

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Vnitřní směrnice pro podnikatele

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Lenka HOLBÍKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.

Praha, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Vnitřní směrnice pro podnikatele zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí bakalářské práce Ing. Jany Fialové Ph. D. a že jsem veškeré použité zdroje uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 7. 4. 2020

.....

Lenka HOLBÍKOVÁ

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Janě Fialové, Ph. D. za odborné rady a cenné připomínky při zpracování bakalářské práce. Děkuji také majiteli společnosti DOVOSSTRANS s.r.o. za poskytnutí podkladů k vyhotovení bakalářské práce a vstřícný přístup po celou dobu studia.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Lenka HOLBÍKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Vnitřní směrnice pro podnikatele
Název (v angličtině)	Internal guidelines for entrepreneurs

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je vytvoření nových vnitřních směrnic pro vybranou společnost s ručením omezeným, které budou přizpůsobeny potřebám této společnosti.

Postup práce:

1. Literární rešerše na dané téma.
2. Charakteristika společnosti.
3. Zpracování vnitřních směrnic ve vybraných agendách účetnictví.

Metody: Literární rešerše, deskripce, syntéza.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2018, 455 s. ISBN 978-80-7554-141-3.
2. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. akt. vyd. Praha: GRADA, 2018, 120 s. ISBN 978-80-271-0797-1.
3. PFEILEROVÁ, Jaroslava. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce – praktický průvodce*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2019, 191 s. ISBN 978-80-7554-183-3.
4. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 19. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2019, 1079 s. ISBN 978-80-7554-192-5.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020




Lenka HOLBÍKOVÁ
student


Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


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


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

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na zpracování vnitřních směrnic pro konkrétní účetní jednotku. V teoretické části je objasněn význam a účel vnitřních směrnic, jejich rozdělení a struktura. Provedená literární rešerše je zaměřená na vybraná témata. Na každé téma je vypracován souhrn odborných poznatků využitelných pro zpracování jednotlivých vnitřních směrnic. Praktická část je zaměřena na vypracování konkrétních vnitřních směrnic pro společnost DOVOSSTRANS s.r.o. Na začátku této části je uvedena základní charakteristika účetní jednotky a analýza současného stavu účetnictví. Jednotlivé směrnice obsahují v úvodu zákonné předpisy a následně stanovené účetní postupy.

Klíčová slova: vnitřní směrnice, odpisový plán, pracovní cesta, časové rozlišení, účetní závěrka.

ABSTRACT

The bachelor thesis focuses on processing internal guidelines for a specific accounting entity. The theoretical part explains the importance and purpose of internal guidelines, their classification and structure. The literary research is based on relevant topics. A summary of professional knowledge usable for processing of the internal guidelines is worked out for each topic.

The practical part deals with processing of specific internal guidelines for DOVOSSTRANS Ltd. company. At the beginning of this part a basic characteristics of the accounting entity is presented, as well as analysis of the current accounting state. The individual guidelines contain first legal directives and next the defined accounting procedures.

Key words: internal guidelines, depreciation plan, business trip, accruals, final financial statements.

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1	VÝZNAM A ÚČEL VNITŘNÍCH SMĚNIC	10
3.2	STRUKTURA VNITŘNÍCH SMĚNIC	11
3.3	ROZDĚLENÍ VNITŘNÍCH SMĚNIC	12
3.3.1	Vnitřní směrnice povinné	12
3.3.2	Vnitřní směrnice vyplývající z jiných právních předpisů.....	18
3.3.3	Vnitřní směrnice doporučené.....	21
3.4	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	26
4	PRAKTICKÁ ČÁST	27
4.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	27
4.2	ZÁKLADNÍ ÚDAJE ÚČETNÍ JEDNOTKY	27
4.3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ÚČETNICTVÍ	28
4.4	FORMA VNITŘNÍCH SMĚNIC.....	28
4.5	SMĚRNICE: ÚČTOVÝ ROZVRH	29
4.6	SMĚRNICE: POUŽÍVÁNÍ CIZÍCH MĚN A STANOVENÍ KURZŮ.....	31
4.7	SMĚRNICE: ODPISOVÝ PLÁN	32
4.8	SMĚRNICE: STANOVENÍ ZÁSAD PRO POUŽITÍ DOHADNÝCH POLOŽEK.....	36
4.9	SMĚRNICE: STANOVENÍ ZÁSAD PRO ČASOVÉ ROZLIŠENÍ.....	37
4.10	SMĚRNICE: INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ	40
4.11	SMĚRNICE: PRACOVNÍ CESTY, CESTOVNÍ VÝDAJE	41
4.12	SMĚRNICE: POKLADNA A CENINY, BANKA.....	45
4.13	SMĚRNICE: OPRAVNÉ POLOŽKY	48
4.14	SMĚRNICE: ODLOŽENÁ DAŇ	50
4.15	SMĚRNICE: PROCES ÚČETNÍ UZÁVĚRKY, ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	51
5	ZÁVĚR	54
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	55
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	56
8	SEZNAM ZKRATEK.....	57
9	PŘÍLOHY	58

1 ÚVOD

Vnitřní směrnice jsou často zanedbávanou oblastí účetnictví. Autorka se rozhodla toto téma nastudovat a ve své bakalářské práci vytvořit vybrané vnitřní směrnice pro konkrétní společnost s ručením omezeným.

Hlavním smyslem vnitřních směrnic je vytvoření určitého nástroje, který slouží k vnitřnímu řízení společnosti. Dále pak k zajištění správného metodického postupu při řešení stejných operací v jednotlivých částech podniku tak, aby tvořily jednotný celek. Je důležité, aby zaměstnanci znali svá práva, ale zároveň i své povinnosti vůči zaměstnavateli. Zpracováním a dodržováním vnitřních směrnic je zajištěn soulad mezi jednotlivými účetními obdobími, a zároveň dochází k maximální eliminaci chyb, kterých se mohou nově příchozí zaměstnanci dopustit. Vnitřní směrnice se stávají závaznými pro všechny zaměstnance i majitele společnosti. Nedodržování takto stanovených pravidel se může stát závažným porušením pracovní kázně.

Tvorba určitých vnitřních směrnic je povinná, avšak velká část účetních jednotek tyto směrnice úplně postrádá, nebo jsou zpracovány nedostatečně. Zpracováním vnitřních směrnic by měla být pověřena skupina osob znalá všech oblastí daného podniku tak, aby byly směrnice vytvořeny pro konkrétní činnost s jasnými pravidly a postupy. Neméně důležitá je rovněž pravidelná aktualizace směrnic. Vnitřní směrnice se pak stávají „živým dokumentem“, který usnadní práci všem zaměstnancům.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této bakalářské práce je vytvoření vnitřních směrnic pro obchodní společnost DOVOSSTRANS s.r.o., které v této účetní jednotce chybí. Zpracovány budou vybrané směrnice, které bývají považovány za nejdůležitější. Jedná se o směrnice povinné, směrnice vyplývající z jiných právních předpisů a doporučené směrnice.

V teoretické části bude zpracovaná literární rešerše na dané téma, na jejímž základě bude popsán význam a účel vnitřních směrnic. Dále bude objasněna struktura a rozdělení vnitřních směrnic, a jejich právní úprava. Podrobně budou rozebrána jednotlivá témata vhodná pro zpracování směrnic, a poté budou navrženy možné varianty účetních postupů.

V praktické části bude popsána obchodní společnost DOVOSSTRANS s.r.o. a provedena analýza současného stavu účetnictví. Jednotlivé oblasti účetnictví budou podrobně prozkoumány tak, aby byl k dispozici dostatek informací k vytvoření vnitřních směrnic. Následně budou vypracovány vnitřní směrnice, které budou korespondovat s účetnictvím obchodní společnosti. V případě, že bude zjištěn nedostatek ve vedení účetnictví, bude vypracován návrh na změnu, či vylepšení účetních postupů.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Kvalitně zpracované vnitřní směrnice se stávají nástrojem pro vnitřní řízení účetní jednotky, díky němuž dochází k eliminaci porušování právních předpisů a k zjednodušení práce zaměstnanců. (Kovalíková, 2013, s. 7)

Louša popisuje vnitřní směrnice jako souhrn pravidel, kterými se řídí při zpracování účetnictví jak zaměstnanci, tak i externí pracovníci. Směrnice zajišťují jednotnost používaných postupů, a usnadňují práci nově příchozím zaměstnancům. (Louša, 2018, s. 8)

3.1 Význam a účel vnitřních směrnic

Zpracování vnitřních směrnic účetním jednotkám ukládá zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyhláška č. 500/2002 Sb. žádnou směrnici přímo nenařizuje, ale její pomocí se provádějí některá ustanovení výše zmíněného zákona. V Českých účetních standardech je uvedeno, *že to a to účetní jednotka stanoví tak a tak, což lze též interpretovat jako nařízení k vytvoření vnitřní směrnice*. (Louša, 2018, s. 7)

Vnitřní směrnice jsou v běžné praxi většinou zpracovávány částečně, nebo nejsou vytvořeny vůbec. Pro potřeby vedení účetnictví jsou všechny účetní jednotky povinny tyto směrnice zpracovat. Na tvorbě směrnic se ve většině případů podílí zejména účetní, ale tato práce by měla korespondovat s požadavky daňového poradce, auditora a v neposlední řadě i majitele společnosti, proto by se na ní měli také podílet. Jestliže nám právní předpisy umožňují možnost výběru určitého postupu při zaúčtování konkrétního případu, stávají se směrnice nezbytnou nutností. (Kovalíková, 2013, s. 6)

Kovalíková (2018, s. 8) doplňuje, že se tato povinnost týká i fyzických osob, jestliže se staly účetní jednotkou. To ovšem neznamená, že nejsou nutností pro potřebu vedení daňové evidence, pokud pro směrnice nalézáme náplň.

Obečně lze říci, že je vhodné vnitřní směrnici upravit použitý postup, pokud jednotný postup nevyplývá jednoznačně ze Zákona, nebo v případě, že Vyhláška či standardy připouští alternativní postup. (Louša, 2018, s. 7)

Jestliže jsou vnitřní směrnice vydány, pak jsou zavazující pro všechny zaměstnance i majitele společnosti. Pravidla a postupy v nich uvedené, dávají zaměstnancům jak pravomoci, tak i povinnosti a nedodržení směrnic může být chápáno jako závažné porušení pracovní kázně.

Seznámení všech odpovědných pracovníků se směrnicemi se musí stát naprostou samozřejmostí. (Kovalíková, 2018, s. 8)

Účelem vnitřních směrnic je především zabezpečení jednotných metodických postupů ve všech podnikových útvarech a stejné postupy musí být zachovány i v dalších účetních obdobích. Směrnice se zároveň stávají důležitou pomůckou při sestavování vnitropodnikových plánů. (Louša, 2018, s. 8)

Kovalíková (2018, s. 7-8) shodně uvádí nezbytnost jednotných metodických postupů, které jsou dodržovány ve všech útvarech podniku ve stejném čase, a zároveň poukazuje na účetní jednotku jako na celek. Vnitřní směrnice se stávají jakýmsi nástrojem, který je využíván pro vnitřní řízení účetní jednotky, a zároveň napomáhají při kontrole účetnictví prováděné pracovníky finančního úřadu. Předložené směrnice mění pozitivně pohled na kontrolovanou účetní jednotku, a pokud jsou pravidelně aktualizovány, přidávají na důvěryhodnosti společnosti. Pracovníci finančního úřadu tak ve směrnicích naleznou potřebné informace, které vedou k efektivnímu průběhu kontroly.

Lze též konstatovat, že pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána. (Louša, 2018, s. 9)

3.2 Struktura vnitřních směrnic

Při výběru směrnic, které budeme vypracovávat, je nutné přihlídnout k velikosti a organizační struktuře účetní jednotky a směrnice vytvořit tak zvané „na míru“ konkrétnímu subjektu. (Louša, 2018, s. 7)

V praxi je možné vidět směrnice, které jsou pouhými citacemi zákona, vyhlášky či standardů. V těchto případech jsou leckdy jmenovány všechny možné varianty postupů zaúčtování účetních případů, což je naprosto nepřijatelné. (Louša, 2018, s. 9)

Kovalíková (2013, s. 8) upřednostňuje obsah směrnic, před jejich formou. Zároveň připouští možnost existence různých typů směrnic současně. Na základě své praxe navrhuje sestavení minimálně dvou částí směrnic. První část by měla obsahovat obecné informace s odkazy na právní předpisy tak, aby byly dobře dohledatelné a použitelné při aktualizaci směrnic. Druhá část směrnice musí být jasným návodem či postupem při řešení konkrétního účetního případu.

Součástí každé směrnice by měly být předkontace k účetním operacím. Louša (2018, s. 8) zdůrazňuje, že nestačí pouhé vytvoření směrnic. Ty se musí stát „*živým dokumentem*“, v němž zaměstnanci nalézají potřebné metodické postupy.

3.3 Rozdělení vnitřních směrnic

Louša (2018, s. 11, 48, 53, 73) ve své publikaci rozděluje směrnice následujícím způsobem:

- *vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví,*
- *vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými než účetními předpisy,*
- *vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů,*
- *doporučené vnitropodnikové směrnice.*

3.3.1 Vnitřní směrnice povinné

Tyto směrnice se tvoří podle účetních předpisů a jejich povinnost vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. nebo Českých účetních standardů pro podnikatele. (Kovalíková, 2013, s. 35)

Účtový rozvrh

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 4 odst. 8 ukládá účetním jednotkám účtovat na základě směrné účtové osnovy. Paragraf 14 říká, že směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd a je základem pro vytvoření povinného účtového rozvrhu. Ten se sestavuje pro každé účetní období, lze jej v průběhu doplňovat, a pokud nedochází k prvnímu dni účetního období ke změně, lze jej použít i pro následující rok. (Úplné znění: Zákon o účetnictví, 2018, s. 6 a 11)

Pro správné zachycování účetních operací je důležité rozdělení účtů (Kovalíková, 2018, s. 90):

- rozvahové účty – zachycení aktiv a pasiv,
- výsledkové účty – zachycení nákladů a výnosů,
- závěrkové účty – slouží k uzavření a otevření rozvahových a výsledkových účtů,
- podrozvahové účty – evidují důležité skutečnosti.

Syntetické účty jsou třímístné účty účtového rozvrhu, na nichž podrobněji shromaždíme informace ke skupinovému účtu. Toto členění je zároveň důležité pro správné vyplnění výkazů, které jsou součástí účetní závěrky. Syntetické účty lze dále členit na účty analytické, pomocí

nichž se mohou účtovat jednotlivá střediska, či zakázky. (Louša, 2018, s. 24-25)

Používání cizích měn a stanovení kurzů

Povinnost vytvořit tuto směrnici ukládá zejména § 24 odst. 6 a odst. 7 zákona o účetnictví, dále § 60 vyhlášky č.500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 006. (Kovalíková, 2018, s. 223)

V zákoně č. 563/1991 Sb., § 4 odst. 12 je uvedena povinnost vedení účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V některých případech ale ukládá použití zároveň i cizí měny. Jedná se především o pohledávky, závazky, podíly v obchodních korporacích, práva z cenných papírů, zaknihovaných cenných papírů, derivátů a cenin. Totéž platí u opravných položek, rezerv, a technických rezerv, pokud majetek a závazky jsou v cizí měně. (Pilátová, 2019, s. 333)

Dále zákon o účetnictví v § 24 odst. 2 říká, že oceňování majetku a závazků probíhá (Pilátová, 2019, s. 357):

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne, nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Ryneš uvádí povinnost přepočítávat majetek a závazky vyjádřené v cizí měně na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB k okamžiku (Ryneš, 2019, s. 224):

- *uskutečnění účetního případu při pořízení veškerých aktiv v cizí měně a vzniku závazků v cizí měně (nevzniká kurzový rozdíl),*
- *uskutečnění účetního případu při pohybu majetku a závazků v cizí měně při současném pohybu směnných kurzů oproti historickým kurzům příslušné měny (potencionální kurzový rozdíl v průběhu účetního období),*
- *rozvahového dne, ke kterému se přepočítává pouze majetek a závazky v cizí měně (kurzový rozdíl k rozvahovému dni).*

Ve směrnici si účetní jednotka stanoví případy, pro které bude využívat jednotlivé formy kurzových přepočtů. (Ryneš, 2019, s. 226)

Kurzy používané v průběhu účetního období (Ryneš, 2019, s. 225):

- denní kurz - směnný kurz vyhlášený ČNB (aktuální, nebo předchozího dne),
- pevný kurz - stanovený na začátku předem vymezeného účetního období,
- zvláštní případy použití denních kurzů - vyúčtování účetních případů v cizí měně.

Uskutečněním účetního případu se rozumí (Pilátová, 2019, s. 171):

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

Při postupném vzniku závazku z úvěru a jeho postupném splácení, nebo splácení pohledávek a závazků lze na základě paragrafu 25 odstavce 4 zákona o účetnictví použít pro stanovení kurzových rozdílů metodu FIFO, nebo vážený aritmetický průměr. (Louša, 2018, s. 29)

Kurzové rozdíly vzniklé při oceňování majetku a závazků se účtují podle jejich povahy. Ztráta na vrub účtu 56x - kurzové náklady a souvztažně ve prospěch účtu majetku či závazku. Zisk ve prospěch účtu 66x - kurzové výnosy a zároveň na vrub účtu majetku nebo závazku. (Pilátová, 2019, s. 172)

Inventurou odsouhlasené konečné zůstatky pohledávek, závazků, cenin a peněžních prostředků vedených v cizí měně se k rozvahovému dni přepočítají kurzem vyhlášeným ČNB. (Ryneš, 2019, s. 228)

Účtování kurzových rozdílů při uzavírání účetních knih je stanoveno mezinárodním účetním standardem IAS 21. Ten říká, že funkční měnou se rozumí měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. V našem případě se tedy jedná o přepočtení cizích měn na Českou korunu. Bod č. 50 tohoto standardu popisuje použití směnného kurzu platného v den zaúčtování transakce. V rozvahový den musí být peněžní částky vykazovány pomocí závěrečného kurzu, je tedy povinností zaúčtovat kurzové rozdíly u jednotlivých položek rozvahy. (IFRS IAS 21 — The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

Odpisový plán

Účetní jednotky, které mají vlastnické, nebo jiné právo k majetku, nebo které hospodaří s majetkem státu, jsou povinny sestavit odpisový plán a na jeho základě provádět odpisování majetku. Odpisování je prováděno po dobu užívání tohoto majetku až do výše jeho ocenění v účetnictví. (Úplné znění: Zákon o účetnictví, 2018, s. 21-22)

Zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 definuje odpisy majetku jako vyjádření trvalého snížení jeho hodnoty. Podkladem pro vyčíslení oprávek je sestavený odpisový plán. Zákon ukládá účetním jednotkám stanovit způsob odpisování v souladu s účetními metodami. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. se odpisováním majetku zabývá v § 56, kde podrobně uvádí odpisovaný a neodpisovaný majetek. (Louša, 2018, s. 31)

V souladu s § 7 zákona o účetnictví si jednotka stanoví rozdílné účetní a daňové odpisy, tím bude zachován věrný a poctivý obraz účetnictví. Pořízený majetek účetní jednotka eviduje na příslušných majetkových účtech. V prvním roce odpisování jej zařídí do příslušných odpisových skupin dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zvolí rovnoměrný, či zrychlený způsob odpisování. (Kovalíková, 2018, s. 131-132)

Inventární karta dlouhodobého majetku musí obsahovat název a popis předmětu, způsob ocenění, datum zařazení do užívání, datum zatížení zástavním právem, způsob vyřazení, stanovený způsob a sazbu odpisování a daňové odpisy. (Ryneš, 2019, s. 135)

Účetní odpisy jsou zachycovány v účetnictví interním dokladem každý měsíc, počínaje měsícem, kdy byl majetek uveden do provozu. Pro technické zhodnocení platí totéž. Odpisy se účtují ve prospěch účtu 07x - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtu 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Dojde-li k vyřazení evidovaného dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku v průběhu účetního období, může si účetní jednotka uplatnit pouze jednu polovinu ročního odpisu.

Daňové odpisy jsou počítány jednou ročně k rozvahovému dni, zároveň je vyčíslena daňová zůstatková cena majetku.

V přiznání k dani z příjmů jsou promítnuty rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, stejně jako rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou při vyřazení majetku. (Kovalíková, 2018, s. 132-134)

Stanovení zásad pro použití dohadných položek

Dohadné účty aktivní a pasivní jsou zahrnovány do pohledávek a závazků, ale liší se od nich tím, že neznáme zároveň všechny tři skutečnosti. Většinou je znám pouze účel, ale neznáme přesnou částku ani období čerpání. Jedná se tedy o pohledávky a závazky neurčité výše, jejichž odhadovanou hodnotu musíme zaúčtovat ve prospěch příslušného výnosového účtu, nebo na

vrub příslušného nákladového účtu na konci zdaňovacího období. Podklady tohoto výpočtu vycházejí z dostupných informací a jsou součástí účetního dokladu. (Ryneš, 2019, s. 188)

Účtování dohadných položek (Pilátová, 2019, s. 252-253):

- dohadná položka aktivní na vrub účtu 388 a ve prospěch účtu 64x, 66x,
- dohadná položka pasivní ve prospěch účtu 389 a na vrub účtu 54x, 56x.

Účetní jednotka nesmí úmyslně podhodnocovat odhadovanou položku aktivní, ani nadhodnocovat položku pasivní. Rozdíly mezi stanovenými odhady a skutečností se zaúčtují v běžném období prostřednictvím nákladového, nebo výnosového účtu. (Kovalíková, 2018, s. 156)

Stanovení zásad pro časové rozlišení nákladů a výnosů

V § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se píše, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. O nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na datum úhrady nebo přijetí dokladu. (Louša, 2018, s. 69)

Kovalíková (2018, s. 154) zdůrazňuje nutnost dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví při stanovení postupu pro časové rozlišení nákladů a výnosů ve směrnici. Dále upozorňuje na dodržování zvoleného postupu při účtování nevýznamných a pravidelně opakujících se plateb, a také na to, že účty časového rozlišení jsou součástí dokladové inventury.

Účetní případy časového rozlišení se účtují na účty 381-385, na kterých se dle jejich povahy rozlišují náklady a výnosy. Na tyto účty je možné účtovat pouze případy, u kterých současně známe přesný účel, částku i období, do kterého patří. (Ryneš, 2019, s. 204)

Poprvé za účetní období započaté v roce 2018 je účetním jednotkám na základě jejich vlastního rozhodnutí umožněno vykazovat účty časového rozlišení aktiv v rámci oběžných aktiv a účty časového rozlišení pasiv v rámci závazků. (Pilátová, 2019, s. 97)

Inventarizace majetku a závazků

Povinnost inventarizace majetku a závazků stanovuje účetním jednotkám § 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Paragraf 29 tohoto zákona říká, že účetní jednotky provádějí

inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují řádnou, či mimořádnou účetní závěrku. Průběžnou inventarizaci popisuje odstavec 2 tohoto paragrafu. Inventarizací se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a ověřuje se, jestli skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Účetní jednotka musí prokázat provedení inventarizace 5 let od jejího provedení. (Kovalíková, 2019, s. 251)

Skutečné stavy majetku se zjišťují fyzickou inventurou. Ta se provádí u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. Provádí se počítáním, měřením, nebo vážením. U majetku a závazků, u které nelze vizuálně zjistit jeho existence, se provádí dokladová inventura. Jedná se především o položky aktiv a pasiv, či položky podrozvahové evidence. (Ryneš, 2019, s. 417)

Periodická inventarizace se provádí nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem, a ukončí se nejpozději do 2 měsíců od rozvahového dne. Období mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem se dokončí na základě účetních záznamů o přírůstcích, nebo úbytcích daného majetku. (Úplné znění: Zákon o účetnictví, s. 22-23)

Inventarizační komise zapisuje skutečné stavy majetku do inventurních soupisů. Ty musí být porovnány s účetními stavy majetku a vzniklé rozdíly musí být vypořádány. Inventurní soupisy musí obsahovat (Ryneš, 2019, s. 73-74):

- *jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazků včetně jeho množství,*
- *podpis osoby odpovědné za zjištění inventarizovaného majetku a závazků,*
- *podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace majetku a závazků,*
- *způsob zjištění skutečných stavů (přepočítání, zvážení, kvalifikovaný odhad),*
- *ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila, nebo v případě průběžné inventarizace ke dni ukončení inventury, nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,*
- *den zahájení a ukončení inventarizace,*
- *rozhodný den inventury, pokud jej účetní jednotka stanovila,*
- *okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (rozvahový den).*

Inventarizace majetku probíhá porovnáváním účetního a skutečného stavu majetku, jestliže je skutečný stav majetku nižší než stav evidovaný v účetnictví, jedná se o manko, nebo schodek v případě hotovosti peněžních prostředků. Jestliže je skutečný stav majetku vyšší než stav

evidovaný v účetnictví, jedná se o přebytek. Manka a přebytky nelze vzájemně započítávat. Výjimku tvoří manka a přebytky zjištěné inventarizací v jednom inventarizačním období. Jedná se o případy, kdy mohlo dojít k neúmyslné záměně zásob, pokud je tato záměna možná vzhledem podobnému k charakteru těchto zásob. Inventarizační rozdíly se zaúčtují do účetního období, které bylo inventarizováno. (Kovalíková, 2019, s. 260-261)

3.3.2 Vnitřní směrnice vyplývající z jiných právních předpisů

Tyto směrnice vyplývají z jiných než účetních předpisů, a jedná se například o zákoník práce, zákon o daních z příjmů atd. (Kovalíková, 2013, s. 35)

Pracovní cesty, cestovní výdaje

Náhradám výdajů v souvislosti s výkonem práce je věnována sedmá část zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce v § 151 až § 190.

Pracovní cesta je definovaná jako časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Pro účely poskytování cestovních náhrad se užívá termín pravidelné pracoviště, které musí být sjednáno v pracovní smlouvě. Pokud v pracovní smlouvě není uvedeno, stává se jím ve smlouvě uvedené místo výkonu práce. (Pfeilerová, 2019, s. 15 a 19)

Kovalíková (2018, s. 191-192) upozorňuje na § 16 odst. 1 zákoníku práce, kde je uvedena povinnost zaměstnavatele zacházet se všemi zaměstnanci rovně při jejich odměňování za vykonanou práci a při poskytování jiných peněžních plnění. Zároveň poukazuje na to, že zaměstnanec nemůže zprostit svého zaměstnavatele od povinnosti poskytnout mu mzdu, náhrady a ostatní peněžité plnění za vykonanou práci.

Cestovní náhrady lze vyplácet pouze na základě pracovněprávního vztahu (Pfeilerová, 2019, s. 9 a 31):

- zaměstnanci na základě pracovního poměru,
- zaměstnanci na základě dohody o provedení práce,
- zaměstnanci na základě dohody o provádění činnosti, pokud mají v dohodě sjednáno místo pravidelného pracoviště,
- členům orgánů právnických osob, pokud mají nárok na cestovní náhrady ujednán ve smlouvě o výkonu funkce.

Zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci cestovní náhrady za cestovní výdaje, které vznikly zaměstnanci při (Roučková, 2019, s. 84):

- *pracovní cestě,*
- *cestě mimo pravidelné pracoviště,*
- *mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,*
- *přeložení,*
- *dočasném přidělení,*
- *přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,*
- *výkonu práce v zahraničí.*

Zaměstnavatel stanoví předem podmínky, které ovlivňují výši a poskytování cestovních náhrad. Jedná se především o začátek a konec pracovní cesty, místo plnění pracovních úkolů, ubytování i způsob dopravy. (Kovalíková, 2018, s. 193)

Druhy cestovních náhrad poskytovaných zaměstnancům se uvádí § 156 zákoníku práce (Roučková, 2019, s. 84):

- *jízdní výdaje,*
- *jízdní výdaje k návštěvě člena rodiny,*
- *výdaje za ubytování,*
- *zvýšené stravovací výdaje (dále jen stravné),*
- *nutné vedlejší výdaje.*

Náhrada za jízdní výdaje náleží zaměstnanci ve výši prokázaných výdajů v případě použití hromadné dopravy. Za použití vlastního silničního motorového vozidla se náhrada skládá ze spotřebované pohonné hmoty a základní náhrady na každý ujetý km. V prokázané výši se nahrazují výdaje za ubytování, výdaje za cestu k návštěvě rodiny a nutné vedlejší výdaje. (Šubrt, 2019, s. 115-116)

Náhrady za stravné náleží zaměstnanci za každý kalendářní den pracovní cesty.

Jedná-li se o pracovní cestu tuzemskou, náleží zaměstnanci stravné nejméně ve výši sazby stanovené vyhláškou č. 333/2018 sb., pro daný kalendářní rok. Sazby jsou stanoveny podle počtu hodin strávených na pracovní cestě v jednom dni (Pfeilerová, 2019, s. 52):

- trvá-li pracovní cesta 5-12 hodin,
- trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Jedná-li se o pracovní cestu zahraniční, náleží zaměstnanci stravné nejméně ve výši (Pfeilerová, 2019, s. 71):

- 1/3 sazby, trvala-li pracovní cesta 1-12 hodin,
- 2/3 sazby, trvala-li pracovní cesta 12-18 hodin,
- celá sazba, trvala-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Bylo-li na tuzemské, nebo zahraniční pracovní cestě zaměstnavatelem poskytnuto zaměstnanci jedno hlavní jídlo denně, snižuje se stravné až o hodnotu (Breburda, 2019, s. 24 a 29):

- 70 % při délce pracovní cesty tuzemské 5-12 hodin, zahraniční 1-12 hodin,
- 35 % při délce pracovní cesty tuzemské i zahraniční 12-18 hodin,
- 25 % při délce pracovní cesty tuzemské i zahraniční nad 18 hodin.

Při souběhu nároků na tuzemské a zahraniční stravné v jednom dni se postupuje následovně (Pfeilerová, 2019, s. 77-78):

- jestliže vznikne nárok na tuzemské stravné, nárok na zahraniční stravné má pokud v zahraničí stráví víc jak 5 hodin. Pokud v zahraničí stráví méně než 5 hodin, nárok na zahraniční stravné nevzniká a tyto hodiny se přičítají k tuzemské části pracovní cesty,
- naopak pokud nevznikne nárok na stravné tuzemské, tyto hodiny se k zahraniční části pracovní cesty nepřičítají,
- při průjezdu více státy v jednom kalendářním dni určí zaměstnavatel výši stravného podle státu, v kterém stráví zaměstnanec nejvíce času.

Zaměstnavatel může zaměstnancům vyplácet i kapesné, které činí maximálně 40 % zahraničního stravného, které je poskytnuto na základě § 170 odst. 3 a § 179 zákoníku práce.

Zaměstnavatel může zaměstnancům vyplatit zúčtovatelnou zálohu na tuzemské, nebo zahraniční stravné. Zaměstnanec je povinen, pokud se nedohodne se zaměstnavatelem jinak, pracovní cestu vyúčtovat do 10 dnů. (Kovalíková, 2018, s. 196 a 208)

Pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodnou, je možné vyplácet zahraniční stravné

v české měně, nebo v jiné cizí měně. V případě vyplacení zálohy se použije kurz ČNB platný v den vyplacení zálohy. Pokud záloha není poskytnuta, stravné se přepočítá kurzem ČNB platným v den nástupu na pracovní cestu. (Pfeilerová, 2019, s. 80)

Náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce jsou vypláceny na základě vnitřního předpisu, nebo smlouvy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, kde je stanovena výše paušálu a další podmínky pro vyplacení. (Šubrt, 2019, s. 116)

Zaměstnavatel je oprávněn nařídit zaměstnanci prohlubování kvalifikace, která nemění její podstatu. Jedná se například o školení, či odborný kurz. Tento druh vzdělávání je považován za výkon práce a zaměstnanci náleží mzda i související náhrady.

Zvyšování kvalifikace nelze zaměstnanci nařídit. Nejedná se o výkon práce, ale o překážku na straně zaměstnance, proto na cestovní náhrady zaměstnanec nemá nárok. (Pfeilerová, 2019, s. 17-18)

3.3.3 Vnitřní směrnice doporučené

Rozsah doporučených směrnic je dán velikostí, strukturou a předmětem činnosti účetní jednotky. Příkladem je předpis upravující organizační strukturu, předpis upravující vystavování, zpracování a oběh účetních dokladů atd. (Kovalíková, 2013, s. 35)

Pokladna a ceniny, banka

Základní postupy účtování krátkodobého finančního majetku, peněžních prostředků a krátkodobých závazků k úvěrovým institucím stanovuje Český účetní standard pro podnikatele č. 016. Je zde uvedeno, že finanční účty v cizích měnách se v účetnictví vedou v českých korunách i v cizí měně. (Pilátová, 2019, s. 236 a 237)

V účtové skupině 21-Peněžní prostředky v pokladně se účtuje o stavu a pohybu peněžních prostředků v hotovosti na základě pokladních dokladů, dále o stavu a pohybu šeků, nebo poukázek k zúčtování. Peněžní prostředky v hotovosti svěřené zaměstnancům jsou vydány na pevně stanovený účel a účtuje se o nich jako o pohledávkách za zaměstnanci, nebo společníky. Pokud jsou výplaty zaměstnancům vypláceny hotově, jsou tyto nasáčkované doplatky součástí pokladní hotovosti. Jako ceniny se účtují zvláště poštovní známky, dálniční nálepky, kolky, stravenky, kontrolní pásy určené k označení lihu. Rozdíl vzniklý při inventarizaci peněžních

prostředků se považuje za schodek, či přebytek. (Úplné znění: Český účetní standard pro podnikatele č. 016, s. 163)

Funkce pokladníka spočívá zejména ve vedení evidence o hotovosti a ceninách, vyhotovování číslovaných pokladních dokladů splňujících formální správnost, ověřování výše plateb v hotovosti, v doplňování a odvodu pokladní hotovosti do banky, v zajišťování příjmu a výdeje peněžních prostředků ve stanovené době a v předávání pokladních dokladů k zaúčtování. (Kovalíková, 2018, s. 182)

Elektronickou evidenci tržeb upravuje zákon č.112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Paragraf 4 říká, že evidovanou tržbou se stává platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu, a je platbou za rozhodný příjem. Jedná se tedy o jakoukoliv formu platby jinak než bankovním převodem a platební kartou. (Dušek, 2020, s. 48)

V účtové skupině 22-Peněžní prostředky na účtech se účtuje o stavech, o přijatých, nebo o provedených platbách na základě výpisů z účtu. Vklady a výběry peněz v hotovosti, dále pak převody mezi jednotlivými bankovními účty se účtují prostřednictvím účtu peníze na cestě. (Úplné znění: Český účetní standard pro podnikatele č. 016, s. 163)

Při účtování operací na základě bankovního výpisu dochází často k obecnému nešvaru, který spočívá v účtování nákladů, či výnosů přímo z banky. V těchto případech pak chybí podpis odpovědné osoby za účetní případ. Je tedy nutné stanovit ve vnitřní směrnici náklady a výnosy, které mohou být účtovány přímo z banky. Doporučuje se tuto možnost přísně omezit jen na bankovní poplatky a úroky. (Louša, 2018, s. 103)

Opravné položky

Postup tvorby a použití opravných položek stanoví § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Opravné položky se tvoří k majetku na základě provedené inventarizace. Účtuje se o nich v případech dočasného snížení hodnoty majetku. (Pilátová, 2019, s. 49-50)

Účetní jednotka musí ctít zásadu opatrnosti. Při sestavování účetní závěrky je tedy nutné zohlednit ocenění majetku, jelikož nemusí mít v tomto okamžiku stejnou hodnotu jako v době pořízení. Pokud dochází k dočasnému snížení hodnoty majetku, jedná se o opravnou položku. Po jejím zaúčtování vidíme v bilanci například pohledávku v její jmenovité hodnotě, tedy brutto. Ve sloupci korekce lze vidět hodnotu opravné položky a sloupec netto hodnota ukazuje již sníženou hodnotu pohledávky. Majetek nesmí být nadhodnocen oproti realitě, proto zvýšení

hodnoty majetku zásada opatrnosti nepřipouští. (Březinová, 2019, s. 27)

Opravné položky se tvoří k majetku. Budou se tedy vytvářet na (Louša 2018, s. 84-85):

- *hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek,*
- *podílové cenné papíry a vklady,*
- *ostatní dlouhodobý finanční majetek,*
- *zásoby,*
- *pohledávky.*

Zákonné opravné položky k pohledávkám musí být tvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (Děrgel, 2019):

- „Insolvenční“ zákonné opravné položky stanovené dle § 8,
- „Časové“ zákonné opravné položky stanovené dle § 8a,
- „Malé“ zákonné opravné položky stanovené dle § 8c.

Odložená daň

Povinnost účtovat o odložené dani upravuje § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní jednotky, které nejsou povinny účtovat o odložené dani, si toto rozhodnutí stanoví ve vnitřní směrnici. *Odložená daňová pohledávka a závazek vznikají z dočasných rozdílů mezi položkami, které tvoří daňový základ a výsledek hospodaření.* Autor této publikace je přesvědčen o důležitosti účtování o odložené dani zvláště v případech, kdy její zaúčtování zvyšuje náklady. (Louša, 2018, s. 54 a 90)

Odložená daňová pohledávka se zaúčtuje účetním předpisem 481 / 592 a vzniká z (Ryneš, 2019, s. 274-275 a 278):

- rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou zásob,
- z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou pohledávek,
- z tvorby rezerv,
- z daňové ztráty minulých let,
- z účtování závazků.

Odložený daňový závazek se zaúčtuje účetním předpisem 592 / 481 a vzniká z (Ryneš, 2019, s. 275 a 278):

- z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- z pohledávek ze smluvních pokut a úroků z prodlení.

Proces účetní uzávěrky, účetní závěrka

Účelem účetní závěrky je poskytování informací důležitých pro ekonomická rozhodování osob, které tyto informace budou využívat. Informace uváděné v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a významné. (Kovalíková, 2018, s. 274 a 276)

Český účetní standard pro podnikatele č. 002 stanovuje základní postupy pro otevírání a uzavírání účetních knih účetním jednotkám účtujícím v soustavě podvojného účetnictví. (Pilátová, 2019, s. 148)

Účetními zápisy se uzavírají účty hlavní knihy. Konečné stavy nákladových účtů se přeúčtují na vrub účtu zisků a ztrát a výnosové účty v jeho prospěch. Výsledný zůstatek se přeúčtuje buď na vrub, nebo ve prospěch konečného účtu rozvažného. Konečné zůstatky účtů aktivních se přeúčtují na vrub konečného účtu rozvažného, naopak zůstatky pasivních účtů v jeho prospěch. Na vrub konečného účtu rozvažného se zaúčtuje konečný zůstatek účtu zisků a ztrát v případě ztráty. V případě zisku se konečný zůstatek účtu zisků a ztrát zaúčtuje ve prospěch konečného účtu rozvažného. (Úplné znění: Český účetní standard pro podnikatele č. 002, s. 134)

Zákon o účetnictví v § 18 definuje účetní závěrku jako nedílný celek, který se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a z přílohy. Součástí účetní závěrky se stává i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, které sestavují účetní jednotky, jež stanoví zákon. Odstavec 3 zmíněného paragrafu v návaznosti na odstavec 1 definuje obsah účetní závěrky. Jedná se o obchodní název, nebo jméno a příjmení, sídlo společnosti, nebo bydliště a místo podnikání fyzické osoby, identifikační číslo osoby, právní formu účetní jednotky, předmět podnikání, rozvahový den a okamžik sestavení účetní závěrky. K závěrce musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky, u fyzické osoby její podpis.

Pokud není účetní jednotka povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem, může sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. V opačném případě sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Rozsah a způsob sestavení účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek dle jejich kategorií upravuje prováděcí právní předpis. Tento předpis dále stanoví vysvětlující

a doplňující informace, které jsou dané účetní jednotky povinny uvádět v příloze v účetní závěrce. (Úplné znění: Zákon o účetnictví, s. 12 a 13)

Druhy účetních závěrek se rozlišují podle toho, k jakému okamžiku a z jakého důvodu jsou sestaveny (Březinová, 2019, s. 152-153):

- Řádná účetní závěrka - sestavuje se k rozvahovému dni, zpravidla po dvanácti po sobě jdoucích měsících účetního období, kterým je buď kalendářní, nebo hospodářský rok. Toto období může být prodlouženo při vzniku, či zániku účetní jednotky. Účetní jednotka musí splnit podmínku plné inventarizace a uzavření účetních knih.
- Mimořádná účetní závěrka - sestavuje se k rozvahovému dni, který je právním předpisem stanoven na jiný den, než je řádný rozvahový den. Například se jedná o den předcházející dni vstupu do likvidace apod. Podmínky jejího sestavení jsou stejné jako u řádné účetní závěrky.
- Mezitímní účetní uzávěrka - sestavení tohoto druhu účetní závěrky nařizuje zvláštní zákon. Účetní výkazy a příloha se sestavují k jinému než rozvahovému dni, neprovádí se plná inventarizace, ale provedou se činnosti související s oceňováním majetku a závazků, účetní knihy se neuzavírají.
- Konsolidovaná účetní závěrka – sestavuje účetní jednotka, která je ovládající či řídicí osobou, nebo má podstatný vliv v jiné účetní jednotce a sestavuje se na základě stanovených metod konsolidace.

Roční účetní uzávěrka je souhrnem všech činností, které vedou ke správnému a úplnému uzavření účetních knih daného účetního období. Během závěrkových prací je nutno zaúčtovat především rezervy, opravné položky, časové rozlišení, kurzové rozdíly, dohadné položky, manka, škody, přebytky a odložená daň. Následně proběhne daňová analýza a výpočet daně z příjmů. Po zaúčtování splatné daně z příjmu dojde k uzavření účetních knih a sestavení závěrky. (Ryneš, 2019, s. 280-281)

Postup při zpracování účetní uzávěrky a závěrky se skládá z několika fází. Na začátku celého procesu je důležité zajistit veškeré doklady a podklady, následuje kontrola účetnictví, uzávěrkové operace, uzavření účetnictví a nakonec sestavení závěrky. Ke schválení účetní závěrky valnou hromadou by mělo dojít nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Valná hromada též rozhodne o rozdělení zisku, jiných

vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty. Poslední fází je zveřejnění účetní závěrky. (Kovalíková, 2018, s. 276 a 282)

3.4 Shrnutí teoretické části

V teoretické části bakalářské práce byla zpracovaná literární rešerše na téma vnitřních směrnic pro podnikatele. Cílem této části bylo zajištění všech důležitých informací, postupů a metod potřebných ke správnému vyhotovení vybraných vnitřních směrnic pro konkrétní účetní jednotku

Základní materiál byl čerpán především z knih *Vnitřní směrnice pro podnikatele* od Hany Kovalíkové, *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví* od Františka Louši, *Cestovní náhrady podle zákoníku práce – praktický průvodce* od Jaroslavy Pfeilerové, *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* od Petra Ryneše.

Všechny uvedené publikace se opírají zejména o zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, zákon č. 262/2006 Sb. zákoník práce, vyhlášku č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části této práce bude představena společnost DOVOSSTRANS s.r.o., dále budou popsány základní údaje společnosti a provedena analýza současného stavu účetnictví. Na základě těchto poznatků a zpracované literární rešerše budou navrženy vybrané vnitřní směrnice.

4.1 Charakteristika společnosti

Počátky podnikání této společnosti se datují od 27. 12. 1990, kdy pan Jiří Lednej začal působit jako fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku. Díky jeho předchozím dlouholetým zkušenostem v oblasti dopravy a spedice se jeho firma stala úspěšnou a vydobyla si dobrou pozici na trhu.

Společnost DOVOSSTRANS s.r.o. založil 8. ledna 2004 majitel jako nástupnickou firmu své fyzické osoby. Hlavním předmětem činnosti je silniční motorová doprava nákladní, ostatní vedlejší činnosti v dopravě, a opravy vozidel. Vozový park má v současnosti 17 souprav a 5 valníkových vozidel. Společnost se zaměřuje na vytěžování vlastních i spedičních vozidel na státy Evropské unie, především Itálii a Španělsko. Ve společnosti pracuje 27 zaměstnanců, z toho je 21 řidičů.

4.2 Základní údaje účetní jednotky

Tabulka 1: Základní údaje společnosti

Obchodní jméno	DOVOSSTRANS s.r.o.
Datum vzniku a zápisu	8. ledna 2004
Spisová značka	C 191166 vedená u Městského soudu v Praze
Identifikační číslo	26002736
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Sídlo	Praha 8 Libeň, Sokolovská 377, PSČ 18000
Provozovna	Turnov, Trávnice 680, PSČ 51101
Předmět podnikání	Opravy silničních vozidel Silniční motorová doprava - nákladní
Statutární orgán	Jiří Lednej, den vzniku funkce 8. ledna 2004 Dušan Lednej, den vzniku funkce 26. ledna 2012
Společník	Jiří Lednej
Základní kapitál	200 000,- Kč

Zdroj: výpis z obchodního rejstříku

4.3 Analýza současného stavu účetnictví

Společnost DOVOSSTRANS s.r.o. splňuje podmínky malé společnosti, sestavuje tedy rozvahu ve zkráceném rozsahu. Výkaz zisků a ztrát sestavuje v rozsahu plném a povinnému auditu nepodléhá. Poslední zveřejněná bilance je z roku 2018 ve výši bezmála 36 000 tis. Kč. Stálá aktiva činí přes 8 000 tis. Kč a oběžná aktiva necelých 26 000 tis. Kč. Naproti tomu vlastní kapitál ve výši 30 000 tis. Kč a cizí zdroje necelých 5 000 tis. Kč.

Účetnictví je vedeno dle platných českých norem a jsou dodržovány všeobecné účetní zásady. Z účetních knih se používá především účetní deník, hlavní kniha, kniha pohledávek, kniha závazků, pokladní kniha, banka, evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Všechny účetní případy jsou zachycovány souvztažně na účtech analytické evidence. Účetní jednotka dodržuje časové rozlišování nákladů a výnosů, účtuje o dohadných i opravných položkách. V minulosti byla účetní jednotka auditovaná, proto od té doby účtuje i o odložené dani z příjmu.

Obchodní společnost používá k vedení účetnictví komplexní informační a ekonomický software PREMIER systém, který je přizpůsoben pro řízení menších, středních a středně velkých firem. Dalším programem využívaným v oblasti dopravy a oprav vozidel je software Doprava 3K, jehož výstupy společnost využívá jako podklady pro účetnictví. Oba programy jsou každoročně aktualizovány. Výhodou aktualizace je nejen přizpůsobení změnám v legislativě, ale také v rychlé pomoci formou hot-line linky.

4.4 Forma vnitřních směrnic

Ze všech dostupných materiálů bylo zjištěno, že forma vnitřních směrnic není vůbec důležitá. Hlavní předností každé vydané směrnice je správný a jasný obsah vedoucí k přesně stanovenému postupu účtování. Jelikož uvedená společnost nemá dosud žádné vnitřní směrnice, je tedy nutné tuto formu stanovit.

Úvodní strana vnitřních směrnic by měla obsahovat název dokumentu, základní údaje a logo společnosti. První stranou vydaných směrnic by měl být jejich číslovaný seznam. Dále by měl dokument pokračovat vydanými směrnicemi. Jednotlivé směrnice by měly mít přiděleno číslo, název směrnice a logo společnosti. V první části by měla být uvedena legislativa a předpisy, z nichž směrnice vychází, a na ní by měl navazovat samotný text směrnice. Přílohy jednotlivých směrnic by měly být uvedeny a přiloženy. Na konci by mělo být uvedeno datum zpracování

a datum účinnosti. Dále jméno, příjmení a podpis odpovědné i schvalující osoby. Zápatí směrnice by mělo obsahovat číslování stran. Pro zjednodušení bude tato práce zaměřena na zpracování první a druhé části směrnice.

Tabulka 2: Forma vnitřní směrnice

Směrnice číslo:	Název:	logo společnosti		
Zákonné předpisy:				
Vlastní text směrnice:				
Přílohy:				
Datum vydání:	Zpracoval:	Jméno a příjmení	funkce	podpis:
Datum účinnosti:	Schválil:	Jméno a příjmení	funkce	podpis:
strana 1				

Zdroj: vlastní práce autorky

4.5 Směrnice: Účtový rozvrh

Účetní jednotka sestavuje pro každé účetní období účtový rozvrh na podkladě směrné účtové osnovy. V průběhu tohoto období jej doplňuje o nové účty dle vlastní potřeby. Účtový rozvrh pak přechází do dalšího účetního období.

K zachycení účetních operací se používají šestimístné číselné kódy, které se skládají ze syntetických a analytických účtů.

Společnost využívá účty rozvahové, výsledkové a závěrkové. Na podrozvahových účtech se neúčtuje, ale zkoumáním účetnictví bylo zjištěno, že má účetní jednotka najatý majetek formou finančního leasingu. Je tedy vhodné zavést i podrozvahovou evidenci.

Na základě těchto skutečností autorka navrhuje následující podobu vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 4 a 14).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 46).

Český účetní standard pro podnikatele č. 001-Účty a zásady účtování na účtech.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka stanoví pro každé účetní období účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy. Syntetické účty jsou členěny analyticky. Všechny daňově neúčinné analytické účty jsou v účetním systému nastaveny jako „účet neovlivňující základ daně“.

Tabulka 3: Účtový rozvrh platný od 1. 1. 2020

Účet	Text	Účet	Text
010	Dlouhodobý nehmotný majetek	451	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
013	Software	459	Ostatní rezervy
021	Stavby	461	Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím
022	Hmotné movité věci a jejich soubory	479	Jiné dlouhodobé dluhy
031	Pozemky	481	Odložený daňový závazek a pohledávka
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	501	Spotřeba materiálu
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	502	Spotřeba energie
051	Poskytnuté zálohy a závazky na DLNM	503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
052	Poskytnuté zálohy a závazky na DLHM	504	Prodané zboží
070	Oprávy k dlouhodobému nehmotnému majetku	511	Opravy a udržování
073	Oprávy k softwaru	512	Cestovné
081	Oprávy ke stavbám	513	Náklady na reprezentaci
082	Oprávy k hmotným movitým věcem a jejich souborům	518	Ostatní služby
112	Materiál na skladě	521	Mzdové náklady
211	Peněžní prostředky v pokladně	522	Příjmy společníku a členů družstva ze závislé činnosti
213	Ceniny	524	Zákonné sociální pojištění
221	Peněžní prostředky na účtech	525	Ostatní sociální pojištění
231	Závazky k úvěrovým institucím	527	Zákonné sociální náklady
261	Peníze na cestě	531	Daň silniční
311	Pohledávky z obchodních vztahů	532	Daň z nemovitostí
314	Poskytnuté zálohy a závazky - krátkodobé	538	Ostatní daně a poplatky
315	Ostatní pohledávky	541	ZC prodaného DLHM a DLNM
321	Závazky z obchodních vztahů	542	Prodaný materiál
324	Krátkodobé přijaté zálohy	544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
325	Ostatní závazky	545	Ostatní pokuty a penále
331	Zaměstnanci	546	Odpis pohledávky
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	548	Ostatní provozní náklady
335	Pohledávky za zaměstnanci	549	Manka a škody z provozní činnosti
336	Zúčtování s institucemi OSSZ a ZP	551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
341	Daň z příjmů	554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
342	Ostatní přímé daně	558	Tvorba a zúčtování zákonných OP v provozní činnosti
343	Daň z přidané hodnoty	559	Tvorba a zúčtování OP v provozní činnosti - zásoby
345	Ostatní daně a poplatky	562	Úroky
353	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	563	Kursově ztráty
365	Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace	568	Ostatní finanční náklady
379	Jiné dluhy	585	Aktivace materiálu a zboží
381	Náklady příštích období	588	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
383	Výdaje příštích období	591	Daň z příjmu - splatná

384	Výnosy příštích období	592	Daň z příjmu - odložená
385	Příjmy příštích období	595	Dodatečné odvody daně z příjmů
388	Dohadné účty aktivní	602	Tržby z prodeje služeb
389	Dohadné účty pasivní	604	Tržby za zboží
391	Opravná položka k pohledávkám	641	Tržby z prodeje DLHM a DLNM
395	Vnitřní zúčtování	642	Tržby z prodeje materiálu
411	Základní kapitál	644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
413	Ostatní kapitálové fondy	648	Ostatní provozní výnosy
421	Rezervní fond	662	Úroky
424	účty 424	663	Kursově zisky
426	Jiný výsledek hospodaření minulých let	668	Ostatní finanční výnosy
428	Nerozdělený zisk minulých let	701	Počáteční účet rozvahy
429	Neuhrazená ztráta minulých let	702	Konečný účet rozvahy
431	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	710	Účet zisků a ztrát

Zdroj: vlastní práce autorky

V průběhu účetního období lze účetní rozvrh doplňovat, nelze však žádné účty rušit. Za sestavení účtového rozvrhu je zodpovědná hlavní účetní společnost.

4.6 Směrnice: Používání cizích měn a stanovení kurzů

Účetní jednotka obchoduje se zahraničními a českými podnikatelskými subjekty v měně české i cizí. Je tedy důležité stanovit účetní postupy při používání cizích měn a stanovení kurzů. Cizí měna se v účetnictví objevuje v závazcích, pohledávkách, v pokladně, na bankovním účtu, interních dokladech a cestovních příkazech. Majetek a závazky jsou přepočítávány na českou měnu denním kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k okamžiku ocenění.

Na základě těchto skutečností autorka navrhuje následující podobu vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 24).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 60).

Český účetní standard pro podnikatele č. 006-Kurzové rozdíly.

Vlastní text směrnice:

*Účetní jednotka vede účetnictví v české měně. Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítává účetní jednotka na českou měnu **denním kurzem** devizového trhu vyhlášeným ČNB k okamžiku ocenění. Okamžikem ocenění se rozumí:*

- *vystavené doklady – datum uskutečnění účetního případu, nebo datum zdanitelného plnění u dokladů s DPH,*
- *přijaté doklady – den přijetí dokladu.*

Kurzový rozdíl vzniká:

- *v průběhu účetního období – při pohybu majetku a závazků v cizí měně v případě, že je kurz odlišný od historického (např. úhrada vystavených a přijatých faktur, vzájemné započtení pohledávek). V průběhu účetního období se používá denní kurz vyhlášený ČNB. Kurzová ztráta se účtuje na vrub účtu 563100, kurzový zisk ve prospěch účtu 663100.*
- *k rozvahovému dni – inventurou odsouhlasené zůstatky účtů majetku a závazků v cizí měně se přepočítají kurzem vyhlášeným ČNB poslední pracovní den v roce. Kurzová ztráta se účtuje na vrub účtu 563900, kurzový zisk ve prospěch účtu 663900.*

4.7 Směrnice: Odpisový plán

Společnost DOVOSSTRANS s. r. o. má ke konci února 2020 vlastnické právo na:

- *dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 90.775 Kč, oprávky činí 59.884 Kč,*
- *dlouhodobý hmotný majetek ve výši 34.930.033,80 Kč, oprávky činí 32.533.201,89 Kč.*

Inventární karty obsahují všechny povinné náležitosti a je vystavován protokol ke každému pohybu majetku. Účetní jednotka dosud nemá zpracovanou směrnici odpisový plán, ale vedením společnosti bylo rozhodnuto, že se účetní odpisy budou rovnat daňovým.

Účetní odpisy jsou účtovány jednou měsíčně, počínaje měsícem, kdy byl předmět uveden do provozu. Daňové odpisy jsou počítány jednou ročně k rozvahovému dni a zohledněny v přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Tabulka 4: Seznam dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

pořadí	Inventární číslo	Zařazeno	Název	Vstupní účetní cena	Zvýšená účetní cena
1	100001	22. 11. 12	Ohřev indukční s vlastním chlazením	175 000,00	175 000,00
2	100002	12. 12. 13	Návěs 3AP 3551	1 591 230,00	1 591 230,00
3	100003	16. 12. 13	Návěs 3AU 4524	671 027,95	671 027,95
4	100004	17. 12. 13	Tahač DAF 3AV 1874	1 933 084,50	1 933 084,50
5	100005	17. 12. 13	Tahač DAF 3AV 1887	1 933 084,50	1 933 084,50
6	100006	10. 09. 14	Tahač DAF 4AF 8480	2 307 400,00	2 307 400,00
7	100007	10. 09. 14	Tahač DAF 4AF 8474	2 307 400,00	2 307 400,00
8	100008	26. 03. 14	Zametací zařízení Broomate	56 500,00	56 500,00
9	100009	29. 01. 14	DAF 3AX 1354	1 846 723,00	1 846 723,00
10	100010	10. 09. 14	Návěs 4AK 9394	684 067,00	684 067,00
11	100011	07. 10. 14	Návěs 4AK 9504	1 594 710,00	1 594 710,00
12	100012	03. 03. 15	Tahač DAF 4AN 7415	2 119 363,97	2 119 363,97
13	100013	03. 03. 15	Tahač DAF 4AN 7416	2 119 363,97	2 119 363,97
14	100015	05. 05. 15	Tahač DAF 4AS 3602	2 148 154,00	2 148 154,00
15	100016	05. 05. 15	Tahač DAF 4AS 5691	2 148 154,00	2 148 154,00
16	100017	24. 06. 15	Návěs 4AY 3861	1 557 772,50	1 557 772,50
17	100018	01. 07. 15	Vysokozdvíhový vozík Jungheinrich	75 000,00	75 000,00
18	100019	26. 11. 15	Honda CRV 5AB 4760	700 049,50	700 049,50
19	100020	15. 03. 16	Škoda Superb 5AF 0385	855 654,51	855 654,51
20	100021	05. 04. 16	Tahač DAF 5AI 1035	2 151 740,00	2 151 740,00
21	100022	05. 04. 16	Tahač DAF 5AI 1036	2 151 740,00	2 151 740,00
22	100023	16. 05. 16	Návěs 4AY 6320	1 567 807,20	1 567 807,20
23	100024	16. 05. 16	Návěs 4AY 7622	1 567 807,20	1 567 807,20
24	100025	23. 12. 16	Ford S-max 2L5 4414	130 300,00	130 300,00
25	100029	01. 01. 17	DAF 4L2 1350	536 900,00	536 900,00
Celkem DLHM				34 930 033,80	34 930 033,80
26	110001	01. 01. 19	Program Doprava 3k	90 775,00	90 775,00
Celkem DLNM				90 775,00	90 775,00
Celkem DLHM a DLNM				35 020 808,80	35 020 808,80

Zdroj: vlastní práce autorky

Zákonné předpisy:*Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 28).**Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 6 a 7).**Český účetní standard pro podnikatele č. 013-Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.*

Vlastní text směrnice:

Účetní odpisy

Účetní jednotka odpisuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který má vlastnické právo.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč bez DPH.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a jeho vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč bez DPH.

Majetek do výše 40 000 Kč bez DPH je evidován a účtován do spotřeby materiálu na účet 501104.

*Účetní jednotka touto směrnicí stanovila, že se **účetní odpisy rovnají daňovým odpisům**.*

Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku a účetní jednotka je zachycuje v účetnictví každý měsíc interním dokladem počínaje měsícem, kdy byl tento majetek uveden do provozu. V prvním roce odpisování se majetek zatřídí do příslušných odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů.

Tabulka 5: Doba odpisování

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Doba odpisování</i>
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Účetní odpisování probíhá po dobu užívání dlouhodobého majetku až do výše jeho ocenění. Pořízený majetek je evidován na inventárních kartách a je zaúčtován na příslušných majetkových účtech. Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a účtují se na vrub nákladového účtu 551 100 a ve prospěch příslušného účtu oprávek.

Daňové odpisy

Dlouhodobý majetek je odepisován zrychleným způsobem. Daňové odpisy se počítají jednou za rok k rozvahovému dni a zároveň se vyčíslí daňová zůstatková cena majetku. V přiznání k dani z příjmů právnických osob jsou promítnuty rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, stejně jako rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou prodaného majetku. Jestliže dojde v průběhu účetního období k vyřazení dlouhodobého majetku evidovaného na počátku tohoto období, bude uplatněn odpis ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu za zdaňovací období.

Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlený způsob odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Účetní odpisy představují míru opotřebení používaného dlouhodobého majetku. Dosud byly účetní odpisy účtovány ve stejné výši jako daňové.

V účetní jednotce je převážná část dlouhodobého hmotného majetku tvořena nákladními vozidly. Provedenou studií bylo zjištěno, že vozidla jsou užívána delší dobu, než je doba účetního odpisování. Na základě zjištěných dat bude navržena nová doba účetního odpisování vozidel.

Tabulka 7: Doba používání nákladních návěsů

první použití	vyřazeno	měsíce	název
28. 6. 2004	28. 6. 2012	96	Návěs SPZ 1L4 92 92
5. 1. 2005	11. 4. 2013	99	Návěs SPZ 1L4 93 50
10. 6. 2008	14. 5. 2014	71	Návěs SPZ 3AD 6858
2. 1. 2008	18. 11. 2015	94	Návěs SPZ 3AD 6860
20. 6. 2005	26. 5. 2016	130	Návěs SPZ 3AD 6743
22. 1. 2008	12. 4. 2018	122	Návěs SPZ 3AA 6026
27. 4. 2005	04. 5. 2018	156	Návěs SPZ 3AD 7132
1. 7. 2010	25. 6. 2018	96	Návěs SPZ 3AA 6008
2. 1. 2008	23. 11. 2018	130	Návěs SPZ 3AD 6857
19. 6. 2008	25. 4. 2019	130	Návěs SPZ 3AA 5675
01. 6. 2006	11. 7. 2018	145	Návěs SPZ 1L4 9492
04. 4. 2007	31. 10. 2018	139	Návěs SPZ 1L4 9686
19. 6. 2008	30. 8. 2018	122	Návěs SPZ 3L1 7181
Průměr užívání vozidel v měsících		118	
Průměr užívání vozidel v letech		10	

Zdroj: vlastní práce autorky

Tabulka 8: Doba používání tahačů návěsů

první použití	vyřazeno	měsíce	název
16. 6. 2004	6. 6. 2012	96	DAF SPZ 1L8 91 99
8. 12. 2004	17. 1. 2013	96	DAF SPZ 2L2 30 35
1. 6. 2005	17. 1. 2013	103	DAF SPZ 2L2 93 33
2. 1. 2008	19. 10. 2015	82	DAF SPZ 3AD 9283
26. 4. 2006	18. 11. 2015	116	DAF SPZ 2L4 9723
2. 1. 2008	26. 5. 2016	101	DAF SPZ 3AD 8728
19. 6. 2008	29. 12. 2016	102	DAF SPZ 3AD 4165
19. 6. 2008	29. 12. 2016	102	DAF SPZ 3AD 2532
2. 1. 2008	15. 2. 2017	109	DAF SPZ 3AD 5085
1. 10. 2008	04. 5. 2018	115	DAF SPZ 3AD 8740
1. 7. 2010	25. 6. 2018	96	DAF SPZ 3AD 4558
1. 7. 2010	11. 7. 2018	96	DAF SPZ 3AE 1873
7. 10. 2011	31. 7. 2018	82	DAF SPZ 3AD 4104
4. 5. 2011	30. 8. 2018	88	DAF SPZ 3AD 4574
4. 5. 2011	26. 11. 2018	91	DAF SPZ 3AD 9564
Průměr užívání v měsících		98	
Průměr užívání v letech		8,2	

Zdroj: vlastní práce autorky

Z výše uvedených tabulek je patrné, že je možné stanovit delší dobu účetního odpisování. Autorka navrhuje účetní odpisování u nákladních návěsů po dobu 8 let a u tahačů návěsů po dobu 7 let.

4.8 Směrnice: Stanovení zásad pro použití dohadných položek

Z účetnictví obchodní společnosti bylo zjištěno, že každoročně účtuje před uzavřením účetních knih o dohadných položkách aktivních i pasivních. Jedná se zejména o očekávaná pojistná plnění, tedy dohadné položky aktivní. Z dohadných položek pasivních se jedná o spotřebu elektrické energie a plynu. Autorka navrhuje vnitřní směrnici v tomto znění.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Český účetní standard pro podnikatele č. 017-Zúčtovací vztahy.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka je povinna dodržovat akruální princip, který spočívá ve správném zaúčtování nákladů a výnosů do období, s nímž věcně a časově souvisí. Před uzavřením účetních knih se zaúčtují náklady a výnosy plynoucí z uzavřených smluv, dohod, předešlých dodávek a ceny obvyklé. O položku dohadnou se jedná vždy, když nejsou zároveň známy všechny tři skutečnosti, tedy účel, částka a období. Dohadné položky aktivní nesmí být podhodnocovány a dohadné položky pasivní nesmí být nadhodnocovány.

Tabulka 9: Účtování dohadných položek

Typ dohadné položky	Uzavírané účetní období		Následující účetní období	
	<i>MD</i>	<i>DAL</i>	<i>MD</i>	<i>DAL</i>
<i>Dohadná položka aktivní</i>	<i>388 xxx</i>	<i>6xx xxx</i>	<i>315 xxx</i>	<i>388 xxx</i>
<i>Dohadná položka pasivní</i>	<i>5xx xxx</i>	<i>389 xxx</i>	<i>389 xxx</i>	<i>321 xxx</i>

Zdroj: vlastní práce autorky

4.9 Směrnice: Stanovení zásad pro časové rozlišení

Z přechodných účtů aktiv a pasiv má v účtovém rozvrhu největší zastoupení účet 381-Náklady příštích období. Účetní jednotka velmi podrobně rozlišuje náklady týkající se finančního leasingu na zakoupení vozidel. Každý leasing má svůj analytický účet 381.

Splátkové kalendáře jsou smlouvou stanoveny na standardních 54 měsících. Splátek s uvedením částky k úhradě je pouze prvních 36. Další splátky číslo 37 až 54 jsou nulové. V každém měsíci je tedy daňově uznatelná část splátky účtována do nákladů na jednotlivé analytické účty 518 a zbytek splátky na příslušné analytické účty 381. Jakmile je všech 36 splátek zapláceno, účtují se interním dokladem daňově uznatelné částky na vrub účtu nákladů a ve prospěch příslušného analytického účtu 381. V příloze č. 1. je splátkový kalendář.

Obchodní společnost má také několik vozidel financovaných dlouhodobými úvěry. Úroky z úvěrů jsou rovněž účtovány na vrub analytických účtů 381 a postupně rozpouštěny do nákladů.

V každém účetním období se časově rozlišují položky přijatých i vydaných faktur tak, aby byly náklady a výnosy účtovány do období, s nímž věcně a časově souvisí. Účty časového rozlišení 381, 383, 384, 385 podléhají inventuře, zejména k rozvahovému dni.

Následuje návrh vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 3 a 4).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 13 a 19).

Český účetní standard pro podnikatele č. 019-Náklady a výnosy.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka dodržuje zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví tím, že časově rozlišuje veškeré náklady a výnosy. Jedná se tedy i o nevýznamné částky a opakující se platby bez ohledu na to, jestli byly zaplacený. Časové rozlišení se využívá vždy, když je známa částka, účel i období, s nímž náklady a výnosy věcně a časově souvisí. Všechny přechodné účty aktiv a pasiv podléhají inventuře, zejména k rozvahovému dni.

Tabulka 10: Účtování časového rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení	Uzavírané období		Následující období	
	MD	DAL	MD	DAL
Náklady příštích období	381	321	5xx	381
Výdaje příštích období	5xx	383	383	321,211
Výnosy příštích období	311,211	384	384	6xx
Příjmy příštích období	385	6xx	311,211	385

Zdroj: vlastní práce autorky

Finanční leasing

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, prvních 36 splátek leasingového kalendáře vyšších, než je daňově uznatelný náklad, je nutné tyto splátky správně rozpočítat a zaúčtovat. Pro tyto a podobné případy by bylo vhodné uvést ve vnitřní směrnici vzorovou tabulku, která k tomuto účelu poslouží.

Tabulka 11: Časové rozlišení nákladů předmětu leasingové smlouvy

DOVOSSTRANS s.r.o.		Leasing 38		tahač DAF SPZ: 5AZ 8845		Leasingová smlouva č. 9008000490	
pořizovací cena bez DPH	2 203 207,56						
počet měsíců odpisování	54,00						
měsíční náklad	40 800,14						
účetní období	počet měsíců	zaplacená částka celkem bez DPH	MD 518 138	MD 381 018	DAL 381 018	zůstatek účtu 381 018	
2017	12	734 402,52	489 601,68	244 800,84		244 800,84	
2018	12	734 402,52	489 601,68	244 800,84		489 601,68	
2019	12	734 402,52	489 601,68	244 800,84		734 402,52	
2020	12	0,00	489 601,68	0,00	489 601,68	244 800,84	
2021	6	0,00	244 800,84	0,00	244 800,84	0,00	
Celkem	54		2 203 207,56				

Zdroj: vlastní práce autorky

Účetní jednotka neúčtuje na podrozvahových účtech, což je chybou v případě, že užívá najatý dlouhodobý majetek. Autorka této práce navrhuje obchodní společnosti zavedení podrozvahové evidence a tento postup účtování všech předmětů leasingu.

Tabulka 12: Účtování předmětu leasingové smlouvy č. 9008000490

Text	částka	MD	DAL
DLHM neuvedený v rozvaze -Leasing 38	2 203 207,56 Kč	751 100	799 100
Závazek z finančního leasingu bez DPH	2 203 207,56 Kč	799 100	761 100
Splátka závazku bez DPH	61 200,21 Kč	761 100	799 100
Účtování splátky č. 1-36 předpis k úhradě	40 800,14 Kč	518 138	321 100
	20 400,07 Kč	381 018	321 100
	12 851,79 Kč	343 100	321 100
Účtování nákladů splátek č. 37-54	40 800,14 Kč	518 138	381 018

Zdroj: vlastní práce autorky

Úvěrová smlouva

Při nákupu dlouhodobého majetku financovaného úvěrovou smlouvou se účtovalo následovně.

Tabulka 13: Původní účtování nákupu DLHM na úvěr

FP	Pořízení DLHM	042 100	321 100
INT	Zařazení DLHM	022 100	042 100
INT	Zaúčtování závazku z úvěru	321 100	325 xxx
INT	Zaúčtování úroků z úvěru	381 xxx	325 xxx
INT	Účtování úroků do nákladů	562 100	381 xxx

Zdroj: vlastní práce autorky

V účetní jednotce se nacházejí úvěrové smlouvy na zakoupení dlouhodobého majetku s dobou splacení nejméně 34 měsíců. Z toho je patrné, že se jedná o dlouhodobé úvěry, neboť jejich doba splatnosti je delší než 1 rok. Z tohoto důvodu je navržena změna v účtování o závazku z úvěrové smlouvy následovně.

Tabulka 14: Návrh na účtování nákupu DLHM na úvěr

FP	Pořízení DLHM	042 100	321 100
INT	Zařazení DLHM	022 100	042 100
INT	Zaúčtování závazku z úvěru	321 100	479 xxx
INT	Zaúčtování úroků z úvěru	381 xxx	479 xxx
INT	Účtování úroků do nákladů	562 100	381 xxx

Zdroj: vlastní práce autorky

4.10 Směrnice: Inventarizace majetku a závazků

Účetní jednotka provádí inventarizaci majetku a závazků jednou ročně k rozvahovému dni. Vzhledem k povaze inventarizovaného majetku je tento způsob provádění inventur nedostačující. Vytvořenou směrnicí bude mimo jiné navržen plán inventur pro účetní období.

Fyzická inventarizace probíhá u dlouhodobého hmotného majetku, nespotřebovaných zásob materiálu a peněžních prostředků v hotovosti.

Dokladová inventarizace probíhá u všech konečných zůstatků účtů majetku a závazků, které nelze fyzicky zjistit.

Následuje návrh vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 29 a 30).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Český účetní standard pro podnikatele č. 007-Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka je povinna provádět inventarizaci majetku a závazků společnosti. Majitel společnosti nařizuje zaměstnancům zodpovědně plnit uvedený plán inventur.

Vedení společnosti jmenuje osobu zodpovědnou za provedení inventarizace a inventarizační komisi nejpozději týden před zahájením každé inventarizace.

Inventurní soupisy budou obsahovat:

- den zahájení a ukončení inventarizace, rozhodný den inventury, rozvahový den,
- jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazků včetně jeho množství, způsobu zjištění skutečných stavů a ocenění,
- podpisy zúčastněných osob

Inventarizační rozdíly budou zaúčtovány do účetního období, které bylo inventarizováno.

Průběžná inventarizace probíhá na konci každého čtvrtletí účetního období u peněžních prostředků v hotovosti a u nespotřebovaných zásob materiálu. Inventarizace bude zahájena nejpozději týden před stanoveným termínem a ukončena do jednoho měsíce po tomto termínu.

Periodická inventarizace probíhá k rozvahovému dni každého účetního období u veškerého majetku a závazků. Inventarizace bude zahájena měsíc před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději do 2 měsíců od rozvahového dne.

Fyzická inventarizace proběhne u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, u nespotřebovaných zásob materiálu včetně zůstatku nespotřebovaných provozních tekutin ve vozidlech a zůstatků peněžních prostředků v hotovosti.

Dokladová inventarizace proběhne u všech konečných stavů účtů majetku a závazků, které nelze fyzicky zjistit.

4.11 Směrnice: Pracovní cesty, cestovní výdaje

Hlavní činností společnosti DOVOSSTRANS s.r.o. je silniční nákladní doprava. Většinu zaměstnanců tvoří řidiči, kteří jsou pravidelně vysíláni na pracovní cesty. Hlavní náplní práce je mezinárodní přeprava a zaměstnancům tak vzniká nárok na náhradu výdajů, vzniklých v souvislosti s výkonem práce. Největší objem cestovních výdajů tvoří stravné a kapesné ze

zahraničních pracovních cest.

Řidiči nákladních vozidel jsou povinni vyúčtovat pracovní cestu na daném formuláři. Zde uvedou začátek a konec pracovní cesty a vozidlo, kterým je pracovní cesta uskutečněna, místa nakládek a vykládek, spotřebu pohonných hmot. Na tomto dokumentu jsou také vedeny záznamy o příjmech, výdajích a zůstatcích peněz vydaných zaměstnancům na nezbytné výdaje. Tyto hotovostní zůstatky jsou převáděny na další pracovní cestu a jsou pravidelně doplňovány. S vyplněným a podepsaným formulářem odevzdají do účtárny i doklady od nákupů pohonných hmot, doklady od poplatků spojených s pracovní cestou, zejména platby za mýto, ubytování a podobně.

Stravné je následně zpracováno v účtárně aplikací od společnosti Sleduj auta.cz. Tato aplikace funguje na přenosu polohové informace poskytované navigačním systémem GPS do dispečerského centra. Komunikaci zajišťuje síť GSM. Systém umožňuje nejen sledování vozidel, ale i sadu významných výstupů týkajících se provozu vozidel. Nejvíce využívanou oblastí jsou naprosto přesné knihy jízd vozidel a podklady pro výpočet cestovních náhrad. V příloze č. 2 je výpočet stravného z aplikace Sleduj auta.cz. K zahraničnímu stravnému je řidičům vypláceno i kapesné, které činí 40 % z vyčíslené částky.

Záloha na stravné

Zákoník práce v § 183 říká, že je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci zálohu na cestovní náhrady, pokud se se zaměstnancem nedohodne, že záloha nebude poskytnuta. V odstavci 2 je uvedeno, že zaměstnavatel **může** po dohodě se zaměstnancem poskytnout zálohu v cizí měně. Také záloha na zahraniční stravné je možné dohodnout v měně české. Výše zálohy není zákoníkem práce přesně stanovena. Zálohy se poskytují až do předpokládané výše cestovních náhrad.

Z těchto ustanovení zákoníku práce je zřejmé, že zálohy na cestovní výdaje jsou povinností zaměstnavatele, ale zároveň jsou předmětem dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Otázkou tedy je, jak splnit povinnost zaměstnavatele, pokud se zaměstnanec nedostaví k převzetí této zálohy před odjezdem na pracovní cestu.

Nákladní kamionová doprava je specifická zejména tím, že nelze s jistotou stanovit datum, kdy se jednotlivý zaměstnanec nachází v objektu společnosti. Řidiči jsou na cestách několik dní a ani před odjezdem nelze přesně stanovit počet dní strávených na pracovní cestě. Nutno také

podotknout, že zaměstnancům ve většině případů oznamuje odjezd na pracovní cestu dispečer na základě telefonického rozhovoru a řidič odjíždí, nebo se vrací kdykoliv během týdne v průběhu 24 hodin, tedy i o víkendech a v hodinách mimo pracovní dobu zaměstnanců kanceláře.

Zaměstnanci jsou seznámeni s možností vyplacení zálohy na cestovní výdaje, a pokud ji požadují, musí se dostavit k převzetí zálohy. Lze také dohodnout vyplacení zálohy na bankovní účet zaměstnance. Protože většina řidičů zálohu na cestovní výdaje nepožaduje, nebo se pro ni nedostaví, plní zaměstnavatel svou povinnost vyplacením zálohy ve výši 2 000 Kč, kterou jim zašle na bankovní účet. Vyúčtování cestovních náhrad a vyplacených záloh probíhá jednou za měsíc.

Na základě těchto informací autorka navrhuje tuto podobu vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

Zákon č.262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (především § 151-190).

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

Vlastní text směrnice:

Pracovní cesta je časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.

Cestovní náhrady jsou vypláceny na základě pracovněprávního vztahu, kterým je hlavní pracovní poměr, dohoda o provedení práce a dohoda o provádění činnosti. Cestovní náhrady se poskytují zaměstnanci za cestovní výdaje, které vzniknou při pracovní cestě, cestě mimo pravidelné pracoviště, mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce.

Zaměstnavatel předem stanoví podmínky, které ovlivňují výši cestovních náhrad. Zejména počátek a konec pracovní cesty a způsob dopravy.

Zaměstnavatel poskytuje cestovní náhrady za jízdné a ubytování ve výši prokázaných výdajů.

Stravné ČR

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci od 1. 1. 2020 stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce ve výši:

- 87 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 131 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 206 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Zahraniční stravné

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle vyhlášky č. 310/2019 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2020. Na základě § 170 zákoníku práce zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nejméně 75 % základní sazby zahraničního stravného. Sazby pro všechny země jsou uvedeny na webu Ministerstva financí:

- *ve výši základní sazby, jestliže doba strávená mimo území České republiky trvá v kalendářním dni déle než 18 hodin,*
- *ve výši 2/3 sazby, trvá-li tato doba déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin,*
- *ve výši 1/3 sazby, trvá-li tato doba 12 hodin a méně, avšak alespoň 1 hodinu, nebo déle než 5 hodin, pokud zaměstnanci vznikne za cestu na území České republiky právo na tuzemské stravné podle § 163 nebo § 176 zákoníku práce,*
- *trvá-li doba strávená mimo území České republiky méně než 1 hodinu, zahraniční stravné se neposkytuje,*
- *při průjezdu více států v jednom kalendářním dni je výše stravného stanovena podle státu, v kterém stráví zaměstnanec nejvíce času,*
- *zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům kapesné ve výši 40 % zahraničního stravného.*

Zaměstnanec se dostaví do kanceláře účetní k převzetí zálohy na cestovní výdaje vždy před zahájením pracovní cesty. V případě, že se zaměstnanec nedostaví, je toto jednání chápáno tak, že nepožaduje poskytnutí zálohy na cestovní výdaje. V tomto případě mu je automaticky zaslána částka 2 000 Kč na bankovní účet. V případě potřeby je možné zálohu na bankovní účet opakovat až do výše předpokládaných cestovních výdajů. Stravné a jeho zálohy jsou vyúčtovány jednou za měsíc.

Zahraniční stravné je přepočítáno platným kurzem ČNB vyhlášeným v den počátku pracovní cesty.

4.12 Směrnice: Pokladna a ceny, banka

Účetní jednotka eviduje peněžní prostředky ve 2 pokladnách. Obě pokladny mají jednu číselnou řadu, která slouží jak pro příjmové pokladní doklady, tak i pro výdajové pokladní doklady. Všechny doklady jsou řazeny chronologicky. Pokladní doklady v české měně jsou označeny dk a pokladní doklady v měně eur dd. K uložení peněžních prostředků v hotovosti slouží zabudované trezory na číselný kód.

Dálniční kupony pro osobní vozidla jsou okamžitě vydány a účtovány do nákladů. Jiné ceny se zde nevyskytují.

Obchodní společnost má zřízeny dva běžné účty u Komerční banky a.s. v české měně. Bankovní účet pro měnu euro je otevřen u banky Sparkasse Oberlausitz-Niederschlesien. Všechny tyto bankovní účty obsluhuje majitel firmy a účetní. Platební karty mají k dispozici jednatelé společnosti.

Posledním účtem je účet vedený u společnosti W. A. G. Issuing Services, a. s. také v měně euro. Tento účet je kreditní a využívají jej zejména řidiči na svých pracovních cestách. K účtu jsou vystaveny platební karty mastercard znějící na státní poznávací značku vozidla a jsou předávacím protokolem předány k užívání řidiči daného vozidla. V mimořádné situaci je na platební kartu převedena příslušná částka eur, jinak je karta s nulovým zůstatkem. Za tento účet je zodpovědná účetní.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 30).

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 12a a 40).

Český účetní standard pro podnikatele č. 016-Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry.

Vlastní text směrnice:

Pokladna

V účetní jednotce jsou zavedeny tyto pokladní knihy:

- *pokladna CZK – pokladní doklady jsou označovány zkratkou dk, účet 211 100,*
- *pokladna EUR – pokladní doklady jsou označovány zkratkou dd, účet 211 200.*

Na účtech 211 se účtuje o stavu a pohybu peněžních prostředků v hotovosti na základě pokladních dokladů. Pokladní knihy cizí měny jsou vedeny v české i cizí měně. Cizí měna je přepočítávána denním kurzem vyhlášeným Českou národní bankou a k rozvahovému dni je stav peněžních prostředků v hotovosti rovněž přepočítán.

Limity pokladní hotovosti jsou stanoveny na:

- *pokladna peněžních prostředků v Kč = 200 000 Kč,*
- *pokladna peněžních prostředků v Eur = 8 000 Eur.*

Peněžní prostředky jsou uloženy v zabudovaném trezoru v budově objektu. Budova a celý areál je zabezpečen bezpečnostním alarmem, který při jakémkoliv jeho narušení vysílá signál na několik mobilních telefonů. Místnost, ve které se trezor nachází je uzamykatelná a při otvírání trezoru je nutno zadat číselný kód, jehož kombinaci zná pouze osoba oprávněná disponovat s hotovostí. Náhradní klíč od tohoto trezoru je v držení majitele společnosti. Oprávnění disponovat s peněžními prostředky má účetní společnosti, která má povinnost také vystavovat jednotlivé pokladní doklady.

Peněžní prostředky jsou zaměstnancům vydávány na pevně stanovený účel, účtuje se o nich jako o pohledávkách za zaměstnanci. Zaměstnanec je povinen vydané peněžní prostředky vyúčtovat a odevzdat stvrzenky od nákupu do 14 dnů od převzetí.

Peněžní prostředky v hotovosti podléhají inventuře, která je provedena jednou za 3 měsíce. Kontrolu peněžních prostředků provádí účetní a majitel společnosti. Při každé inventuře je sepsán protokol, který obsahuje zápis o účetním zůstatku peněžních prostředků, výčetku hotovosti a podpis účetní i majitele společnosti. Rozdíly vzniklé při inventarizaci pokladní hotovosti se považují za schodek, či přebytek. Případný schodek je předepsán zaměstnanci k náhradě.

Banka

Bankovní účty společnosti:

- *B1 – běžný účet u Komerční banky a.s., měna CZK, účet 221 100,*
- *B2 – běžný účet u Sparkasse Oberlausitz-Niederschlesien, měna EUR, účet 221 300,*
- *B3 – běžný účet u Komerční banky a.s., měna CZK, účet 221 200,*
- *B4 – kreditní účet u W. A. G. Issuing Services, a. s., měna EUR, účet 221 400.*

Právo disponovat s bankovními účty má majitel společnosti a účetní na základě vydaných osobních certifikátů. Majitel, nebo účetní provádí úhrady závazků společnosti. Jednatelé společnosti jsou oprávněni k výběrům hotovosti z bankovních účtů. Účetní společnosti využívá přístup k účtům také z důvodu zpracování a zaiúčtování výpisů z bankovních účtů.

Na účtech 221 je účtováno o stavech, o přijatých, nebo o provedených platbách na základě výpisů z účtu. Položky účtované z banky přímo do nákladů a výnosů jsou omezeny na bankovní poplatky, přijaté úroky a bankou vyplacené bonusy.

Inventarizaci bankovních účtů provádí účetní vždy poslední den v měsíci. Výpis z bankovního účtu je odsouhlasen se stavem v účetnictví a zároveň je provedena kontrola správnosti zaiúčtování všech účetních případů.

Vklady a výběry peněz v hotovosti i převody mezi jednotlivými bankovními účty a pokladnami se účtují prostřednictvím účtu 261-Peníze na cestě.

Platební karty

B1 – běžný účet u Komerční banky a.s., měna CZK, VISA karty mají oba jednatelé,

B2 – běžný účet u Sparkasse Oberlausitz-Niederschlesien, VISA kartu má majitel společnosti,

B4 – kreditní účet u W. A. G. Issuing Services, a. s., karty mastecard mají v držení řidiči.

Všichni držitelé platebních karet jsou povinni do 14 dnů veškeré nákupy vyúčtovat a odevzdat stvrzenky účetní. Jestliže budou nákupy neoprávněné, či neprokazatelné, bude použitá částka předepsána zaměstnanci k úhradě.

4.13 Směrnice: Opravné položky

Opravné položky účetní jednotka vytváří pouze k pohledávkám, a to jak účetní, tak i daňové. Zákonné opravné položky k pohledávkám jsou účtovány v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu, účetní opravné položky k pohledávkám jsou tvořeny k rozvahovému dni dle doby po splatnosti.

Následuje návrh vnitřní směrnice.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 26).

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

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (především § 8, § 8a a § 8c).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 55).

Český účetní standard pro podnikatele č. 005-Opravné položky.

Vlastní text směrnice:

Opravné položky se tvoří k majetku na základě inventarizace a účtuje se o nich v případech dočasného snížení hodnoty majetku. Účty opravných položek nesmí mít aktivní zůstatek. Hodnota opravných položek je uvedena v rozvaze ve sloupci korekce příslušného majetku.

Daňové, resp. zákonné opravné položky se zahrnují do základu pro výpočet daně z příjmů a vytvářejí se v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů.

Podmínky pro tvorbu zákonných opravných položek (dále jen OP):

- *podmínka zaúčtování – OP lze tvořit jen k pohledávce zaúčtované v rozvaze,*
- *maximální výše – OP se tvoří do výše nezaplacené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *pohledávka není promlčena – OP lze tvořit k nepromlčeným pohledávkám splatným*

po 31. 12. 1994, promlčecí lhůta je u obchodních pohledávek obecně 3 roky,

- *pohledávka byla při vzniku zdanitelným výnosem – zkoumá se stav v okamžiku vzniku pohledávky,*
- *věcně vyloučené jsou pohledávky – z cenných papírů, úvěrů, zápůjček, z ručení (kromě ručení za celní dluh), ze záloh, nabyté bezúplatně, zahrnuté do souboru pohledávek,*
- *úhrada za pořízení cizí pohledávky – nový věřitel může tvořit OP k pohledávce, pouze pokud uhradil předešlému věřiteli celou pořizovací cenu pohledávky,*
- *protisměrné pohledávky mezi věřitelem a dlužníkem – věřitel nesmí tvořit OP k pohledávce, pokud má současně k dlužníkovi splatné dluhy.*

§ 8 – Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení lze tvořit až do výše 100 % rozvahové hodnoty pouze v účetním období, ve kterém byly pohledávky přihlášeny u insolvenčního soudu. Lhůta pro přihlášení nepromlčené pohledávky podle § 136 insolvenčního zákona činí 2 měsíce, nebo jen 30 dnů, je-li insolvenční řízení spojeno s žádostí o oddlužení. Ke zrušení opravných položek dochází v návaznosti na výsledek insolvenčního řízení, nebo byla-li pohledávka účinně popřena insolvenčním správcem.

Tvorba zákonných OP k pohledávkám se účtuje 558100/391103. Zúčtování 391103/558100.

§ 8a – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 se tvoří postupně v závislosti na době od splatnosti pohledávky. Od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- *18 měsíců – tvorba až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *30 měsíců – tvorba až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.*

Pohledávky nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200 000Kč se mohou tvořit opravné položky pouze v případě zahájení soudního, smírčího, nebo správního řízení, a jehož se poplatník daně z příjmů účastní.

Tvorba zákonných OP k pohledávkám se účtuje 558100/391101. Zúčtování 391101/558100.

§ 8c – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 se tvoří u pohledávek s rozvahovou hodnotou do 30 000Kč, pokud splňují tyto podmínky:

- vylučují se pohledávky vzniklé mezi spojenými osobami, za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál a již odepsané pohledávky,
- u postoupených pohledávek činí hodnota pohledávky při vzniku do 30 000Kč,
- od splatnosti pohledávky uplynulo 12 měsíců,
- celková hodnota pohledávek za jednoho dlužníka v jednom účetním období činí 30 000Kč.

Tvorba zákonných OP k pohledávkám se účtuje 558100/391100. Zúčtování 391100/558100.

Účetní opravné položky se nezahrnují do základu pro výpočet daně z příjmů, ale tvoří se proto, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace podniku. Účetní opravné položky k majetku se ruší, jakmile pomine důvod, pro který byly vytvořeny.

Účetní opravné položky lze tvořit na:

- hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek,
- zásoby,
- krátkodobý finanční majetek,
- pohledávky.

Účetní opravné položky k pohledávkám se tvoří k rozvahovému dni tímto způsobem:

- 180 dní po splatnosti tvorba OP ve výši 50 % pohledávky,
- 365 dní po splatnosti tvorba OP ve výši 100 % pohledávky.

Tvorba účetních OP k majetku se účtuje 559100/391999. Zúčtování 391999/559100.

4.14 Směrnice: Odložená daň

O odložené dani účtuje obchodní společnost od roku 2015, protože měla za tento i následující rok povinnost ověřit závěrku auditorem.

Součástí výpočtu odložené daně jsou účetní a daňové zůstatky dlouhodobého majetku, rezerva na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců, účetní a daňové opravné položky k pohledávkám. Následuje návrh směrnice.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 59).

Český účetní standard pro podnikatele č. 003-Odložená daň.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka účtuje o odložené dani. Odložená daňová pohledávka a závazek vznikají z dočasných rozdílů mezi položkami, které tvoří daňový základ a výsledek hospodaření. O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

Odložená daňová pohledávka vzniká:

- *rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku,*
- *z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou pohledávek,*
- *z tvorby rezerv.*

Odložený daňový závazek vzniká:

- *z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku.*

O odloženém daňovém závazku účetní jednotka účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

Účtování odložené daňové pohledávky 48100/592100, závazku 592100/481100.

4.15 Směrnice: Proces účetní uzávěrky, účetní závěrka

Obchodní společnost DOVOSSTRANS s.r.o. je podle kritérií zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví malou účetní jednotkou. Rozvahu účetní jednotka sestavuje ve zkráceném rozsahu, výkaz zisků a ztrát v rozsahu plném a součástí závěrky je příloha. Povinnost ověřit závěrku auditorem nemá. Účetním obdobím je kalendářní rok, rozvahový den je tedy stanoven na 31. prosince. Před uzavřením účetních knih se zaúčtují položky podléhající časovému rozlišení,

dohadné položky, kurzové rozdíly, rezervy, opravné položky, případné rozdíly inventarizace, odložená a splatná daň z příjmů. Autorka navrhuje směrnici v tomto znění.

Zákonné předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (především § 18-21).

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

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (především § 39-43).

Český účetní standard pro podnikatele č. 002-Otevírání a uzavírání účetních knih.

Vlastní text směrnice:

Účetní jednotka dodržuje všeobecné účetní zásady a vede účetnictví tak, aby jeho účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz skutečností, které jsou předmětem účetnictví. Účetní závěrka se sestavuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Obsahem závěrky je rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha.

Proces účetní uzávěrky

- 1. fáze – provedení fyzické a dokladové inventarizace, zaúčtování inventarizačních rozdílů.*
- 2. fáze – kontrola rozvahových, nákladových, výnosových účtů a jejich vazeb, zaúčtování kurzových rozdílů všech účtů vedených v cizí měně, přepočítání neuhrazených pohledávek a závazků v cizí měně, provedení oprav účtování chybných účetních zápisů, zaúčtování inventarizačních rozdílů, převod a zaúčtování nespotřebovaného materiálu na sklad, provedení inventury konečných zůstatků všech účtů.*
- 3. fáze – zaúčtování položek časového rozlišení a položek dohadných účtů aktivních a pasivních, výpočet odpisů dlouhodobého majetku, zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, výpočet a zaúčtování rezerv a opravných položek k majetku, výpočet a zaúčtování*

odložené a splatné daně z příjmů.

4. fáze – uzavření nákladových a výnosových účtů prostřednictvím účtu 710-Výkaz zisků a ztráty. Převod výsledku hospodaření na účet 702-Konečný účet rozvažný.

Tabulka 15: Uzavření účtů

710 - Účet zisků a ztrát	
MD	Dal
Nákladové účty	Výnosové účty
Zisk	Ztráta

702 - Konečný účet rozvažný	
MD	Dal
Aktivní účty	Pasivní účty
Ztráta	Zisk

Zdroj: vlastní práce autorky

Účetní závěrka

Účetní závěrka spočívá ve vypracování rozvahy, výkazu zisků a ztráty a přílohy. Tyto dokumenty budou stvrzeny podpisem statutárního orgánu. Nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období valná hromada schválí řádnou účetní závěrku a rozhodne o rozdělení zisku, či úhradě ztráty. Účetní závěrka se zveřejní uložení do sbírky listin u obchodního soudu nejpozději do konce následujícího účetního období.

5 ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo vypracování vnitřních směrnic pro obchodní společnost DOVOSSTRANS s.r.o., které tato účetní jednotka postrádá. Samotná práce byla zaměřena na stanovení základních metodických postupů v oblastech účetnictví, o kterých účetní jednotka účtuje.

V první části této práce byla provedena literární rešerše z několika zdrojů odborné literatury a zákonných předpisů. Na základě získaných odborných poznatků byly zpracovány vnitřní směrnice pro konkrétní účetní jednotku tak, aby byly v souladu s vedeným účetnictvím a platnou legislativou.

V úvodu praktické části byla charakterizovaná obchodní společnost, její hlavní činnost a způsob vedení účetnictví. Některé směrnice byly zpracovány přesně tak, jak se v jednotlivých oblastech účtuje, protože nebyly shledány žádné nedostatky.

Při zpracovávání směrnice odpisový plán bylo zjištěno, že účetní jednotka účtuje účetní odpisy ve stejné výši, jako jsou daňové. Směrnice je tedy napsána v duchu této strategie, i když se jeví jako ne zcela vhodná. Autorkou byla zpracovaná malá studie o délce používání dlouhodobého majetku, která poskytla dostatečné množství informací k návržení doby pro účetní odpisování.

Směrnice stanovení zásad pro časové rozlišení se podrobně zabývá finančním leasingem, pro který je navržena tabulka pro správné rozpočítání daňově uznatelných splátek leasingového kalendáře. Dále bylo v této oblasti navrženo vedení podrozvahové evidence, která v účetnictví úplně chybí. K návrhu na změnu v účtování došlo také při účtování závazků z úvěrových smluv. Jelikož se jedná o dlouhodobé úvěry, bylo navrženo účtování závazku na účet 479-Jiné dlouhodobé závazky.

Zpracování vnitřních směrnic je pro účetní jednotku velkým přínosem, který zcela určitě využijí zaměstnanci ekonomického úseku společnosti. Zpracované směrnice se takto stávají nástrojem, který slouží k řízení k vnitřnímu řízení společnosti.

Autorka této práce si je vědoma, že počet zpracovaných směrnic je nedostačující. Aby bylo dosaženo plného efektu, je potřeba vypracovat zbylé vnitřní směrnice, to už ale není předmětem této bakalářské práce.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BREBURDA, Jan et al., 2019. Snižování stravného při pracovních cestách zaměstnanců. *Mzdová účetní odborný měsíčník*. Č. 7-8, s. 24-30. ISSN 1211-1430.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2019. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 3. vyd. Praha: WOLTERS KLUWER ČR, 213 s. ISBN 978-80-7598-488-3.

DUŠEK, Jiří, 2020. *Elektronická evidence tržeb*. 3. akt. vyd. Praha: GRADA, 119 s. ISBN 978-80-271-2927-0.

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

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2018. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 455 s. ISBN 978-80-7554-141-3.

LOUŠA, František, 2018. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. akt. vyd. Praha: GRADA, 120 s. ISBN 978-80-271-0797-1.

PFEILEROVÁ, Jaroslava, 2019. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce – praktický průvodce*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 191 s. ISBN 978-80-7554-183-3.

PILÁTOVÁ, Jana, 2019. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. 2. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 391 s. ISBN 978-80-7554-199-4.

ROUČKOVÁ, Dana a Zdeněk SCHMIED, 2019. *Zákoník práce*. 15. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 175 s. ISBN 978-807554-185-7.

RYNEŠ, Petr, 2019. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 19. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 1079 s. ISBN 978-80-7554-192-5.

ŠUBRT, Bořivoj et al., 2019. *Abeceda mzdové účetní*. 29. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 639 s. ISBN 978-80-7554-189-5.

ÚPLNÉ ZNĚNÍ: *Účetnictví podnikatelů*, 2018. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství SAGIT, 192 s. ISBN 978-80-7488-278-4.

DĚRGEL, Martin, 2019. K čemu u pohledávek slouží zákonné opravné položky.

In:[online]. Jihlava: STORMWARE [cit. 2020-03-26]. Dostupné z:

<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/k-cemu-u-pohledavek-slouzi-zakonne-opravne-pol/>

IFRS IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. In: *IAS PLUS* [online]. IS PLUS, [cit. 2020-03-06]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21>.

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1: Základní údaje společnosti	27
Tabulka 2: Forma vnitřní směrnice	29
Tabulka 3: Účtový rozvrh platný od 1. 1. 2020.....	30
Tabulka 4: Seznam dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	33
Tabulka 5: Doba odpisování.....	34
Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlený způsob odpisování	35
Tabulka 7: Doba používání nákladních návěsů	35
Tabulka 8: Doba používání tahačů návěsů	36
Tabulka 9: Účtování dohadných položek	37
Tabulka 10: Účtování časového rozlišení nákladů a výnosů.....	38
Tabulka 11: Časové rozlišení nákladů předmětu leasingové smlouvy.....	39
Tabulka 12: Účtování předmětu leasingové smlouvy č. 9008000490.....	39
Tabulka 13: Původní účtování nákupu DLHM na úvěr	39
Tabulka 14: Návrh na účtování nákupu DLHM na úvěr	40
Tabulka 15: Uzavření účtů	53

8 SEZNAM ZKRATEK

ČNB Česká národní banka

DLHM Dlouhodobý hmotný majetek

DLNM Dlouhodobý nehmotný majetek

OP Opravné položky

9 PŘÍLOHY

Příloha I: Splátkový kalendář-daňový doklad k leasingové smlouvě



9008000490

Splátkový kalendář - daňový doklad k leasingové smlouvě (finanční leasing s opcí odkupu)

DOVOSTRANS s.r.o. sídlo Sokolovská 377/141, 18000 Praha 8, Úleř IČO: 26002736 DIČ: CZ26002736 zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 191166	Raiffeisen - Leasing, s.r.o. sídlo Hlázdovo 1716/2b, 140 78 Praha 4 IČO: 61467863 DIČ: CZ61467863 zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 29353
Bankovní spojení:	Bankovní spojení: Raiffeisenbank a.s. Číslo bankovního účtu (CZK): 1001012489/5500

Předmět(y) leasingu: dle leasingové smlouvy č. 9008000490

Úhrady leasingových splátek provádějte pod variabilním symbolem 9008000490

Poř. spl.	Datum splatnosti	DUZP	Leasingová splátka bez pojistného		Pohledávka z titulu pojištění*	Celkem k úhradě (CZK)
			Základ pro zákł. sazbu DPH	Základní sazba 21% DPH		
0	24.01.2017	24.01.2017	0,00	0,00	0,00	0,00
1	24.01.2017	24.01.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
2	05.02.2017	05.02.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
3	05.03.2017	05.03.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
4	05.04.2017	05.04.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
5	05.05.2017	05.05.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
6	05.06.2017	05.06.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
7	05.07.2017	05.07.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
8	05.08.2017	05.08.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
9	05.09.2017	05.09.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
10	05.10.2017	05.10.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
11	05.11.2017	05.11.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
12	05.12.2017	05.12.2017	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
13	05.01.2018	05.01.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
14	05.02.2018	05.02.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
15	05.03.2018	05.03.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
16	05.04.2018	05.04.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
17	05.05.2018	05.05.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
18	05.06.2018	05.06.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
19	05.07.2018	05.07.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
20	05.08.2018	05.08.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
21	05.09.2018	05.09.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
22	05.10.2018	05.10.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
23	05.11.2018	05.11.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
24	05.12.2018	05.12.2018	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
25	05.01.2019	05.01.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
26	05.02.2019	05.02.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
27	05.03.2019	05.03.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
28	05.04.2019	05.04.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
29	05.05.2019	05.05.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
30	05.06.2019	05.06.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
31	05.07.2019	05.07.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
32	05.08.2019	05.08.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
33	05.09.2019	05.09.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
34	05.10.2019	05.10.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
35	05.11.2019	05.11.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
36	05.12.2019	05.12.2019	61.200,21	12.852,04	0,00	74.052,00
37	05.01.2020	05.01.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
38	05.02.2020	05.02.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
39	05.03.2020	05.03.2020	0,00	0,00	0,00	0,00

Poř. spl.	Datum splatnosti	DUZP	Leasingová splátka bez pojistného		Pohledávka z titulu pojištění*	Celkem k úhradě (CZK)
			Základ pro zákl. sazbu DPH	Základní sazba 21% DPH		
40	05.04.2020	05.04.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
41	05.05.2020	05.05.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
42	05.06.2020	05.06.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
43	05.07.2020	05.07.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
44	05.08.2020	05.08.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
45	05.09.2020	05.09.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
46	05.10.2020	05.10.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
47	05.11.2020	05.11.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
48	05.12.2020	05.12.2020	0,00	0,00	0,00	0,00
49	05.01.2021	05.01.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
50	05.02.2021	05.02.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
51	05.03.2021	05.03.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
52	05.04.2021	05.04.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
53	05.05.2021	05.05.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
54	05.06.2021	05.06.2021	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkem			2.203.207,56	462.673,44	0,00	2.665.872,00

*) není předním DPH

Místo vystavení	Praha
Datum vystavení	24.01.2017