většinu činností (jednání jménem společnosti, práce s bankovními účty...) vykonává stejná osoba. V tomto případě je vhodné sloučit podpisové vzory do jednoho souboru. (Hruška, 2011)

4.7.5 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Směrná účtová osnova je seznam účtových skupin, které stanoví prováděcí vyhláška Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb. Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd. Může také obsahovat uspořádání účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a ostatních aktiv, závazků a ostatních pasiv, dále o výnosech a nákladech a o výsledku hospodaření. Směrná účtová osnova slouží jako podklad pro tvorbu účtového rozvrhu, který je účetní jednotka povinna sestavit. V účtovém rozvrhu jsou uvedeny účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v účetní jednotce. Zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví)

Účtový rozvrh se obvykle skládá ze syntetických účtů tvořených třemi čísly. Při tom označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy musí být dodrženo. První dvě číslice odpovídají směrné účtové osnově v pořadí třídy a skupiny,

třetí číslice je zástupcem pořadového čísla účtu. Pokud účetní jednotka vyžaduje podrobnější členění, je možné využít analytických účtů. Analytické členění se tvoří tak, že se za trojčíslím syntetického účtu uvede většinou tečka a po ní následují další čísla, jejichž počet není omezen. (Louša, 2014)

Pomocí soustavy syntetických, popřípadě analytických účtů musí být všechny účetní případy zachyceny takovým způsobem, aby došlo k správnému sestavení účetní závěrky. Pokyny, které se týkají účetní závěrky, obsahují prováděcí vyhlášky. V těchto vyhláškách se uvádí náplň jednotlivých řádků výkazů, ze kterých se účetní závěrka skládá. (Kovalíková, 2012)

Osoba, která v účetní jednotce odpovídá za sestavování účtového rozvrhu, jeho aktualizaci a archivaci, musí dbát také o dokumentaci a archivaci starších verzí účtových rozvrhů. Musí být zřetelné, podle které verze se účetnictví vedlo v předchozích účetních obdobích. Pokud účetní jednotka používá k vedení účetnictví účetní software, není problém účtový rozvrh minulých období dohledat a vytisknout. (Louša, 2014)

4.7.6 Kurzové rozdíly

Majetek a závazky, vyjádřené v cizí měně, přepočítávají účetní jednotky na českou měnu směnným kurzem devizového trhu vyhledávaným Českou národní bankou. Pro přepočtení na českou měnu může účetní jednotka volit mezi dvěma kurzy, a to mezi denním kurzem a pevným kurzem. (Louša, 2014)

Denním kurzem se rozumí kurz devizového trhu vyhledávaným Českou národní bankou pro daný den. Česká národní banka vyhledává aktuální měnový kurz vždy v odpoledních hodinách. Je tedy důležité, aby si účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici stanovila, zda bude denním kurzem aktuální kurz příslušného dne nebo kurz přecházejícího dne. (Louša, 2014), (Hruška, 2010)

Pevným kurzem je označován kurz, který byl stanoven účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici na základě devizového kurzu, který byl vyhlášen Českou národní bankou, a to k prvnímu dni období, pro které je kurz platný. Účetní jednotka si sama zvolí dobu, po kterou bude pevný kurz používat. Tato doba však délkou nesmí přesáhnout délku účetního období. Při používání pevných kurzů má účetní jednotka možnost změnit svým rozhodnutím pevný kurz i v průběhu vymezeného období. Tato změna je však vždy nutná v případech vyhlášené devalvace a revalvace české koruny. Pevný kurz nelze použít pro přepočet majetků a závazků v cizí měně při jejich oceňování ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. K tomuto okamžiku je účetní jednotka povinna použít aktuální kurz ČNB k tomuto datu. (Hruška, 2010)

Pro přepočet měny cizí na měnu českou je důležité stanovit si okamžik vzniku účetního případu. V rámci oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu. (Louša, 2014)

Rozhodnutí, zda si firma vybere metodu oceňování denními kurzy nebo kurzy pevnými, je zcela na uvážení účetní jednotky. Tato volba však musí být v souladu se

zákonnými postupy a musí mít toto rozhodnutí zmíněno ve své vnitropodnikové směrnici. (Louša, 2014)

4.7.7 Odpisový plán

Odpisový plán je pro účetní jednotku podkladem pro odpisování majetku v průběhu jeho používání. Zásady pro sestavení odpisového plánu vyplývající z legislativy jsou následující:

- Platí povinnost použít účetní metody v příslušném účetním období (včetně postupů odpisování) ve znění platném na jeho počátku.
- Pokud má účetní jednotka vlastnické nebo jiné právo k majetku anebo hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, o něm účtuje a odpisuje v souladu s účetními metodami. V rámci smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v situacích, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy, o majetku účtuje a odpisuje jej účetní jednotka, která jej používá. Pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje.
- Majetek, který je uveden v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví odpisuje účetní jednotka, která jej úplatně či bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání především na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce. Ustanovení odstavce 1 týkající se smlouvy o výpůjčce tím nejsou dotčena.
- Majetek, který je uveden v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví, odpisuje účetní jednotka, která jej poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu. Leasingem se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.
- Majetek, který je uveden v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví, odpisuje nájemce pouze, pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.
- Účetní jednotky, které majetek uvedený v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví úplatně nebo bezúplatně užívají a provedou na tomto majetku technické zhodnocení, účtují o tomto technickém zhodnocení a odpisují jej v souladu s účetními metodami.
- V rámci dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v podílovém společném vlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl sám.
- Zaokrouhlování odpisů na celé koruny probíhá směrem nahoru. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Výše uvedené skutečnosti vyplývající z legislativy musí brát účetní jednotka v úvahu při volbě postupu a výpočtu účetních odpisů. Vedle účetních odpisů existují i odpisy

daňové. Zatímco účetní odpisy se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tak daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví), (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Periodicitu **účetních odpisů** si volí účetní jednotka sama na základě vlastního uvážení. Existuje možnost stanovit si odpisy měsíčně, čtvrtletně, půlročně nebo v případě menší účetní jednotky i jednorázově. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Existují dvě metody výpočtu účetních odpisů, jedná se o metodu časovou a výkonovou. Při uplatnění metody časové při odpisování majetku dochází k odpisování v závislosti na délce jeho používání. Protože je neustále nutné mít na paměti nutnost podat co nejvěrnější obraz, používáme metodu rovnoměrného, zrychleného nebo zpomaleného odpisování v závislosti na druhu a použití dlouhodobého majetku. (Valouch, 2009)

K uplatnění výkonové metody dochází v případě majetku, jehož míra opotřebení je zcela závislá na skutečné míře využívání majetku. Typickým zástupcem jsou výrobní stroje. (Valouch, 2009)

V rámci **odpisů daňových** zařadí účetní jednotka v prvním roce odpisování majetek do odpisových skupin a provádí rovnoměrné nebo zrychlené odpisování. Zařazení majetku do odpisových skupin vychází z přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stanovený způsob odpisování nelze po celou dobu odpisování změnit. Majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

4.7.8 Inventarizace majetku a závazků

Tato kapitola bude zaměřena na oblast fyzické inventury, konkrétně na manka a přebytky. Po zaúčtování všech účetních případů souvisejících s uzavíraným účetním obdobím se provádí inventarizace. Během inventarizace se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků. Inventarizací se ověřují nejen zůstatky účtů, které mají hmotnou povahu (zásoby, dlouhodobý majetek), ale také zůstatky rozvahových účtů, které mají nehmotnou povahu, jako jsou pohledávky, časové rozlišení, rezervy, dohadné účty. Podle toho, která z těchto dvou skupin je ověřována, rozdělujeme inventury na fyzické a dokladové. (Šteker a Otrusínová, 2016)

U fyzické inventury se stav zjišťuje pomocí přepočítání, převážení, přeměření, popřípadě odborným odhadem. U dlouhodobého nehmotného majetku může nastat problém, který spočívá v tom, že je nutné prokázat existenci, právní vlastnictví a správnost ocenění. Dochází k prověření toho, zda stav odpovídá stavu vykázanému v účetnictví a zda není nutné účtovat o opravných položkách nebo rezervách. Každý druh zásob a majetku musí být inventarizován alespoň jednou ročně. Termín inventarizace si účetní jednotka stanoví sama. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Všechny zjištěné stavy je nutné zaznamenat v inventurních soupisech. Musí být uloženy po dobu 5 let po provedení inventarizace a doplněny o podpis osoby odpovědné za svěřený majetek, dále o podpis osoby, která odpovídá za provedení inventarizace. Musí být uveden způsob, pomocí kterého probíhalo zjišťování skutečného stavu majetku. Inventarizační rozdíly se účtují do období, za které se inventarizace

provádí. Postup provádění inventarizace a účtování inventarizačních rozdílů je nutné pečlivě upravit vnitropodnikovou směrnicí. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Fyzická inventura hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, může být provedena v průběhu posledních 4 měsíců účetního období anebo ještě v prvním měsíci období následujícího. Pokud mají účetní jednotky povinnost podle §20, odst. 1 a 2 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví mít účetní závěrku ověřenou auditorem, může být auditor přítomen i během fyzické inventury. Zjišťuje se znehodnocený nebo zastaralý majetek a zásoby, které se přímo označují. Pokud se jedná o dočasné snížení hodnoty, tak se účtuje o opravných položkách. (Březinová, 2016) (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví) Inventarizační rozdíly vznikají, pokud skutečný stav neodpovídá stavu vykázanému v účetnictví. Pokud je skutečně zjištěný stav nižší než v účetnictví, jedná se o manko. V případě peněžní hotovosti a cenin se jedná o schodek. Pokud je za schodek zodpovědná konkrétní osoba, dojde vůči ní k vyúčtování pohledávky. (Louša, 2014)

Pokladní schodek je účtován na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku, opakem je pokladní přebytek, který je účtován na účet 668 – Ostatní finanční výnosy. Pokud je za pokladní schodek zodpovědná konkrétní osoba, účtuje se předepsaná náhrada na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci. (Šteker a Otrusinová, 2016)

V oblasti zásob materiálu se nezaviněná manka do normy účtují na účet 501 – Spotřeba materiálu, ostatní manka se účtují na účet 549 – Manka a škody. Přebytky zásob materiálu se účtují na účet 648 – Ostatní provozní výnosy. (Šteker a Otrusinová, 2016)

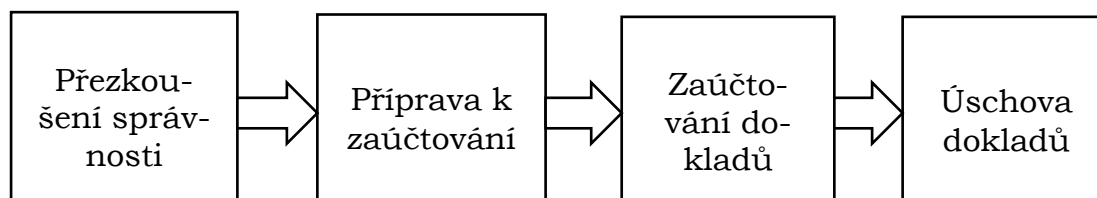
V rámci vlastní výroby se manko promítne na účtu 549 – Manka a škody a zároveň dojde k úbytku stavu zásob na účtu 121 – Nedokončená výroba. Přebytek vlastní výroby se účtuje na straně MD na účet 121 – Nedokončená výroba a zároveň na stranu Dal na účet 581 – Změna stavu nedokončené výroby. Pokud dojde k úbytku zásob vlastní výroby v rámci norem přirozeného úbytku, účtuje se tento případ na účtu 581 – Změna stavu nedokončené výroby na MD a na účtu 121 – Nedokončená výroba na DAL, (Šteker a Otrusinová, 2016)

4.8 Doporučené vnitropodnikové směrnice

4.8.1 Oběh účetních dokladů

Tato vnitropodniková směrnice by měla navazovat na směrnici stanovující kompetence a odpovědnosti jednotlivých funkcí v účetní jednotce ke schvalování a podepisování účetních dokladů. Oběh účetních dokladů neprobíhá ve všech účetních jed-

notkách stejným způsobem. Průběh tohoto procesu je značně závislý na organizačním uspořádání účetní jednotky i na možnosti využití výpočetní techniky. Také podle druhu dokladu se proces oběhu může lišit. (Kovalíková, 2012)



Obr. 1 Schéma oběhu účetních dokladů

Zdroj: Kovalíková (2014)

- Přezkoušení správnosti

Účelem přezkoušení je prověření správnosti údajů uvedených v účetních dokladech a potvrzení existence a oprávněnosti operace, která je obsahem účetního dokladu. Shoda informací v dokladu se skutečností se podrobuje kontrole v rámci věcného přezkoušení. Cílem formálního přezkoušení je zamezit špatnému vyplnění účetního dokladu z hlediska jeho povinných náležitostí. Důležité je také zjistit oprávnění osob odpovědných za účetních případ a jeho zaúčtování. (Líbal, 2011)

- Příprava k zaúčtování

Důležitým předpokladem pro hladký průběh následného zaúčtování účetního dokladu je příprava k zaúčtování. Pokud ke zpracování dokladů dochází v určitých dávkách, je nutné tyto doklady třídit. Tato fáze zahrnuje rozdělení všech účetních dokladů podle předem stanoveného klíče. Třídění může probíhat například podle data vyhotovení nebo podle druhu účetního dokladu (přijaté faktury, vystavené faktury, interní doklady atd.). Po roztřídění dokladů do jednotlivých skupin dojde k přiřazení číslic ke každému dokladu. (Louša, 2014), (Březinová, 2016)

- Zaúčtování dokladů

Důležitou součástí oběhu účetních dokladů jsou pomocné účetní knihy, které plní evidenční funkci. Pomocné knihy slouží jako přehled o všech přijatých i vystavených dokladech (kniha přijatých faktur, kniha interních dokladů atd.). Účtovacím předpisem se stanoví účty, na kterých má být doklad zaúčtován. Tyto informace se stávají součástí účetního dokladu, na kterém mohou být zaznamenány prostřednictvím ručního zápisu, razítkem nebo lístkem. Podle odpovídajícího účtovacího předpisu se provede zaúčtování účetním zápisem v účetních knihách. Takto zaúčtovaný doklad je nutné opatřit poznámkou o zaúčtování, aby se zamezilo opakovanému zápisu stejného dokladu v účetní knize. (Líbal, 2011), (Březinová, 2016)

Účetní jednotka, která vede účetnictví v plném rozsahu, musí vést čtyři účetní knihy: deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů, kniha podrozvahových účtů. V deníku se uspořádávají účetní zápisy z hlediska časového (chronologicky). Deníkem se prokazuje zaúčtování všech účetních případů v účetním období. V hlavní knize se zápisy uspořádávají z hlediska věcného (systematicky). V knihách analytických

kých účtů jsou podrobně rozvedeny účetní zápisy hlavní knihy. V knihách podrozvahových účtů se uvádí účetní zápisy, které se neprovádí v účetních knihách (např. leasing). (Líbal, 2011)

- Úschova dokladů

Zpracované doklady se uschovávají v příručním archivu zpravidla po dobu běžného účetního období. Poté jsou doklady předány do hlavního archivu účetní jednotky. Na tomto místě musí být uchovány po dobu určenou zákonem o účetnictví případně ostatními příslušnými právními předpisy (zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení). (Březinová, 2016)

4.8.2 Pokladna

V oblasti pokladny jsou zahrnuty nejen peníze v hotovosti, ale i ceniny a peníze na cestě. Přínosem pro zajištění průkaznosti a kontroly stavu pokladní hotovosti při provozování jakékoliv ekonomické činnosti je vedení pokladní knihy. Pokladní kniha je účetní kniha sloužící k evidenci příjmů a výdajů peněžní hotovosti v pokladně. Účetní jednotka má tolik pokladních knih, kolik má pokladen. Pokladny se rozlišují dle místa, odpovědné osoby a měny uložené v pokladně. Soubor pokladních knih tvoří knihu analytických účtů k syntetickému účtu Pokladna. (TPA, Horwath Notia Audit, 2011)

O pohybu hotovosti se účtuje zásadně na základě příjmových a výdajových pokladních dokladů. Nedoložený příjem je pokladním přebytkem, nedoložený výdaj je schodkem. Pokladní schodek a přebytek může být zjištěn i během procesu inventarizace. (TPA, Horwath Notia Audit, 2011)

Schodek představuje pohledávku za osobou odpovědnou za stav pokladny. Přebytek je evidován jako finanční výnos. Součástí pokladny mohou být i šeky a poukázky k zúčtování (na odběr zboží nebo služeb). Je zakázáno nahrazovat stav peněz stvrzenkami nebo úpisy. (Louša, 2014)

Ceniny představují platební prostředek, který při platebním styku zastupuje hotové peníze. Jde např. o poštovní známky, kolky, telefonní karty, stravenky atd. Od cenin je však nutné odlišovat tzv. přísně zúčtovatelné tiskopisy. Jedná se o písemnosti, které se evidují v podrozvahové evidenci účetní jednotky, která je pořídila a prodává je jiné účetní jednotce, jako poukázky na služby, které jí bude poskytovat. (Kovalíková, 2012)

Evidence cenin probíhá podle jednotlivých druhů a odpovědných osob. Spotřeba může mít dvojí charakter, a to jednorázová spotřeba a vydání do užívání. Jednorázová spotřeba se účtuje přímo do nákladů. Pokud je cenina pouze vydána do používání, tak vzniká pohledávka vůči osobě, které byla cenina vydána. O nákladu se účtuje až tehdy, když je hodnota ceniny nulová a její uživatel provede její vyúčtování. (Kovalíková, 2012)

4.8.3 Časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky

Náklady a výnosy se musí účtovat zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Náklady a výdaje, výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutné časově rozlišit. Louša (2014) uvádí jako kritérium pro účtování účetních případů časového rozlišení skutečnost, že jsou pro danou účetní operaci současně známy tři podmínky:

- věcné vymezení,
- přesná výše částky vynaložené nebo získané,
- konkrétní období, kterého se výnosy, náklady, příjmy a výdaje týkají.

Časové rozlišení nákladů a výnosů, které se provádí v souladu s právními předpisy, se bere jako skutečnost, která má vliv na vyčíslení daňového základu pro daň z příjmů. Pro časové rozlišení jsou určeny tyto syntetické účty:

- 381 – Náklady příštích období,
- 382 – Komplexní náklady příštích období,
- 383 – Výdaje příštích období,
- 384 – Výnosy příštích období,
- 385 – Příjmy příštích období. (TPA, Horwath Notia Audit, 2011)

Kovalíková (2012) jednotlivé položky časového rozlišení vysvětluje následujícím způsobem.

Do nákladů příštích období se účtují výdaje běžného období, jež se týkají nákladů období příštího, např. nájemné placené předem, náklady na zařazení většího rozsahu drobného majetku do používání, předplatné. Náklady se na příslušný nákladový účet zaúčtují až v období, s nímž časově souvisí.

Do komplexních nákladů příštích období se účtují např. náklady na dlouhodobou propagaci, na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují). Zúčtování do nákladů se pak provádí v následujících obdobích, nejpozději však do 4 let od zaúčtování nákladů na příslušný účet 38 – Přechnodné účty aktiv pasiv.

Náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, ale výdaj na ně dosud nebyl uskutečněn, se účtují do výdajů příštích období. Účtují se pouze konkrétní částky, u nichž je známo, že se v budoucím období vynaloží.

Na účtu výnosy příštích období se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů příštích období, např. nájemné přijaté předem, přijaté předplatné. Zaúčtování výnosů pak proběhne v období, s kterým věcně souvisejí.

Příjmy příštích období představují výnosy, které souvisejí s běžným účetním obdobím, ale příjem dosud nebyl proveden, se účtují do výdajů příštích období. Do příjmů příštích období lze zařadit například nájemné vybrané zpětně, nepřipsaný úrok.

V praxi by mělo docházet k časovému rozlišení u všech nákladů a výnosů. Existuje však několik výjimek. Pokud například náklady na zjištění informace jsou vyšší než užitek z časového rozlišení, mohou se náklady a výnosy účtovat do období, kdy vznikly, bez ohledu na období, se kterým souvisí. Dále není nutné provádět časové

rozlišení u nákladů a výnosů, které jsou svou výší zanedbatelné nebo se pravidelně opakují v přibližně stejné částce. Ve vnitropodnikové směrnici by si účetní jednotka měla stanovit hranici významnosti a pravidla pro stanovení pravidelně se opakujících nákladů a výnosů. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.),

Dohadné účty jsou dalšími položkami, které je nutné v účetnictví rozlišovat, a to na základě akruálního principu. Akruální princip spočívá v tom, že v běžném účetním období se účtuje o položkách, které s ním věcně a časově souvisí bez ohledu na příjmy či výdaje peněz. (TPA, Horwath Notia Audit, 2011)

Dohadné účty dělíme podle TPA, Horwath Notia Audit (2011) na:

- Dohadné účty aktivní – účet 388

Zde se účtuje o případech, které není možné zaúčtovat jako běžné pohledávky, přitom výnos v předpokládané výši s běžným účetním obdobím souvisí. Jako příklad lze uvést pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistné události.

- Dohadné účty pasivní – účet 389

Tyto položky se účtují v případech nevyfakturovaných dodávek za materiál, zboží, práce a služby. Dále se zde účtuje o závazcích z odpovědnosti za způsobenou škodu.

4.8.4 Stravování zaměstnanců

Podle prvního odstavce § 236 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce je zaměstnavatel povinen umožnit svým zaměstnancům stravování v průběhu všech směn. Tato povinnost se nevztahuje k zaměstnancům, kteří jsou vysláni na pracovní cestu. V druhém odstavci § 236 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce se dále uvádí, že se zaměstnancům poskytuje stravování, pokud je to stanoveno v rámci vnitropodnikové směrnice nebo dohodnuto v kolektivní smlouvě. Zároveň zde můžou být i stanoveny podmínky pro vznik práva na stravování a výše finančního příspěvku.

V kolektivní smlouvě nebo ve vnitřní směrnici může být stanoveno i zvýhodněné stravování pro bývalé zaměstnance. Zvýhodněné stravování se vztahuje na zaměstnance, kteří u svého zaměstnavatele pracovali do odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně. (Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce)

Zaměstnavatel má možnost (ne povinnost) poskytovat svým zaměstnancům příspěvek na stravování. Příspěvek na stravování je zaměstnancům nejčastěji poskytován formou tzv. stravenek. Stravenky jsou velmi oblíbeným zaměstnaneckým benefitem v ČR. Pro zaměstnavatele je příspěvek na stravování při splnění podmínek daňově uznatelným nákladem. (Vojíková, 2016)

Příspěvek na stravování je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zaměstnavatel si ho při splnění všech podmínek daných zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může odečíst od příjmů při stanovení základu daně. Pravidla pro poskytování příspěvku jsou dána § 24 odst. 2 písm. j) bodem 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odečíst si zaměstnavatel může náklady až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného určeného vyhláškou na příslušný rok pro zaměstnance v rozpočtovém sektoru při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. U stravenek zaměst-

navatel hradí 55 % z jejich ceny a zaměstnanec si doplácí zbylých 45 %. Zaměstnanec musí být během dané směny přítomen v práci alespoň 3 hodiny. Pokud směna včetně povinných přestávek v práci trvá déle než 11 hodin, lze jako výdaj (náklad) uplatnit příspěvek na jedno další jídlo (jednu další stravenku). (Vojíková, 2016)

4.8.5 Dlouhodobý majetek – vymezení, pořízení, ocenění

Cílem této směrnice stanovit správný postup při účtování, evidenci a uplatnění odpisů dlouhodobého majetku na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., Českých účetních standardů pro podnikatele a zákona o daních z příjmů.

Dlouhodobý majetek se podle Synka a Kislingerové (2010) člení do tří základních skupin:

- hmotný majetek,
- nehmotný majetek,
- finanční majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje majetek, který je fyzicky hmatatelný, obvykle ve firmě slouží po dlouhou dobu a postupně se opotřebovává. Některé druhy dlouhodobého hmotného majetku se používají dlouhodobě a neopotřebí se (např. pozemky, umělecká díla, drahé kovy). Takové druhy majetku jsou majetkem neodpisovaným. V praxi se dále člení na nemovitý majetek a na movitý majetek. Do dlouhodobého hmotného majetku patří samostatné movité věci a soubory movitých věcí (stroje, výrobní zařízení, přístroje, dopravní prostředky aj.), pozemky, stavby, dospělá zvířata a jejich skupiny, pěstitelské celky trvalých porostů apod. (Šiman a Petera, 2010).

Důležitým faktorem je hodnotová hranice, respektive její stanovení. Tato hranice by měla být součástí vnitropodnikové směrnice. Je na rozhodnutí účetní jednotky, od jaké hodnotové hranice bude samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek. Podle § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je hodnotovou hranicí pro účely daně z příjmu 40 000 Kč. Důležité je, že musí být respektován princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) (Šiman a Petera, 2010).

Dlouhodobý nehmotný majetek je rovněž jako dlouhodobý hmotný majetek evidován až od ocenění určeného účetní jednotkou. Jedná se v podstatě o analogii s dlouhodobým hmotným majetkem s tím, že pro daňové účely je rozhodující hodnotová hranice 60 000 Kč podle § 32 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. (Šiman a Petera, 2010)

V závislosti na hodnotové hranici určené účetní jednotkou se jako dlouhodobý nehmotný majetek účtují:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Bez ohledu na ocenění se musí za dlouhodobý nehmotný majetek považovat:

- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Dlouhodobý finanční majetek obsahuje podíly podniku v jiných podnicích, dlouhodobé půjčky a úvěry, cenné papíry (akcie, dluhopisy apod.), které podnik nakoupil jako dlouhodobou investici, hypotekární pohledávky aj. Nejsou jím cenné papíry, které jsou určeny k obchodování. (Šiman a Petera, 2010)

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek firma pořizuje k zabezpečení svého podnikání, dlouhodobý finanční majetek pořizuje firma za účelem výnosu. Podnik může majetek získat několika způsoby:

- nákupem nového nebo použitého dlouhodobého majetku – nákup od dodavatele, účtuje se závazek vůči dodavateli a pořízení majetku,
- vlastní činností – podnik si vytvoří nový dlouhodobý majetek (např. stavební podnik si postaví výrobní halu), účtují se uskutečněné náklady, poté aktivace majetku, a nakonec zařazení do užívání,
- bezúplatným nabytím – stát nebo firmy mohou darovat podniku dlouhodobý majetek,
- převodem z osobního majetku – tento majetek se stává obchodním majetkem,
- vkladem společníka – vklad na zvýšení základního kapitálu,
- novým zjištěním – zjistíme majetek, který nebyl zapsán v obchodním majetku, zapíšeme na novou inventární kartu (inventarizační přebytky),
- finančním leasingem – finanční pronájem majetku s následným odkupem pronajaté věci. (Synek, Kislingerová, 2010)

Synek a Kislingerová (2010) ve své publikaci hovoří o tom, že ceny dlouhodobého majetku se v podniku stanovují podle jistých pravidel a právních norem. Takové stanovení ceny se označuje jako tzv. administrativní cena.

Oceňování majetku ve firmě upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně. Tato právní úprava vymezuje tyto druhy cen:

- pořizovací cena – spolu s cenou pořízení ji tvoří i vedlejší pořizovací náklady (montáž, přeprava, clo aj.); při nákupu od dodavatele,
- cena pořízení – cena pořízení bez nákladů, které jsou spojeny s nákupem; jedná se o způsob ocenění finančního majetku,
- vlastní náklady – jedná se o ocenění majetku vyrobeného vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cena – cena majetku stanovená ve chvíli, kdy je o majetku účtováno; používá se především při darování nebo převodu z osobního vlastnictví,
- reálná hodnota – tržní hodnota, kvalifikovaný odhad nebo znalecký posudek, je to hodnota stanovená podle zvláštních právních předpisů,
- tržní hodnota – jedná se o hodnotu vyhlášenou na burze či jiném veřejném trhu tuzemském nebo zahraničním,
- jmenovitá hodnota – vzniklé pohledávky, závazky, ceniny, peněžní prostředky. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Výše zvolený druh ocenění majetku pak tvoří vstupní cenu dlouhodobého majetku, která je zaznamenána do firemní evidence. Oblast oceňování majetku by měla být zakotvena ve vnitropodnikové směrnici. (Synek, Kislingerová, 2010).

Velmi důležité jsou v oblasti dlouhodobého majetku odpisy. Problematika odpisů je podrobněji probrána výše v kapitole 4.7.7 Odpisový plán.

4.9 Časté chyby při tvorbě vnitropodnikových směrnic

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic se některé účetní jednotky nevyvarují různých chyb. Šteker a Otrusinová (2013) ve své knize uvádí, že nejvýraznějším problémem je to, že nedochází k jejich pravidelné aktualizaci při vnitřních účetních změnách, při změně zvolených účetních předpisů, při změně pravidel v obecně platných předpisech a také při změně způsobu realizace činností. Mezi další nedostatky pak uvedení autoři zařazují například:

- názvosloví a výklady pojmů nejsou sjednocené, používají se zastaralé pojmy,
- chybí systematičnost a logické uspořádání,
- směrnice není přehledná natolik, aby byla možná snadná orientace,
- vyskytují se gramatické chyby,
- směrnice není vypracována jasně, stručně a výstižně,
- jsou chybně uspořádány obsahové náležitosti (např. není vyznačeno, kdy směrnice nabývá účinnosti),
- nepřehledné a chaotické číslování a členění,
- není určena zodpovědná osoba za tvorbu a aktualizaci směrnic,
- používá se velké množství zkratk, které jsou obtížně srozumitelné,
- ve směrnici se pouze cituje ustanovení právních předpisů s různými alternativami, ale není určeno, které se bude využívat,
- směrnice jsou tvořeny pouze opisem obecně platných předpisů,
- směrnice obsahují odkazy na oblasti, které se v dané účetní jednotce nevyskytují,
- odkazy na majetek, který v dané účetní jednotce není využíván,
- neobsahuje systém archivace a skartace,
- kontrolním orgánům se předkládají opsané a neupřesněné směrnice jiných účetních jednotek,
- směrnice se pravidelně neaktualizují dle účetních a daňových legislativních změn. (Šteker a Otrusinová, 2016)

Závěrem lze shrnout, že tvorba vnitropodnikových směrnic je v mnoha účetních jednotkách zanedbávána. Pokud účetní jednotka systém vnitropodnikových směrnic sestavený má, dochází často k tomu, že je zanedbávána jejich aktualizace. Průběžná aktualizace je důležitá jak z důvodu změn v legislativě, tak i z důvodu změn uvnitř samotné účetní jednotky. Správně vytvořené a průběžně aktualizované vnitropodnikové směrnice zajišťují jednotné postupy v jednotlivých oblastech účetnictví

v účetní jednotce, a navíc usnadňují adaptaci nově příchozích pracovníků. (Levová, 2015), (Šteker, Otrusinová, 2016)

5 Charakteristika vybrané společnosti XY a.s.

V praktické části bakalářské práce bude proveden rozbor aktuálních vnitropodnikových směrnic vybrané účetní jednotky, která bude označována jako XY. Vedení společnosti, která byla pro rozbor vybrána, souhlasilo s poskytnutím potřebných informací, avšak za podmínky, že nedojde ke zveřejnění názvu společnosti. Proto bude v následujících kapitolách společnost označována jako XY a.s.

5.1 Základní údaje a předmět podnikání

Společnost XY a.s. je akciovou společností zapsanou v obchodním rejstříku u Krajského soudu Brno. Zápis do obchodního rejstříku proběhl 10. ledna 2000. Společnost XY a.s. je nástupnickou organizací fyzické osoby, která byla založena 17. května 1991. Je zapsána v obchodním rejstříku u Krajského obchodního soudu Brno. V průběhu roku 2000 došlo ke vkladu veškerého majetku do Společnost XY a.s. Tato společnost má charakter klasického rodinného podniku, kde se členové rodiny přímo účastní na jejím řízení.

Jedná se o výrobní závod v Moravskoslezském kraji. Podnik se zaměřuje na výrobu sterilované zeleniny, kompotů, kečupů a nově také na stáčení stolní vody a limonád do PET lahví.

5.2 Historie společnosti

V roce 1991 došlo k výstavbě nového zpracovatelského závodu. Původně bylo záměrem specializovat se na zpracování zeleniny z lokálních zdrojů do skleněných malospotřebitelských obalů. V roce 1992 došlo k zahájení výroby, a to se základním technologickým vybavením. Nově vybudovaný areál tvořila pouze správní budova, skladová hala menších rozměrů a hala, která složila pro konkrétní výrobní procesy.

Na začátku fungování společnosti XY a.s. se ve výrobním programu objevovaly pouze tyto komodity: okurky, papriky a zelí. Během následného vývoje společnosti byl nabízený sortiment rozšířen o velkospotřebitelské skleněné obaly. Postupem času se začaly zpracovávat i další druhy zeleniny: cukrová kukuřice, červené zelí, kysané zelí, červená řepa, mrkev, celer. Kromě jednodruhových zelenin v současné době nabízí společnost svým zákazníkům i celou řadu směsí a salátů. Samostatnou kapitolou v rozšiřování sortimentu byly výrobky z rajčat a rajských protlaků.

V roce 1998 došlo zásadním způsobem k rozšíření kapacitních možností instalací druhé zpracovatelské linky. Původní linka byla doplněna o některá zařízení a přizpůsobena ke zpracování malospotřebitelských balení od 370 ml do 720 ml. Druhá zpracovatelská linka je přizpůsobena pro výrobu velkospotřebitelských balení. Tato změna umožnila výrazně zvýšit produktivitu práce, zefektivnit výrobu bez zbytečných technologických přestávek potřebných ke změně technologie při přechodu na malospotřebitelská či velkospotřebitelská balení.

V roce 1999 se společnost XY a.s. zaměřila na plánování a zrealizování projektu stáčení a balení stolní vody. Bylo nutné připravit vhodné prostory, zcela nově přebudovat systém akumulace a rozvodů vody v areálu a v neposlední řadě na základě hydrogeologických průzkumů zadat realizaci hlubinného vrtu. Ten se nachází přímo v areálu společnosti a jeho hloubka je přes 300 m. Technologické zařízení bylo nakoupeno od italského výrobce a je doplněno tuzemskou technologií. V roce 2001 došlo k instalaci nové technologie na vlastní výrobu PET lahví.

V roce 2000 došlo po stavební i technologické stránce k realizaci výroby kečupů, rajských protlaků, marmelád. Se zavedením této výroby bylo potřeba zakoupit a vybudovat varnou kapacitu. Na zařízeních velmi úzce souvisejících produktů si společnost XY a.s. připravuje své vlastní polotovary. Jedná se o linku na výrobu dření a past z ovoce a rajčat.

V roce 2001 byla provedena transformace společnosti XY a.s. Původní fyzická osoba, která byla založena v roce 1991, byla vložena do základního jmění společnosti Společnost XY a.s.

V roce 2004 se společnost rozhodla ke vstupu do nového segmentu na trhu zpracované zeleniny. Byly zakoupeny technologie na balení zeleniny do PE vaků. Jedná se o nový trend ve zpracování zeleniny. Odběrateli a cílovými zákazníky jsou především výrobci lahůdek a studené kuchyně. Hlavní předností nové výroby je jednodušší manipulace, a především vyšší bezpečnost potravin. V tomto roce byla zároveň ukončena výroba balení vod do PET lahví.

V současné době zaměstnává společnost XY a.s. v období od června do prosince cca 150 osob. V období hlavní zpracovatelské sezóny probíhá práce v nepřetržitém provozu. Mimo hlavní zpracovatelskou sezónu je počet zaměstnanců nižší, konkrétně se jedná o cca 40 zaměstnanců.

Na chodu účetnictví se v rámci účetnictví podílí čtyři osoby, konkrétně dvě hlavní účetní (Marie Nováková, Dana Božeková), jedna pomocná účetní (Anna Nováková) a předseda představenstva (Ing. Bohuslav Novák). Účetnictví je zpracováno pomocí účetního software Pohoda. Účetní jednotka vede podvojný účetnictví, jako účetní období si zvolila kalendářní rok. Účetní jednotka je i plátcem DPH.

5.3 Analýza stávajících vnitropodnikových směrnic

Ve společnosti XY a.s. byla provedena analýza stávajícího systému vnitropodnikových směrnic. Na základě analýzy bylo zjištěno, že společnost disponuje jen jednou vnitropodnikovou směrnicí. Tato směrnice se týká účtového rozvrhu. Společnost tedy nedisponuje ani základními vnitropodnikovými směrnicemi, které vyplývají z legislativy. V následujících kapitolách tedy dojde k vytvoření návrhu systému vnitropodnikových směrnic, a to na základě informací poskytnutých společností XY a.s.

Před samotným návrhem vnitropodnikových směrnic proběhne rozbor stávající směrnice týkající se účtového rozvrhu.

V účetní jednotce byla provedena analýza stávající vnitropodnikové směrnice „Účtový rozvrh“. Účtový rozvrh byl vytvořen v lednu v roce 2015 v účetním softwaru

Pohoda. Skládá se z třímístných syntetických účtů a třímístných analytických účtů. Analytické účty mají význam například z důvodu vlastnictví většího množství vozidel. Z toho vyplývá, že účty, které se týkají například spotřeby paliva nebo pojištění, se analyticky člení podle vozidla, kterého se týkají.

Na základě analýzy účtového rozvrhu bylo zjištěno, že neprošel aktualizaci po novelizaci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která byla účinná k 1. 1. 2016. Proto se v účtovém rozvrhu objevují účty, které byly v rámci novelizace zrušeny. A také se zde objevují účty, u kterých nedošlo k přejmenování vyplývajícího z novelizace.

Tato vnitropodniková směrnice obsahuje všechny formální náležitosti. V záhlaví jsou uvedeny základní informace o účetní jednotce. V patě směrnice jsou uvedeny osoby, které směrnici vytvořily a schválily. Dále je zde uvedeno datum vytvoření směrnice, což je 10. leden 2015.

Doporučení

Na základě provedené analýzy vnitropodnikové směrnice týkající se účtového rozvrhu byla vytvořena doporučení, která se týkají především aktualizace tohoto rozvrhu.

Účetní jednotce je doporučena aktualizace účtového rozvrhu na základě platné legislativy. Konkrétně se týká o odstranění těchto účtových skupin:

- Účtová skupina 58 – Mimořádné náklady,
- Účtová skupina 68 – Mimořádné výnosy,
- Účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti,
- Účtová skupina 62 – Aktivace.

Dále se jedná o vytvoření účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, která přebírá účtování za zrušené skupiny 61 a 62. V neposlední řadě by mělo v rámci aktualizace dojít k přejmenování účtové skupiny 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry na 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým organizacím.

Na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je účetní jednotka povinna sestavovat účtový rozvrh pro každé účetní období. Doporučuje se však provádět aktualizace i během účetního období.

6 Návrh nových vnitropodnikových směrnic

V následující části bakalářské práce bude vytvořen návrh 9 nových vnitropodnikových směrnic. Návrh bude obsahovat jak vnitropodnikové směrnice vyplývající z legislativy, tak i vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené. Vnitropodniková směrnice „Systém zpracování účetnictví“ bude obsahovat problematiku vedení účetnictví, účetních dokladů a oběhu účetních dokladů.

6.1 Šablona pro nově vytvořené vnitropodnikové směrnice

Tato šablona zajistí jednotný vzhled pro nově vytvořené směrnice. Do hlavičky bude doplněno číslo a název příslušné směrnice. Obsah úpravy, legislativní úpravu a vlastní text směrnice bude obsahovat náplň jednotlivých nově vytvořených směrnic, které jsou zpracovány v následujících kapitolách. Na konci každé směrnice budou uvedena jména osob, které danou směrnicí schválily a vypracovaly, dále datum vystavení a datum, do kdy bude směrnice účinná. Bude zde také uveden počet stran. Šablona je uvedena na následující straně.

XY a.s.	Logo
Tel.:	
Mobil:	
Email:	
WWW:	
Číslo a název směrnice	

Obsah úpravy

-
-
-

Legislativní úprava

-
-
-

Vlastní text směrnice

Datum vystavení	
Vypracoval	
Schválil	
Účinnost do	
Počet stran/číslo strany	

6.2 Směrnice č. 1 – Systém zpracování účetnictví, oběh účetních dokladů

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Forma vedení účetnictví v rámci účetní jednotky
- Účetní zápisy
- Účetní doklady a jejich opravy
- Archivace

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě

Vlastní text směrnice

Účetní jednotka je právnickou osobou (a.s.) vedoucí podvojně účetnictví od svého vzniku, a to nepřetržitě. Účetním obdobím je kalendářní rok.

Software pro zpracování účetnictví

Účetní jednotka využívá pro zpracování účetních dat výpočetní techniku a specializovaný účetní software Pohoda. Software Pohoda je ve verzi NET 2 (síťová verze pro 2 až 3 počítače) ve variantě Komplet. Zpracovaná data jsou pravidelně zálohována zodpovědnou osobou na externí disk. Zálohování probíhá každý týden v pátek (v případě státního svátku v předchozí pracovní den) osobou k tomu pověřenou. Osoby pověřené provádět zálohu zpracovaných dat na externí disk jsou Marie Nováková a Ing. Bohuslav Novák.

Evidence účetních zápisů, výstupy sestav

Účetní zápisy se provádí přehledně, jasně, srozumitelně. Zápisy musí být uspořádány tak, aby bylo možné ověřit správné zaúčtování účetních případů a aby se předešlo neoprávněným zásahům.

Účetní zápisy se evidují v účetních knihách. Účetní jednotka využívá k evidenci tyto účetní knihy:

- Hlavní kniha účtů
- Účetní deník
- Kniha analytických účtů
- Pokladní kniha
- Evidence výpisů
- Kniha pohledávek a závazků
- Evidence majetku
- Skladová evidence

Na konci účetního období po provedení účetní závěrky vyhotovuje účetní jednotka tyto účetní sestavy:

- Hlavní kniha
- Účetní deník
- Obratová předvaha
- Účtový rozvrh
- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Výkaz o peněžních tocích
- Sestava DPH
- Sestava dlouhodobého majetku
- Sestava krátkodobého majetku
- Mzdové sestavy

Oběh účetních dokladů

Vyhotovení účetních dokladů vydaných musí proběhnout nejpozději do 15 dnů po datu uskutečnění zdanitelného plnění, a to bez zbytečných odkladů. Vydávání dokladů zajišťuje osoba k tomu pověřená (osoba je uvedena ve směrnici č. 2 – Průkaznost účetního záznamu v tabulce 6 Osoby odpovědné za vystavování, opravu a finální kontrolu účetních dokladů).



Obr. 2 Schéma oběhu přijatých dokladů

Doklady přijaté podléhají kontrole spolu s dodaným zbožím nebo materiálem osobou k tomu určenou, tedy skladníkem. Po kontrole jsou účetní doklady předány do účetního oddělení k další kontrole a následnému zaúčtování. Kontrolu správného zaúčtování všech dokladů provádí osoba zodpovědná za vedení účetnictví vždy na konci každého měsíce. Osoby odpovědné za vedení účetnictví jsou uvedeny ve směrnici č. 2 – Průkaznost účetního záznamu v tabulce Osoby odpovědné za vedení účetnictví, zálohování a archivaci.

Oprava účetního dokladu se provede nejdříve ručně, a to přeškrtnutím jednou čarou a následným nadepsáním správného zápisu. Takto ručně provedená oprava musí být doplněna podpisem osoby odpovědné za opravu dokladu a datem, kdy byla změna provedena. K opravě účetních dokladů slouží opravné účetní doklady. Všechny opravné doklady musí obsahovat všechny náležitosti uvedené v §11 ZoÚ. Osoba zodpovědná za opravu účetní dokladu připojí podpisový záznam a datum provedení opravy.

Na základě zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a § 31 ZoÚ vzniká účetní jednotce povinnost uchovávat účetní záznamy po určitou dobu. Na základě legislativy je účetní jednotka povinna uchovávat účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, účtový rozvrh, inventurní soupisy, přehledy a ostatní účetní záznamy dokládající vedení účetnictví po dobu 5 let, počínajících koncem účetního období, kterého se týkají. Dále je účetní jednotka povinna uchovávat účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.

6.3 Směrnice č. 2 – Průkaznost účetního záznamu

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Osoby zodpovědné za jednání jménem společnosti
- Osoby odpovědné za vystavování a opravu účetních dokladů
- Osoby odpovědné za kontrolu věcných i formálních náležitostí účetních dokladů
- Osoby zodpovědné za zaúčtování účetních záznamů a kontrolu správného účtování
- Osoby zodpovědné za disponování s firemními bankovními účty
- Osoby odpovědné za vedení účetnictví
- Osoby odpovědné za archivaci
- Osoby odpovědné za vydání vnitropodnikových směrnic

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ);
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Vlastní text směrnice

Osoby oprávněné k jednání za společnost, k podpisu obchodních smluv, daňových přiznání a oprávněné ke komunikaci se státními úřady a institucemi:

Tab. 4 Osoby odpovědné za jednání jménem společnosti

Jméno a Příjmení	Funkce	Vzor podpisového záznamu
Ing. Bohuslav Novák	Předseda představenstva	
Ing. Radek Novák	Člen představenstva	
PaedDr. Bohuslav Novák	Člen představenstva	

Zdroj: vlastní zpracování

Osoby oprávněné disponovat s firemními bankovními účty vedenými u České spořitelny, Moneta Money Bank, UniCredit bank LBBW:

Tab. 5 Osoby oprávněné disponovat s bankovními účty

Jméno a Příjmení	Funkce	Vzor podpisového záznamu
Ing. Bohuslav Novák	Předseda představenstva	
Ing. Radek Novák	Člen představenstva	
PaedDr. Bohuslav Novák	Člen představenstva	
Marie Nováková	Účetní	
Dana Božeková	Účetní	

Zdroj: vlastní zpracování

Odpovědnost disponovat s firemními bankovními účty spočívá v možnosti výběru a vkladu hotovosti, k provádění plateb pomocí internetového bankovníctví a k vytváření trvalých příkazů.

Osoby odpovědné za vystavování, opravu a finální kontrolu účetních dokladů:

Tab. 6 Osoby odpovědné za vystavování a opravu a finální kontrolu účetních dokladů

Jméno a Příjmení	Funkce	Vzor podpisového záznamu
Marie Nováková	Účetní	
Dana Božeková	Účetní	

Zdroj: vlastní zpracování

První kontrolu přijatých účetních dokladů provádí skladník hned při dodání zboží a materiálu, avšak finální kontrolu provádí účetní. Náhledem dokladu skladník kontroluje, zda jsou na dokladu uvedeny položky, které ve skutečnosti přišly. Účetní kontroluje, zda má doklad všechny náležitosti a zda je uvedena správná částka.

Osoby odpovědné za vedení účetnictví, zaúčtování účetních záznamů, kontrolu zúčtování účetních dokladů, pravidelné zálohování zpracovaných dat v účetním software a za archivaci:

Tab. 7 Osoby odpovědné za vedení účetnictví, zálohování a archivaci

Jméno a Příjmení	Funkce/ oprávnění	Vzor podpisového záznamu
	Odpovědnost za	
Ing. Bohuslav Novák	Předseda představenstva	
	<ul style="list-style-type: none"> • zálohování dat zpracovaných v účetním software 	
Marie Nováková	Účetní	
	<ul style="list-style-type: none"> • zálohování dat zpracovaných v účetním software • kontrolu zúčtování účetních dokladů • zaúčtování účetních záznamů • vedení účetnictví 	
Dana Božeková	Účetní	
	<ul style="list-style-type: none"> • archivaci • kontrolu zúčtování účetních dokladů • zaúčtování účetních záznamů • vedení účetnictví 	

Zdroj: vlastní zpracování

Osoby odpovědné za schválení a vydání vnitropodnikových směrnic:

Tab. 8 Osoby odpovědné za vydání vnitropodnikových směrnic

Jméno a příjmení	Funkce	Vzor podpisového záznamu
PaedDr. Bohuslav Novák	Člen představenstva	
Ing. Radek Novák	Člen představenstva	

Zdroj: vlastní zpracování

Osoby odpovědné za vydání a schválení vnitropodnikových směrnic schvalují vytvořený návrh směrnic. Pokud je návrh přijat, tak jsou směrnice vydány odpovědnými osobami a uvedeny do praxe.

6.4 Směrnice č. 3 – Kurzové rozdíly

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Způsob přepočtu na českou měnu
- Použití příslušného kurzu
- Kurzové rozdíly

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ);
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- Český účetní standard č. 006

Vlastní text směrnice

Účtování kurzových rozdílů v této účetní jednotce je důležité, protože dochází k uskutečňování jak tuzemských, tak i zahraničních obchodů. Dochází tedy k vyrovnávání závazků a pohledávek pomocí české nebo zahraniční měny.

Účetní jednotka uskutečňuje zahraniční obchody pouze v měně euro (EUR). Pro přepočet na koruny (Kč) používá účetní jednotka denní kurz, který je vyhlášen Českou národní bankou (dále jen ČNB). Používaný účetní software Pohoda umožňuje načítání denního kursu ČNB. Tato funkce je nastavena automaticky. ČNB vyhláší kurzy každý den ve 14:30 hod. Vedení účetní jednotky rozhodlo, že se bude používat kurz z daného dne a účtování bude provedeno nejdříve až v odpoledních hodinách.

Majetek a závazky vedené v cizí měně se přepočítávají na měnu českou ke konci rozvahového dne prostřednictvím kurzu, který byl vyhlášen ČNB k okamžiku sestavení účetní závěrky. Přepočet konečného zůstatku valutové pokladny ke konci účetního období a tímto vzniklé kurzové rozdíly se zaúčtují prostřednictvím interního účetního dokladu.

Pokud dojde k částečné úhradě pohledávky nebo závazku, zaúčtuje účetní jednotka úhradu kurzem ČNB. Poté dojde k vyčíslení kurzového rozdílu jednotlivých plateb.

6.5 Směrnice č. 4 – Dlouhodobý majetek

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Vymezení
- Pořízení
- Evidence
- Oceňování

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)

Vlastní text směrnic

Hodnotová hranice dlouhodobého majetku

Účetní jednotka považuje za dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) nehmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 000,- Kč a s dobou použitelnosti delší než 1 rok. DNM bude zařazen do účtové skupiny 01.

Tato vnitropodniková směrnice označuje za dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok a účtuje se na účet 022.000 - SMV nad 40.000 Kč, 025.000 - Pěstitelské celky trvalých porostů, 026.000 - Dospělá zvířata a jejich skupiny, 029.000 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek, 031.000 - Pozemky, 032.000 - Umělecká díla a sbírky. Majetek v pořizovací ceně 15 001–40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok se řadí do drobného dlouhodobého hmotného majetku a účtuje se při zařazení na účet 022.002. Odpisový plán je stanoven na 2 roky a na inventární kartě bude poznamenáno, že účetní odpis podle účetního odpisového plánu je daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek, který bude mít cenu nižší než stanovené hranice a dobou použitelnosti delší než 1 rok, bude účtován na analytický nákladový účet 501.010 a bude evidován v operativní evidenci.

Předměty s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s cenou pořízení do 2000 Kč budou považovány za spotřební materiál. Budou účtovány na účet 501.000.

Pořízení DHM

Při pořízení DHM se bude používat účet 042, na který se účtuje pořízený majetek do doby uvedení do užívání včetně nákladů spojených s jeho pořízením (clo, dopravné, skladné, manipulace, poštovné a balné, montáž, zabudování, uvedení do provozu, provize za zprostředkování, úroky z úvěru). Pořízení DHM z dotací bude účtováno na 042011. Pokud je majetek přímo uveden do používání a není u něj účtováno o dalších nákladech spojených s jeho pořízením, lze jej přímo zaúčtovat na účet účtové skupiny 01x,02x,03x.

Zařazení majetku bude provedeno na základě „Protokolu o zařazení do užívání“ a zařazený DHM bude uveden v datových souborech počítače, a to ihned při zařazení předmětu do používání, resp. po uvedení předmětu do stavu způsobilého k obvyklému užívání.

Oceňování majetku

K oceňování majetku dochází v souladu se ZoÚ. K oceňování dlouhodobého hmotného majetku slouží pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena nebo vlastní náklady.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s pořízením.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se zejména o znalecký posudek u majetku nabytého darováním, nově zjištěného majetku, vklad majetku atd.

Mezi náklady související s pořízením patří clo, dopravné, skladné, manipulace, poštovné a balné, montáž, zabudování, uvedení do provozu, provize za zprostředkování. Účetní jednotka se rozhodla zařadit do nákladů souvisejících s pořízením úroky z úvěru do doby zařazení předmětu do používání.

Cenou pořízení se rozumí cena bez nákladů s jeho pořízením souvisejících. Vlastními náklady se rozumí přímé a nepřímé náklady na výrobu.

Evidence DHM

Evidence majetku musí obsahovat:

- pořadové číslo karty;
- obecné údaje o DHM:
 - inventární číslo majetku,
 - syntetický a analytický účet,
 - umístění,
 - středisko,
 - osobu odpovědnou za majetek.
 - název majetku,
 - dodavatele,
 - vstupní cenu,
 - zvýšenou vstupní nebo zůstatkovou cenu o technické zhodnocení (dále jen TZ),
 - modernizaci,
 - rekonstrukci;
- údaje týkající se pořízení a zařazení DHM do užívání:
 - způsob pořízení,
 - datum pořízení,
 - kopii dokladu k datu pořízení,
 - datum uvedení předmětu do užívání,
 - kopii dokladu k datu uvedení do užívání;
- údaje týkající se odpisování DHM:
 - odpisovou skupinu,
 - způsob odpisování,
 - dobu odpisování,
 - datum a způsob vyřazení,
 - kopii dokladu o vyřazení,
 - rok odpisování,
 - účetní odpis,
 - rozdíl účetních a daňových odpisů,
 - zůstatkovou cenu,
 - rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny.

O TZ se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč již evidovaného majetku je zvýšena zůstatková cena. Daňové odpisy se vypočítají z této zvýšené ceny. V případě, že bude provedeno TZ na jednom předmětu, v jednom zdaňovacím období do 40 000 Kč, může se účetní jednotka rozhodnout, že půjde o jednorázový náklad.

Vyřazení majetku

K vyřazení majetku slouží „Protokolu o vyřazení“, na základě, kterého bude vyřazení vždy prováděno. Osobou, která odpovídá za rozhodování o vyřazení majetku z používání (Ing. Bohuslav Novák), je statutární orgán. Ten zvolí tříčlennou komisi, která určí způsob vyřazení a zajistí likvidaci majetku. Pokud je majetek užíván i po úplném odepsání, nebude z účetnictví vyřazen.

Způsoby vyřazení:

- **prodej** – dojde k vystavení faktury a následně na základě protokolu k proúčtování vyřazení z evidence,
- **darování** – je vytvořena darovací smlouva a na základě protokolu je proúčtováno vyřazení z evidence,
- **likvidace** – jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo opravitelný s vysokými náklady, vystaví se „Protokol o likvidaci“, který je podkladem o vyřazení majetku z evidence,
- **zcizení** – na základě „Protokolu od Policie ČR“ je vystaven „Protokol o vyřazení“ a majetek je následně vyřazen z evidence.

Tab. 9 Předkontace pro vyřazení majetku

Způsob vyřazení	Předkontace
Prodej	082/022 v pořizovací ceně 541/082 v zůstatkové ceně
Darování	082/022 543/082
Likvidace	082/022 551/082
Zcizení	073/013 549/073

Zdroj: vlastní zpracování

Dotace při pořízení DHM

Pokud je DHM pořízen formou dotace, sníží se pořizovací cena tohoto DHM o hodnotu této dotace. Pokud je dotace účtována až v následujícím účetním období po zařazení DHM do užívání, sníží se pořizovací cena až v roce přijetí dotace a posléze se upraví i odpisový plán.

Pokud by hodnota drobného DHM byla po snížení o poskytnutou dotaci nižší než stanovených 15 001 Kč, zaúčtuje se na účet, na který by se drobný DHM zaúčtoval, kdyby dotace poskytnuta nebyla. V případě dotace poskytnuté v plné výši se

výše dotace poznamená v účetní knize a majetek bude veden pouze v podrozvahové evidenci.

6.6 Směrnice č. 5 – Odpisový plán

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Volba metody účetních odpisů
- Způsob výpočtu daňových odpisů
- Odpisový plán

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)

Vlastní text směrnice

Účetní jednotka počítá jak účetní, tak i daňové odpisy.

Účetní jednotka rozhodla, že se účetní odpisy dlouhodobého majetku budou provádět časovou metodou. Účetní jednotka zvolila **roční** odpisování. Roční odpis je účtován do nákladů na účet 551 proti účtu oprávek 082 s příslušným analytickým členěním, popř. 07x u dlouhodobého nehmotného majetku. Majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Osobou odpovědnou za stanovení doby použitelnosti majetku u účetních odpisů je Ing. Bohuslav Novák.

S ohledem na zásadu opatrnosti byl vytvořen odpisový plán účetních odpisů pro současně evidovaný majetek, který je uveden níže v tabulce 10.

Tab. 10 Odpisový plán účetních odpisů (aplikace směrnice na současný majetek)

Název majetku	Vstupní cena	Doba životnosti	Začátek odepisování
Renault Premium	175 828 Kč	8 let	1.1.2013
Bruska zeleniny Limas	76 850 Kč	10 let	1.9.2010
Kostkovačka Urschel GK – A	615 907 Kč	10 let	1.9.2011
Dopravník na vaky	192 390 Kč	10 let	1.3.2012
Volkswagen – dodávka	24 844 Kč	10 let	1.7.2014
Traktor Husqvarna	9 327 Kč	10 let	1.2.2016
Honda Accord 2,4	216 847 Kč	10 let	1.4.2011
Nissan Murano	297 346 Kč	10 let	1.4.2011
Fiat Ducato autobus	255 964 Kč	10 let	1.11.2009
Plnička LINFIL 05	1 157 650 Kč	10 let	1.7.2013
Nádrže tepelného čerpadla	70 914 Kč	10 let	1.8.2013
Kamer. systém + zabezpečení	81 529 Kč	10 let	1.11. 2014
Třidič okurek	588 000	10 let	1.4.2015

Zdroj: vlastní zpracování, XY a.s.

Jednou ročně k 31. 12. jsou v rámci účetní jednotky vypočítány daňové odpisy a vyčíslena daňová zůstatková cena majetku. Způsob odpisování podle ZDP zvolí účetní jednotka vždy při zařazení předmětu do užívání. Účetní jednotka volí rovnoměrné odepisování.

Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k vyřazení dlouhodobého hmotného majetku evidovaného na počátku zdaňovacího období, uplatní se daňový odpis v poloviční výši z vypočteného ročního odpisu.

Rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy budou zohledněny při výpočtu daňové povinnosti při transformaci účetního VH na ZD.

Výpočet daňových odpisů

V prvním roce odpisování zařadí účetní jednotka majetek do odpisových skupin a provádí rovnoměrné odpisování. Zařazení majetku do odpisových skupin vychází z přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stanovený způsob odpisování nelze po celou dobu odpisování změnit. Majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Tab. 11 Odpisový plán daňových odpisů (aplikace směrnice na současný majetek)

Název majetku	Odpisová skupina (počet let odpisování)	Odpis (1. rok)	Odpis (další roky)
Renault Premium	2 (5 let)	56 000 Kč	96 000 Kč
Bruska zeleniny Limas	2 (5 let)	116 000 Kč	129 050 Kč
Kostkovačka Urschel GK – A	2 (5 let)	346 992 Kč	386 028 Kč
Dopravník na vaky	2 (5 let)	290 405 Kč	323 076 Kč
Volkswagen – dodávka	2 (5 let)	37 505 Kč	41 725 Kč
Traktor Husqvarna	2 (5 let)	4 612 Kč	9 328 Kč
Honda Accord 2,4	2 (5 let)	53 603 Kč	108 425 Kč
Nissan Murano	2 (5 let)	73 502 Kč	148 674 Kč
Fiat Ducato autobus	2 (5 let)	63 273 Kč	127 984 Kč
Plnička LINFIL 05	2 (5 let)	190 774 Kč	385 884 Kč
Nádrže tepelného čerpádlu	2 (5 let)	11 678 Kč	23 639 Kč
Kamer. Systém + zabezpečení	2 (5 let)	13 436 Kč	27 177 Kč
Třídíč okurek	2 (5 let)	64 680 Kč	130 830 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, XY a.s.

6.7 Směrnice č. 6 – Inventarizace majetku a závazků

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- provádění inventarizací – organizace, zodpovědné osoby
- inventurní soupis
- inventarizační rozdíly – vyhodnocení a zaúčtování

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vlastní text směrnice

Inventarizační komise

Inventarizaci provádí tříčlenná inventarizační komise. Členy této komise jmenuje předseda představenstva, ten volí také předsedu komise. Jmenování členů komise musí proběhnout nejméně deset dní před prováděním inventarizace. Inventarizační komise je odpovědná za provedení inventarizace.

Inventarizace



Obr. 3 Postup inventarizace

Inventarizace majetku a závazků probíhá v účetní jednotce nejméně jedenkrát za účetní období k 31.12. V rámci inventarizace se porovnává skutečný stav se stavem účetním. Účetní jednotka provádí jak fyzickou, tak i dokladovou inventarizace.

Fyzická inventura se týká následujících položek:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- drobný dlouhodobý hmotný majetek,
- materiál,
- výrobky,
- zboží,
- peněžní prostředky v hotovosti.

Dokladová inventura se týká následujících položek:

- pohledávky,
- závazky,
- další rozvahové účty,
- bankovní účty.

Osobou zodpovědnou za provedení inventarizace je předseda inventarizační komise. Ten seznámí ostatní členy komise s průběhem a přesným postupem fyzické

i dokladové inventarizace. Inventarizace se provádí nejen na konci účetního období k 31. 12., ale také průběžně a to konkrétně:

- měsíčně – stav pohledávek a závazků,
- čtvrtletně – fyzická inventarizace pokladní hotovosti a průběžná dokladová inventarizace bankovních účtů.

Průběžné výsledky těchto inventur jsou předkládány předsedovi představenstva.

Inventarizační rozdíly

Manko (popř. schodek u peněžní hotovosti a cenin) představuje situaci, kdy skutečný stav je nižší než stav zjištěný v účetnictví a rozdíl nelze doložit patřičným účetním dokladem nebo prokázat jiným zákonným způsobem a není podepsána dohoda o hmotné odpovědnosti zaměstnance.

Přebytek vzniká v okamžiku, kdy je skutečný stav vyšší, než je stav zjištěný v účetnictví a rozdíl nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat zákonným způsobem.

Pokladní schodek se zaúčtuje na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku, pokladní přebytek se zaúčtuje na účet 668 – Ostatní finanční výnosy. Pokud je za pokladní schodek zodpovědná konkrétní osoba, účtuje se předepsaná náhrada na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci.

Hmotná odpovědnost existuje pouze v rámci pokladny. Pokladní podepíše dohodu o hmotné odpovědnosti, kde je hmotná odpovědnost za schodek vyčíslena odpovědnému pracovníkovi v plné výši.

Nezaviněná manka do normy se u zásob materiálu účtují na účet 501 – Spotřeba materiálu, ostatní manka se účtují na účet 549 – Manka a škody. Přebytky zásob materiálu se účtují na účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

V rámci vlastní výroby se manko promítne na účtu 549 – Manka a škody a zároveň dojde k úbytku stavu zásob na účtu 123 – Výrobky. Přebytek vlastní výroby se promítne zvýšením na straně MD na účtu 123 – Výrobky a zároveň a na straně DAL na účtu 583 - Změna stavu výrobků. Pokud dojde k úbytku zásob vlastní výroby v rámci norem přirozeného úbytku, účtuje se tento případ na účtu 583 – Změna stavu výrobků na MD a na účtu 123 – Výrobky na DAL.

O vypořádání všech rozdílů rozhoduje v účetní jednotce předseda představenstva spolu se členy představenstva (PaedDr. Bohuslav Novák, Ing. Radek Novák). Rozhodnutí musí být doloženo písemně.

Inventurní soupisy

Inventarizační komise sestaví o inventarizaci soupis, který se řadí mezi průkazné účetní záznamy a musí obsahovat tyto náležitosti:

- označení účetní jednotky,
- specifikace majetku a závazku,
- zjištěný skutečný stav inventarizovaného majetku a závazků,
- upřesnění účtů nebo skladů, které jsou inventarizovány,
- způsob, jakým byly zjištěny skutečné stavy,
- soupis zjištěných inventarizačních rozdílů,

- zaúčtování vzniklých rozdílů,
- způsob zaúčtování opravných položek ke zboží, závazkům, pohledávkám, majetku,
- podpisový záznam osoby odpovědné za fyzické provedení inventury,
- podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- datum zahájení,
- datum ukončení inventury.

Tab. 12 Vzor inventurního soupisu

Inventurní soupis	
XY a.s.	Logo
Tel:	
Mobil:	
Email:	
WWW:	
Specifikace majetku nebo závazku	
Upřesnění účtu a položky, která je inventarizována	
Způsob zjištění skutečného stavu	
Skutečný stav majetku a závazků	
Účetní stav	
Inventarizační rozdíl	
Zaúčtování inventarizačního rozdílu	
Způsob zaúčtování opravné položky (pouze pokud je opravná položka tvořena)	
Podpis osoby odpovědné za fyzické provedení inventury	
Podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace	
Datum zahájení inventury	
Datum ukončení inventury	

Zdroj: vlastní zpracování

6.8 Směrnice č. 7 – Pokladna

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Přehled pokladen
- Pokladní limity
- Příjem a výdej hotovosti
- Inventarizace

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Český účetní standard č. 016

Vlastní text směrnice

Přehled pokladen

Centrální pokladna v CZK

Odpovědná osoba: Marie Nováková, Dana Božeková

Analytický účet: 211.001

Měna: Kč

Limit pokladny: 55000 Kč

Pokladna EUR

Odpovědná osoba: Marie Nováková, Dana Božeková

Analytický účet: 211.200

Měna: EUR

Limit pokladny: 2000 EUR

Disponování s hotovostí

Prostředky nad stanovené limity jednotlivých pokladen je nutné ihned předat představenstvu, který zajistí jejich odvod na příslušný bankovní účet. Maximální zůstatek v korunové pokladně může činit 50.000,- Kč a ve valutové pokladně může činit 2.000,- EUR. Stav pokladny se nikdy nesmí dostat do mínusu. Kontrola zůstatků bude prováděna nejméně jednou měsíčně.

Účtování pokladních dokladů

Zúčtování pokladních dokladů se zajišťuje průkazným způsobem pomocí příjmových a výdajových pokladních dokladů, které budou schváleny zodpovědnou osobou. Pokladní doklady musí obsahovat tyto náležitosti:

- název dokladu,
- označení pokladního dokladu číslem a datum vyhotovení,
- označení účetní jednotky,
- charakteristiku účetního případu se zaúčtováním částek,

- podpis osoby zodpovědné za zaúčtování a schválení dokladu.

Souhrnný pokladní doklad

Souhrnný pokladní doklad k zaúčtování více pokladních dokladů do jednoho souhrnného dokladu. Souhrnný pokladní doklad lze použít k zaúčtování pokladních dokladů od jednoho dodavatele v jednom měsíci. Takto lze zaúčtovat i doklady drobných nákupů od různých dodavatelů shodného členění nákladů. Souhrnný pokladní doklad musí obsahovat sumarizační tabulku. Součty jednotlivých aktuálních sazeb daně z přidané hodnoty jsou vždy uvedeny zvlášť.

Inventarizace

Inventarizace pokladní hotovosti se provádí minimálně jednou za tři měsíce a také k datu účetní závěrky. Nejméně k poslednímu dni v měsíci je nutné odsouhlasit zůstatek pokladní hotovosti se zůstatkem, který je vykázán v účetnictví. O tomto odsouhlasení není nutné vyhotovit inventarizační zápis, stačí pouze poznámka s podpisem pověřené osoby (účetní).

Odpovědnost za schodek

Osoba odpovědná za hotovost v pokladně bude mít vždy podepsanu dohodu o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách, které je zaměstnanec povinen vyúčtovat.

Dohoda o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách, které je zaměstnanec povinen vyúčtovat

Dnešního dne, měsíce a roku uzavřeli

XY a.s.

se sídlem _____

IČO _____

společnost zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Brně

zastoupená Ing. Bohuslavem Novákem

(dále jen „Zaměstnavatel“)

a

_____ (Jméno a příjmení – *doplň účetní jednotka*)

bytem _____

narozen _____

(dále jen „Zaměstnanec“)

tuto

Dohodu o hmotné odpovědnosti

v souladu s § 252 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění.
(dále jen „Dohoda“)

1. ÚVODNÍ PROHLÁŠENÍ

1.1 Zaměstnanec je v pracovním poměru u Zaměstnavatele na základě pracovní smlouvy ze dne _____

1.2 Smluvní strany zřizují odpovědnost Zaměstnance k ochraně hodnot svěřených Zaměstnanci.

2. PŘEDMĚT ZÁVAZKU

2.1 Zaměstnanec přebírá odpovědnost za hotovost v pokladně.

2.2 Zaměstnanec odpovídá za schodek na zboží a výrobcích dle článku 2.1. této dohody.

3. ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

3.1 Tato dohoda, stejně jako práva a povinnosti vzniklé na základě dohody nebo v souvislosti s ní, se řídí zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

3.2. Dohoda je vyhotovena ve dvou vyhotoveních s platností originálu, přičemž každá ze stran obdrží po jednom vyhotovení.

3.3. Smluvní strany prohlašují, že si tuto Dohodu pečlivě přečetly, neshledávají ji rozpornou, všem ustanovením porozuměly a jedná se o výraz svobodné a vážné vůle.

V dne v _____

Zaměstnavatel

Ing. Bohuslav Novák

XY a.s.

zastoupena Ing. Bohuslavem Novákem

V dne v _____

Zaměstnanec

6.9 Směrnice č. 8 - Tvorba opravných položek, rezerv a časového rozlišení

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Tvorba, použití a účtování o opravných položkách
- Tvorba, použití a účtování o rezervách
- Časové rozlišení
- Dohadné položky

Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb. O účetnictví (dále je ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále je ZoRZ)
- Český účetní standard č. 019

Vlastní text směrnice

Opravné položky

Tvorba opravných položek se provádí k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném během inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí, jen pokud není snížení ocenění majetku v účetnictví trvalého charakteru nebo v případě, že je snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Opravné položky se tvoří také v případech, které jsou uvedeny v ZoRZ. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Účetní opravné položky jsou tvořeny k rozvahovému dni.

Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku a zásobám

Inventarizační komise podává po skončení fyzické inventarizace návrh na tvorbu opravných položek. Návrh schvaluje předseda představenstva (Ing. Bohuslav Novák). Účtuje se jednou ročně vždy v na konci účetního období.

Výše opravné položky odpovídá hodnotě, o kterou se dočasně sníží hodnota DHM nebo zásob.

Opravná položka k pohledávkám

Za dlužníky v insolvenčním řízení vytváří účetní jednotka opravnou položku do výše 100 % jmenovité hodnoty, u pohledávek přihlášených u soudu. Takto vytvořená opravná položka je daňově uznatelná. Účetní jednotka postupuje v souladu se ZoRZ, §8. Na pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, kde účetní jednotka nesplnila podmínky ZoRZ, §8 vytváří opravné položky ve výši 100 %, ty jsou však daňově neuznatelné. K nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 dle podmínek

uvedených v ZoRZ, §8a vytváří účetní jednotka opravnou položku dle individuálního posouzení konkrétního obchodního partnera.

Účtování opravných položek

Tab. 13 Účtování o opravných položkách

Položka	Tvorba opravné položky	Zrušení opravné položky
Dlouhodobý hmotný majetek	559/092	092/559
Materiál	559/191	191/559
Výrobky	559/194	194/559
Zboží	559/196	196/559
Pohledávky – nedaňové	559/391	391/559
Pohledávky – daňové	558/391	391/558

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorba a použití rezerv

Rezervy tvoří pro pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle § 26 ZoÚ., u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.

Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů. Použití, snížení nebo zrušení rezerv pro nepotřebnost se účtuje ve prospěch nákladů.

Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období. Rezervy není možné používat k úpravám výše ocenění aktiv.

Účetní jednotka tvoří rezervy na restrukturalizaci a na ztráty vzniklé z podnikání.

Dohadné účty aktivní a pasivní, časové rozlišení

Účetní jednotka používá pro správné vykázání nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí přechodných účtů aktiv a pasiv.

Náklady příštích období

Představují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů období příštích. Patří se například nájemné placené předem, akontace u finančního leasingu, úhrady pojistného na další období. Účetní jednotka časově rozlišuje vše výše uvedené bez nastavení hranice významnosti. U nákladů na pořízení dálničních známek a u nákladů na audit se časové rozlišení však nepožívá.

Dohadné účty aktivní

Představují položky, které nebyly účtovány jako pohledávky, avšak výnos z těchto položek náleží do běžného účetního období. Patří sem například dotace, na které je

podaná žádost a tato není zamítnuta, avšak není rozhodnuto o výši dotace; smluvní finanční bonusy za odebrané zboží dosud nevyúčtované dodavatelem.

Dohadné účty pasivní

Představují položky, které nebyly zaúčtované jako závazky, přičemž náklady z těchto položek přísluší do daného účetního období.

Patří sem například spotřebovaná, ale nevyúčtovaná energie (elektrina, voda, plyn), došlé faktury po uzavření účetních knih, které patří do daného účetního období, nevyfakturované dodávky zásob.

6.10 Směrnice č. 9 – Zpracování účetní závěrky

Obsah úpravy vnitropodnikové směrnice

- Pravidla pro sestavení účetní závěrky

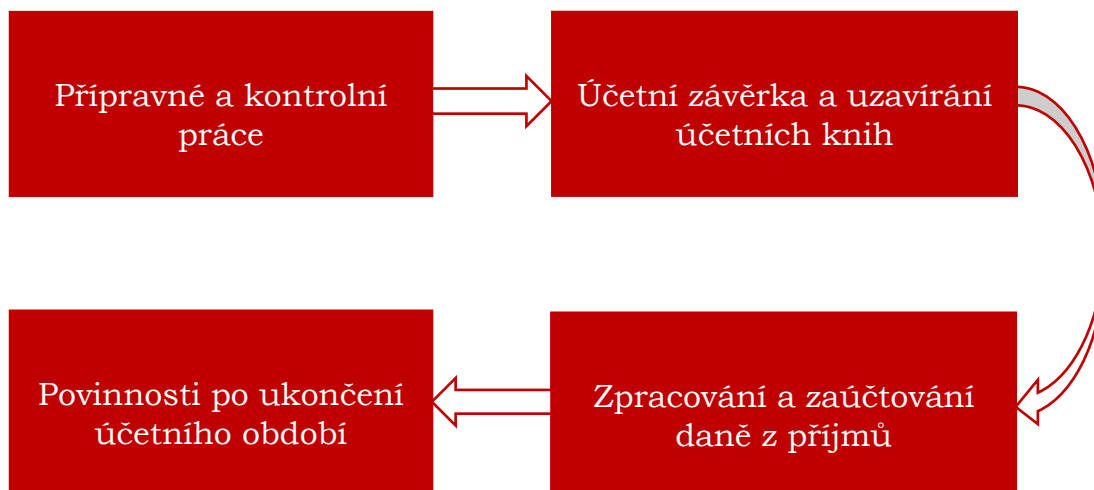
Legislativní úprava

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Příloha č. 1, 2, 3 ZoÚ

Vlastní text směrnice

Účetní jednotka provádí účetní závěrku ke dni 31.12. Osobami zodpovědnými za zpracování účetní závěrky je Marie Nováková, Dana Božeková a Ing. Bohuslav Novák.

Účetní jednotka sestavila postup konečných uzávěrkových prací:



Obr. 4 Schéma postupu uzávěrkových prací

- **Přípravné a kontrolní práce:**
 - kontrola párování dokladů, inventarizace účtů a kontrola zaúčtování,
 - tvorba opravných položek,
 - proúčtování dohadných aktivních i pasivních položek,
 - zaúčtování kurzových rozdílů a provedení časového rozlišení,
 - doúčtování interních dokladů,
 - kontrola zůstatků v pokladně a na účtech,
 - zaúčtování odchylky způsobené rozdíly vzniklými zaokrouhlováním, při účtování skladů způsobem A,
 - datová uzávěrka.
- **Účetní závěrka a uzavírání účetních knih:**
 - uzavření účetnictví prostřednictvím převodu zůstatků rozvahových účtů (702/aktiva; pasiva/702) a zaúčtování zisku (710 / 702), popř. ztráty (702/710),
 - zjištění účetního výsledku hospodaření převodem nákladových účtů na vrub příslušného účtu 710 - Účet zisků a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch tohoto účtu,
 - zaúčtování zisku (710/702), popř. ztráty (702/710),
 - sestavení rozvahy se skutečnou hodnotou aktiv a pasiv,
 - sestavení výkazu zisků a ztrát s výsledkem hospodaření,
 - sestavení přílohy v účetní závěrce.
- **Výpočet a zaúčtování daně z příjmů:**
 - zaúčtování splatné daně z příjmů z běžné činnosti (591/341) před účetní závěrkou,
 - vyhotovení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob nejpozději do 1. července následujícího zdaňovacího období.
- **Povinnosti po ukončení účetního období**
 - odeslání účetní závěrky spolu s přílohami do sbírky listin u obchodního rejstříku,
 - vytvoření výroční zprávy a odeslání do sbírky listin u obchodního rejstříku,
 - vytvoření kopií všech dokumentů spojených s účetní závěrkou a uložení originálů.

Osoby odpovědné za uzávěrkové práce

Tab. 14 Osoby odpovědné za uzávěrkové práce

Uzávěrková práce	Odpovědná osoba
Přípravné a kontrolní práce	Marie Nováková, Dana Božeková
Účetní závěrka a uzavírání účetních knih	Marie Nováková, Dana Božeková
Výpočet a zaúčtování daně z příjmů	Marie Nováková, Dana Božeková
Povinnosti po ukončení účetního období	Marie Nováková, Dana Božeková, Ing. Bohuslav Novák

Zdroj: vlastní zpracování, XY a.s.

7 Závěr

Předkládaná bakalářská práce byla věnována problematice vnitropodnikových směrnic. V teoretické části byla zmíněna legislativa, kterou se vnitropodnikové směrnice řídí. Dále byly popsány vlastnosti, formální úprava a druhy vnitropodnikových směrnic. Na závěr teoretické části byly zmíněny chyby, kterých se účetní jednotky při tvorbě směrnic často dopouštějí.

V rámci praktické části byl proveden rozbor stávajících vnitropodnikových směrnic. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že vybraná účetní jednotka XY a.s. disponuje pouze jednou směrnicí, a to i přes to, že je povinně auditovaná. Tato směrnice se týká účtového rozvrhu. Po rozboru této směrnice bylo zjištěno, že směrnice neprošla aktualizací po novelizaci zákona č. 563/199 Sb., o účetnictví (účinná k 1.1.2016). V účtovém rozvrhu se vyskytovaly účty, které byly po již zmíněné novelizaci zrušeny, a také se zde objevily účty, u kterých došlo v rámci novelizace k přejmenování. Proto bylo účetní jednotce doporučeno, aby došlo k úpravě účtového rozvrhu, která by vedla k odstranění účtů, které neodpovídají platné legislativě, a také k přejmenování vybraných účtů tak, aby jejich název odpovídal platné legislativě.

Na základě zjištění, že účetní jednotka nedisponuje jinými vnitropodnikovými směrnicemi, byl vytvořen návrh nových vnitropodnikových směrnic, které vyplývají z potřeb účetní jednotky. Bylo navrženo devět nových vnitropodnikových směrnic. První navrženou směrnicí je směrnice týkající se systému zpracování účetnictví, ve které jsou například zmíněny účetní doklady a oběh účetních dokladů. Ve směrnici Průkaznost účetních záznamů jsou zmíněny osoby odpovědné za vybrané činnosti v rámci účetnictví účetní jednotky. V rámci směrnice č. 3 – Kurzové rozdíly, je stanoveno, jakým způsobem dochází k přepočtu na českou měnu. Další směrnice je věnována dlouhodobému majetku, konkrétně jeho vymezení, pořízení a oceňování. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou zapracovány v samostatné směrnici (Směrnice č. 5 – Odpisový plán). Dále proběhla tvorba směrnice, která se věnuje inventarizaci. Zde je popsán průběh inventarizace, vyhodnocení a zaúčtování inventarizačních rozdílů. Tvorbou těchto šesti směrnic bylo zajištění splnění povinností vyplývajících z legislativy.

Dále byly pro účetní jednotku sestaveny 3 směrnice, které nejsou povinné, ale jsou doporučeny. Jedná se o směrnici věnující se přehledu pokladen, pokladním limitům, příjmu a výdeji hotovosti a také inventarizaci pokladní hotovosti. Došlo také k tvorbě vnitropodnikové směrnice, ve které je zmíněna tvorba opravných položek, rezerv a časového rozlišení. Během analýzy současného stavu účetní jednotky bylo zjištěno, že nedochází k tvorbě opravných položek k pohledávkám. Pokud vytvořená opravná položka k pohledávce splňuje podmínky uvedené v §8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jedná se o daňově uznatelný daňový náklad. Tvorba opravných položek k pohledávkám byla tedy zpracována ve vnitropodnikové směrnici, aby účetní jednotka v budoucnu optimalizovala daňovou povinnost k dani z příjmu právnických osob. Devátá směrnice je věnována pravidlům pro tvorbu účetní závěrky.

V rámci praktické části byl také vytvořen jednotný vzhled vnitropodnikových směrnic. Účetní jednotce je doporučeno vést směrnice elektronicky, je to praktické především z důvodu nulových nákladů na tisk. Předseda představenstva je oprávněn poskytnout směrnice v elektronické podobě k náhledu a nastudování. Směrnice jsou poskytovány především nově příchozím zaměstnancům.

Přínos bakalářské práce spočívá ve vytvoření systému vnitropodnikových směrnic, kterým účetní jednotka do této doby nedisponovala. Absencí vnitropodnikových směrnic nebyly splněny povinnosti dané legislativou. Nově vytvořené směrnice zajistí účetní jednotce zefektivnění kontrol či snadnější jednání s úřady. Účetní jednotka plánuje zaměstnání tří nových osob do účetní oblasti. Adaptace nově příchozích zaměstnanců bývala dříve komplikovaná, avšak na základě existence nově vytvořeného systému vnitropodnikových směrnic bude adaptace pro nově příchozí zaměstnance příjemnější, rychlejší a jednodušší.

I přes to, že účetní jednotka podléhá auditu, neměla dosud vytvořené vnitropodnikové směrnice, jejichž povinnost vyplývá z legislativy. Tato skutečnost byla velmi často obsahem kritiky auditora. Proto se za přínosné považuje jejich vytvoření. Návrh směrnic provedený v rámci této práce tedy přispěje k usnadnění průběhu samotného auditu.

8 Literatura

- ALFA9 ZPRÁVY. VOJÍKOVÁ, M. *Zaměstnavatelé si mohou odečíst vyšší částku za příspěvky na stravování*. 2016. [online]. [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: <http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=40121>
- BŘEZINOVÁ, H. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-064-7.
- CEED - CENTRUM PRO ROZVOJ EKONOMICKÉHO VZDĚLÁVÁNÍ. *Způsoby pořízení DM*. 2011. [online]. [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/invmaj_a_techrozvoj/533zpusoby_porizeni_DM.htm
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- HRUŠKA, V. *Daně, účetnictví-vzory a případy: Vnitropodnikové směrnice pro podnikatele*. 7. vyd. Český Těšín: Poradce, s.r.o., 2011. ISSN 1213-9270.
- HRUŠKA, V. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: VOX, 2010. Účetnictví. ISBN 978-80-86324-85-2.
- KOVALÍKOVÁ, H. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-743-0.
- LÍBAL, T. *Účetnictví – principy a techniky*. 1. vyd. Praha: ICU, 2011. ISBN 978-80-86716-72-5.
- LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada, 2014, 119 s. ISBN 978-80-247-5172-6.
- MÜLLEROVÁ, L, ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.
- NOTIA.CZ. LEVOVÁ, J. 2015. *Vnitropodnikové směrnice*. [online]. [cit. 2016-03-07]. Dostupné z: <http://www.notia.cz/vnitropodnikove-smernice.html>.
- PODNIKATEL.CZ. SOUKUPOVÁ, K. 2008. *Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci*. [online]. [cit. 2017-03-23]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-UCE-a-dan-evidenci/>
- PORTAL.POHODA.CZ. TRUHLÁŘOVÁ, M. 2013. *Vnitropodnikové směrnice*. [online]. [cit. 2017-03-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/vnitropodnikove-smernice/>.
- SCHIFFER, V. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-436-9.
- SOTONA, M. *Vnitropodnikové směrnice – účetnictví 2005*. 1. vyd. Brno: CP BOOKS a. s., 2005. ISBN 80-251-0173-8.
- SYNEK, M., KISLINGEROVÁ, E. A KOL. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

- ŠIMAN, J., PETERA, J. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-807-4001-178.
- ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ, M. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.
- TPA, HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojně účetnictví 2011*. 18.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3807-9.
- VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 1. vyd. Praha: GRADA publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2825-4
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

9 Seznam obrázků

Obr. 1	Schéma oběhu účetních dokladů	25
Obr. 2	Schéma oběhu přijatých dokladů	39
Obr. 3	Postup inventarizace	50
Obr. 4	Schéma postupu uzávěrkových prací	58

10 Seznam tabulek

Tab. 1	Obsah zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví	12
Tab. 2	Obsah vyhlášky č. 500/2002 Sb.	12
Tab. 3	České účetní standardy platné v roce 2017	13
Tab. 4	Osoby odpovědné za jednání jménem společnosti	40
Tab. 5	Osoby oprávněné disponovat s bankovními účty	41
Tab. 6	Osoby odpovědné za vystavování a opravu a finální kontrolu účetních dokladů	41
Tab. 7	Osoby odpovědné za vedení účetnictví, zálohování a archivaci	42
Tab. 8	Osoby odpovědné za vydání vnitropodnikových směrnic	42
Tab. 9	Předkontace pro vyřazení majetku	46
Tab. 10	Odpisový plán účetních odpisů (aplikace směrnice na současný majetek)	48
Tab. 11	Odpisový plán daňových odpisů (aplikace směrnice na současný majetek)	49
Tab. 12	Vzor inventurního soupisu	52
Tab. 13	Účtování o opravných položkách	57
Tab. 14	Osoby odpovědné za uzávěrkové práce	60