

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Vnitropodnikové směrnice a jejich význam ve vybrané účetní jednotce

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Marie KRAJCROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Vnitropodnikové směrnice a jejich význam ve vybrané účetní jednotce zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí Bc. Ing. Lucie Formanové bakalářské práce, a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 27. dubna 2018

.....

Marie Krajciová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí Bc. Ing. Lucii Formanové za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Dále děkuji vedení účetní jednotky za poskytnutý materiál a za možnost spolupráce. Zvláštní poděkování patří mé rodině, za podporu, která mě provázela celým studiem.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Marie KRAJCROVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Vnitropodnikové směrnice a jejich význam ve vybrané účetní jednotce
Název (v angličtině)	Internal directives in a specific accounting unit

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je analyzovat a navrhnout změny ve vnitropodnikových směrnících vybrané účetní jednotky.

Postup práce:

1. V teoretické části bakalářské práce na základě rešerše odborných literárních zdrojů vymezit a popsat význam vnitropodnikových směrnic.
2. V praktické části bakalářské práce provést analýzu hlavních vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce.
3. V závěrečné části na základě dosažených výsledků komplexně zhodnotit vybrané vnitropodnikové směrnice popř. navrhnout změny nebo sestavit nové vnitropodnikové směrnice.

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

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: GRADA, 2008, 116 s. ISBN 978-247-2576-5.
2. SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2006, 179 s. ISBN 80-251-0924-0.
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Marie Krajcová
Marie KRAJCROVÁ
student

Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ
vedoucí bakalářské práce

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

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

ABSTRAKT

Hlavním cílem této bakalářské práce je analyzovat a navrhnout změny ve vnitropodnikových směrnících vybrané účetní jednotky. V teoretické části bude vymezen a popsán význam vnitropodnikových směrnic, jejich zpracování a nezbytné náležitosti čerpaných převážně z platných legislativních předpisů. Dále je práce věnována vybraným vnitropodnikovým směrnicím, jejich charakteristice a významu. V praktické části bakalářské práce byla provedena analýza hlavních vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce. V závěru bakalářské práce je provedeno zhodnocení současného stavu vnitropodnikových směrnic a následně prezentovány návrhy na změny.

Klíčová slova: vnitropodnikové směrnice, legislativa, účetnictví, náležitosti směrnic

ABSTRACT

The main aim of the bachelor thesis is to analyze and suggest changes in the internal guidelines of a selected undertaking. The theoretical paper defines and describes the role of internal guidelines, their preparation and the necessary requirements derived primarily from the effective legislation. Furthermore, it deals with the characteristics and significance of selected internal guidelines.

The practical part of the thesis analyzes the main internal guidelines in the selected undertaking.

Key words: internal guidelines, legislation, accounting, requirements for guidelines

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	11
3.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	13
3.3	ZÁSADY PRO ÚPRAVU A VYTVÁŘENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	15
3.4	TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	15
3.5	FORMÁLNÍ ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	18
3.6	ROZDĚLENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	20
3.7	NEJČASTĚJI POUŽÍVANÉ VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	24
3.7.1	Systém zpracování účetnictví	24
3.7.2	Účtový rozvrh a směrná účtová osnova.....	27
3.7.3	Oběh účetních dokladů	29
3.7.4	Podpisové záznamy a vzory	31
3.7.5	Inventarizace majetku a závazků.....	32
3.8	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
4	PRAKTICKÁ ČÁST.....	35
4.1	PROFIL VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY	35
4.2	HISTORIE PEKÁREN A CUKRÁREN V OKRESE JIHLAVA	35
4.3	ZÁKLADNÍ ÚDAJE ÚČETNÍ JEDNOTKY	37
4.4	PŘEDMĚT ČINNOSTI.....	37
4.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	39
4.6	AKTUÁLNÍ VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	39
4.7	ANALÝZA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	39
4.7.1	Vnitropodniková směrnice č. 1 – Vedení účetnictví	40
4.7.2	Vnitropodniková směrnice č. 2 – Oběh účetních dokladů.....	43
4.7.3	Vnitropodniková směrnice č. 3 – Účtová osnova.....	44
4.7.4	Vnitropodniková směrnice č. 4 – Účtování HIM, NIM a zásob.....	45
4.7.5	Vnitropodniková směrnice č. 5 – Inventarizační řád.....	47
4.7.6	Vnitropodniková směrnice č. 6 – Tvorba rezerv	49
4.7.7	Vnitropodniková směrnice č. 7 – Evidence stravenek	50
4.8	ZHODNOCENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC A DOPORUČENÍ	51
4.9	NÁVRH NOVÉ VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE	54
4.9.1	Nová vnitropodniková směrnice – Podpisový řád.....	54

5	ZÁVĚR.....	61
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	62
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ.....	64

1 ÚVOD

Téma této bakalářské je „Vnitropodnikové směrnice a jejich význam ve vybrané účetní jednotce“. Vnitropodnikové směrnice jsou písemné dokumenty, jež popisují činnosti podniku a které upravují činnosti pravidelně se opakující. Jsou součástí řídicího a kontrolního systému účetní jednotky.

Vnitropodnikové směrnice bývají v mnohých účetních jednotkách zanedbávány, nebo jsou tvořeny v nedostatečné kvalitě anebo nejsou tvořeny vůbec. Přitom kvalitně sestavené vnitropodnikové směrnice se podílejí na hodnotnějším a efektivnějším fungování účetní jednotky a firmy jako takové. Dobře vypracovaná vnitřní směrnice je základem pro kvalitní řízení a zároveň zajišťuje připravenost společnosti na vnitřní a vnější kontrolu. Pokud nejsou v účetní jednotce sestavovány vnitropodnikové směrnice, vystavuje se organizace nejasnému vymezení povinností a odpovědností, neefektivnímu oběhu účetních dokladů a budoucím možným problémům při dodržování zásad správného vedení účetnictví.

Vnitropodnikové směrnice musejí být vypracovány v rámci všech platných zákonů a předpisů. Úkolem vnitřních směrnic je, aby účetní jednotka dodržovala jednotný metodický postup při účetním zachycování hospodářských operací. Navíc je nutné upozornit na skutečnost, že je zcela důležitá pravidelná aktualizace plynoucí z legislativních změn v daných předpisech, ale také z vnitřních potřeb té dané účetní jednotky. S obsahem vnitropodnikových směrnic by měly být řádně a důkladně seznámeni všechny osoby, kterých se přímo týkají.

Bakalářská práce se bude zabývat analýzou vybraných vnitropodnikových směrnic ve zvolené účetní jednotce. V první části bakalářské práce bude nastíněn všeobecný rozbor vnitropodnikových směrnic, jejich náležitosti a významnost pro účetní jednotku. Druhá část práce bude obsahovat analýzu vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce. V závěru bakalářské práce pak bude na základě dosažených výsledků provedeno zhodnocení současného stavu vnitropodnikových směrnic a stanovena doporučení pro vedení účetní jednotky.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této bakalářské práce je provést rozbor vybraných vnitropodnikových směrnic a jejich význam ve vybrané účetní jednotce. Analyzovaná účetní jednotka si nepřála být jmenovaná, tudíž v této práci bude vystupovat jako firma ABC, a.s., jejíž předmětem činnosti je pekařská a cukrářská výroba.

Teoretická část se bude zabývat základními pojmy týkající se vnitropodnikových směrnic, danou legislativou, rešerší z odborných publikací, včetně názorů odborníků, kteří ve svých knihách popisují problematiku vnitropodnikových směrnic, včetně citací uvedených v seznamu použité literatury. Dále teoretická část obsahuje popis nejčastěji používaných vnitropodnikových směrnic v účetní jednotce a seznam základních právních předpisů, které jsou závazné při tvorbě vnitřních směrnic pro každou účetní jednotku, která je povinna tyto směrnice tvořit.

V praktické části byly uvedeny obecné informace o vybrané účetní jednotce, její historie, předmět podnikání, organizační schéma. Na základě analýzy budou pomocí deskripce zkoumány současné vnitropodnikové směrnice týkající se účetnictví. Pomocí syntézy ze získaných informací budou doporučeny úpravy stávajících vnitropodnikových směrnic a vytvoření zcela nové vnitřní směrnice.

3 TEORETICKÁ ČÁST

V teoretické části bude vymezen a popsán význam vnitropodnikových směrnic, jejich zpracování a nezbytné náležitosti.

3.1 Význam vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice lze charakterizovat jako stanovení pravidel, organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomocí v určité pracovní činnosti. Smyslem účetních směrnic je aplikovat zákonné předpisy na konkrétní podmínky v účetní jednotce. Měly by být součástí podnikové kultury, stát se aktivně využívaným nástrojem, které usnadňuje orientaci v operativních činnostech, kterými se musí všichni zaměstnanci více či méně zabývat (Otrusinová a Šteker, 2007).

K vypracování vnitropodnikových směrnic neexistují jasně dané a závazné postupy pro jejich tvorbu. Vnitřní směrnice jsou předpisy, jimiž se podrobněji upravuje postup jednotlivých činností a stanovují kdo, co, kdy a jak bude vykonávat. V praxi se často setkáváme s neochotou vůbec nějaké směrnice vypracovávat, popřípadě jsou směrnice zpracovány příliš složitě, nesrozumitelně a nepřehledně, někdy jako by byly odtrženy od praxe dané účetní jednotky. Přitom právě kvalitně zpracované vnitropodnikové směrnice jsou určeny k tomu, aby přispívaly k lepšímu a efektivnějšímu chodu účetní jednotky jako takové. Dobře zpracovaná směrnice se stává nástrojem zkvalitnění řízení a následně zajišťuje i připravenost účetní jednotky v případě, kdy dochází k vnitřní nebo vnější kontrole. Základním předpokladem je však zpracování vnitropodnikových směrnic v souladu se všemi platnými zákony a předpisy (Otrusinová a Šteker, 2007).

Pokud porovnáme hodnocení významu vnitropodnikových směrnic různých autorů, kteří se zabývají touto problematikou, dojdeme v podstatě ke stejným závěrům, které popisují následující odstavce.

Jak uvádí Kovalíková (2013, s. 7) je hlavním smyslem vnitřních směrnic zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase. Jednotný postup při řešení stejných operací je potřebný pro správné posuzování a hodnocení daných skutečností v účetní jednotce jako celku. Velmi důležitým pro tvorbu směrnic je vytvoření určitého nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky. Pokud bude mít účetní jednotka příslušné směrnice vytvořené, tak se

minimalizuje riziko, že by docházelo k porušování právních předpisů. Dalším argumentem, proč mít dobře vytvořené vnitřní směrnice, je snadnější a jednodušší postup při kontrole účetnictví prováděné pracovníky finančního úřadu. Praxe ukazuje, že právě po předložení těchto směrnic probíhá kontrola mnohem snadněji. Také se pozitivně změní pohled na účetní jednotku a pracovníci při kontrole mají k dispozici potřebné informace.

Louša (2014, s. 7) ve své publikaci upřesňuje, že význam vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech a mají pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tj. vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. V případě možných alternativních řešení je vnitropodnikovou směrnicí vyjádřena vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky postupovat v určitých konkrétních situacích tak a ne jinak. V tomto případě plní vnitropodnikové směrnice úlohu pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky a případně i ti pracovníci, kteří zajišťují účetnictví společnosti a nejsou jejími zaměstnanci.

Kromě toho jednotný postup řešení stejných situací je potřebný pro správné vyhodnocování skutečností. Toto správné hodnocení výsledků společnosti je nutným základem pro vytyčování dalších úkolů a pro další rozhodovací úkoly, které musí každý podnikatel dělat pro zajištění ziskovosti jeho podnikání (Louša, 2014, s. 7-9)

Hruška (2005, s. 4) dodává, vnitropodnikové písemnosti nemají sloužit pouze k účelu splnění povinností daných legislativou. Mohou (a měly by!) být především nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky. To se následně promítne do průhlednější, srozumitelnější a jednodušší vnitřní (bez ohledu na to, zda ve firmě působí vnitřní kontrolor či auditor) i vnější kontroly. Management může správně formulovanou vnitropodnikovou směrnicí prosadit své cíle a záměry. Pokud se naplňuje litera dané vnitropodnikové písemnosti, není důvod k obavě, že postupy v ní popsané budou probíhat neorganizovaně, zmateně či zbytečně. Postačí provádět namátkové kontroly, zda průběh celého případu odpovídá stanoveným pravidlům. Pravidla stanovená vnitropodnikovými písemnostmi jsou závazná pro všechny pracovníky dané účetní jednotky.

3.2 Právní úprava vnitropodnikových směrnic

V letech 2003 a 2004 byly provedeny významné změny v účetní legislativě, včetně zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Vstoupily v platnost novelizované České účetní standardy pro podnikatele a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení výše zmíněného zákona č. 563/1991 S., o účetnictví. Tyto změny přinesly pro účetní jednotky daleko větší volnost. O co více je nyní účetnictví volnější, o to více stoupla nutnost tvorby vnitropodnikových směrnic. (Otrusinová a Šteker, 2007).

Jak uvádí Louša (2014, s. 9) zákon o účetnictví ukládá v § 8 účetním jednotkám povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Přitom správné účetnictví je tehdy, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním předpisům, ani neobchází jejich účel. Lze též konstatovat, že pokud zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána. Zákon platí pro všechny účetní jednotky, to znamená, že vnitřní předpisy, nařízené zákonem, či alespoň z něj nepřímou vyplývající, mají povinnost vypracovat všechny.

V právních předpisech jsou definována pouze obecná pravidla a účetní jednotka si sama tyto pravidla určuje ve svých vnitřních normách. Jde tedy o to aplikovat zákonné předpisy na konkrétní účetní jednotku.

Vzhledem k tomu, že účetnictví se v praxi řídí mnoha zákony, vyhláškami a standardy, je obtížné podchytit vyčerpávajícím způsobem celý jejich výčet. Je dobré uvést alespoň přehled některých vybraných základních předpisů (samozřejmě vždy v aktuálním znění), kterými se účetní jednotka musí řídit a ze kterých by při tvorbě vnitropodnikových směrnic měla čerpat: (Otrusinová a Šteker, 2007)

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu,
- zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 499/2004 Sb., zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů,
- Vyhláška č. 500/2002 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb., č. 397/2005 Sb., č. 349/2007 Sb., č. 469/2008 Sb., č. 419/2010 Sb., a vyhlášky 413/2011 Sb.,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“).

Kovalíková (2013, s. 9) doporučuje sledovat Pokyny Generálního finančního ředitelství, které sice nejsou zákonnou normou, ale pracovníci příslušného finančního úřadu podle nich většinou při kontrolách vnitřních směrnic postupují. Kromě výše uvedených předpisů je také vhodné sledovat judikáty, interpretace Národní účetní rady a Koordinační výbory, respektive informace ze závěrů z Koordinačních výborů.

3.3 Zásady pro úpravu a vytváření vnitropodnikových směrnic

Jak uvádí Otrusínová a Šteker (2007) pro vytváření a úpravu vnitropodnikových směrnic je dobré dodržovat tyto hlavní zásady:

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

3.4 Tvorba vnitropodnikových směrnic

Dle Kovalíkové (2013, s. 7) lze směrnice uspořádat do jednoho uceleného souboru, nebo mohou být vytvářeny samostatně. Hruška (2005, s. 5) dále ještě upřesňuje, že nezáleží na pojmenování. Záleží na každé účetní jednotce, jaké označení zvolí.

Kovalíková (2013, s. 8) Směrnice mohou být vydávány zejména jako:

- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitřní směrnice,
- pokyny,
- oběžníky,
- dopisy,
- rozhodnutí,
- nařízení,

- příkazy,
- pokyny generálního ředitele.

Kovalíková (2013, s. 8) znovu upozorňuje na to, že není rozhodující přesná forma, ale důležitý je obsah. V účetní jednotce se mohou vyskytovat různé typy směrnic, a to současně. Ať již účetní jednotka zvolí název jakýkoliv, měla by v tomto označení následně pokračovat. Nově vydané směrnice je vhodné číslovat vzestupně, s uvedením prvního platného účetního období. Ve větších podnicích bývá zavedena jednotná grafická úprava. O tu se starají specializovaná oddělení, mající v náplni práce vydávat, kontrolovat a aktualizovat popisované písemnosti. To je na druhé straně nemyslitelné u malé účetní jednotky. Té plně stačí zahrnout informace a postupy do jedné vnitropodnikové směrnice. (Hruška, 2005, s. 5)

Vnitropodnikové směrnice by měly být každoročně revidovány či alespoň kontrolovány. Nemělo by to být však záminkou k účelovým změnám použití účetních metod. (Hruška, 2005, s. 4)

Svobodová (2007, s. 38) zdůrazňuje, že co se týká vnitřních předpisů, je třeba provést jejich aktualizace zejména v těchto případech:

- každoročně, vždy k začátku nového účetního období (kalendářního roku),
- při organizačních změnách,
- při změně pravidel obsažených v obecně platných předpisů,
- při změně ve způsobu realizace některých činností,
- při změně zvolených účetních postupů apod.

Aktualizaci vnitřních předpisů v průběhu účetního období lze provádět pouze v případě, že se změnily (upravily – novelizovaly) právní předpisy (zákony) související s oblastí, kterou se účetní jednotka zabývá, nebo v případě, pokud se vnitřní podmínky v účetní jednotce upravily (např. potřeba tvorby rezerv apod.) (Svobodová, 2007, s. 38).

Kovalíková dále ještě doporučuje, aby byla většina směrnic sestavena minimálně ze dvou částí.

V první, obecné části, je vhodné uvést předpisy, na základě kterých je směrnice vytvořena, a současně je vhodné uvést určitou citaci příslušných předpisů. To proto, aby každý, kdo v účetní jednotce bude postupovat podle příslušné směrnice, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v konkrétních předpisech. Pokud budou citace vztahujících se předpisů uvedeny přímo v každé směrnici, pochopí každý její uživatel mnohem lépe smysl a zároveň i důvod, proč je daná směrnice vytvořena.

Druhá část se bude týkat již konkrétního postupu v účetní jednotce. Nikdy by však směrnice neměla být pouze obecným konstatováním právních předpisů. Je dobré upozornit také na skutečnost, že určité vnitřní směrnice by měla mít vytvořena i fyzická osoba – podnikatel, a to za předpokladu, že je účetní jednotkou. U těchto osob se setkáváme se směrnicemi velmi zřídka, což je samozřejmě chybné. (Kovalíková, 2013, s. 8)

Je dobré připomenout, že § 1, odst. 2, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví definuje účetní jednotky jako:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají, nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů
- organizační složky státu podle zvláštních právních předpisů
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostřední kalendářní rok částku 25 000 000 Kč
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí

3.5 Formální úprava vnitropodnikových směrnic

Každá účetní jednotka sestavující vnitřní směrnici by neměla zapomínat na to, že obsah je důležitější než forma. Hruška (2005, s. 6) ve své publikaci uvádí obecný návod na formální úpravu vnitropodnikových směrnic. Každý takovýto písemný materiál by měl obsahovat jednotnou hlavičku či záhlaví. Tyto údaje jsou důležité například z důvodu nezpochybnitelnosti platnosti či data účinnosti, nemluvě o identifikaci, co materiál popisuje.

Základní informace a údaje, které by v hlavičce mohly být obsaženy:

- Název účetní jednotky – musí být nesporné, že daná směrnice se týká vymezeného podnikatelského subjektu a že není možná záměna či jiné zpochybnění, např. při kontrole finančního úřadu
- Datum a místo vydání – den a místo, kdy a kde byla směrnice sepsána. Pozor, datum nemusí být shodné s dnem účinnosti!
- Název písemnosti a její číselné (jednoznačné) označení – název může být libovolný. Záleží na úvaze a zvyklostech každé účetní jednotky. Jedinečné číselné určení musí být zcela nezaměnitelné. Název takovéto písemnosti může být např.:

= Směrnice č. 1/2005 generálního ředitele

= Rozhodnutí č. 5/2005 finančního ředitele

= Pokyn č. 8/2005 hlavního účetního

= atd.

- Název směrnice – jde o identifikaci a rozlišení, o čem směrnice hovoří
- Schválení – na každé vnitropodnikové písemnosti musí být podpis (podpisový záznam viz ZoÚčt § 4, odst. 11 a § 33a, odst. 9) osoby schvalující danou směrnici. Tímto stvrzením se příkazuje dodržovat daná pravidla. Touto osobou může být např. generální ředitel, odborný ředitel či vedoucí, majitel firmy, hlavní účetní atd., tedy osoba s přidělenou pravomocí přikázat a rozhodnout o dané problematice.

- Revize – směrnice se během užívání stane neaktuální a je třeba vydat směrnici novou či pozměněnou. Údaj pod tímto označením by měl udávat číslo revize, aby bylo zřejmé, o kolikáté novelizované vydání se jedná. Bylo by asi nepraktické a nepřehledné vydávat každou novelu pod zcela novým číslem.
- Změněné stránky – v případě menších oprav a zásahů není nutné vydávat celou směrnici znovu. Pokud dochází k úpravám například na jedné stránce, je jistě ekonomičtější a jednodušší vyměnit tuto jedinou stránku. Opět záleží na zvyklostech každé účetní jednotky.
- Účinnost – velice důležitý údaj, podle kterého se řídí například finanční kontrola či auditor. Je samozřejmé, že změny vyvolané novelami zákonů musí být v souladu s účinností vnitropodnikových směrnic každé účetní jednotky.
- Vypracoval – informace, kdo danou směrnici vypracoval. Tato osoba by měla být uvedena pro případ nejasností. Na ni se ostatní pracovníci budou obracet v případě řešení problémů a nejasností. Uvedený pracovník by měl mít na starosti tuto normu po celou dobu její „životnosti“, tzn. sledovat legislativní i vnitropodnikové změny a iniciovat (sám vypracovávat) aktualizace a revize.
- Vydal – pokud má ve větších účetních jednotkách na starosti vydávání vnitropodnikových směrnic jeden útvar (či jedna osoba), mělo by to být zde uvedeno. Tento útvar (pověřený pracovník) by měl archivovat písemnosti i po skončení aktuálnosti a platnosti (stanovenou dobu).
- Kontrola – tu provádí nadřízený pracovníka, který směrnici vypracoval (pokud to není tatáž osoba). Pokud směrnici připravuje například hlavní účetní (či účetní metodik), před definitivním schválením generálního ředitele by správnost písemnosti měl schválit parafou např. finanční ředitel. Tato praxe ale může být v každé účetní jednotce odlišná a je třeba dodržovat zavedená interní pravidla.
- Vyřizuje – zodpovídá-li za danou problematiku jiná osoba než ta, která směrnici vypracovala, měla by zde být uvedena. Opět záleží na velikosti, organizační struktuře a mechanismu každé účetní jednotky.
- Rozdělovník – jde o informaci o tom, kdo danou směrnici obdrží, kolik

exemplářů se bude vydávat. Ve větších podnicích jsou tyto rozdělovníky vymezeny dle důležitosti a významnosti dané písemnosti. Je-li rozdělovník pevně stanoven, postačí uvést např. Rozdělovník A + 1 auditorská firma.

Výše uvedené skutečnosti nemusí být na každé vnitropodnikové směrnici, v každé účetní jednotce. Výčet, který samozřejmě nemusí být vyčerpávající, je uveden spíše jako inspirace a nabídka možností.

3.6 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Vnitřní směrnice můžeme rozdělit do tří skupin:

1. vnitřní předpisy povinné podle účetních předpisů (dané zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou nebo účetními standardy),
2. vnitřní předpisy vyplývající z jiných právních předpisů (např. zákoník práce, zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách, atd.),
3. vnitřní předpisy doporučené, jejichž obsah i rozsah je dán velikostí, strukturou i předmětem činnosti dané společnosti (např. vnitřní předpis upravující vystavování, zpracování a oběh účetních dokladů, vnitřní předpis upravující organizační strukturu společnosti, atd.) (Kovalíková, 2013, s. 35)

Povinné vnitřní směrnice dané zákonem o účetnictví:

- Účtový rozvrh,
- Odpisový plán,
- Podpisové záznamy,
- Stanovení druhů zásob materiálu účtovaného při pořízení přímo do spotřeby v případě, že se o zásobách účtuje způsobem A,
- Rozpuštění nákladů, popř. oceňovacích odchylek,
- Časové rozlišení nákladů a výnosů,
- Používání cizích měn, kursové rozdíly,

- Deriváty,
- Konsolidační pravidla,
- Poskytování cestovních náhrad.

Některé výše uvedené směrnice nemusejí být samostatně zpracované, ale mohou být součástí jiné směrnice. A i když jsou výše uvedené směrnice povinné, bude účetní jednotka vytvářet jen ty, pro které má náplň. (Kovalíková, 2013, s. 35-37)

Mezi nejčastěji používané vnitropodnikové směrnice patří: (Kovalíková, 2013, s. 40)

- Systém zpracování účetnictví, účetní metody
- Oběh účetních dokladů
- Podpisové záznamy osob, které jednají jménem firmy
- Podpisové záznamy osob oprávněných k disponování s bankovními účty
- Podpisové záznamy osob odpovědných za účetní případy
- Podpisové záznamy osob odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů
- Podpisové záznamy osob odpovědných za vydání vnitřních směrnic
- Podpisové záznamy osob odpovědných za zaúčtování účetních případů
- Účtový rozvrh
- Zásoby – oceňování, evidence, účtování
- Zásoby vytvořené vlastní činností, nedokončená výroba
- Hmotný a nehmotný majetek – oceňování, zařazení, evidence, vyřazení, účtování, odpisový plán
- Úpravy majetku, technické zhodnocení, rekonstrukce, modernizace

- Oceňování majetku a závazků
- Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- Stanovení zásad pro tvorbu a používání opravných položek
- Stanovení zásad pro tvorbu a používání rezerv
- Pokladna, pokladní operace
- Pracovní cesty, cestovní výdaje
- Používání cizích měn a stanovení kursů, kursové rozdíly
- Opravné daňové doklady ke slevám, bonusům apod.
- Používání silničních motorových vozidle zaměstnavatele
- Poskytování osobních ochranných pracovních pomůcek a oděvů, mycích, čistících, dezinfekčních prostředků a úklidových prostředků a pomůcek
- Inventarizace majetku a závazků
- Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky za období...
- Úschova účetních záznamů, archivace dokladů
- Výzkum a vývoj
- Platební karty
- Podrozvahové evidence
- Poskytování příspěvku na rekreaci včetně zájezdů
- Zásady pro vyúčtování výdajů zaměstnanců (reprezentantů) pro potřeby zaměstnavatele
- Stravování zaměstnanců, příspěvek na stravování
- Postup při zpracování a podání žádosti o závazné posouzení

- Způsob zabezpečení podpisových záznamů na účetních dokladech prostřednictvím souhrnného seznamu
- Tvorba fondů ze zisku
- Postup při poskytování darů

Kovalíková (2013, s. 36) ve své publikaci ještě uvádí i výčet dalších samostatných směrnic, které je také možné po potřeby účetní jednotky vytvořit:

- Organizační řád,
- Pracovní řád,
- Zpracování kalkulací,
- Přehled o peněžních tocích, způsob zpracování,
- Pracovněprávní nároky zaměstnanců,
- Reklamace – reklamační řízení a vyřizování reklamací,
- Kontrola bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- Požární předpisy,
- Náhrady škod,
- Výpočet odložené daňové povinnosti,
- Popis používaného softwaru – projekčně programová dokumentace,
- Stanovení norem přirozených úbytků zásob,
- Poskytování půjček zaměstnancům,
- Školení zaměstnanců

Tyto zmíněné vnitropodnikové směrnice nejsou konečným výčtem všech možných směrnic, a proto se dále bude zabývat pouze těmi vnitřními směrnicemi, které budou v praktické

části analyzovány, zkoumány a navrhovány. (Kovalíková, 2013, s. 36-37).

3.7 Nejčastěji používané vnitropodnikové směrnice

Jak už zde bylo řečeno, vnitropodnikové směrnice by měly obsahovat dvě části – obecnou, kde se uvádějí zákony a předpisy a druhá část se zaměřuje na konkrétní potřeby toho daného podniku. V následujících podkapitolách bude popsána obecná úprava vybraných vnitropodnikových směrnic, aby v praktické části tyto vybrané směrnice mohly být analyzovány a případně mohlo být navrženo řešení.

3.7.1 Systém zpracování účetnictví

Vnitropodniková směrnice s názvem „Systém zpracování účetnictví“ se řídí zákonem o účetnictví a uvádí obecně platná pravidla, která mají zajistit včasnost a srozumitelnost účtování. Účetnictví musí vést každá účetní jednotka. Zákon o účetnictví dle §1 za účetní jednotku pokládá:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky
- zahraniční právnické osoby, pokud na území ČR podnikají
- organizační složky státu
- fyzické osoby (tuzemské i zahraniční), které jsou podnikateli a jsou zapsány v obchodním rejstříku, které jsou podnikateli a jejichž obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25 000 000 Kč, které se rozhodli vést podvojně účetnictví dobrovolně nebo fyzické osoby, kterým vedení podvojněho účetnictví ukládá zvláštní předpis. (Ryneš, 2013, s. 28)

Ryneš (2013, s. 31-32) dále uvádí, že vedení podvojněho účetnictví klade na ÚJ několik požadavků. Mezi nejzákladnější požadavky patří, že účetnictví musí být vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a trvale.

Správnost – správně vedené účetnictví je takové, které je vedené na základě zákona o účetnictví, vyhlášek k zákonu nebo Českými účetními standardy, popř. dalšími předpisy.

Úplnost – účetní jednotka musí zaúčtovat všechny účetní případy, které do daného období patří. Účetní případy se zaznamenávají do účetních knih. Obdobím rozumíme zpravidla

kalendářní nebo hospodářský rok.

Průkaznost – na každý provedený účetní případ musí být vystaven účetní záznam.

Srozumitelnost – „Účetnictví je srozumitelné, pokud umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů.“

Trvalost – všechny účetní záznamy, tj. účetní doklady, účetní závěrka atd., musí být archivovány v předem stanovených lhůtách.

Dále Ryneš (2013, s. 33-37) upozorňuje, že mimo požadavků, které jsou na účetnictví kladeny, musí ÚJ dodržovat i několik zásad. Např.:

- §1 – Zásada vymezení účetní jednotky
- §3 – Zásada nezávislosti účetních období
- §7 – Zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky
- §7 – Zásada zákazu kompenzace
- §7 – Zásada stálosti metod
- §26 – Zásada opatrnosti

Tabulka č. 1 – Základní účetní zásady

Poř. č.	Účetní zásady	Odkaz na příslušná Ustanovení předpisů	Poznámka
1.	Nepřetržitá doba trvání účetní jednotky	§ 4, § 7 odst. 3	
2.	Věcná a časová souvislost	§ 3	
3.	Komplexnost	§ 4 odst. 9	
4.	Věrný a poctivý obraz účetnictví	§ 4 odst. 15, § 7 odst. 4	
5.	Srovnatelnost	§ 7 odst. 2	
6.	Správnost	§ 8 odst. 2	

7.	Úplnost	§ 8 odst. 3	
8.	Průkaznost	§ 8 odst. 4, § 33a	
9.	Srozumitelnost	§ 4 odst. 8 a 10, § 8 odst. 5	
10.	Princip historických cen	§ 25	
11.	Opatrnost	§ 25 odst. 2, § 26	
12.	Kompenzace	§ 7 odst. 6	
13.	Tvorba rezerv a opravných položek	§ 25 odst. 2, § 26	
14.	Zásada dodržování metod účetnictví	§ 4 odst. 8	

Zdroj: Kovalíková, 2013, s. 56

V tabulce č. 1 jsou uvedeny základní účetní zásady, tabulka č. 2 pak shrnuje přehled českých účetních standardů, kterými si organizace upravuje vedení účetnictví.

Tabulka č. 2 – Přehled Českých účetních standardů, kterými se účetní jednotka bude při vedení účetnictví řídit

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly

009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
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

Zdroj: Kovalíková, 2013, s. 57

3.7.2 Účtový rozvrh a směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Směrná účetní osnova

je určena vyhláškou č. 500/2002 Sb., její závazný obsah u uveden v příloze č. 4 k této vyhlášce, obsahu seznam účtových tříd 0 až 9. (Sotona, 2006, s. 19-20)

0 – Dlouhodobý majetek

1 – Zásoby

2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

3 – Zúčtovací vztahy

4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

5 – Náklady

6 – Výnosy

7 – Závěrkové a podrozvahové účty

8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Obrázek č. 1 – Členění třímístného účtu



Zdroj: Louša, 2006, s. 23

Na rozdíl od směrné účtové osnovy, účtový rozvrh je seznam účtových tříd a používaných syntetických a analytických účtů. Každý účtový rozvrh je jedinečný, protože je vyhlášován individuálně v účetních jednotkách pro jejich interní potřeby.

Účtový rozvrh sestavují účetní jednotky pro každé účetní období. V průběhu účetního období je možno účtový rozvrh doplňovat. (Hruška, 2005, s. 14)

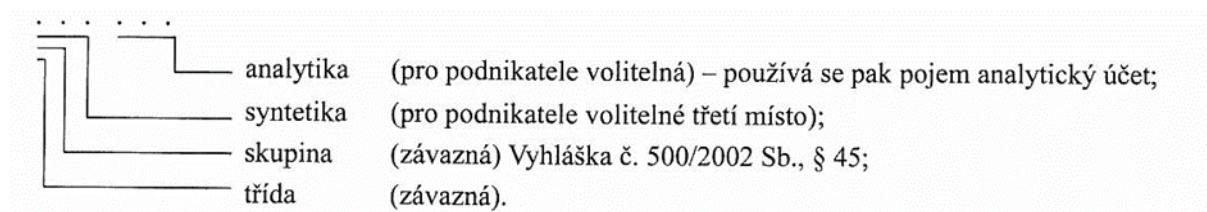
Dušek (2014, s. 22) ve své publikaci uvádí, že nejde účtovat, aniž by nebyl nějaký „účet“. Jinak by se nejednalo o účetnictví.

Tabulka č. 3 – Druhy účtů

Druhy účtů	
rozvahové	Třída 0 až 4
výsledkové	Třída 5 a 6
závěrkové	Skupina 70 a 71
podrozvahové	Skupina 75 a 79
vnitropodnikové	Třída 8 a 9 (dle ČÚS č. 001 lze i 599 a 699)
informační (naturální)	Syntetika 999 (není uvedeno v žádném předpisu)

Zdroj: Dušek, 2014, s. 22

Obrázek č. 2 – Členění 6ti místného účtu



Zdroj: Dušek, 2014, s. 22

3.7.3 Oběh účetních dokladů

Kvalitně zpracovaný vnitřní předpis o organizaci oběhu účetních dokladů patří k základním vnitřním pravidlům pro metodické řízení účetnictví. V každé firmě je třeba zajistit včasné a úplné zpracování všech účetních dokladů. Forma zpracování tohoto předpisu může být popisná nebo schematická, důraz by měl být kladen na stanovení a dodržování termínů a na odpovědnost příslušných zaměstnanců. (Cardová, 2010)

K tradičně nejobtížnějším vnitropodnikovým směrnicím, které se vyhotovují v účetních jednotkách, patří písemnost popisující oběh a přezkušování účetních záznamů (dokladů). Často její součástí bývá i stanovení podpisových vzorů odpovědných osob, archivace dokladů, ukládání projekčně programové dokumentace apod. Kvalita této směrnice určuje úroveň „firemní kultury“ v oblasti účetnictví.

Touto směrnicí lze u velkých účetních jednotek, kde není možné každé osobě zapojené do vnitropodnikového systému (podílí se na oběhu a vystavování dokladu třeba i jen nevýznamným podílem) jednotlivě sdělovat, komu a kdy má předat daný doklad a co má být jeho obsahem. Je v ní skryt metodický návod, který popisuje, ukládá a stanovuje postup od vzniku účetního záznamu, po jeho archivaci, případně i skartaci. (Hruška, 2005, s. 255)

Dle Kovalíkové (2013, s. 63) oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti:

- a) třídění,
- b) zaevidování,
- c) odsouhlasení existence operace,
- d) číslování,
- e) přezkoušení správnosti,
- f) určení účtovacího předpisu (předkontace),
- g) zaúčtování,
- h) úschovu účetních písemností (založení dokladů do příslušných šanonů, složek),
- ch) skartaci.

Kovalíková (2013, s. 81) ve své publikaci upozorňuje na náležitosti účetního dokladu. Ty jsou dány zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a obsahují:

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

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

Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5. (Kovalíková, 2013, s. 81)

3.7.4 Podpisové záznamy a vzory

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém popisu, ve znění pozdějších předpisů.

Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. (Kovalíková, 2013, s. 70).

Kovalíková (2016, s. 70 – 95) dále doporučuje v účetní jednotce vytvořit tyto podpisové směrnice:

- Osob, které jednají jménem firmy
- Osob oprávněných k disponování s bankovními účty
- Osob odpovědných za účetní případy
- Osob odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů
- Osob odpovědných za vydání vnitřních směrnic
- Osob odpovědných za zaúčtování účetních případů

3.7.5 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace je chápána jako „souhrn činností směřujících k porovnání zjištěného skutečného stavu jednotlivých druhů majetku a závazků s jejich účetním stavem“ (Hruška, 2005, s. 187). Toto vymezení pojmu lze dále rozvést na základě zákona o účetnictví a to tak, že inventarizací účetní jednotky zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda ujištěný skutečný odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách a pro vyjádření dalších rizik (Zákon č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 1).

Jak upozorňuje ve své publikaci Louša (2014, s. 41), proces inventarizace je velmi důležitým kontrolním prvkem v celém systému účetnictví. Bohužel v mnoha účetních jednotkách jsou inventarizace podceňovanou záležitostí a při tom může být nesprávné provedení inventarizací důvodem pro prohlášení účetnictví za neprůkazné.

Podle zákona (Zákon č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 1-2) provádějí účetní jednotky inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako:

- periodickou, která se dále dělí na řádnou a mimořádnou a na
- průběžnou, která se provádí v průběhu účetního období

Jak lze dále zjistit v odstavci 2 průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou z účetní období.

Účetní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků a zaznamenávají je v inventurních soupisech. Tyto stavy zjišťují:

- a) fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo
- b) dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Účetní jednotky provádějí jednu nebo více inventur a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví. Při fyzické inventuře zjišťují skutečný stav majetku počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby, případně mohou využívat účetní záznamy, které prokazují jeho existenci. Při periodické inventarizaci mohou účetní jednotky při zjišťování skutečného stavu stanovit den, ke kterému skutečný stav zjišťují a který předchází rozvahovému dni a mohou dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi tímto dnem a rozvahovým dnem. Při periodické inventarizaci mohou účetní jednotky zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončí inventury nejpozději dva měsíce po rozvahové dni. (Zákon 563/1991 Sb., § 30 odst. 1-6)

Jak uvádí Louša (2014, s. 40) ze zákona dále vyplývá:

- povinnost určit osoby odpovědné za provedení inventury,
- povinnost určit termín, k němuž bude provedena periodická inventarizace, případně termíny, ke kterým bude prováděna průběžná inventarizace,
- tři etapy, z kterých se inventarizace skládá, tj. inventura, srovnání zjištěných skutečností s účetním stavem a zjištění, zda není důvod provést odpis hodnoty majetku nebo vytvořit opravnou položku či rezervu,
- povinný obsah inventurního soupisu vč. osob, jež musí být na těchto soupisech podepsány, aby mohlo být uznáno, že inventarizace byla provedena v souladu se zákonem, při čemž se tento povinný obsah vztahuje jak na fyzickou tak i dokladovou inventuru,
- povinnost uložení inventarizační dokumentace po dobu pěti let,
- co jsou inventarizační rozdíly a povinnost jejich zúčtování,
- stanovit rozhodný den

Výsledkem inventarizací mohou být následující skutečnosti (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 227):

- a) Skutečný stav je roven stavu účetnímu
- b) Skutečný stav je nižší než stav uvedený v účetnictví a rozdíl se označuje jako

schodek (u peněžních hotovostí a cenin) nebo manko

- c) Skutečný stav je vyšší než stav uvedený v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.

Inventarizační rozdíly se účtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Manka a schodky se obecně účtují na vrub provozních nebo finančních nákladů a přebytky ve prospěch provozních nebo finančních výnosů.

3.8 Shrnutí teoretické části

V teoretické části této bakalářské práce byly vymezeny a popsány základní pojmy, vymezen význam vnitropodnikových směrnic, jejich zpracování a nezbytné náležitosti čerpaných z platných legislativních předpisů. Dále u vybraných vnitropodnikových směrnic byla popsána jejich charakteristika a význam.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části této bakalářské práce bude představena vybraná účetní jednotka. Bude popsána její charakteristika a dále bude následovat analýza vybraných vnitropodnikových směrnic, jejich rozbor a případné doporučení a návrh na úpravu nebo na vypracování zcela nové směrnice.

4.1 Profil vybrané účetní jednotky

Vybraná účetní jednotka se zabývá pekařskou a cukrářskou výrobou. Provozuje průmyslovou pekárnu v Jihlavě a řadu cukráren v kraji Vysočina. Účetní jednotka si nepřeje být jmenována, a tudíž bude účetní jednotka označena názvem ABC, a.s.

V roce 1991 se z Jihomoravských pekáren v Brně vyčlenil závod Jihlava, které byl zřízen jako samostatný státní podnik městem Jihlava pod názvem Jihlavské pekárny, s. p.

Obchodní společnost ABC, s.r.o. vznikla v roce 1991 za účelem privatizace s. p. Jihlavské pekárny, které převzala k 1. 1. 1994. V průběhu uplynulých let došlo v investiční činnosti k výměně pece na výrobu běžného pečiva, k nákupu linky na výrobu jemného pečiva a smažicí linky na koblíhy, ke kompletní výměně linky na výrobu chleba.

V roce 2001 se společnost ABC, s.r.o. transformovala na ABC, a.s. V roce 2002 společnost ABC, a.s. obdržela certifikát HACCP (systému kritických bodů v pekárenské výrobě) a v roce 2005 tento certifikát úspěšně obhájila.

V roce 2004 společnost obdržela známku kvality KLASA na chléb pšeničně žitný konzumní kmínový 1200 g a jeho balené druhy. V roce 2005 společnost obdržela známku kvality na tyto výrobky: Špičky makové bal. 220 g, Tyčinky sůl a kmín bal. 100 g, Vánočka moravská bal. 400 a 600 g, Vánočka tuková s rozinkami bal. 400 g, Vánočka tuková s rozinkami sypaná mandlemi bal. 400 g.

4.2 Historie pekáren a cukráren v okrese Jihlava

Po roce 1948 došlo k znárodnění živnostníků zabývajících se pekařskou a cukrářskou výrobou. Začátkem padesátých let došlo u výroben jihlavského okresu k četným organizačním, strukturálním a majetko-právním změnám. Vyhláškou ministerstva výživy č. 1257/50 Ú.1. II

z 8. 12. 1949 byly zřízeny Pardubicko-Jihlavské mlýny n.p. v Pardubicích. K 1. 1. 1950 převzaly z n.p. Středomoravské mlýny v Brně, pekárny a cukrárny v kraji Jihlava.

Vyhláškou ministerstva potravinářského průmyslu č. 722/593/52 z 20. 12. 1952 byl podnik přejmenován a rozdělen na Pardubický pekárenský trust, n.p. v Pardubicích a na Jihlavský pekárenský trust, n.p. v Jihlavě. Podniky se organizačně členily na výrobní střediska – cechy, které sdružovaly provozovny určitého obvodu.

Název n.p. Pekárny v Jihlavě byl změněn výměrem ministerstva potravinářského průmyslu č. 133/II/1958 – 002 ze dne 17. 3. 1958 ke dni 1. 4. 1958 na Jihlavské mlýny a pekárny, n.p. v Jihlavě. Organizační struktura podniku byla tříступňová:

- Podnikové ředitelství
- Závody:
 - Jihlava
 - Třebíč
 - Havlíčkův Brod
- Provozovny – mlýny, pekárny, cukrárny

Národní podnik Jihlavské mlýny a pekárny byl zrušen výměrem ministerstva potravinářského průmyslu č. 722/96/90-01 z 8. 6. 1960 a jeho majetková podstata byla začleněna k 1. 7. 1960 do národního podniku Jihomoravské mlýny a pekárny v Brně.

S účinností od 1. 1. 1961 min. potravinářského průmyslu výměrem č.j. 722/153/60-01 ze dne 19.12.1960 převedlo národní podnik Jihomoravské mlýny a pekárny v Brně do přímého řízení JmKNV v Brně. Od roku 1989 byl změněn název na Jihomoravské pekárny, s.p.

Přebytečné a nevyhovující provozovny byly postupně rušeny. V roce 1945 bylo na území Jihomoravského kraje 1.403 pekáren a 465 cukráren. V roce 1981 zůstalo v provozu 98 pekáren a 41 cukráren.

V roce 1974 byl zahájen provoz v nové průmyslové pekárně v Jihlavě.

V roce 1991 se z Jihomoravských pekáren vyčlenil závod Jihlava.

4.3 Základní údaje účetní jednotky

Obchodní firma	ABC, a.s.
Sídlo	Jihlava
Datum zápisu	18. listopadu 1991
Právní forma	Akciová společnost
Předmět podnikání	Pekařství, cukrářství Výroba, obchod a služby Hostinská činnost Výroba elektřiny
Společnost uvedená u soudu	B .. vedená u Krajského soudu v Brně
Základní kapitál	22 419 600,- Kč

Zdroj: Obchodní rejstřík, 2017

4.4 Předmět činnosti

Společnost ABC vyrábí v současné době přes 180 druhů výrobků, přičemž sortiment se neustále obměňuje nebo rozšiřuje. Každý den dodává svým zákazníkům 15 druhů chleba a 20 druhů běžného pečiva (rohlíky, housky, bagety, atd.). Dále 35 druhů jemného pečiva (šátečky, buchty, koláče, croissanty apod.) a široký sortiment cukrářských výrobků (zákusky, čajové pečivo aj.). V nabídce nechybí výrobky z oblasti racionální výživy, výrobky pro diabetiky ani tradiční ručně řemeslné zboží.

Pro představu o objemu výroby několik čísel - za jeden měsíc se vyrobí přibližně:

- 300 tun chleba,
- 180 tun běžného pečiva,
- 46 tun jemného pečiva,
- 7 tun cukrářských výrobků.

O kvalitě produkce vypovídá i diplom za vynikající kvalitu chleba v soutěži o Chléb roku 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 pořádaný Podnikatelským svazem pekařů a cukrářů v ČR.

Tabulka č. 4 – Nabídka výrobků

NABÍZENÉ VÝROBKY	
<p><u>Pekařské výrobky</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Chléb nebalený ❖ Chléb balený ❖ Pečivo pšeničné ❖ Pečivo cereální ❖ Pečivo jemné plundrové a listové ❖ Pečivo jemné kynuté ❖ Pečivo jemné balené 	<p><u>Cukrářské výrobky</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Kusové ❖ Kynuté, třené, listové a šlehané ❖ Smetanové ❖ Sorbi ❖ Trvanlivé ❖ Modelované ❖ Korpusy ❖ Sváteční
<p><u>Dorty</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Svatební dorty ❖ Dětské dorty ❖ Dorty na přání ❖ Dorty standard 	<p><u>Lahůdkářské výrobky</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Bagety ❖ Chlebíčky ❖ Mísy ❖ Saláty

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Organizační struktura společnosti

Společnost má v současné době 265 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr a 61 pracovníků zaměstnaných na dohodu o provedení práce. Nejvyšším managementem je ředitel společnosti, kterému jsou podřízeni ředitelé šesti oddělení – finanční ředitel, obchodní ředitel, ředitel maloobchodu, projektový ředitel, výrobní ředitel a technický ředitel. Každé z těchto oddělení je rozděleno do dalších úseků, jejichž vedoucí přímo podléhají řediteli toho daného oddělení. Jako zvláštní oddělení je veden sekretariát, jehož pracovníci podléhají přímo řediteli společnosti.

4.6 Aktuální vnitropodnikové směrnice

Účetní jednotka ABC v současné době používá celkem 48 směrnic. Avšak z hlediska účetnictví bude analyzováno 7 vnitropodnikových směrnic. Jedná se o následující směrnice:

- Vedení účetnictví
- Oběh účetních dokladů
- Účtová osnova
- Účtování HIN, NIM a zásob
- Inventarizační řád
- Tvorba rezerv
- Evidence stravenek

4.7 Analýza vybraných vnitropodnikových směrnic

Následující podkapitoly obsahují analýzu vybraných vnitropodnikových směrnic, jejich komplexní zhodnocení. V případě zjištěných nedostatků bude učiněno doporučení na změny. Kapitoly 4.7.1. až 4.7.7. obsahují ve svém úvodu tabulku, která prezentuje vlastní provedenou analýzu formální úpravy vnitropodnikové směrnice a současný vzhled té dané směrnice používané v účetní jednotce ABC, a.s.

4.7.1 Vnitropodniková směrnice č. 1 – Vedení účetnictví

Tato kapitola představuje první vnitropodnikovou směrnici – vedení účetnictví.

Tabulka č.5 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č.1

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	✓
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Vnitropodniková směrnice – Vedení účetnictví – je nejrozsáhlejší směrnicí účetní jednotky a vešla v platnost 1. 1. 2003. Celá směrnice je rozdělena do 17 ti jednotlivých článků, ve kterých se odkazuje na zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, na vyhlášku 500/2002 Sb. a na České účetní standardy.

Čl. I – Vymezení pojmů – tento článek vymezuje hmotný a nehmotný majetek, pojem podnik s podstatným vlivem a podnik s rozhodujícím vlivem.

Čl. II – Syntetické účty – zde se jen obecně uvádí, že název syntetického účtu zároveň vyjadřuje zároveň i jeho obsah.

Čl. III – Hlediska pro vytváření analytických účtů – zde si jednotka určila, že analytické účtu jsou vytvářeny dle potřeby jednotky, např. pro členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a míst uložení či umístění při účtování o majetku, členění pro

daňové účely atd.

Čl. IV – Postup při otevírání a uzavírání účetních knih – účetní jednotka postupuje podle § 17 zákona č. 563/1991 Sb. a otevírání je prováděno automaticky softwarem firmy TOMIA.

Čl. V – Účetní závěrka a uzavírání knih

Čl. VI – Zákaz vzájemného zúčtování

Čl. VII – Okamžik uskutečnění účetního případu

Čl. VIII – Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování

Čl. IX – Zjišťování výsledků hospodaření v účetnictví

Čl. X – Daňový náklad – odložený daňový závazek, popř. pohledávka

Čl. XI – Zásady pro tvorbu a používání rezerv – rezervy v účetní jednotce rezervy netvoří

Čl. XII – Zásady pro tvorbu a používání opravných položek

Čl. XIII – Kursové rozdíly

Čl. XIV – Inventarizační rozdíly

Čl. XV – Cenné papíry a podíly

Čl. XVI – Vnitropodnikové účetnictví

Čl. XVII – Postupy účtování – tento článek je opět obsahově velmi rozsáhlý. Popisuje všechny účtové třídy. V rámci provedené analýzy bylo zjištěno, že v některých pasážích dochází k rozporu se současně platnou legislativou v účtové třídě 5 a účtové třídě 6, jak lze vidět na obrázku č. 3.

Obrázek č. 3 – Stávající vnitropodniková směrnice

(1) Účtová skupina 58 – Mimořádné náklady

Na účtech této účtové skupiny se zachycují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku, jakož i případy mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.

Na vrub účtu 581 – Náklady na změnu metody se účtují změny ve způsobu ocenění majetku (v souladu s ustanovením §4 odst. 9 a §7 odst. 4 zákona) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného majetkového účtu.

Na vrub účtu 588 – Ostatní mimořádné náklady se účtují např. opravy nákladů minulých účetních období, pokud jde o významné položky.

(2) Účtová skupina 62 – Aktivace

Ve prospěch účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží se účtuje hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii se souvztažným zápisem na vrub účtu zásob, popř. účtu 501 – Spotřeba materiálu a účtu 504 – Prodané zboží v případě převodu výrobků do vlastních prodejen.

Ve prospěch účtu 622, 623 – Aktivace vnitropodnikových služeb se účtuje vnitropodniková přeprava se souvztažným zápisem na vrub účtu:

112-800 při pořízení zásob,

042- - při pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Výkony údržby se souvztažným zápisem na vrub účtu

42- - při pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: Vnitropodniková směrnice společnosti ABC, a.s.

Od 1. 1. 2016 nastaly zásadní metodické změny v účtování. Došlo ke zrušení mimořádné činnosti a změně metodiky účtování o zásobách vlastní činnosti a aktivace.

Zhodnocení: po formální stránce je tato směrnice vyhovující. V obsahové části bude doporučeno opravit účtovou skupinu 58, 61 a 62 na správnou účtovou skupinu 58. – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

4.7.2 Vnitropodniková směrnice č. 2 – Oběh účetních dokladů

V následující kapitole bude analyzován oběh účetních dokladů.

Tabulka č. 6 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 2

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	✓
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Tato směrnice se řadí mezi základní organizační směrnice a obsahuje tyto části:

- Hmotný investiční majetek a investiční výstavba
- Materiálové zásoby
- Evidence o výrobě a expedici
- Fakturace
- Doprava
- Mzdy
- Pokladna

- Účtárna
- Technicko-hospodářské normy

V každé jednotlivé části je uvedeno na začátku, kdo účetní doklad vystavuje, schvaluje, eviduje a přezkoušuje. V závěru je popsán samotný oběh účetního dokladu, a to jeho třídění, zaevidování, odsouhlasení, číslování, přezkoušení, určení účtovacího předpisu, zaúčtování, úschova účetních písemností a skartace. Vzhledem k tomu, že tato směrnice byla aktualizována 1. 5. 2016 obsahově splňuje všechny náležitosti, které ukládá zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

4.7.3 Vnitropodniková směrnice č. 3 – Účtová osnova

V pořadí třetí analyzovanou směrnicí je „Účtová osnova“.

Tabulka č. 7 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 3

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	Nevyhovující název
Název směrnice	✓
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Tato vnitřní směrnice společnosti je druhou nejobsáhlejší směrnicí. Účtová osnova odkazuje na § 45 a § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb., která ustanovuje některé pokyny zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (požadavky na sledování, řízení a kontrolu s ohledem na daňovou uznatelnost). Směrnice dále popisuje rozdělení účtů na

rozvahové, výsledkové, závěrkové, podrozvahové. Dále pro detailní rozdělení syntetických účtů jsou vytvářeny analytické účty. V této směrnici byly nalezeny zásadní nedostatky, které jsou blíže popsány a zhodnoceny v kapitole 4.8.

4.7.4 Vnitropodniková směrnice č. 4 – Účtování HIM, NIM a zásob

Další směrnici, která byla podrobena analýze je „Účtování HIM, NIM a zásob.“

Tabulka č. 8 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 4

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	Neaktualizovaný název
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka si v této směrnici určila, že dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí předměty z práv průmyslového vlastnictví, projekty, programové vybavení a jiné poskytované technické nebo jiné využitelné znalosti, jejichž vstupní cena je vyšší než stanovená v zákoně o dani z příjmu (586/1992 Sb., ve znění pozdějších změn) a mají provozně technické funkce delší než 1 rok. Jednotlivé složky majetku v ceně pořízení nižší, než stanový výše uvedený zákon, jsou považovány za drobný nehmotný majetek.

Dalším bodem této směrnice je dlouhodobý hmotný majetek. Zde se organizace rozhodla, že tímto majetkem jsou budovy, stavby a umělecká díla bez ohledu na pořizovací cenu. Dále

samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než stanovená zákonem o dani z příjmu 586/1992 Sb. S dobou použitelnosti delší než 1 rok, se účtují v účtové třídě 02. Složky majetku v pořizovací ceně nižší než je stanovena ve zmiňovaném zákoně a s dobou použitelnosti delší než 1 rok jsou považovány za drobný dlouhodobý majetek, který je účtován podle výše pořizovací ceny takto:

- do 5 000 Kč jako zásoby na účet 112-530 a je sledován v operativní evidenci
- 5 001 Kč a výše jako drobný dlouhodobý hmotný majetek se 100% odpisem

Ohledně odpisování si účetní jednotka určila účetní odpisy hmotné a nehmotného majetku, dle tabulky, kterou můžeme vidět na obrázku č. 4.

Obrázek č. 4 – Aktuální způsob odepisování

Odpisová skupina	Doba odpisování	Roční odpis v %
1	4 roky	25
2	8 let	12,5
3	15 let	6,7
4	30 let	3,3
5	50 let	2

Zdroj: Vnitropodniková směrnice účetní jednotky ABC, a.s.

U zásob má společnost staveny tyto pravidla – ve směrnici jsou vymezeny dílčí druhy zásob a poukazuje na syntetické účty účtového rozvrhu. O zásobách jednotka účtuje způsobem A. Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou a zásoby vytvořené vlastní činností – výrobky – se oceňují kalkulovanými cenami ve výši vlastních nákladů. Výdej zásob do spotřeby je prováděn metodou FIFO. Součástí této směrnice je také „Soupis hromadných účetních dokladů“, který určuje odpovědné osoby zpracovávající dané účetní doklady. Ukázkou soupisu lze vidět na obrázku č. 5.

Obrázek č. 5 – Ukázka ze soupisu hromadných účetních dokladů

SOUPIS HROMADNÝCH ÚČETNÍCH DOKLADŮ

ÚD 1	- Nájemné	- Čurdová J.
3	- Pokladna	- Příbylová M.
4	- Výpisy Komerční banky	- Čurdová J.
4A	- Výpisy České spořitelny	- Čurdová J.
5	- Pohonné hmoty	- Čurdová J.

Zdroj: Součást vnitropodnikové směrnice č. 4

4.7.5 Vnitropodniková směrnice č. 5 – Inventarizační řád

Neopomenutelnou součástí vnitropodnikových směrnice je též „Inventarizační řád“.

Tabulka č. 9 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 5

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	Nevyhovující název
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Směrnice v úvodu odkazuje na ustanovení zakotvená v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 29 a 30. Dále směrnice definuje povinnosti provádět inventarizace, lhůty inventarizací, provádění inventur, inventarizační komise a jejich povinnosti, zpracování inventur a inventarizační rozdíly.

Povinnost provádět inventarizace – organizace je povinna provádět inventarizace řádné (ty dále ještě periodické a průběžné) a mimořádné.

Lhůty inventarizací - namátkové (zásoby zboží), čtvrtletní (ceniny, hotovost) a roční (veškerý majetek dle zákona o účetnictví). Společnosti si stanovila, že periodickou inventarizaci bude provádět zpravidla k poslednímu dni měsíce a inventuru pokladní hotovosti i v průběhu měsíce.

Provádění inventur – skutečné stavy hospodářských prostředků se musí zjistit inventurou fyzickou, dokladovou, kombinovanou.

Inventarizační komise – pro provedení inventarizací se zřizuje dílčí inventarizační komise, dále jen DIK. Při sestavování DIK je nutno zajistit, aby DIK nebyla určena ve stejném složení k provedení inventury na stejném úseku více než dvakrát za sebou.

Zpracování inventury – inventurní soupisy majetku pořídí inventarizační komise ihned na místě konání inventarizace. Tento soupis podepíše všichni členové inventarizační komise a hmotně odpovědný pracovník.

Inventarizační rozdíly – pokud DIK zjistí záporný rozdíl, neboli manko, společnost oznámí požadovanou náhradu škody nebo manka pracovníkovi nejpozději do jednoho měsíce ode dne, kdy bylo zjištěno, že škoda nebo manko vzniklo a že za ni pracovník odpovídá.

4.7.6 Vnitropodniková směrnice č. 6 – Tvorba rezerv

Nyní bude proveden rozbor vnitropodnikové směrnice týkající se tvorby rezerv.

Tabulka č. 10 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 6

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	✓
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Základní organizační směrnice – Tvorba rezerv – vstoupila v platnost 1. 1. 1994. Ovšem ze směrnice č. 1 Vedení účetnictví vyplývá, že společnost rezervy netvoří, tudíž tato směrnice je nepotřebná.

4.7.7 Vnitropodniková směrnice č. 7 – Evidence stravenek

Poslední analyzovanou vnitropodnikovou směrnicí je předpis upravující evidenci stravenek

Tabulka č. 11 – Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 7

Název účetní jednotky	✓
Datum a místo vydání	✓
Název písemnosti a číselné označení	✓
Název směrnice	✓
Schválení	✓
Účinnost	✓
Vypracoval	✓
Vydal	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Základní organizační směrnice Evidence stravenek popisuje dva hlavní body a to „Nárok na přidělení stravenek“ a „Evidenci stravenek“.

Nárok na přidělení stravenek mají všichni zaměstnanci firmy ABC, a.s. pouze tehdy, není-li možné jim zajistit obědy jiným způsobem. Objednání stravenek jednotlivým střediskům povoluje jednatel společnosti.

V **Evidenci stravenek** je popsán postup, kdo přiděluje stravenky jednotlivým pracovníkům a podle jakých kritérií.

Jako poslední stránka této směrnice je Dodatek č. 1, který upravuje příspěvek společnosti zaměstnanci v případě závodního stravování. Společnost uhradí zaměstnanci za jeden oběd nebo stravenku na oběd částku do výše 23,30 Kč. Tato částka smí činit maximálně 55 % z ceny jednoho oběda nebo stravenky.

4.8 Zhodnocení vnitropodnikových směrnic a doporučení

Po analýze vnitropodnikových směrnic účetní jednotky ABC, a.s. lze vyvodit několik závěrů a doporučení:

Směrnice č. 1 – Vedení účetnictví – tato v pořadí první směrnice analyzované společnosti je po formální stránce odpovídající. V obsahu směrnice je doporučeno opravit účtové skupiny 58, 61 a 62 na správnou účtovou skupinu 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Směrnice č. 2 – Oběh účetních dokladů – jak je uvedeno v kapitole 4.7.2. tato směrnice byla v roce 2016 účetní jednotkou aktualizována, a proto splňuje všechny náležitosti jak po stránce formální i obsahové.

Směrnice č. 3 – Účtová osnova – název směrnice je neaktualizovaný. Směrnice by se měla nazývat – Účtový rozvrh. Dále byly nalezeny zásadní nedostatky v popsání účtů. Jedná se o účet 343 – Daň z přidané hodnoty, účet 58 – Mimořádné náklady, 61 – Změna stavu vnitropodnikových služeb a účet 62 – Aktivace.

Účet 343 – Daň z přidané hodnoty – jak nám ukazuje obrázek č. 6 účetní jednotka má ve své směrnici stále uvedené dvě sazby DPH, a to ve výši základní sazba 22% a snížená sazba ve výši 5%.

Obrázek č. 6 – Účet 343 v používané vnitropodnikové směrnici

343100	Zúčtování DPH s FÚ-konec roku
343110	Převodový účet k DPH
343111	DPH-neuplatněné dobropisy
343302	DPH 5 % z dovozu s nárokem
343304	DPH 5 % s nárokem
343305	DPH 22 % s nárokem
343324	DPH 5 % bez nároku
343325	DPH 22 % bez nároku
343334	DPH 5 % krácená
343335	DPH 22 % krácená
343444	DPH 5 % výstupní - tuzemsko
343445	DPH 22% výstupní - tuzemsko

Zdroj: Směrnice společnosti

Podle § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty existují od 1. 1. 2015 tři sazby DPH – základní sazba (dále jen ZS) 21 %, první snížená sazba (dále jen SS) 15 % a druhá snížená sazba 10 %. Návrh aktualizace účtu 343 lze vidět v tabulce č. 5 – 343 – Daň z přidané hodnoty.

Tabulka č. 12 - 343 – Daň z přidané hodnoty

343 001	DPH ZS výstupní - tuzemsko
343 002	DPH SS výstupní - tuzemsko
343 003	DPH ZS výstupní – EU
343 004	DPH SS výstupní – EU
343 040	DPH ZS – vstupní s nárokem
343 041	DPH SS – vstupní s nárokem
343 044	DPH ZS – s nárokem - EU
343 045	DPH SS – s nárokem - EU
343 100	Zúčtování DPH s FÚ – konec roku
343 110	Převodový účet k DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtová skupina 52. – Osobní náklady – v účtové třídě 521 – Mzdové náklady používá jednotka analytické rozdělení tohoto účtu na:

521 010 – Hrubé mzdy

521 020 – Ostatní osobní náklady

521 030 – Odstupné

521 040 – Mzdy ze zisku

Doporučení pro společnost v tomto bodě je zavedení dalšího analytického účtu 521 050 – Nemocenské – pro evidenci a výplatu nemocenské dávky.

Účtová skupina 53. – Daně a poplatky – zde je jen drobné doporučení pro účetní jednotku přejmenovat stávající účet 532 – Daň z nemovitosti na správný název 532 – Daň z nemovitých věcí.

Účtová skupina 58., 61. a 62. – u těchto účtů v účetní osnově organizace se opakovaně objevuje problematika, která je zmiňována v kapitole 4.7.1. Účetní jednotka nezareagovala na změny, které vešly v platnost 1. 1. 2016 ve vyhlášce 500/2002 Sb., a stále používá účty Mimořádné náklady, Změny vnitropodnikových zásob a Aktivace. Tyto účty přestaly existovat a nahradil je účet jediný 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Z toho plyne návrh pro účetní jednotku opravit vnitropodnikovou směrnice v co nejbližší době.

Směrnice č. 4 – Účtování NIM, HIM a zásob – obsahově je tato směrnice vyčerpávající, přehledná a nebyly nalezeny žádné nedostatky. Po formální stránce by v názvu směrnice mohla být provedena změna, a to na název směrnice Dlouhodobý majetek a zásoby – jejich evidence a účtování. Další doporučení na úpravu v této směrnici se týká „Soupisu hromadných účetních dokladů“. V seznamu jsou uvedeny účetní doklady a jména osob, které tyto doklady zpracovávají. A zde by bylo vhodné místo jmen osob, uvést pracovní pozici těchto zaměstnanců.

Směrnice č. 5 – Inventarizační řád – směrnice je po obsahové stránce vyčerpávající. Ovšem po formální stránce byla objevena chyba v samotném názvu směrnice. Ten je zastaralý. Jako doporučení bude navrženo směrnici přejmenovat na směrnice Inventarizace majetku a závazků.

Směrnice č. 6 – Tvorba rezerv – tato směrnice je po formální a obsahové stránce v pořádku. Ale jak je uvedeno ve směrnici č. 1 společnost rezervy netvoří, proto potřeba mít směrnici o tvorbě rezerv je zbytečná. Účetní jednotce bude navrženo tuto směrnici archivovat a následně skartovat.

Směrnice č. 7 – Evidence stravenek – v této směrnici nebyly po formální ani obsahové stránce shledány žádné nedostatky.

4.9 Návrh nové vnitropodnikové směrnice

Po důkladné analýze všech vnitropodnikových směrnic bylo zjištěno, že účetní jednotce chybí vnitropodniková směrnice upravující podpisové záznamy a vzory. Po projednání této skutečnosti s managementem společnosti vzešel požadavek vytvoření a zpracování nové vnitropodnikové směrnice upravující tuto problematiku.

4.9.1 Nová vnitropodniková směrnice – Podpisový řád

V následujících stránkách bude představena nová vnitropodniková směrnice.

ABC, a. s.	Organizační směrnice	Číslo: 49
Název: PODPISOVÝ ŘÁD		Platnost od: 1. 7. 2018
		Číslo výtisku: 1
Účel: Vnitřní předpis zaměstnavatele		
Zpracoval:		
Schválil:		

I. Úvodní ustanovení

- 1.1. Tento podpisový řád upravuje zásady a funkce podepisování písemností, které do společnosti přichází nebo odchází.
- 1.2. Zaměstnanec, který připravuje, zpracovává, vyřizuje a podepisuje písemnost, odpovídá za její formální a věcnou správnost.
- 1.3. Zásada odpovědnosti za formální a věcnou správnost písemnosti platí i v případě, že zpracovatel písemnost nepodepisuje, ale pouze parafuje.
- 1.4. Osoba parafující, podepisující písemnost, odpovídá za právní důsledky z obsahu písemnosti.
- 1.5. Osoba parafující, podepisující, nese odpovědnost za škodu a za právní důsledky, které z obsahu písemnosti vyplývají.
- 1.6. Osoby oprávněné k podpisu se podepisují vlastnoručně nad vytištěný nebo napsaný:
 - titul
 - jméno
 - příjmení
 - funkční zařazení
 - případně i razítko

II. Podpisová oprávnění

2.1 Předseda představenstva

- písemnosti, které stanoví zákon, stanovy, VH nebo představenstvo společnosti
- obchodní smlouvy vůči odběratelům společnosti
- DHIM, opravy, investice s výslednou částkou nad 10 000 Kč

- pracovní smlouvy a hmotné odpovědnosti (dle zákoníku práce)
- příkazy k úhradě faktur došlých
- podepisuje objednávky na nákup
 - o investic
 - o DHIM
 - o Opravy
- písemnosti, směrnice společnosti a jiné opatření případně interní pokyny

2.2 Členové představenstva

- členové představenstva podepisují listiny v případě nepřítomnosti předsedy představenstva a musejí být podepsáni minimálně dva členové představenstva

2.3 Ostatní funkce

2.3.1 Ředitel

- podepisuje písemnosti v případě nepřítomnosti předsedy představenstva a jen v případě, že nesnesou odklad do příchodu předsedy představenstva
- podepisuje:
 - o faktury došlé
 - o objednávky na nákup
 - o náhradní díly pro výrobu
 - o suroviny pro výrobu
 - o cestovní příkazy podřízených pracovníků
 - o podepisuje souhlas k provedení převodu výplat všech zaměstnanců v bance

2.3.2 Technický ředitel

- podepisuje:

- vypočtené výplaty svých podřízených
- faktury došlé, zda souhlasí věcně a částka
- základní dokumenty související s přebíráním a uvedením do provozu strojů a zařízení
- provedení a převzetí opravu strojů a zařízení

- další písemnosti mající vztah k výkonu jeho funkce

- proškolení podřízených z bezpečnosti práce, protipožární ochrany, HACCP

2.3.3 Výrobní ředitel

- podepisuje:

- vypočtené výplaty svých podřízených
- faktury došlé, zda souhlasí věcně a částka
- proškolení, předání strojů a zařízení do užívání svým podřízeným
- proškolení podřízených u bezpečnosti práce, protipožární ochrany, HACCP

2.3.4 Obchodní ředitel

- podepisuje:

- faktury došlé, zda souhlasí věcně a částka
- obchodní smlouvy u odběratelů s měsíčním obratem do 10 000 Kč

2.3.5 Finanční ředitel

- účetní doklady, ověřuje správnost a úplnost hospodářských operací a jiné doklady hospodářské povahy
- faktury došlé, zda jsou oprávněné, zda souhlasí věcně a částka

2.3.6 Ředitel maloobchodu

- podepisuje:
 - vypočtené výplaty svých podřízených
 - faktury došlé, zda souhlasí věcně a částka
 - odsouhlasuje objednávky na spotřební materiál
 - proškolení podřízených z bezpečnosti práce, protipožární ochrany, HACCP
 - další písemnosti mající vztah k výkonu jeho funkce

ROZDĚLOVNÍK

Číslo výtisku	Funkce	Jméno	Podpis
1.	ředitel		
2.	předseda představenstva		
3.	člen představenstva		
4.	člen představenstva		
5.	finanční ředitel		
6.	technický ředitel		
7.	obchodní ředitel		
8.	ředitel maloobchodu		
9.	výrobní ředitel		

5 ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce byla analýza vnitropodnikových služeb ve vybrané účetní jednotce. Vnitropodnikové směrnice jsou významnou součástí každé účetní jednotky. Jejich cílem je zdokonalení vedení společnosti, a proto si je každá účetní jednotka tvoří na míru.

V teoretická část se skládá ze 7 hlavních kapitol. Je v nich popsán význam vnitropodnikových směrnic pro účetní jednotku, dále právní úprava vnitřních směrnic s odkazem na platnou legislativu a zásady pro úpravu a vytváření směrnic. Dále byl popsán vzhled a formální náležitosti, které by měla každá vnitropodniková směrnice obsahovat. Další bod se zabýval popisem nejčastěji používaných směrnic. Byla charakterizovaná obecná úprava směrnic a též odkaz na zákony a pravidla, kterými se daná směrnice musí řídit.

V úvodu praktické části byla představena vybraná účetní jednotka. Její profil, základní údaje a předmět činnosti a organizační struktura. Krátce byl též popsán historický vývoj společnosti. V následujících kapitolách byla bakalářská práce věnována analýze vybraných vnitropodnikových směrnic, které účetní jednotka má sestaveny a týkají se účetnictví. Analýzou bylo zjištěno, že účetní jednotka má k dispozici 48 směrnic, avšak účetnictví se jich týká pouze 7. Tyto směrnice byly následně důsledně zkoumány po formální, ale především po obsahové stránce.

Následně bylo provedeno zhodnocení vybraných vnitropodnikových směrnic. V některých případech nebyly zjištěny zásadní nedostatky (směrnice o oběhu účetních dokladů, směrnice o účtování NIM, HIM a zásob, směrnice o inventarizaci, směrnice o tvorbě rezerv a směrnice o evidenci stravenek), ale některé směrnice jako „Vedení účetnictví“ a „Účtový osnova“ obsahovaly významné nesrovnalosti, proto bylo vedení účetní jednotky doporučeno provést následující úpravy: ve směrnici „Vedení účetnictví“ aktualizovat účtové skupiny 58., 61., 62. dle platných legislativních předpisů a ve směrnici „Účtová osnova“ aktualizovat název směrnice na „Účtový rozvrh“ a dále bylo navrženo provést aktualizaci výše sazeb DPH a také aktualizovat účtové skupiny 58., 61. a 62.. Navíc bylo při analýze zjištěno, že účetní jednotka neměla sestavenou směrnici o podpisových vzorech, proto byla po konzultaci s managementem společnosti sestavena a zařazena do seznamu směrnic vybrané účetní jednotky.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje:

DUŠEK, Jiří, 2014. *Vyhnete se CHYBÁM v účetnictví rady, řešení, praktické příklady*. Praha: Grada, 2014, 128s. ISBN 978-80-247-5433-8.

HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice 1. díl. 3. aktualiz. vyd.* Praha: BILANCE, 2005, 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2013. *Vnitřní směrnice pro podnikatele. 11. aktualiz. vyd.* Olomouc: ANAG, 2013, 439 s. ISBN 978-80-7263-824-6.

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

RYNEŠ, Petr. 2014. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k...* Olomouc: ANAG, 2013, 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

SOTONA, Milan, 2006. *Vnitropodnikové směrnice 2006. 2. vyd.* Brno: Computer Press, 2006, 179 s. ISBN 80-251-0924-0.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2007. *Vnitřní směrnice pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. 2. aktualizované a rozšířené vyd.* Olomouc: ANAG, 2007, 333 s. ISBN 987-80-7263-406-4.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy. Základy českého účetnictví a výkaznictví. 2. aktualizované a rozšířené vydání.* Praha: Grada, 2016, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Internetové zdroje:

CARDOVÁ, Zdenka Ing., 2010. Organizace oběhu účetních dokladů – 2. část. *Účetnictví v praxi 2010/4* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2. 4. 2010 [cit. 2017-04-18]. Dostupné také z:

http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9470v12336-organizace-obehu-ucetnich-dokladu-2-cast/?search_query=ob%C4%9Bh+%C3%BA%C4%8Detn%C3%ADch+doklad%C5%AF&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1

České účetní standardy pro účetní jednotky. [online]. [cit. 2017-04-18]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262>

Obchodní rejstřík České republiky. *Ministerstvo spravedlnosti*. [online]. [cit. 2017-04-18]. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=88226&typ=PLATNY>

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER, 2007. Vnitropodnikové účetní směrnice. *Účetnictví v praxi 2007/9* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1. 9. 2007 [cit. 2016-11-19]. Dostupné také z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373> vnitropodnikove-ucetni-smernice/?search_query=vnitropodnikov%C3%A9+sm%C4%9Brnice&search_results_page=

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2017-04-18]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2002/vyhlaska-c-500-2002-sb-3454>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1991/zakon-c-5631991-sb-3339>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [online]. [cit. 2017-04-18]. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1992/zakon-c-586-1992-sb-3351>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní účetní zásady	25-26
Tabulka 2: Přehled Českých účetních standardů, kterými se účetní jednotka bude při vedení účetnictví řídit	26-27
Tabulka 3: Druhy účtů	29
Tabulka 4: Nabídka výrobků	38
Tabulka 5: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 1	40
Tabulka 6: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 2	43
Tabulka 7: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 3	44
Tabulka 8: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 4	45
Tabulka 9: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 5	47
Tabulka 10: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 6	49
Tabulka 11: Zhodnocení vnitropodnikové směrnice č. 7	50
Tabulka 12: 343 – Daň z přidané hodnoty	52

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Členění třímístného účtu	28
Obrázek 2: Členění 6ti místného účtu	29
Obrázek 3: Stávající vnitropodnikové směrnice	42
Obrázek 4: Aktuální způsob odepisování	46
Obrázek 5: Ukázka ze soupisu hromadných účetních dokladů	47
Obrázek 6: Účet 343 v používané vnitropodnikové směrnici	51