

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Návrh vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví  
v příspěvkové organizaci provozující doplňkovou  
(ekonomickou) činnost v režimu plátce DPH.**

**Pavel Fencel**

© 2014 ČZU v Praze

**!!!**

**Místo této strany vložíte zadání diplomové práce.  
(Do jedné vazby originál a do druhé kopii)**

**!!!**

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "NÁVRH VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE PRO VEDENÍ ÚČETNICTVÍ V PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACI PROVOZUJÍCÍ DOPLŇKOVOU (EKONOMICKOU) ČINNOST V REŽIMU PLÁTCE DPH" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 20.11.2014

---

### **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval doc. Ing. Antonínu Valderovi, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

# **Návrh vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví v příspěvkové organizaci provozující doplňkovou (ekonomickou) činnost v režimu plátce DPH**

---

## **A methodological proposal for in-house accounting guidelines for accounting of a contributory organisation with profit making activities and VAT status.**

### **Souhrn**

Předmětem diplomové práce „Návrh vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví v příspěvkové organizaci provozující doplňkovou (ekonomickou) činnost v režimu plátce DPH“ je shrnutí teoretických východisek upravujících oblast vytváření vnitroorganizačních účetních směrnic, analýza vnitroorganizačních směrnic příspěvkové organizace XYZ, p.o. a návrhy nových směrnic, které řeší problematické oblasti. V první části jsou vymezeny základní pojmy a shrnuta teoretická východiska. Druhá část je věnována základní charakteristice příspěvkové organizace a analýze vnitřního systému směrnic organizace. Třetí část obsahuje komentář k návrhu nových směrnic, jejichž plný text je uveden v přílohové části práce.

### **Summary**

The subject of thesis „A methodological proposal for in-house accounting guidelines for accounting of a contributory organisation with profit making activities and VAT status“ is the summary of theoretical solutions conditioning the field of creating in-house accounting guidelines, analysis of in-house guidelines of XYZ, contributory organisation and suggestions for new guidelines, that could eliminate fields of potential risks. In the first part there are defined the key terms and summarized theoretical solutions. The second part is devoted to basic characteristics of the contributory organisation and analysis of the system of in-house accounting guidelines in organisation. The third part contains comments on the drafts of new in-house accounting guidelines, whose full draft is given in the appendix part of this thesis.

**Klíčová slova:** vnitroorganizační směrnice, účetní směrnice, příspěvková organizace, doplňková činnost, daň z přidané hodnoty

**Keywords:** in-house guidelines, accounting guidelines, contributory organisation, profit making activities, value added tax

# OBSAH

1 ÚVOD .....	4
2 CÍLE A METODIKA PRÁCE.....	5
3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA .....	6
3.1 Základní pojmy a vymezení řešené oblasti. ....	6
3.2 České účetní předpisy pro příspěvkové organizace a z nich vyplývající povinnost tvorby vnitroorganizačních směrnic. ....	10
3.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	10
3.2.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb., která provádí zákon o účetnictví. ....	15
3.2.3 České účetní standardy. ....	16
3.2.4 Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.....	18
3.2.4 Další právní předpisy. ....	19
3.3 Význam a účel vnitroorganizačních směrnic. ....	20
3.4 Náležitosti a formální úprava směrnic.....	22
3.5 Obsahové vymezení jednotlivých účetních směrnic. ....	24
3.5.1 Systém zpracování účetnictví.....	24
3.5.2 Účtový rozvrh.....	31
3.5.3 Oběh účetních dokladů. ....	32
3.5.4 Podpisové záznamy, podpisové vzory. ....	34
3.5.5 Dlouhodobý majetek a odpisový plán.....	34
3.5.6 Zásady pro časové rozlišené nákladů a výnosů. ....	35
3.5.7 Zásoby.....	36
3.5.8 Úschova účetních záznamů a jejich skartace. ....	38
3.5.9 Postupy a organizační zajištění účetní závěrky.....	39
3.5.10 Stanovení ukazatelů významnosti položek v účetnictví.....	40
4 VLASTNÍ PRÁCE (PRAKTICKÁ ČÁST) .....	42
4.1 Charakteristika příspěvkové organizace XYZ, p.o.....	42
4.1.1 Předmět činnosti v hlavní a doplňkové činnosti. ....	43

4.1.2	<i>Organizační a řídicí struktura</i> .....	48
4.1.3	<i>Hlavní ekonomické ukazatele</i> .....	51
4.1.4	<i>Účetní systém a jeho výstupy</i> .....	53
4.2	Analýza současné situace použití vnitřních účetních směrnic v organizaci.....	55
4.3	Analýza zabezpečení vnitřního kontrolního systému. ....	56
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ a DOPORUČENÍ .....	58
5.1	Návrh směrnice „System zpracování účetnictví“ ..	58
5.2	Návrh směrnice „System evidence a zúčtování plateb za poskytované služby“...	60
5.3	Návrh směrnice „System evidence a zúčtování DPH v organizaci“ ..	61
5.4	Zhodnocení organizačního a ekonomického vlivu navrhovaných opatření v organizaci. ....	63
6	ZÁVĚR .....	64
7	SEZNAM POUŽITÉ ODBORNÉ LITERATURY A OSTATNÍCH ZDROJŮ .....	66
8	PŘÍLOHY .....	68

# 1 ÚVOD

Daňový a účetní režim aplikovaný v příspěvkových organizacích má svá určitá specifika. Navíc české právní předpisy, které upravují problematiku příspěvkových organizací, prodělaly v rámci reformy veřejných financí zahájené v roce 2009 bouřlivý vývoj. Všechny změny, kterých tyto právní předpisy doznaly, se musí promítnout i do vnitroorganizačních účetních směrnic. Tvorba vnitroorganizačních směrnic je jednou z oblastí, které se ze strany účetních jednotek mnohdy nevěnuje patřičná pozornost. V praxi se často stává, že účetní jednotky a to zejména v oblasti příspěvkových organizací, mají obsah vnitřního předpisu vytvořen jen proto, aby byla splněna zákonná povinnost a bylo vyhověno případné kontrole zřizovatele. Takové směrnice však neplní základní účel, kterým by mělo být individuální nastavení postupů a metod v organizaci tam, kde zákon, vyhláška či účetní standard nepodává konkrétní informaci, podle které se může odpovědný pracovník v organizaci řídit.

Tato práce nahlíží na problematiku vnitroorganizačních směrnic v příspěvkové organizaci po proběhnutí legislativní reformě. Zároveň se tato práce pokouší opustit výhradně deskriptivní charakter zvoleného tématu účetních směrnic a v jeho mezích a na praktickém příkladu předkládá návrh řešení prostřednictvím vnitroorganizačních předpisů „šitých na míru“ pro zcela konkrétní problematiku nastavení vnitřního kontrolního systému zvolené účetní jednotky a zároveň problematiku daně z přidané hodnoty ve zcela specifické oblasti jejího podnikání. Téma je aplikováno na jednom z hlediska rozsahu provozované doplňkové činnosti z největších školských zařízení zřízených obcí v České republice. Jeho aktivity obsahují širokou paletu činnosti nejen z oblasti hlavní činnosti, pro kterou byla organizace zřízena, ale také z oblasti doplňkové činnosti, postavené na roveň běžného podnikatele. Zároveň je organizace díky rozsahu své doplňkové činnosti v režimu plátce daně z přidané hodnoty, který je stále ještě v oblasti příspěvkových organizací velkou neznámou s mnoha úskalími a specifiky.



## 2 CÍLE A METODIKA PRÁCE

Cílem diplomové práce je vymezení specifické oblasti účetních směrnic v příspěvkové organizaci zřízené územně samosprávným celkem s přihlédnutím ke změnám nových účetních metod a postupů po reformě veřejných financí. Na základě charakteristiky konkrétní příspěvkové organizace pak zanalyzovat stav použití vnitřních účetních směrnic a pomocí nich nastaveného vnitřního kontrolního systému v organizaci. Provedená analýza a následně poslouží pro vlastní návrh opatření a doporučení ve formě nových účetních směrnic, které v organizaci pomohou eliminovat zjištěné nedostatky.

Metodická stránka práce obsahuje nejprve užití metody deskripce právního vymezení oblasti příspěvkových organizací a oblasti vnitřních účetních směrnic. Dále je v práci využit základní metodický aparát ve formě sběru vstupních dat, identifikace a analýzy zvolené příspěvkové organizace a odvětví (indukce) a následný návrh řešení ve formě nových vnitroorganizačních směrnic eliminujících identifikované nedostatky (dedukce). Sběr vstupních dat probíhá zejména z interních informací získaných v rámci výkonu povolání a dobré znalosti prostředí charakterizované příspěvkové organizace. Vytříděná relevantní data jsou následně použita pro analýzu a deskripci současné situace v příspěvkové organizaci a jako podklad pro tvorbu nových směrnic. Ty jsou v plném znění uvedeny v přílohové části této práce. Vzhledem k rozsahu navrhovaných směrnic nebylo možné jejich začlenění přímo do textu práce. V ní je tak obsažen pouze komentář k jejich jednotlivým částem.

Zpracování diplomové práce vychází z odborné literatury, která se vztahuje k problematice účetních směrnic a daně z přidané hodnoty v příspěvkové organizaci. Z autorů, z jejichž publikací bylo čerpáno, lze jmenovat zejména Františka Loušu, Hanu Kovalíkovou, Milana Sotonu, Lydii Musilovou. Pro charakteristiku příspěvkové organizace a pro následný návrh jednotlivých účetních směrnic byly důležité informace a zkušenosti, získané při výkonu povolání u Veřejné informační služby, spol s r.o.

## 3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

### 3.1 Základní pojmy a vymezení řešené oblasti

Tato práce je zaměřena na specifickou problematiku účetních směrnic v příspěvkové organizaci zřízené územních samosprávných celkem. Proto by v úvodu teoretické části této práce mělo být definováno několik základních pojmů, které budou základními stavebními kameny následujícího textu. Vymezení těchto pojmů pomůže nejen správnému uchopení analyzovaného tématu, ale také upozorní na některá specifika této oblasti.

Základním pojmem, který je v práci hojně používán je pojem **vnitropodniková účetní směrnice**. M. Otrousinová a K. Šteker charakterizují vnitropodnikové směrnice „*jako stanovení pravidel organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomocí v určité pracovní činnosti. Smyslem účetních směrnic je aplikovat zákonné předpisy na konkrétní podmínky v účetní jednotce. Měly by být součástí podnikové kultury, stát se aktivně využívaným nástrojem usnadňujícím orientaci v operativních činnostech, kterými se musí více či méně všichni zaměstnanci zabývat.*“<sup>1</sup> Podle M. Sotony [12] jsou tak vnitropodnikové směrnice primárním nástrojem pro vnitřní řízení účetní jednotky, které je následně prováděno bez zbytečných diskusí mezi pracovníky, s vysokou mírou jistoty, bez nahodilostí a potřeby okamžitého rozhodování, které přináší jistou míru rizika. Vlastní účel a význam vnitropodnikových směrnic bude dále podrobně popisován v kapitole 3.3. Význam a účel vnitropodnikových směrnic této práce.

Dalším ze základních pojmů, který byl již zmíněn v předchozím odstavci, je pojem **účetní jednotka**. Pojem účetní jednotka je vymezen zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a to konkrétně v § 1 odst. 2. Pojem účetní jednotka tak vymezuje subjekty, které jsou podle zákona o účetnictví povinny vést účetnictví a to ode dne svého vzniku do dne svého zániku a de facto tak vymezuje subjekty, na které se právě zákon o

---

<sup>1</sup> Účetníkávarna.cz – Účetnictví v praxi 2007/9: Vnitropodnikové účetní směrnice. Portál Účetníkávarna.cz [online]. 2013 [cit. 2013-12-24] Dostupné z WWW: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>

účetnictví přímo vztahuje. Podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o účetnictví těmito subjekty jsou:

- všechny právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky;
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů;
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu;
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku;
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku;
- ostatní fyzické osoby, které mohou vést účetnictví na základě svého vlastního rozhodnutí;
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v předchozích bodech nebo v bodě následujícím;
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Pojem tzv. **vybrané účetní jednotky** vyjadřuje úzkou podmnožinu subjektů v rámci v předchozím odstavci definovaných účetních jednotek. Pojem jako takový vznikl v rámci reformy veřejných financí (zákon 304/2008 Sb.) a novelizace zákona o účetnictví, jejímž cílem bylo do zákona zahrnout specifika plánovaná pro územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudružnosti jako účetní jednotky. Toto bylo realizováno pomocí prostřednictvím nového pojmu „vybrané účetní jednotky“, které jsou vymezeny v § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále v prováděcí vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky.

Podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví jsou vybranými účetními jednotkami následující subjekty:

- územní samosprávné celky;
- dobrovolné svazky obcí;
- regionální rady regionů soudržnosti;
- příspěvkové organizace;
- organizační složky státu;
- státní fondy podle rozpočtových pravidel;
- Pozemkový fond České republiky.

Vybrané účetní jednotky jsou tak účetní jednotky, které účtují o změnách a stavu aktiv a pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření v souladu se zákonem o účetnictví tak, aby na základě jejich účetních záznamů bylo možno zjistit účetní záznamy pro potřeby státu. Podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví se zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a účetních jednotek, o kterých tak stanoví zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis (např. vyhláška 410/2009 Sb.), v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu a sestavování účetních výkazů za Českou republiku zajišťuje Ministerstvo financí, které je také správcem centrálního systému účetních informací státu.

V rámci těchto ustanovení tak platí, že vybrané účetní jednotky se řídí nejenom zákonem o účetnictví, ale dále právě také prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb.

Poslední pojem, který je nutné vymezit, je vlastní definice **příspěvkové organizace** v intencích právních norem České republiky. Právní postavení příspěvkových organizací je určeno zákonem o rozpočtových pravidlech státu resp. zákonem o majetku ČR (zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích) a zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů). Podle prvního jmenovaného zákona vznikají tzv. státní příspěvkové organizace. Státní organizace nejsou předmětem této práce, a proto bude

následující výklad zaměřen na příspěvkové organizace založené územními samosprávnými celky podle zákona č. 250/2000 Sb. Podle ustanovení § 23 odst. 1 písm. b) tohoto zákona může územní samosprávný celek ve své pravomoci k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk. Podle § 27 odst. 1 územní samosprávných celek zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Tyto činnosti musí být v souladu s posláním územně samosprávného celku tak, jak jej definuje zákon o obcích či zákon o krajích. Neziskovost příspěvkových organizací, tedy neziskovost činností, k jejichž zabezpečení byly zřízeny, je dána charakterem těchto činností, jejichž zabezpečení není pro soukromý sektor zejména z ekonomických důvodů zajímavé. V praxi tak jde obvykle o školy a jiná školská zařízení, domovy mládeže, muzea, nemocnice a další. O zřízení příspěvkové organizace musí zřizovatel vydat tzv. **zřizovací listinu**, která má náležitosti dané § 27 odst. 2 zákona. Příspěvková organizace následně hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní tzv. **hlavní činností** a s peněžními prostředky z rozpočtu svého zřizovatele. Zřizovatel poskytuje příspěvkové organizaci příspěvek na provoz v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejich potřeb. Příspěvková organizace také může provozovat jinou ekonomickou činnost, provozovanou za účelem dosažení zisku – byť pro tyto činnosti není zřízena. Podle § 27 odst. 2 písm. g) provozuje příspěvková organizace doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a sleduje se odděleně. Tato činnost, která je označována v běžné praxi jako **doplňková činnost**, musí být výslovně povolena ve zřizovací listině zřizovatelem příspěvkové organizace a na tuto činnost vlastní živnostenské oprávnění, jako kterýkoliv jiný podnikatel. Podle ustanovení § 28 odst. 5 pokud příspěvková organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti (zřizovatel však může organizaci povolit jiné využití tohoto zdroje).

### 3.2 České právní předpisy pro účetnictví příspěvkových organizací a z nich vyplývající povinnost tvorby vnitroorganizačních směrnic

K problematice tvorby vnitroorganizačních směrnic se v oblasti účetnictví příspěvkových organizací váže několik základních legislativních předpisů. Základní právní normou v této oblasti je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Na něj pak navazuje prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví pro vybrané účetní jednotky a to **vyhláška č. 410/2009 Sb.** Nemalou úlohu ve sjednocování účetních postupů v této oblasti také sehrávají **České účetní standardy č. 701 až 710** pro některé vybrané účetní jednotky. Relativně samostatnou kapitolou je v oblasti příspěvkových organizací zřízených samosprávnými územními celky také **zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech**, který upravuje vznik, fungování a zánik organizací této právní formy. Tvorba směrnic uvnitř organizace je však ovlivněna také celou řadou dalších právních předpisů. V následujících kapitolách se tato práce pokusí definovat základní legislativní východiska z výše uvedených právních pramenů.

#### 3.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon o účetnictví jako základní právní norma definující podmínky pro vedení účetnictví účetních jednotek všech typů byl významně novelizován zákonem č. 304/2008 Sb., který přímo reaguje na potřebu změny veřejných financí po vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004. Tato novela tak přinesla specifickou právní úpravu pro vybrané účetní jednotky, a tím tak pro příspěvkové organizace, o nichž pojednává tato práce. Podle novelizovaného zákona tak příspěvkové organizace mají velmi specifické povinnosti týkající se zejména účetních metod. Mezi tyto specifické povinnosti podle zákona o účetnictví patří zejména následující ustanovení.

- Podle § 1 odst. 3 zákon *„stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a účetních jednotek, o kterých tak stanoví tento zákon nebo zvláštní právní předpis, v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.“* Příspěvková

*organizace je tak povinna zasílat informace do Centrálního systému účetních informací státu (zkráceně označován jako CSÚIS) a řídí se tak prováděcí technickou vyhláškou č. 383/2009 Sb.*

- V § 14 odst. 1 zákon stanovuje možnost uspořádání směrné účtové osnovy a tvorby účtového rozvrhu takto: *„Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky. Pro vybrané účetní jednotky může směrná účtová osnova určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů.“* Je tak de facto možné stanovit vyhláškou nejen směrnou účtovou osnovu na úrovni syntetických částí účtů, ale nově zavádí také možnost stanovit vyhláškou závazné analytické členění účtů. K tomu do dnešního dne zatím nedošlo, nicméně přibližuje se tomuto závaznému členění systém *Pomocného analytického přehledu zavedený* novelou vyhlášky č. 383/2009 Sb. a vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákon určuje pro příspěvkového organizace podmínky, kdy v rámci účetní závěrky předávají kromě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy také přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu takto: *„Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2.“* Příspěvková organizace je tak povinna předat tyto dva přehledy, pokud současně její aktiva celkem převyší více než 40 000 000 Kč, přičemž aktivy celkem se pro účely zákona o účetnictví rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, a současně roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč, přičemž ročním úhrnem čistého obratu se pro účely zákona o účetnictví rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti.

- Podle ustanovení § 29 odst. 4 „*Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv stanoví prováděcí právní předpis.*“ Tímto konkrétním předpisem je v roce 2010 vydaná tzv. inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb., která velmi podrobně definuje způsoby provádění inventarizace majetku a závazků u příspěvkových organizací.
- A konečně poslední zásada, pro kterou zákon stanoví absolutní absenci průlomu je definována v § 36 odst. 1: „*Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchytku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může ministerstvo stanovit prováděcím právním předpisem. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.*“ Pro příspěvková organizace je tak stanovena absolutní závaznost postupů definovaných v účetních standardech a nemožnost odchylné úpravy byť definované vnitroorganizační směrníci.

Zákon o účetnictví vyjma výše definovaných specifických zásad pro vybrané účetní jednotky přímo nebo nepřímo ukládá tvorbu vnitroorganizačních předpisů. Z mnoha ustanovení lze odvozovat, že se tvorba prováděcích vnitroorganizačních směrnic předpokládá, neboť má dále blíže upravovat zákonem zcela obecně vymezená pravidla. Je na účetní jednotce, aby takto obecná pravidla upřesnila dle specifických podmínek své organizace. Na základě zákona o účetnictví, by podle Louši [7] měly být vnitřním předpisem dále rozpracovány následující oblasti:



- **Základní požadavky na vedení účetnictví** – podle §2 až §4 je třeba vnitroorganizačním předpisem definovat základní požadavky na vedení účetnictví podle zákona. V rámci této směrnice jsou tak definovány základní požadavky na **předmět účetnictví, časovou a věcnou souvislost, účetní období, rozsah účetnictví, programové vybavení, měnu a jazyk, ve které se účetnictví vedeno** případně možnosti **pověření vedením účetnictví**. Všechny tyto základní požadavky je vhodné zahrnout do směrnice určující vlastní systém zpracování účetnictví, která je podrobně popisována v kapitole 3.5.1. *Systém zpracování účetnictví*.
- **Zásady pro časové rozlišení** – navazují na část první § 3 zákona o účetnictví, podle kterého princip časového rozlišení upravuje první odstavec zákona takto: *„Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“* Věcnou a obsahovou problematiku této oblasti definuje kapitola 3.5.6. *Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů* této práce.
- **Tvorba účetních dokladů a účetních záznamů** - ty jsou upraveny v §6 (skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví), § 11 (účetní doklad), § 12 (účetní zápisy), § 33a (průkaznost účetního záznamu) a obecně zde definují skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, a které se tak stávají účetnictvím formou tvorby účetních dokladů resp. účetních záznamů v účetních knihách. Na tato ustanovení by účetní jednotka měla reagovat tvorbou vnitroorganizačních směrnic např. *Systém zpracování účetnictví (3.5.1. Systém zpracování účetnictví)*, *Účtový rozvrh (3.5.2. Účtový rozvrh)*, *Oběh účetních dokladů (3.5.3. Oběh účetních dokladů)* a *Podpisové záznamy, podpisové vzory (3.5.4. Podpisové záznamy, podpisové vzory)*.

- **Směrná účtová osnova a účtový rozvrh** – je další oblastí, která by měla být pokryta vnitroorganizačním předpisem, konkrétně podle ustanovení § 14 zákona o účetnictví. Obsahovou stránku této vnitroorganizační směrnice blíže popisuje kapitola 3.5.2 *Účtový rozvrh* této práce.
- **Kurzové rozdíly** - zákon o účetnictví v § 24 odst. 7 vymezuje také problematiku **kurzových rozdílů**. Vnitroorganizační směrnice by tak měla definovat pravidla a postupy, které souvisejí s oceňováním majetku a závazků vyjádřeného v cizí měně a to buď v okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Podle Sotony [5] by měla směrnice obsahovat zejména rozsah platnosti a odpovědnosti v rámci účetní jednotky, dále metodiku účtování o kurzových rozdílech, způsoby používání kurzů nákupu a prodeje cizí měny resp. kurzového lístku, identifikaci okamžiku uskutečnění účetního případu resp. identifikaci rozvahového dne nebo jiného dne sestavení účetní závěrky.
- **Odepisování majetku** – tato oblast úpravy vyplývá z § 28 zákona o účetnictví. Toto ustanovení nařizuje účetní jednotce sestavovat odpisový plán, který je podkladem pro zúčtování odpisů dlouhodobého majetku. Podle Louši [7] musí odpisový plán obsahovat nejméně stanovené metody odepisování pro jednotlivé druhy majetku, předpokládanou dobu používání skupin majetků, vlastní kategorizaci majetků do druhů tj. jaké předměty jsou zařazovány do kategorií dlouhodobého odepisovaného majetku atd. Vlastní obsah směrnice definuje tato práce v kapitole 3.5.5. *Dlouhodobý majetek a odpisový plán*.
- **Inventarizace majetku a závazků** je upravena v § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Účelem této směrnice je podle Sotony [5] návod ke správnému a úplnému provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky, kdy účetní jednotka inventarizací zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a ověřuje, zda zjištěný stav odpovídá stavu v účetnictví. Mezi hlavní náležitosti směrnice tak patří zejména stanovení termínů inventarizace, rozsah inventarizace, odpovědnosti za přípravu, realizaci i kontrolu

inventarizace, vlastní způsob provedení inventarizace včetně organizačního zabezpečení, identifikaci pravidla i obsah výstupních dokladů a zápisů z inventarizace, případně vzor inventarizačního zápisu a další.

### **3.2.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb., která provádí zákon o účetnictví**

V návaznosti na účetní reformu veřejných financí, která probíhala v letech 2009 až 2013, došlo také ke změnám v účetnictví vybraných účetních jednotek a tím i v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví pro tyto organizace. Byla tak vydána vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Tato vyhláška zrušila původní vyhlášku č. 505/2002 Sb., která se také vztahovala přímo k účetnictví příspěvkových organizací.

Tato vyhláška stanoví pro vedení účetnictví vybraných účetních jednotek:

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky;
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů;
- c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce;
- d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků;
- e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu;
- f) směrnou účtovou osnovu;
- g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv;
- h) závazný vzor částí účetní závěrky.

Vyhláška se přímo odkazuje na vytvoření vnitřní účetní směrnice v organizaci hned v několika bodech v Hlavě II – Obsahové vymezení některých položek rozvahy:

- 1) § 11 - Dlouhodobý nehmotný majetek, odst. 6 písm. a): *(6) Položka a) „A.I.5. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje majetek stanovený v odstavci 1, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice.*
- 2) § 14 – Dlouhodobý hmotný majetek, odst. (6): *Položka „A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“ obsahuje hmotné movité věci, popřípadě soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technickoekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice.*
- 3) § 27 – Fondy účetní jednotky, odst. 1 písm. f): *„C.II.6. Ostatní fondy“ obsahuje stav ostatních fondů tvořených v souladu s jinými právními předpisy a vnitřními předpisy účetní jednotky.*

Vzhledem k tomu, že všechny tyto odkazy na vnitřní účetní směrnici jsou dále rozvinuty a podrobně popsány v příslušných českých účetních standardech, je pro účely této práce jejich význam marginální.

### **3.2.3 České účetní standardy**

Podle § 36 zákona o účetnictví jsou standardy vydány za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupů účtování v podrobnější formě než jak udává zákon o účetnictví nebo prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. V případě, že účetní jednotka používá metod a postupů, které jsou popsány účetními standardy, považuje se tato skutečnost obecně za splnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví.

Pro oblast vybraných účetních jednotek, které účtují podle vyhlášky 410/2009 Sb. jsou postupně od roku 2010 vydávány v rámci reformy veřejných financí standardy nové. V současné době jsou upraveny následující oblasti:

- **Český účetní standard č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech** – standard upravuje sestavení účtového rozvrhu, tvorbu syntetických a analytických účtů, tvorbu podrozvahových účtů, formu a obsah účetních zápisů, metody vedení vnitroorganizačního účetnictví a základní informace týkající se utajovaných informací.
- **Český účetní standard č. 702 - Otevírání a uzavírání účetních knih** – standard upravuje postupy, které souvisí s otevírání a uzavíráním účetních knih.
- **Český účetní standard č. 703 - Transfery** – standard upravuje obecné postupy účtování o transferech a speciální postupy účtování transferů s povinností i bez povinnosti finančního vypořádání jak z pohledu poskytovatele, tak z pohledu příjemce.
- **Český účetní standard č. 704 - Fondy účetní jednotky** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o fondu odměn, fondu kulturních a sociálních potřeb, rezervním fondu, fondu reprodukce majetku – investičním fondu a o ostatních fondech příspěvkové organizace.
- **Český účetní standard č. 705 - Rezervy** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o rezervách a způsob jejich účtování.
- **Český účetní standard č. 706 - Opravné položky a vyřazení** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o opravných položkách a postup jejich účtování a dále obecná pravidla k postupům účtování o vyřazení pohledávek a postup jejich účtování.
- **Český účetní standard č. 707 - Zásoby** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o zásobách, způsoby oceňování zásob a způsob účtování zásob.
- **Český účetní standard č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku** – standard upravuje obecná pravidla pro odepisování majetku, způsoby

odepisování majetku ve vybraných účetních jednotkách, postupy účtování o odpisech.

- **Český účetní standard č. 709 - Vlastní zdroje** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování na účtech vlastních zdrojů.
- **Český účetní standard č. 710 - Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek** – standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku.

Příspěvková organizaci nemá při transponování účetních postupů a metod, které jsou v rámci účetních standardů velice podrobně popsány, možnost odchýlného ustanovení. Při tvorbě vnitřních účetních směrnic se tak vždy řídí postupy, dle vydaného standardu.

#### ***3.2.4 Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech***

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků, jimiž jsou obce a kraje, a stanoví pravidla hospodaření s finančními prostředky územních samosprávných celků a jimi zřizovaných organizací. Zákon tak upravuje i zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků – v práci analyzované příspěvkové organizace - , kde podle § 27 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech územní samosprávný celek zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Tyto činnosti musí být v souladu s posláním územně samosprávného celku tak, jak jej definuje zákon o obcích či zákon o krajích. Pro účely tvorby vnitroorganizačních směrnic je kromě jiného zásadní zejména **význam zákona v rozlišení hlavní a doplňkové činnosti příspěvkové organizace**, jíž se bude práce věnovat v analytické části v kapitole 4.1.1. *Předmět činnosti v hlavní a doplňkové činnosti*. Podle § 27 odst. 2 vydává zřizovatel (obec, kraj) o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu. Ta musí podle § 27 odst. 2 písm. c) obsahovat vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti (hlavní činnost) organizace.

Podle § 27 odst. 2 písm. g) musí dále obsahovat okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace. Tu zřizovatel povoluje k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců. Podle tohoto ustanovení zákona nesmí tato činnost narušovat plnění hlavního účelu organizace (plnění hlavní činnosti) a musí se sledovat odděleně. Tato doplňková činnost je z hlediska živnostenského zákona činností ekonomickou, provozovanou za účelem dosažení zisku a k jejímu výkonu je třeba živnostenské oprávnění. Užití zisku striktně omezuje zákon o rozpočtových pravidlech v § 28 odst. 5 tak, že pokud příspěvková organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti, avšak zřizovatel může organizaci povolit jiné využití tohoto zdroje.

### ***3.2.5 Další právní předpisy***

Mezi další významné právní předpisy, které mají vliv na tvorbu a zpracování směrnic v příspěvkové organizaci bude bezesporu patřit:

- **zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a**
- **vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě**

Zákon č. 320/2001 Sb. finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláška jsou pro příspěvkovou organizaci nepřehlédnutelné právní normy, které mají velký dopad na tvorbu účetních směrnic organizace. Zákon vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly mezi orgány veřejné správy (zřizovatel **příspěvkové** organizace coby poskytovatel provozní dotace a kraj coby poskytovatel mzdové dotace) a příjemci veřejné finanční podpory (municipální firma – příspěvková organizace). Zákon podle § 3 odst 1 písm. c) stanoví pro příspěvkovou organizaci povinnost vykonávat takovou kontrolu na základě stanoveného **vnitřního kontrolního systému**. Identifikovaná rizika a z nich plynoucí cíle vnitřní kontroly (§ 4), kontrolní metody a kontrolní postupy (§ 6) a komplexní zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému (§ 25 až § 31) musí být součástí celého systému vnitřních směrnic organizace. V organizaci tak na základě těchto dvou právních předpisů musí existovat nejen základní

*Směrnice o vnitřní kontrole*, která definuje výše uvedené principy pro konkrétní podmínky organizace, ale je zřejmé, že tyto principy je třeba zahrnout do všech dotčených oblastí a tím také směrnic.

Při tvorbě vnitroorganizačních směrnic je také nutné zohledňovat speciální podmínky stanovené po reformě veřejných financí pro vybrané účetní jednotky. Jde zejména o:

- **vyhlášku č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek** – která technicky zastřešuje pravidla a podmínky pro datovou konsolidaci účetních výkazů za jednotlivé kapitoly státního rozpočtu;
- **vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků** - ta udává požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků vybraných účetních jednotek.

Vliv na vybrané vnitroorganizační účetní směrnice budou mít také ustanovení daňových zákonů České republiky, zejména:

- **zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;**
- **zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;**
- **zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů;**
- **zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.**

### **3.3 Význam a účel vnitroorganizačních směrnic**

Základní význam směrnic je stanovovat určitá pravidla, zásady, procesní podmínky a postupy, rozsah povinností, odpovědnosti a pravomocí v předmětné oblasti, jíž se směrnice zabývá. Vzhledem k tomu, že jde o určitou formu formálního normotvorného předpisu v dané organizaci, má význam především v usměrňování a v aplikaci pracovních a metodických postupů dané organizace a zejména také v řízení a kontrole



v těchto činnostech. Podle Sotony [12] je nutné za primární důvod sestavení vnitropodnikových směrnic považovat vytvoření nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky, neboť jestliže účetní jednotka sestaví vnitropodnikové směrnice (a to nejen ty, které jí ukládá legislativa), může pak být prováděna kontrola chodu účetní jednotky bez zbytečných diskusí mezi jednotlivými pracovníky. Existence směrnic tak podle téhož autora eliminuje pracovní činnosti prováděné nahodile či na základě okamžitého rozhodnutí některého pracovníka a přináší tak vyšší míru jistoty pro vedení účetní jednotky. Podle Kovalíkové [5] je hlavním smyslem vnitřních směrnic zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvech, a to ve stejném čase. Jednotný postup při řešení stejných operací je potřebný pro správné posuzování a hodnocení daných skutečností v účetní jednotce, jako celku. Dalším důvodem podle Kovalíkové [5], proč mít dobře vytvořené vnitřní směrnice, je mnohem snadnější a jednodušší postup při kontrole účetnictví. Následná kontrola účetnictví, ať už pracovníky finančního úřadu, nebo v rámci služeb účetního a daňového poradenství je tak rychlejší a pro obě strany efektivnější.

Co se týká vlastního účelu vnitroorganizačních směrnic, ten musí podporovat a dále rozpracovávat a konkretizovat hlavní účel vedení účetnictví – poskytnout úplné, průkazné a správné informace o hospodářských operacích v organizaci. Účel směrnic tak odráží jednotlivými směrnici upravované oblasti v účetní jednotce. Podle Sotony [12] je hlavní účel vnitropodnikových předpisů:

- používání jednotného a přehledného účetního rozvrhu účetní jednotky;
- dosažení jednotného oceňování a stejného posuzování shodných účetních případů (zvláště u velkých organizačních celků nebo v případě personálních změn) ;
- vymezení účetních dokladů včetně účetních písemností a organizační zabezpečení oběhu účetních dokladů, jejich přezkušování a vedení účetních knih;
- jednotné organizační zabezpečení provádění inventarizace (fyzické i dokladové) ;

- organizační zabezpečení úschovy a archivování účetních a daňových písemností.

Výše uvedené stanovení pravidel a postupů, které by mělo reflektovat hlavní účel účetnictví a základních účetních zásad je nutné také z hlediska časového, neboť u všech v čase opakujících se činností je vhodné v účetní jednotce zachovávat totožný postup a způsob řešení a to i v různých účetních obdobích (samozřejmě v návaznosti na příslušné změny legislativy). Směrnice tak zajistí časovou kontinuitu definovaných postupů v delších časovém období a případně i v situaci budoucích personálních změn.

### **3.4 Náležitosti a formální úprava směrnic**

Stejně jako u zákonné a podzákonné legislativy platí obecná pravidla pro formální náležitosti dílčích právních norem, lze také vnitroorganizační předpisy považovat za normotvorné předpisy, které by měly mít určité formální náležitosti zakládající určitost a jednoznačnost ve vztahu k jejich platnosti z hlediska času (účinnosti), upravované oblasti, případně dotčených osob, útvarů atd.

Podle Kovalíkové [5] mohou být směrnice vydávány různou formou jako:

- organizační směrnice;
- metodické směrnice;
- vnitřní směrnice;
- pokyny;
- oběžníky;
- rozhodnutí;
- nařízení;
- příkazy;
- dopisy.

Není však důležitá forma či formální úprava vnitřního předpisu, ale zejména obsah a uvedení pravidel a postupů do vnitroorganizační praxe.

Co se týče formálních obsahových náležitostí směrnice, tak kromě vlastního textu směrnice, jehož obsah je podrobně popisován v této práci v kapitole 3.5. *Obsahové vymezení jednotlivých účetních směrnic*, by podle Sotony [12] měly směrnice obsahovat minimálně následující údaje:

- název účetní jednotky;
- název dokumentu včetně jednoznačného označení;
- název směrnice;
- datum vydání;
- datum účinnosti;
- kdo směrnicí vypracoval;
- kdo směrnicí zkontroloval;
- kdo směrnicí schválil;
- seznam pracovníků, kteří směrnicí obdrží (tzv. rozdělovník).

Název účetní jednotky musí jednoznačně určovat, které organizace, či části organizace se směrnice týká, jinými slovy, která organizace či její organizační část se musí podle této směrnice řídit. Název dokumentu je jen věcí účetní jednotky, stejně tak jako interní systém označování směrnic (obvykle se dějící číslováním). Podmínkou však je, že směrnice musí být názvem respektive číslem jednoznačně identifikovatelná v systému všech vnitroorganizačních předpisů. Pro název směrnice platí obecné pravidlo jednoznačnosti, výstižnosti a stručnosti. Při tvorbě názvů směrnic musí být autorům stále na paměti, že směrnice mají sloužit pro lidi – pracovníky organizace - tzn. že lidé směrnice musí v případě potřeby, kdy si nejsou jisti pracovním postupem a potřebují tyto postupy konzultovat s vnitřním předpisem, snadno nalézt a identifikovat v celém systému směrnic. Správná volby názvu by jim v tomto měla být nápomocna. Datумы vydání a účinnosti pomáhají v systému směrnic identifikovat správnou časovou platnost a účinnost směrnic, případně skutečnost, že směrnice například byla revidována, či nahrazena jinou směrnicí. Otázka autorství, kontroly a schválení směrnice pomáhá pracovníkům, jimž je směrnice určena, identifikovat zodpovědné osoby v organizaci, se kterými je možné řešit následné nepřesnosti, nejasnosti, dílčí změny či další úpravy, které neustálá změna v procesech organizace může vyvolávat. Vzhledem k tomu, že směrnice by měly být udržovány v aktuálním stavu, je jasné, že jejich revize je

nevyhnutelná. Za tímto účelem musí být z každé směrnice zřejmé, kdo směrnici vyhotovil a kdo ji případně také schválil. Ze směrnice také musí být patrný okruh osob, kterých se směrnice týká, ať už na úrovni jednotlivých pracovníků, kteří se směrnicí musí v organizaci řídit, případně zodpovědných vedoucích pracovníků, kteří s předmětem směrnice seznamují své podřízené. Tento seznam osob je uveden v tzv. rozdělovníku směrnice.

### **3.5 Obsahové vymezení jednotlivých účetních směrnic**

V této kapitole se práce zaměří na základní obsahové vymezení vybraných vnitroorganizačních směrnic a pokusí se tak nastínit jimi upravovanou oblast. Vzhledem k rozsahu práce, není možno zde pojmout všechny myslitelné vnitroorganizační předpisy. Každá účetní jednotka si musí být vědoma, jaký účel má ta která směrnice v organizaci plnit (jistě nemá cenu psát směrnice, které nemohou v dané organizaci mít kýžený účel a efekt). Základním nástrojem pro rozhodování a volbu směrnic v organizaci tak musí být formulace a definování základního přehledu účetních skutečností, ke kterým v organizaci dochází, a které se do účetnictví promítají a které je vhodné vnitřním předpisem upravit. Pro účely této teoretické části práce bylo vybráno deset základních vnitřních předpisů, kterým se bude tato práce v následujících kapitolách detailněji věnovat.

#### **3.5.1 Systém zpracování účetnictví**

Účelem této směrnice je obecný popis systému účetnictví a použitých účetních metod účetní jednotky, který vychází z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Českých účetních standardů pro vybrané účetní jednotky. Této směrnici bude v práci věnováno více prostoru a to z toho důvodu, že v analytické části bude konkrétní znění této směrnice zpracováno dle podmínek vybrané příspěvkové organizace.

Vlastní znění směrnice je podle dostupné literatury (Sotona, Kovalíková) vždy rozdělena na **obecnou část**, která obsahuje základní obecné teze zákona o účetnictví uvedené v §1 až §8 a vlastní **vnitroorganizační (vnitropodnikovou) úpravu**, která pak obsahuje specifickou úpravu poplatnou konkrétní účetní jednotce.

**V obecné části směrnice** je ve vazbě na § 1 odst. 2 zákona o účetnictví formulována **povinnost vést účetnictví a účetní jednotka** jako taková a podle § 4 zákona vymezeno období, po které účetní jednotka je povinna účetnictví vést: *Každá účetní jednotka je povinna vést účetnictví. Účetní jednotka, která je právnickou osobou, vede účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.* Specifikem příspěvkových organizací pak je **vymezení zvláštních požadavků a podmínek pro zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu** podle § 1 odst. 3 a 4: *Vybraná účetní jednotka v rámci účetnictví zajistí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a účetních jednotek, o kterých tak stanoví tento zákon nebo zvláštní právní předpis, v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.* Obecná část směrnice dále specifikuje další základní požadavky zákona na vedení účetnictví a pro další potřeby směrnice vymezuje:

- § 2 – **předmět účetnictví**: *Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*
- § 3 odst. 1 – **časovou a věcnou souvislost**: *Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.*
- § 3 odst. 2 – **účetní období**: *Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.*

- § 4 odst. 8 – **vymezení směrné účtové osnovy a položek účetní závěrky:** *Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. Podle § 4 odst. 15 jsou účetní jednotky povinny v příslušném účetním období použít tyto účetní metody ve znění platném na jeho počátku.*
- § 4 odst. 9 – **rozsah účetnictví:** *Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek.*
- § 4 odst. 10 a 11 – **účetní záznamy a souhrnné účetní záznamy, programové vybavení a technické nosiče:** *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy. Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů; takovými účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. Účetní jednotky jsou povinny takové účetní záznamy vést nejméně v rozsahu stanoveném tímto zákonem.*
- § 4 odst. 12 – **měna:** *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případech vymezených v odst. 12 jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu.*
- § 4 odst. 13 – **jazyk pro vedení účetnictví a dokladů:** *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v českém jazyce. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce jen tehdy, je-li splněna podmínka srozumitelnosti podle § 8 odst. 5.*

- § 5 – **pověření vedením účetnictví:** *Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. V případě, že si účetní jednotka nechá zpracovat účetnictví účetní firmou, doporučuje Kovalíková [5] v této směrnici uvést název účetní firmy a odkaz na smlouvu, kterou má s účetní firmou uzavřenou, způsob předávání dokladů a podkladů ke zpracování účetnictví a způsob přebírání výstupu ze zpracovaného účetnictví.*
- § 6 odst. 1 a odst. 2 – **zachycování skutečností v účetních knihách účetními doklady:** *Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (účetní případy) účetními doklady. Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách pouze na základě průkazných účetních záznamů.*
- § 6 odst. 3 – **inventarizace majetku a závazků:** *Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky.*
- § 6 odst. 4 – **účetní závěrka:** *Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku.*
- § 6 odst. 5 – **předávání informací do CSÚIS:** *Účetní jednotky a ostatní osoby, o kterých tak stanoví tento zákon nebo jiný právní předpis, jsou povinny předávat účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu a přebírat účetní záznamy z centrálního systému účetních informací státu, případně přebírat požadavek na předání vyžádaného účetního záznamu, podle zvláštního právního předpisu upravujícího pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek.*
- § 6 odst. 6 – **schvalování účetní závěrku zřizovatelem:** *V případě, že podle zvláštního zákona schvaluje zřizovatel nebo jiná účetní jednotka účetní závěrku vybrané účetní jednotky, poskytuje tato vybraná účetní jednotka součinnost pro schvalování své účetní závěrky.*
- § 7 odst. 1 – **věrný a poctivý obraz:** *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.*

- § 7 odst. 3 – **použití účetních metod** - *Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.*
- § 8 odst. 1 – **vlastnosti účetních záznamů**: *Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*

Po vymezení obecných zásad vedení účetnictví v první části směrnice, navazuje **individuální vnitroorganizační úprava** v systému zpracování účetnictví a účetních metod, jenž by měla minimálně obsahovat:

- **rozsah platnosti a odpovědnosti** – vymezuje pro koho je tato směrnice závazná a komu je připisována odpovědnost za jednotlivé směrnici definované činnosti či operace;
- **přehled základních účetních zásad** – definuje základní účetní zásady, kterými je účetní jednotka se povinna řídit včetně odkazu na příslušné ustanovení legislativních předpisů (zákona o účetnictví);
- **přehled použitých právních norem a zejména Českých účetních standardů, kterými se účetní jednotka při vedení účetnictví má řídit** – podává přehled o právních předpisech, jenž má přímý vliv na systém vedení účetnictví a použité účetní metody včetně odkazu na příslušné podrobné rozpracování problematiky v Českém účetním standardu;
- **seznam účetních knih** – v jakých účetních knihách účetní jednotka účtuje, jejich základní vymezení, vymezení účetního záznamu, vymezení okamžiku vzniku účetního případu. Obvykle se vymezuje v rozsahu
  - účetního deníku,
  - hlavní knihy,



- knihách analytických účtů a
- knize podrozvahových účtů;
- **způsob vedení účetnictví resp. používaný účetní program** – vymezuje způsob a rozsah vedení účetnictví na dostupném programovém vybavení tj. zejména:
  - členění jednotlivých kategorií tabulek (databází) v programovém vybavení a jejich vazba na seznam účetních knih
  - metoda a okamžik uzavření účtů
  - výstupy a metoda předání dat do nadřazených systémů zřizovatele resp. do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a systému PAP (Pomocné analytické evidence)
  - existence a archivace projekčně programové dokumentace;
- **přehled vyhotovovaných účetních sestav**
  - základní tiskové výstupy v rámci jednotlivých kategorií (účetních knih)
  - tiskové výstupy pro účetní závěrku
  - tiskové výstupy pro předání dat do nadřazených systémů zřizovatele resp. do CSÚIS nebo PAP (Pomocný analytický přehled)
- **účetový rozvrh** – v souladu se směrnou účetovou osnovou definovanou v příloze č. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb. si účetní jednotka vytváří podle svých potřeb přehled syntetických účtů a k nim příslušející analytické členění v rámci pevně stanovených čísel účetových tříd a syntetických účtů. Pro potřeby stanovení účetového rozvrhu účetní jednotka obvykle vydává samostatnou směrnici, o níž bude v rámci této práce pojednáno v kapitole 3.5.2 *Účetový rozvrh*;
- **popis systému zpracování účetních dokladů, dokladové řady účetních dokladů, vyhotovení účetních zápisů, opravy účetních zápisů** – účetní doklady jsou pro každou účetní jednotku originální účetní písemností, která promítá ekonomický odraz reality do účetnictví. Každá organizace musí mít obvykle samostatnou směrnici definovaná základní pravidla systému zpracování účetních dokladů v organizaci. Blíže se tomuto tématu tak bude věnovat tato práce v kapitolách 3.5.4 *Podpisové záznamy, podpisové vzory* a

3.5.3 *Oběh účetních dokladů*, které obsahově vymezují právě předmětné vnitroorganizační směrnice;

- **postup tvorby a použití opravných položek** – podle zákona o účetnictví (§ 25 odst. 3) jsou účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne povinny zahrnovat jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Kvůli dosažení tohoto cíle naplňujícího zároveň zásadu opatrnosti musí každá účetní jednotka vytvářet opravné položky, která vyjadřuje právě toto dočasné snížení hodnoty majetku. V této části směrnice tak účetní jednotka definuje zejména pravidla vytváření a) účetních opravných položek, b) daňových opravných položek. Vyhláška 410/2009 Sb., definuje opravné položky v tomto členění:
  - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku (§13);
  - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku (§16);
  - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku (§18);
  - Opravné položky k zásobám (§21);
  - Opravné položky k pohledávkám (§23, §24);
- **postup tvorby a použití rezerv** – účetní jednotka ve směrnici definuje druhy, postupy tvorby a použití jednotlivých účetních a daňových rezerv. V souladu s ustanovením zákona o účetnictví citovaném předchozím odstavci vytváří účetní jednotka účetní rezervy, které jsou podle zákona o účetnictví (§ 26 odst. 3) rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. To zejména podle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, z nichž nejpoužívanější je rezerva na opravu hmotného majetku podle §7. Příspěvková organizace se při specifikaci rezerv dále řídí ustanovením § 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb., které definuje postup tvorby a užití rezerv u tohoto typu organizace.

- **rozdělení majetku a metoda jeho oceňování, řazení majetku do souborů majetku a metoda jejich oceňování, odpisování majetku** - v této části účetní jednotka zejména definuje vlastní druhové rozdělení majetku a případně další kategorizaci např. pro účely odepisování a způsoby jeho oceňování, dále pak způsoby řazení majetku do souborů podle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví a způsob jeho ocenění podle § 24 odst. 5 zákona o účetnictví. Samostatnou část pak tvoří problematika začlenění majetku do dopisových skupin a metoda účetních a daňových odpisů - pro účely příspěvkových organizací je za tímto účelem vydán Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

### 3.5.2 Účtový rozvrh

Účelem této vnitroorganizační směrnice je tvorba konkrétního účtového rozvrhu účetní jednotky na základě směrné účtové osnovy, která vychází z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a přílohy č. 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 410/2009 Sb. V oblasti příspěvkových organizací neplatí velká míra svobody běžná v podnikatelské sféře, kde směrná účtová osnova obsahuje pouze účty skupinové a je na každé účetní jednotce, jaké syntetické účty si vytvoří. Přílohou č. 7 vyhlášky 410/2009 Sb. je stanovena přesná účtová osnova, která obsahuje všechny „povolené“ účty na úrovni syntetického členění. Toto omezení je dáno zavedením centralizovaného sběru účetních dat do tzv. Centrálního systému účetních informací státu“ (více o tomto tématu pojednává kapitola 3.2.5 *Další právní předpisy*). Jistá svoboda tak oproti podnikatelské sféře je až na úrovni analytického členění jednotlivých syntetických účtů. V účtovém rozvrhu si tak účetní jednotka vybírá konkrétní používané syntetické účty ze směrné účtové osnovy z přílohy č. 7 vyhlášky 410/2009 Sb. a v rámci nich pak stanoví pro účely svého účetnictví jejich podrobnější analytické členění. Účtový rozvrh účetní jednotka stanovuje na celé účetní období. Podle Sotony [12] platí, že pokud nedochází k prvnímu dni běžného účetního období ke změně účetního rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, účetní jednotka postupuje i nadále podle stávajícího účtového rozvrhu. V případě, že vznikne potřeba účtovat na dosud neuvedených účtech,

případně operativně změnit analytické členění účtů, je účetní jednotka povinna tuto změnu zanést právě do účtového rozvrhu. Ten by tak v každém okamžiku účetního období měl zobrazovat skutečný stav členění na účtech v organizaci. Podle Kovalíkové [5] je účetní rozvrh také jedna ze sestav, která musí být založena u konečných účetních sestav za příslušné účetní období.

### 3.5.3 Oběh účetních dokladů

Podle Sotony [12] je oběh účetních dokladů metodický návod, který popisuje, ukládá a stanovuje postupy práce s účetním dokladem od vzniku účetního případu až po jeho archivaci. Podle § 6 odst. 1 a odst. 2 zákona o účetnictví se zachycují skutečnosti v účetních knihách pomocí účetních dokladů. Účetním dokladem je podle § 11 odst. 1 zákona průkazný účetní záznam, který obsahuje:

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

Účetní doklad musí splňovat nejenom náležitosti dle zákona o účetnictví, ale je příspěvková organizace plátcem DPH, musí pak splňovat také náležitosti daňového dokladu dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidaného hodnoty. Zároveň musí daňové doklady splňovat celou řadu vlastností tak, aby byly splněny základní účetní zásady správnosti, průkaznosti a úplnosti. A co patří mezi základní činnosti spadající pod termín oběh účetních dokladů v rámci účetní jednotky? Podle Kovalíkové [5] jde zejména o jejich

- **třídění do skupin (druhů);**
- **systém číslování dokladů;**

- **schvalování účetní dokladů a přezkoušení správnosti;**
- **určení účtovacího předpisu a zaúčtování;**
- **úschovu a jejich skartaci.**

Význam této směrnice v příspěvkové sféře je tak ve světle výše uvedených činností ve třech oblastech. Zaprvé, tato směrnice určuje druhy jednotlivých dokladů nejlépe včetně přiřazené číselné řady dokladu např. druh dokladu uvedený jako “faktury přijaté v Kč” a číslo dokladu jako “FP/2014XXXXX”, kde konstanta 2014 označuje rok účetního období a písmena X označují pořadové číslo dokladu v rámci účetního období zleva případně doplněného nulami. Zadruhé, tato směrnice definuje postupy spojené se schválením, přezkoušením a zaúčtováním účetního dokladu. Podle Kovalíkové [5] je schvalování účetních případů podmíněno přezkoušením z hledisek:

- a) **věcného** – po věcné stránce přezkávají účetní doklady odpovědné osoby zaměstnanci účetní jednotky tj. potvrzuje se existence a oprávněnost operace, která je předmětem účetního případu;
- b) **formálního** - po formální stránce přezkávají účetní doklady nadřízení zaměstnanci osob odpovědných z hlediska věcného případně daňový poradci, či auditoři tj. potvrzuje se oprávněnost odpovědných osob.

Zatřetí, zde do problematiky v oblasti příspěvkových organizací výrazně zasahuje specifická právní úprava, a to konkrétně zákon č. 320/2001 Sb. zákon o finanční kontrole ve veřejné správě, a vyhláška č. 416/2004 Sb., o provedení zákona o finanční kontrole ve veřejné správě. Tyto právní předpisy zakládají povinnost kontroly před vznikem účetního dokladu – přezkoušení příkazcem operace a správcem rozpočtu a kontroly po vzniku účetního dokladu – přezkoušení příkazcem operace, správcem rozpočtu, osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za zaúčtování. Všechny výše jmenované oblasti spojené s oběhem účetního dokladu v účetní jednotce je tak nutné konkrétně specifikovat v této směrnici a provázat je s dalšími směrnicemi – zejména směrnicí Podpisové záznamy a podpisové vzory popisované v kapitole 3.5.4. *Podpisové záznamy, podpisové vzory* a směrnicí týkající se archivace a skartace účetních záznamů popisované v kapitole 3.5.8. *Úschova účetních záznamů a jejich skartace*.

### 3.5.4 Podpisové záznamy, podpisové vzory

V předchozí kapitole uváděné přezkoušení provádějí odpovědné osoby svými podpisy dle podpisových vzorů a přidělených kompetencí a odpovědnosti. Tyto kompetence a odpovědnosti má za cíl definovat a pro celou organizaci sumarizovat právě tato směrnice a navazuje tak na ustanovení § 33a odst. 10 zákona o účetnictví, podle kterého: *účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.* Směrnice pak definuje zejména:

- **typy dokumentů případně účetních dokladů;**
- **osoby, které jsou oprávněné k podpisu** takového dokumentu případně k jeho schválení;
- **vlastní podpisový vzor** odpovědné osoby.

Jde de facto o jednoduchý seznam všech dokumentů a účetních dokladů, se kterými účetní jednotka pracuje a přidělených oprávněných osob včetně vzoru vlastnoručního podpisu.

### 3.5.5 Dlouhodobý majetek a odpisový plán

Směrnice upravující správnou kategorizaci majetku, jeho evidenci v rámci účetní jednotky, správné postupy účtování a v neposlední řadě správné odpisování majetku navazuje na celou právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí při práci s dlouhodobým majetkem řídit. Mezi předpisy, které legislativně vymezují obsahové zaměření této směrnice patří zejména:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- vyhláška č. 410/2009 Sb., která provádí zákon o účetnictví pro vybrané účetní jednotky;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;

- český účetní standard č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku;
- český účetní standard č. 710 - Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý;
- inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb.

Vzhledem k bohaté právní úpravě zejména obsažené ve dvou výše uvedených českých účetních standardech a inventarizační vyhlášce, které problematiku popisují velmi komplexně podrobně, nemá účetní jednotka v příspěvkové sféře příliš mnoho svobody v alternativním, či odchylném ustanovení hlavních zásad nakládání s majetkem a jeho odepisováním v této směrnici. Příspěvkové organizace jsou tak striktně vázány řídit se postupy stanovenými výše jmenovanými prováděcími předpisy.

### **3.5.6 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů**

Směrnice navazuje na § 7 zákona č. 563/1992 Sb. o účetnictví, podle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Účelem této směrnice je podle Sotony [12] zajištění správného vyčíslení hospodářského výsledku účetní jednotky. S ohledem na zákon o účetnictví je tak účelem směrnice definovat zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů na přechodných účtech aktiv a pasiv (účtová skupina 38 – Účty příštích období a dohadné účty) tak, aby při účetní uzávěrce došlo k poctivému a věrnému zobrazení hospodářského výsledku s ohledem na výdaje a příjmy respektive náklady a výnosy příštích období. Obsahem této směrnice by tak podle Kovalíkové [5] a Sotony [12] v rámci obecné úpravy vycházející z právních předpisů mělo být minimálně stanovení zásad:

- při účtování nákladů a výnosů je třeba dodržovat obsahovou náplň účtů podle směrné účtové osnovy i účtového rozvrhu organizace;
- účtování nákladů a výnosů do období, s nímž časově a věcně souvisejí;
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku;
- časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody;

- dokladové inventarizace účtů časového rozlišení včetně posuzování jejich výše a odůvodněnosti;
- identifikace, konkretizace a popis účetních případů náležejících do příslušných skupin účtů 381 – Náklady příštích období, 382 – Výdaje příštích období, 384 – Výnosy příštích období, 385 – Příjmy příštích období;
- vlastní metodika a postup účtování na účtech časového rozlišení;
- skutečnost, že časové rozlišení nebude účetní jednotka používat u účetních případů účtovaných na dohadných účtech (například vyúčtování energií na účtech 388 – Dohadné účty aktivní resp. 389 – Dohadné účty pasivní);
- předávání podkladů a odpovědné osoby za vyhodnocení a schválení tvorby časového rozlišení.

Směrnice však musí definovat také další náležitosti a zásady časového rozlišení nákladů a výnosů, které právní předpisy nechávají na vůli účetní jednotky. V tomto případě se podle Kovalíkové [5] jedná zejména o zásady a postupy:

- zda účetní jednotka bude časově rozlišovat pravidelně (např. měsíčně) opakující se platby (např. poplatky za telefon);
- zda účetní jednotka bude časově rozlišovat platby nevýznamného charakteru;
- identifikaci položek nevýznamného charakteru, jejich specifikaci a vlastní limit příslušící pro vybranou skupinu položek (např. inzerce do maximální částky 5000 Kč za jeden inzerát apod.).

### **3.5.7 Zásoby**

Obdobně jako tomu bylo u dlouhodobého majetku a jeho odepisování, také problematiku zásob v příspěvkové organizaci podrobně popisuje Český účetní standard, konkrétně ČÚS č. 707 – Zásoby. Základními předpisy, na které tedy tato směrnice navazuje, nejsou jen zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví a k němu prováděcí vyhláška pro vybrané účetní jednotky č. 410/2009 Sb., ale právě také tento účetní standard. Podle Kovalíkové [5] je problematika účtování o zásobách jednou z nejproblematictějších oblastí účetnictví a je proto třeba věnovat jí zvýšenou pozornost. To se musí odrazit i ve tvorbě vnitroorganizační směrnice popisující zásoby. Hlavním úkolem této směrnice, je tak zejména identifikace a členění zásob v organizaci, od kterého se následně odvíjí



způsoby jejich účtování. Směrnice musí charakterizovat zásoby z hlediska hlavních skupin jako **skladovaný materiál, nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, výrobky, skladované zboží** a případně **zvířata**. V rámci těchto skupin účetní jednotka v rámci směrnice určí způsoby oceňování těchto zásob. Podle bodu 4.1 ČÚS č. 707 – Zásoby oceňuje účetní jednotka zásoby takto:

- a) zásoby nakoupené **pořizovacími cenami**;
- b) zásoby vytvořené vlastní činností včetně příchovek zvířat **vlastními náklady**;
- c) zásoby v případech bezúplatného nabytí, **reprodukční pořizovací cenou**.

Zásadním rozhodnutím, které musí účetní jednotka při vedení účetnictví učinit a v této směrnici popsat, je volba způsob účtování o zásobách. Zvolený způsob účtování má velký vliv na promítnutí pohybů zásob do finančního účetnictví. U způsobu A má účetní jednotka okamžitý přehled o prostředcích, které má vázány v zásobách, neboť o výdajích na pořízení zásob účtuje na účtech 111 a 112 (případně 131 a 132). V účetnictví je tak vždy zachycen aktuální stav i pohyb (obrat) zásob v průběhu celého účetního období. Naopak u způsobu B, kde se nepoužívají výše uvedené účty a o pořízené zásobě je účtováno rovnou do nákladů, zjistí účetní jednotka teprve na konci účetního období po provedení inventury aktuální stav na účtech zásob (112, 132). Nemá tak v průběhu účetního období přehled o stavu zásob na příslušných účtech. Vlastní postupy účtování v rámci zvoleného způsobu účtování pak směrnice přejímá zcela dle podrobného znění českého účetního standardu.

Samostatnou část vnitroorganizační směrnice pak tvoří problematika mank, škod a přebytků zásob. V této oblasti musí směrnice určit zejména:

- identifikaci škody a identifikaci manka;
- vzhledem k charakteru různých druhů zásob vztah případného manka k normativnímu limitu přirozeného úbytku zásob tj. co je manko do limitu a co nadlimitní manko. A v neposlední řadě také způsoby účtování o mankách;
- způsoby účtování o mankách, škodách a přebytcích zásob;
- způsoby nakládání s přebytky zásob.

### 3.5.8 Úschova účetních záznamů a jejich skartace

Směrnice úzce navazuje na směrnici o oběhu účetních dokladů popsané v kapitole 3.5.3. *Oběh účetních dokladů* a může být i její součástí. Hlavním účelem této směrnice je stanovit pravidla pro úschovu účetních dokladů v rámci právními předpisy vymezených časových lhůt a postupy pro jejich skartaci. Povinnost úschovy účetních záznamů vyplývá z celé řady právních předpisů:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví především v § 31 a 32, který stanoví základní běh časových lhůt pro úschovu účetních záznamů na 5 let, u účetních uzávěrek pak na 10 let;
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 148 odst. 1 se vztahuje na všechny účetní záznamy nutné pro vyměření či doměření daně, kde je základní lhůta stanovena na 3 roky;
- zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu v § 38r odst. 2 určuje lhůtu pro doklady rozhodné pro stanovení základu daně z příjmu;
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 35 odst. 1 pak upravuje lhůtu analogicky pro všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně z přidané hodnoty;
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení v § 22c obsahuje desetiletou lhůtu pro účetní záznamy o údajích potřebných pro stanovení a odvod pojistného;
- v oblasti příspěvkových organizací pak ještě zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech v § 44 odst. 9 stanoví taktéž desetiletou lhůtu pro všechny doklady nutné k doložení využití dotačních prostředků.

Podle Kovalíkové [5] tak musí směrnice, která se týká úschovy účetních záznamů obsahovat zejména:

- identifikaci účetních záznamů tj. co je účetním záznamem určeným k úschově;
- odkaz na příslušnou právní normu, podle které úschova probíhá;
- časovou lhůtu po kterou musí být účetní záznam archivován;

- identifikaci umístění účetních záznamů v průběhu běžného účetního období;
- identifikaci umístění uschovaných účetních po uzavření účetního období;
- osobu odpovědnou za úschovu účetních záznamů;
- systém skartačního řízení;
- osoby odpovědné za skartační řízení.

V případě archivace ostatních dokumentů vzniklých z činnosti účetní jednotky tj. například zakladatelské dokumenty – zřizovací listiny, statuty účetní jednotky, organizační či provozní řády a schémata, výroční zprávy, statistické výkazy atd. účetní jednotka uschovává – archivuje – na základě zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě. Soupis archiválií, časové lhůty, postupy související s archivací dokumentů a jejich umístěním, zodpovědné osoby a skartační řízení pak směrnice zpracovává analogicky k systému úschovy účetních záznamů.

### **3.5.9 Postupy a organizační zajištění účetní závěrky**

Účetní závěrku lze považovat za hlavní výsledek účetnictví a celoroční práce běžného účetního období. Jako taková s sebou nese celou řadu činností, které je nutné v rámci zpracování účetní závěrky provést a účetní jednotka je nesmí ani vynechat ani opominout, neboť by to mohlo výrazný průlom do účetních zásad věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Povinnost sestavit účetní závěrku definuje zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve své části III. Významný vliv na průběh a zpracování účetní závěrky však mají jednotlivé prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví – pro příspěvkové organizace to již zmiňovaná vyhláška č. 410/2009 Sb. Součástí postupů pro účetní závěrku je také účetní uzávěrka, kterou definuje zákon o účetnictví v § 17 a pro příspěvkové organizace pak velmi podrobně Český účetní standard č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Hlavním účelem této směrnice je podle Sotony [12] sestavení účetní závěrky účetní jednotky v souladu s platnými právními předpisy. Směrnice tak de facto identifikuje a popisuje všechny činnosti, které je nutné v rámci účetní závěrky provést tak, aby byly naplněny všechny požadavky platných právních norem. Kovalíková [5] směrnici nazývá „Harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky za

období“, a jak již název napovídá, jde taktéž o seznam resp. chronologický postup prací směřujících k vyhotovení účetní závěrky. Podle Sotony [12] je k sestavení účetní závěrky nutné provést následující činnosti:

1) Zaúčtování všech účetních operací souvisejících s účetním obdobím – v rámci tohoto kroku jde zejména o provedení inventarizace majetku a závazků, časové rozlišení nákladů a výnosů, účtování dohadných položek, účtování opravných položek, účtování rezerv, účtování kurzových rozdílů, účtování reálných hodnot (způsoby oceňování) u majetku a závazků dle § 27 zákona o účetnictví, účtování o zůstatku účtové skupiny 43 – Výsledky hospodaření, účtování odložené daně apod.

2) Výpočet daně z příjmu právnických osob a její zaúčtování do účetnictví – zaúčtování daně z příjmů za uzavírané účetní období musí být promítnuto do účetnictví ještě před vlastní účetní závěrkou, neboť tento účetní případ ovlivňuje finální výsledek hospodaření účetní jednotky v období.

3) Účetní uzávěrka – obsahuje vlastní uzavření účetních knih dle § 17 zákona o účetnictví a ČÚS č. 702 tj. uzavření rozvahových účtů na účet 492 – Konečný účet rozvahový, převod výsledkových účtů na účet 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období, a otevření účetních knih v novém účetním období na účtu 491 – Počáteční účet rozvahový.

4) Sestavení účetní závěrky – u příspěvkové organizace účetní závěrky povinně podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. obsahuje:

- **rozvahu** definovanou v příloze č. 1 vyhlášky;
- **výkaz zisku a ztráty** definovaný v příloze č. 2 vyhlášky;
- **přílohu k účetní závěrce** obsahující až (dle typu příspěvkové organizace) 23 výkazů definovaných v příloze č. 5 vyhlášky;  
Pro příspěvkové organizace, které mají více než 100 mil. Kč v aktivech, pak ještě:
  - **přehled o peněžních tocích** definovaný v příloze č. 3 vyhlášky;
  - **přehled o změnách vlastního kapitálu** definovaný v příloze č. 4 vyhlášky.

5) Další činnosti spojené s účetní závěrkou - u příspěvkových organizací se jedná zejména o činnosti spojené s odesláním dat účetní závěrky do Centrálního systému účetních informací státu (Státní pokladna) technickými prostředky a přenosovými cestami dle vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě

vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů.

Kromě výše uvedeného postupu by podle Kovalíkové [5] měla směrnice dále obsahovat:

- seznam všech účetních sestav a dokladů nutných pro vypracování účetní uzávěrky, daňového přiznání a účetní závěrky;
- seznam nutných kopií ostatních dokladů a podkladů (mzdové podklady, komunikace se správcem daně, daňová přiznání minulých let apod.) významných dokumentů k účetní uzávěrce, daňového přiznání a účetní závěrce;
- termíny pro provedení účetní uzávěrky a závěrky;
- odpovědné osoby za provedení jednotlivých kroků účetní uzávěrky, vyhotovení daňového přiznání a účetní závěrky;
- účast daňového poradce či auditora a jejich ověřování účetní závěrky.

### **3.5.10 Stanovení ukazatelů významnosti položek v účetnictví**

Účelem této vnitroorganizační směrnice identifikace míry významnosti vybraných položek v účetnictví tj. účetních zápisů na jednotlivých účtech v účetních knihách, případně účetních zápisů v podrozvahové evidenci. Směrnice navazuje na *Český účetní standard pro vybrané účetní jednotky č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech*. Ten ukazatel významnosti několikrát zmiňuje a tak i z něj vyplývá potřeba tvorby vnitřního předpisu, který by v rámci účetní jednotky tento ukazatel významnosti specifikoval. Podle bodu 4. *Syntetické a analytické účty* ČÚS č. 701 je třeba definovat významné skutečnosti, které mohou v účetní jednotce zapříčinit členění syntetických účtů na podrobnější analytické členění. Vzhledem k tomu, že směrná účtová osnova příspěvkových organizací je stanovena až na úroveň syntetických účtů, je třeba stanovit obecné pravidlo, podle kterého organizace vytváří analytické členění k těmto účtům. Analogicky podle bodu 5. *Podrozvahové účty* je třeba identifikovat ty významné skutečnosti, které jsou podstatné pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a

jejích ekonomických zdrojů a je tak třeba zachytit tyto skutečnosti na podrozvahových účtech v účtové skupině 90-99 podle §47 až § 54 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Obdobně podle bodu 6.2. *Účetní zápisy* účetní jednotka posuzuje významnost informace ve vztahu k určení okamžiku uskutečnění účetního případu. Navazující bod 6.5. přímo vymezuje nutnost tvorby směrnice i způsobu vymezení pravidel významnosti takto: *Významnost informace o skutečnosti, která je předmětem účetnictví je obecně posuzována ve vztahu k jejímu uživateli a možnosti ovlivnění jeho úsudku nebo rozhodování (§ 19 odst. 6 zákona). Uživatelem se v tomto smyslu rozumí nejen uživatel účetní závěrky sestavované účetní jednotkou, ale též uživatel účetních výkazů sestavených za Českou republiku, příp. za dílčí konsolidační celek státu. Účetní jednotka v tomto případě postupuje buď v souladu s jiným právním předpisem, nebo podle vnitřního předpisu, který stanoví pravidla významnosti, a to například způsobem stanovení procentní hranice, určením jednotlivých druhů účetních případů, stanovením jiných limitů, případně kombinací těchto způsobů.* Směrnice by tak měla postihnout a pro pracovníky účetní jednotky definovat a popsat kompletní pravidla pro identifikaci významných položek, způsobů a limitů jejich použití.

## **4. VLASTNÍ PRÁCE (PRAKTICKÁ ČÁST)**

### **4.1 Charakteristika příspěvkové organizace XYZ, p.o.**

Zkoumaná příspěvková organizace XYZ, na níž bude analyzována a aplikována teoretická část této práce je příspěvkovou organizací, kterou zřídilo statutární město Přerov za účelem komplexního zajištění školního stravování a možnosti závodního stravování postupně pro všechny ostatní školské organizace zřizované městem. Doplnkovou součástí poskytovaných služeb organizace je také zajištění cateringových služeb pro veřejnost, služeb speciálního dietního stravování pro školní stravování i pro veřejnost a dalších služeb hromadného stravování například jak v rámci akcí pořádaných městem.

Příspěvková organizace vznikla jako samostatný právní subjekt v roce 1995 nejprve jako samostatná školní jídelna. V následujících letech byly pod toto zařízení postupně slučovány i ostatní školní jídelny ve městě tak, že od roku 2013 existuje pouze jediné zařízení školního stravování pro celé statutární město. Statutární město Přerov, ve kterém organizace sídlí a působí, mělo k 31.12.2013 celkem 44 789 obyvatel v celkem 13 městských částech. Pro pokrytí všech školských zařízení ve městě má organizace kromě své centrály dalších 8 odloučených pracovišť. Význam zařízení není jen coby jediné organizace poskytující školní stravování ve městě, ale také jako významného dodavatele závodního stravování pro okolní firmy a hromadného stravování pro širokou veřejnost.

V následujících kapitolách se práce zaměří na detailní charakteristiku zkoumané příspěvkové organizace a to jak z hlediska předmětu její hlavní činnosti, tj. činnosti za jejímž účelem byla zřízena, tak z hlediska předmětu tzv. doplňkových činností, které jsou organizací realizovány nad rámec zřizovací listiny a jsou považovány dle živnostenského zákona za činnosti ekonomické tj. provozované za účelem dosažení zisku. Charakteristika příspěvkové organizace se v rámci této práce dále zaměří na analýzu organizace z hlediska její organizační a řídicí struktury, hlavních ekonomických ukazatelů a v neposlední řadě používaného účetního systému a jeho výstupů.

#### ***4.1.1 Předmět činnosti v hlavní a doplňkové činnosti***

**Předmět hlavní činnosti** příspěvkové organizace dle zřizovací listiny je zajištění a poskytování školního stravování dětí a žáků v době jejich pobytu ve škole, stravování zaměstnanců škol a školských zařízení. Příspěvková organizace vykonává dle zřizovací listiny tyto činnosti:

- činnosti typu školní jídelna;
- činnosti typu školní jídelna – výdejna.

Hlavní činnost organizace by mohla být dále rozdělena na

- a) **školní stravování dětí** a dále na

## b) **závodní stravování.**

Vlastní **školní stravování** je realizováno podle zákona 561/2004 Sb., zákon o předškolním, základním středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (tzv. školský zákon), na základě kterého je tato příspěvková organizace tzv. školskou organizací, která „*poskytuje služby a vzdělávání, které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách nebo s ním přímo souvisejí*“. Jako školské zařízení je také zapsána do školského rejstříku, což je zásadní fakt nutný pro výkon hlavní činnosti organizace a zejména jejího řádného financování prostřednictvím veřejných rozpočtů. V rámci hlavní činnosti – školního stravování - je organizace povinna realizovat školní stravování v intencích prováděcí vyhlášky ke školskému zákonu - u školního stravování v době výuky jde o vyhlášku č. 107/2005 Sb., o školním stravování.

V rámci školního stravování poskytuje organizace své činnosti všem školským organizacím na území města. K 31.12.2013 to bylo celkem:

- dvanáct příspěvkových organizací, které vykonávají činnost mateřské školy;
- devět příspěvkových organizací, které vykonávají činnost základní školy;
- dvě příspěvkové organizace, které vykonávají činnost střední školy;

Z hlediska **kalkulované prodejní ceny** v hlavní činnosti platí, že strážník v rámci školního stravování v době výuky hradí pouze přímé náklady na nákup potravin a nehradí ostatní mzdové (osobní) ani věcné náklady související s výrobou jídla. Mzdové náklady jsou organizaci refundovány ze státního rozpočtu v rámci příspěvku na mzdy od vyššího územního správního celku. Ostatní věcné náklady jsou organizaci pokryty v rámci ročního příspěvku na provoz poskytnutému z rozpočtu obce.

Vzhledem k tomu, že organizace je plátcem DPH, hraje při výpočtu kalkulované prodejní ceny roli také **daňové hledisko** resp. příslušná sazba DPH, která má přímou závislost na tom, zdali je služba uskutečňována v rámci činnosti hlavní či doplňkové. Školní stravování poskytované v době výuky je podle § 51 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně na



vstupu. Z toho plyne, že v rámci úplaty za školní stravování v době výuky není k prodejní ceně připočítávaná částka DPH.

V rámci hlavní činnosti – **závodního stravování** – je předmět hlavní činnosti organizace co by zařízení školního stravování přesně vymezen § 119 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon). Podle něj zařízení školního stravování mohou zajišťovat také stravování zaměstnanců škol a školských zařízení a stravovací služby i pro další osoby, a to za úplatu. Organizace je tak rámci své hlavní činnosti oprávněna zabezpečit závodní stravování pro svoje zaměstnance a další osoby v souladu s ustanovením § 33 zák. č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a ustanoveními prováděcí vyhlášky § 2 a § 3 vyhlášky č. 84/2005 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřízených územními samosprávnými celky.

V rámci závodního stravování poskytuje organizace své činnosti zaměstnancům všech školských organizací na území města, jak bylo popsáno výše, ale také zaměstnancům místní samosprávy a ostatním organizacím a zařízením města. K 31.12.2013 to bylo celkem:

- dvanáct příspěvkových organizací, které vykonávají činnost mateřské školy;
- devět příspěvkových organizací, které vykonávají činnost základní školy;
- dvě příspěvkové organizace, které vykonávají činnost střední školy;
- magistrát města;
- městská policie;
- městská knihovna;
- kulturní a informační služby města;
- technické služby města;
- sociální služby města.

**Kalkulovaná prodejní cena** v rámci závodního stravování je realizována obdobně jako v rámci školního stravování – strážník tj. zaměstnanec – hradí pouze přímé náklady na nákup potravin. Mzdové náklady jsou pokryty příspěvkem z kraje, ostatní věcné

náklady příspěvkem na provoz z rozpočtu obce. Činnosti závodního stravování zařazené do hlavní činnosti tak organizace poskytuje bez nároku na zisk, neboť zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v § 33b týkajícího se stravování v příspěvkové organizaci, ani vyhláška č. 84/2005 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v § 3 odst. 9 neuvádí povinnost účtovat při zajištění závodního stravování jiné organizaci zisk.

**Z daňového hlediska** však zde dochází k zásadnímu průlomů do členění hlavní a doplňkové činnosti, neboť přestože je závodní stravování považováno z hlediska legislativy i z hlediska zřizovací listiny za činnost hlavní, z hlediska zákona o DPH jde o činnost zdaňovanou základní sazbou daně. Základem daně v tomto případě je částka přijaté úplaty od strážníka. Jak bylo výše uvedeno strážník hradí v rámci závodního stravování pouze náklady na potraviny, většina organizací však poskytuje ještě k ceně stravy dotaci zaměstnavatele z fondu kulturních a sociálních potřeb podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. Částka úplaty od strážníka se tak ještě může snížit o poskytovanou dotaci z FKSP. Základem daně v těchto případech je tak i nadále pouze úplata od strážníka. V rámci kalkulované prodejní ceny je tak v hlavní činnosti – závodního stravování – nutno ke kalkulované ceně připočítávat ještě částku DPH ve výši 21% z ceny nákladů na potraviny ponížené o poskytovanou dotaci z FKSP.

**Doplňková činnost** organizace nutně navazuje na hlavní účel organizace a nesmí narušovat plnění hlavní činnosti organizace, pro který byla zřízena. Tato činnost slouží k tomu, aby organizace mohla lépe využívat své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců (viz kapitola 3.2.4. *Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech*). Doplňková činnost smí být prováděna pouze v souladu s platnými právními předpisy a v rámci oprávnění daných zřizovací listinou. Na základě zřizovací listiny organizace povoluje zřizovatel vykonávat následující činnosti, které se dají rozdělit do dvou částí:

- a) **činnosti poskytované bez nároku na dosažení zisku;**
- b) **hostinská činnosti dle živnostenského zákona.**

Mezi **činnosti poskytované v rámci doplňkové činnosti**, ale bez nároku na dosažení zisku zřizovací listina povoluje vykonávat:

- výrobu a prodej svačin pro děti základních škol;
- maloobchodní prodej nápojů pro děti;
- provoz školních bufetů a kantýn;
- stravování důchodců.

Ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů jde o činnosti obce spočívající ve vytváření podmínek pro rozvoj sociální péče a pro uspokojování potřeb svých občanů a není tak nutné plnit podmínku dosažení zisku v rámci takto stanovených činností.

**Hostinská činnost** provozovaná na základě živnostenského zákona je poskytována výhradně na ekonomické bázi a jejím účelem je docílit efektivnějšího využití majetku a volných kapacit organizace a z podstaty podnikatelské činnosti také dosahování zisku. Tato činnost je dle zřizovací listiny prováděna pouze na základě kalkulovaných cen, jejichž nákladové hledisko tvoří minimálně úroveň úplných nákladů na výrobu jídla a kalkulovaného přiměřeného zisku. V rámci hostinské činnosti organizace realizovala k 31.12.2013 výrobu a dovoz závodního stravování pro 3 firmy výrobního charakteru, které mají sídlo ve městě, a cca 6 živnostníků a osob podnikajících na základě speciálního oprávnění s provozovnou v nejbližším okolí.

U tohoto typu organizace je třeba věnovat pozornost **případům, kdy se z předmětu hlavní činnosti může stát předmět činnosti doplňkové**. Tato změna výše popisované členění hlavní a doplňkové činnosti v organizaci významně deformuje a má zásadní **dopad na výši kalkulované prodejní ceny a také na režim zdanění** příslušného plnění daní z přidané hodnoty. Typickým případem je v rámci **školního stravování** situace, kdy poskytovanou stravu odebírá strážník nikoliv v době výuky, ale mimo ni. Tyto situace nastávají, pokud strážník odebere stravu např.:

- v době své nemoci;
- v době vyhlášeného ředitelského volna;
- v období prázdnin.

V těchto případech již nejde o činnost hlavní, ale automaticky dochází k přesunutí těchto plnění do činnosti doplňkové s dopadem jak na kalkulovanou prodejní cenu – strávník pak hradí veškeré náklady související s výrobou (náklady na potraviny, mzdové náklady, ostatní věcné náklady), tak na příslušný režim zdanění daní z přidané hodnoty. Z hlediska daně z přidané hodnoty již nejde o uskutečněné plnění osvobozené bez nároku daně na odpočet, ale o uskutečněné plnění zdaňované příslušnou sazbou daně odvíjející se od režimu výdeje stravy (odběr na jídelně v základní sazbě, odběr do jídlonosiče ve snížené sazbě).

Obdobná situace nastává také u **závodního stravování**, kdy mohou nastat situace, kdy strávník odebírá jídlo mimo režim závodního stravování – např. v době nemoci – platí pak analogická změna přesunu plnění z činnosti hlavní do činnosti doplňkové včetně dopadu na kalkulovanou prodejní cenu (strávník hradí veškeré náklady tj. i náklady mzdové a věcné) a změnu režimu zdanění daní z přidané hodnoty (sazba daně z přidané hodnoty se i zde řídí režimem výdeje a základem daně je celková kalkulovaná cena stravy, neboť již nemůže být poskytnuta ani zaměstnanecká dotace z fondu kulturních a sociálních potřeb).

#### **4.1.2 Organizační a řídicí struktura**

Příspěvková organizace XYZ, p.o. měla k 31.12.2013 celkem 83 zaměstnanců. Z hlediska organizační a řídicí struktury je uplatňována liniová (lineární) organizační struktura.

#### **Ředitelství**

Nejvyšší řídicí stupeň organizace reprezentuje **ředitel příspěvkové organizace**, který je zároveň jejím statutárním orgánem podle § 164 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon. Ředitel rozhoduje ve všech záležitostech příspěvkové organizace týkající se poskytování služeb dle zřizovací listiny a odpovídá za to, zda poskytované služby jsou v souladu s požadavky školského zákona. Ředitel organizace je jmenován podle § 166 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, na základě konkursního řízení vyhlášeného

zřizovatelem příspěvkové organizace. **Zřizovatel** plní funkci orgánu, který je nadřízen zaměstnavateli v oblasti pracovněprávních vztahů, přesto však rozhoduje i o důležitých strategických a koncepčních otázkách a měl by tak být de facto zahrnut i do liniové organizační struktury. Ředitel je v případě nepřítomnosti zastupován vedoucím provozu centrálního pracoviště příspěvkové organizace.

### **Ekonomicko-provozní úsek**

Ekonomická část úseku je reprezentována hlavním ekonomem organizace a dvěma pomocnými účetními. Náplní práce ekonomického úseku je komplexní zpracování účetnictví organizace, centrální evidence všech plateb od strážníků, vedení ekonomické dokumentace, vedení personálních agend, evidence majetku, činnosti související s inventarizací majetku a závazků a zpracování a předání souhrnných účetních a finančních výkazů v rámci čtvrtletních mezitimních a roční řádně účetní uzávěrky. Hlavní ekonom je také zodpovědný za veškerou komunikaci se zřizovatelem a nadřízenými rozpočty co se příspěvků na provoz a mzdy týče a zároveň za řádné odevzdání účetních a finančních výkazů do nadřízených systémů – system Automat Gordic u zřizovatele a Centrálního systému účetních informací státu v systému Státní pokladny MFČR. Mzdová agenda je zpracovávána externí firmou.

Provozní část úseku je reprezentována hlavním provozním manažerem organizace, jemuž jsou podřízeni všichni vedoucí provozů.

### **Vedoucí provozů**

V rámci liniové struktury vykonávají vertikální liniové řízení vedoucí jednotlivých provozů. V organizaci je kromě centrálního pracoviště dalších 8 dislokovaných pracovišť – provozů. Celkově je tak vedoucím pracovník ekonomicko-provozního úseku potažmo řediteli organizace podřízeno 9 vedoucích provozů. Vedoucí provozů zodpovídá za svěřený provoz jako celek a to jak z hlediska provozně-výrobního, tak z hlediska administrativně-správního.

### **Administrativní pracovník provozu**

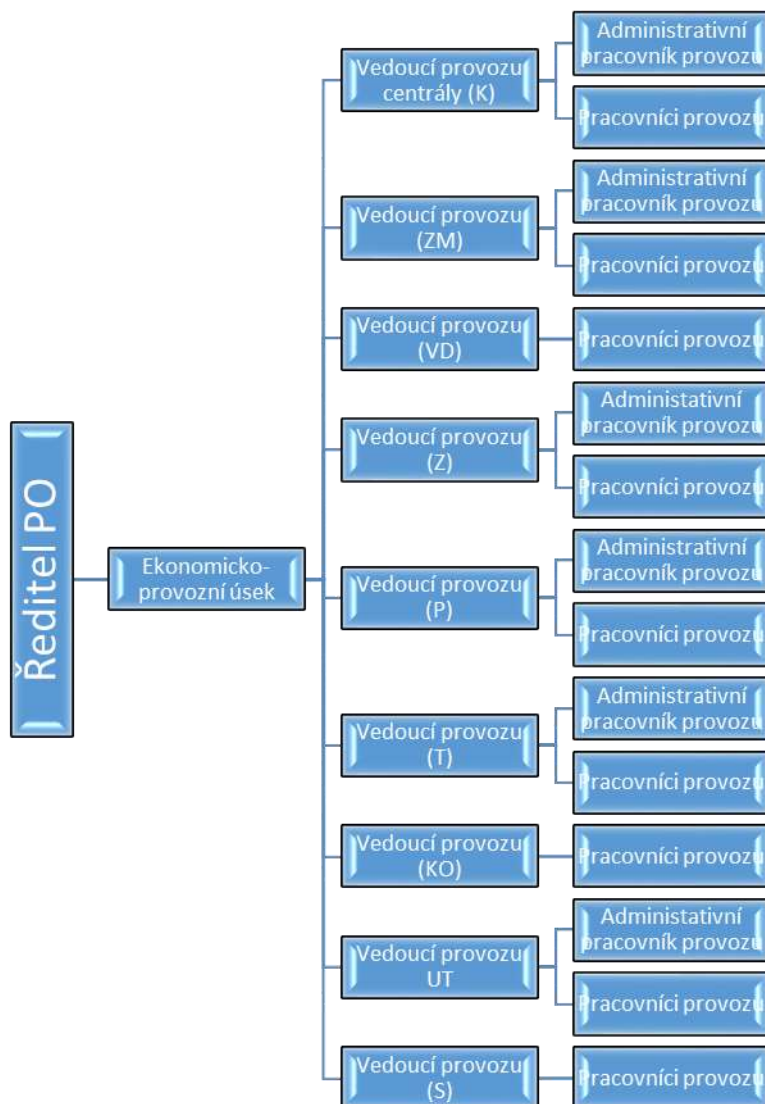
Součástí každé provozovny je obvykle jeden administrativní pracovník provozu, který je přímo podřízen vedoucímu provozů. Ten zodpovídá za řádné zpracování skladové

evidence a za evidenci objednávek a plateb od strážníků. Tato evidence se vede v programových nástrojích z nichž se měsíčně provádí export do účetního systému organizace, tištěné podklady jsou předány ke zpracování do ekonomického úseku. V případech některých menších provozoven vykonává funkci administrativního pracovníka provozu přímo vedoucí provozu.

### **Výrobní úsek**

Zaměstnanci výroby (skladníci, kuchaři, pomocné síly v kuchyních, pracovníci úklidu) v rámci jednotlivých provozů jsou podřízeni vedoucímu provozů. Jejich činnosti odpovídají provozně-výrobní náplni jednotlivých pracovišť příspěvkové organizace.

Celkové schéma liniové řídicí struktury organizace XYZ, p.o. je znázorněno na přiloženém obrázku.



Obr. 1. Schéma řídicí struktury příspěvkové organizace XYZ, p.o.

#### 4.1.3 Hlavní ekonomické ukazatele

Z hlediska hospodaření lze příspěvkovou organizaci XYZ, p.o. charakterizovat pomocí následujících hlavních ekonomických ukazatelů.

Celkové výnosy z hlavní činnosti činili v roce 2013 31 mil. Kč. V tomto roce se výrazně zvýšily, k čemuž došlo díky další akvizici třech zbývajících samostatných školních jídelen ve městě. Zvýšili se tak téměř o 43% výnosy z hlavní činnosti, ale zároveň také výnosy z transferů, které jsou pevně vázány krajským normativem na počet

stravovaných dětí a studentů v rámci školního stravování. Výnosy z doplňkové činnosti činili v roce 2013 15 mil. Kč a vrátili se tak na původní úroveň z roku 2010. V letech 2011 a 2012 zaznamenala organizace propad ve výnosech z doplňkové činnosti cca o 16% resp. 27% oproti letům 2010 resp. 2013. Náklady organizace se dlouhodobě pohybují přímo úměrně výnosům z obou činností. V rámci hlavní činnosti tak organizace zaznamenává dlouhodobě vyrovnané hospodaření (s výjimkou roku 2012). V doplňkové činnosti je příspěvková organizace dlouhodobě v zisku. Výsledek hospodaření činil v roce 2013 482 tis. Kč, v roce 2010 309 tis. Kč, avšak v roce 2012 pouze 125 tis. Kč a v roce 2011 dokonce jenom 23 tis. Kč, což vyplývá z výše popisovaného propadu v tržbách v obou letech.

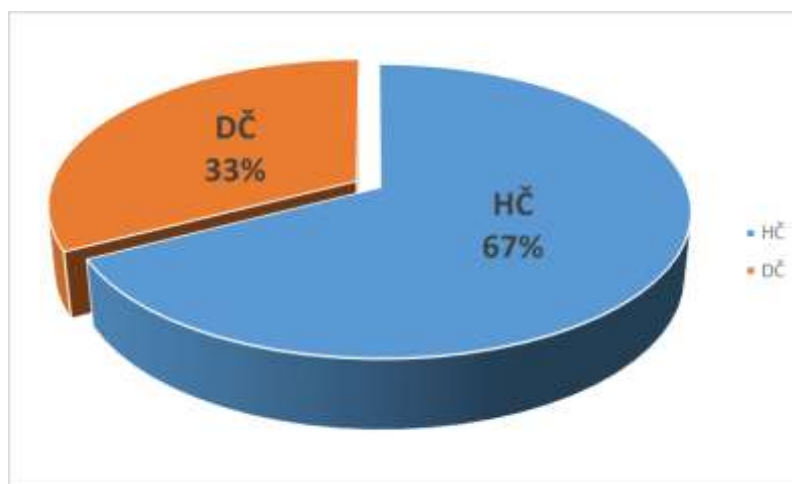
Podrobný přehled o celkových výnosech a nákladech v letech 2010 až 2013 podává následující tabulka.

	2013		2012		2011		2010	
	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ
<b>Celkové výnosy</b>	<b>30966</b>	<b>15025</b>	<b>21406</b>	<b>12897</b>	<b>20193</b>	<b>11753</b>	<b>18516</b>	<b>15310</b>
Výnosy z činnosti	16377	15025	11487	12897	10118	11753	9193	15310
Výnosy finanční	13	0	15	0	13	0	16	
Výnosy z transferů	14576	0	9904	0	10062	0	9307	0
<b>Celkové náklady</b>	<b>30965</b>	<b>14543</b>	<b>21286</b>	<b>12772</b>	<b>20193</b>	<b>11730</b>	<b>18516</b>	<b>15001</b>
Náklady z činnosti	30965	14474	21286	12665	20193	11692	18516	14875
Náklady na transfery	0	0	0	0	0	0	0	0
Daň z příjmů	0	69	0	107	0	38	0	126
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>1</b>	<b>482</b>	<b>120</b>	<b>125</b>	<b>0</b>	<b>23</b>	<b>0</b>	<b>309</b>

Tab. 1. Vybrané ukazatele hospodaření v letech 2011 – 2013 (v tisících Kč)

Poměr tržeb z hlavní a doplňkové činnosti v roce 2013 znázorňuje následující graf.





Graf 1. Poměr hlavní a doplňkové činnosti příspěvkové organizace XYZ, p.o. v roce 2013

Z hlediska rozložení aktiv a pasiv tvoří nejvýznamnější část aktiv hmotný majetek organizace ve výši 36430 tis. Kč. Další významnou položku v aktivech tvoří prostředky v pokladnách a běžných účtech organizace ve výši 6306 tis. Kč. Z hlediska pasiv je významnou položkou kromě vlastního jmění organizace hodnota závazků k dodavatelům 1541 tis. Kč a závazků k odběratelům (strávníků), zúčtovaným jako přeplatky stravného na účtu 324 ve výši 3046 tis. Kč. Celkový přehled aktiv a pasiv je zobrazen pro rok 2013 v následující tabulce:

<b>Aktiva</b>	<b>44879</b>	<b>Pasiva</b>	<b>44879</b>
<b>Stálá aktiva</b>	<b>36430</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>37886</b>
Dlouhodobý nehm. majetek	0	Jmění účetní jednotky	36426
Dlouhodobý hm. majetek	36430	Fondy účetní jednotky	977
Dlouhodobý fin. majetek	0	Výsledek hospodaření	483
Dlouhodobé pohledávky	0	Výsledek hospodaření min. období	0
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>8449</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>6993</b>
Zásoby	1524	Rezervy	0
Krátkodobé pohledávky	619	Dlouhodobé závazky	0
Krátkodobý fin. majetek	6306	Krátkodobé závazky	6993

Tab. 2. Rozložení aktiv a pasiv v roce 2013 (v tisících Kč)

#### 4.1.4 Účetní systém a jeho výstupy

Výhradním dodavatelem informačního systému v organizaci XYZ, p.o. je firma Veřejná infomační služba, spol. s r. o., která se specializuje na programové vybavení pro

příspěvkové organizace školského typu. Informační systém organizace tvoří čtyři samostatné programy:

- **SW Účtárna** – zajišťuje zpracování účetnictví v centrále organizace;
- **SW Stravné** – zajišťuje evidenci předpisů plateb (objednávek) a plateb od strážníků na všech provozech;
- **SW MSklad** – zajišťuje evidenci skladového hospodářství, evidenci přijatých faktur za nakoupené potraviny a jejich úhradu pomocí internetového bankovníctví na všech provozech organizace;
- **SW Majetek** – zajišťuje pomocnou evidenci majetku a jeho odepisování v organizaci.

Programy Stravné, MSklad a Majetek jsou pomocné účetní evidence, které svojí podstatou zajišťují individuální podrobnou evidenci dané oblasti a poskytují ucelené výstupy na periodické bázi pro zpracování podkladů do účetnictví organizace. Datové přenosy jsou mezi jednotlivými aplikacemi pomocí elektronických datových přenosů (exporty/importy), případně ručně na základě dodavatelem doporučených sestav.

Elektronické datové přenosy jsou realizovány z pohledu účetnictví takto:

- na knihu došlých faktur v účetnictví (závazky) je napojen datový výstup z pomocné evidence programu MSklad na všech provozech, ve kterém jsou zpracovávány přijaté faktury za nakoupené potraviny;
- na evidenci běžných účtů v účetnictví je napojen datový výstup z bankovního modulu programu MSklad, pomocí kterého každý provoz samostatně uhrazuje faktury za potraviny;
- na knihu vystavených faktur – pohledávek – je v účetnictví napojen datový výstup všech vystavených faktur z pomocné evidence programu Stravné, který na jednotlivých provozech zpracovává předpisy plateb (objednávky) a platby od strážníků;
- obdobně je na knihu vnitřních účetních dokladů v účetnictví napojen datový výstup všech nefakturovaných předpisů a plateb z programu Stravné;

- z programu Majetek je do modulu vnitřních účetních dokladů v účetnictví datový výstup všech v období uskutečněných pohybů majetku (pořízení, zařazení do užívání, zvýšení hodnoty, vyřazení) a jeho odpisů.

Používaný informační systém díky své jednotnosti zajišťuje jednoduchý přenos klíčových dat mezi dílčími aplikacemi. Zároveň obsahuje bohaté množství tiskových výstupů, takže je zajištěn komplexní přehled požadovaných dat nutných pro vyhotovení správných podkladů pro účetnictví.

#### **4.2 Analýza současné situace použití vnitřních účetních směrnic v organizaci**

V oblasti účetnictví a pomocných účetních evidencí má organizace v současné chvíli zpracovány následující vnitroorganizační směrnice (řazeno abecedně dle názvu směrnice použitého v organizaci):

- Cestovní náhrady;
- Časové rozlišení;
- Interní směrnice k provádění doplňkové činnosti;
- Interní směrnice k propočtu režii;
- Majetek a jeho inventarizace;
- Oběh dokladů;
- Oprávnění schvalovat a podpisové vzory;
- Organizační řád;
- Pokladní operace;
- Rozpočet FKSP;
- Směrnice k DPH;
- Směrnice k finanční kontrole;
- Spisový řád;
- Vnitřní směrnice o odpisu pohledávek (nedobytné stravné);
- Vnitřní směrnice o zpracování a oběhu účetních dokladů;
- Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišení.

Výše popsaný seznam účetních směrnic působí poněkud nejednotně až roztříštěně. Chybí jednoznačná systematika tvorby vnitřních účetních směrnic a jejich řazení do větších tematických celků popsaných v teoretická části této práce. V systému vnitřních účetních směrnic zcela chybí:

- Směrnice zpracování účetnictví tj. základní směrnice, která by na podmínky organizace přejímala a definovala obecná východiska účtování v organizaci, a která by definovala základní zásady dle platných právních norem.
- Směrnice definující účtový rozvrh organizace.
- Směrnice zabývající se účtováním zásob.
- V rámci směrnice Spisový řád chybí informace týkající se úschovy účetních záznamů a jejich skartace.
- Směrnice definující postupy a organizační zajištění účetní závěrky.

### **4.3 Analýza zabezpečení vnitřního kontrolního systému**

Vnitřní kontrolní systém dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se zákon o finanční kontrole provádí, musí být příspěvkové organizaci zřízené územním samosprávných celkem zaveden. Má tak eliminovat rizika v systému hospodaření s prostředky, kterými organizace disponuje dle schváleného rozpočtu. Konkrétní zajištění vnitřního kontrolního systému dle zákona o finanční kontrole včetně stanovení odpovědných osob a jejich podpisové vzory (příkazce operací, správce rozpočtu, hlavní účetní) je obsahem Směrnice k finanční kontrole.

V systému předávání účetních dat v organizaci však převládají i další rizika, z hlediska provozního mnohem početnější, která zákon o finanční kontrole neřeší a přesto by měly být předmětem nastavení vnitřních kontrolních mechanismů. Mezi příklady těchto rizik lze uvést:

- numerická chyba v pomocných evidencích;
- zpětná oprava do uzavřeného období v pomocných evidencích;

- s tím související chybný přenos dat z pomocných evidencí do účetnictví;
- chybné nastavení parametrů (sazby daně, kalkulační položky) v SW atd.

Většinu z výše uvedených rizik lze odhalit včasnou kontrolou vzájemných souvislostí mezi těmito stanovými a obratovými informacemi:

- stav poklady a běžného účtu v pomocné evidenci předpisů plateb za poskytované služby (stravné);
- stav předpisů plateb za poskytované služby;
- stav skutečně přijatých plateb za poskytované služby ve vazbě na předpisy;
- stav přeplatků a nedoplatků strávnicků.

Organizace tak ve vztahu k výše uvedeným rizikům souvisejících bezprostředně s účetnictvím řeší následující provozní problémy:

- a) Chyby v předávaných účetních datech z pomocných evidencí přepisů plateb a přijatých plateb za poskytované služby (SW Stravné) do nadřízeného systému účetnictví (SW Účtárna) – nedostatek systematické kontroly předávaných dat, zpětné opravy již předaných dat apod.
- b) Zjišťování inventarizačního zůstatku přeplatků a nedoplatků odběratelů na jednotlivých provozovnách – evidence se rozchází od skutečného fyzického stavu na pokladnách.
- c) Neexistence jednotného postupu všech provozoven - organizace nemá definován jednotných mechanismus a harmonogram, který souvisí se zajištěním vnitřního kontrolního systému mezi pomocnou evidencí a účetnictvím.
- d) Specifika související s problematikou daně z přidaného hodnoty v příspěvkové sféře a ve školním stravování obecně – nedostatečné informace a nejednotné podklady pro obsluhující personál způsobují chyby v nastavení v SW pomocných evidencí (SW Stravné) apod.

V těchto oblastech tak v organizaci chybí vnitřní směrnice, která výše uvedená rizika identifikovala a sjednocovala metodické postupy při tvorbě, správě a předávání těchto účetních dat. Zároveň chybí v těchto oblastech účinný vnitřní kontrolní systém tj. kontrolní body a harmonogram jejich provádění, které by výše uvedená rizika eliminovala a účinně jim předcházela.

## 5 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

V rámci navrhovaných opatření, která by měla být v organizaci přijata k eliminaci nedostatků zjištěných v předchozích kapitolách této práce, bude proveden návrh nové směrnice „*Systém zpracování účetnictví*“. Zároveň pak k eliminaci rizik souvisejících s předáváním dat z pomocných evidencí plateb do účetnictví, se specifiky vyplývajícími z fungování organizace v režimu plátce DPH a k zajištění vnitřního kontrolního systému v obou předmětných oblastech, bude proveden návrh nových směrnic „*Systém evidence a zúčtování plateb za poskytované služby*“ a „*Systém evidence a zúčtování DPH v organizaci*“. Plné znění těchto nových směrnic je uvedeno v přílohové části této práce. Následující kapitoly obsahují pouze komentář k jejich jednotlivým částem.

### 5.1 Návrh směrnice „*Systém zpracování účetnictví*“

V organizaci existuje celá řada směrnic upravujících více či méně specifické oblasti v rámci činnosti organizace, chybí však směrnice, která definuje systém zpracování účetnictví jako celek ve více obecné rovině. Všechny ostatní vnitroorganizační směrnice zaměřené na účetní problematiku pak musí navazovat na tuto základní směrnici, která definuje základní východiska pro účtování v organizaci.

Směrnice *Systém zpracování účetnictví* tak v úvodu obsahuje formální informace, které ji identifikují a zařazují do systému vnitroorganizačních směrnic v příspěvkové organizaci. Z hlediska obsahu je dále směrnice rozdělena celkem do pěti oddílů.

První oddíl se věnuje obecným úvodním ustanovením jako je účel a vymezení působnosti směrnice v rámci organizace, právní východiska pro vznik směrnice, závaznost směrnice pro pracovníky organizace a vlastní definice předmětu, který je směrnicí upravován. Vzhledem k tomu, že jde o směrnici, která by v systému vnitroorganizačních směrnic měla zastávat jedno z prvních míst, obsahuje tato část také stanovení tj. definici a popis účetní jednotky. Velká pozornost je zde věnována také

vlastní formě zpracování účetnictví tj. zejména používanému informačnímu systému, na kterém je účetnictví vedeno.

Druhý oddíl obsahuje obecné zásady, na základě kterých je účetnictví v organizaci zpracováváno. Obsahuje zásady, které vychází přímo ze zákona o účetnictví a tyto zásady definuje v podmínkách organizace. Směrnice dále popisuje účetní knihy, kterých organizace při vedení účetnictví využívá. Dále definuje základní vyhotovené sestavy, které poskytují komplexní obraz o vedeném účetnictví. Zmiňuje se také o účtovém rozvrhu a dokladových řadách. Tyto postupy jsou však však předmětem samostatných vnitroorganizačních směrnic.

Třetí oddíl dále rozvíjí konkrétní postupy v oblasti použití účetních metod. Definuje tak postupy v oblastech

- účtování o zásobách;
- účtování o nákladech, výdajích, výnosech a příjmech příštích období;
- účtování na dohadných účtech;
- účtování o majetku a jeho odpisech;
- účtování o doplňkové činnosti a metodách klíčování nákladů mezi hlavní a doplňkovou činností;
- evidenci a zúčtování plateb za poskytované služby;
- evidenci a zúčtování daně z přidané hodnoty.

Čtvrtý oddíl obsahuje ustanovení obecných východisek vnitřní finanční kontroly. Co je předmětem vnitřní finanční kontroly a jaké jsou její zásady.

V pátém oddílu se uvádí závěrečná ustanovení, která zařazují směrnici do vnitřního organizačního a kontrolního systému, definují podmínky její aktualizace a novelizace a osoby, které jsou zodpovědné za tyto změny.

Kompletní formální návrh směrnice je uveden v *Příloze č. 1 – Systém zpracování účetnictví* této práce.

## **5.2 Návrh směrnice „Systém evidence a zúčtování plateb za poskytované služby“**

Směrnice není povinnou ani obvyklou součástí vnitroorganizačních směrnic školských příspěvkových organizací. Vychází však ze specifík v této práci charakterizované organizace XYZ, p.o., které je zařízením školního stravování, na jehož hlavní předmět činnosti z hlediska účetní evidence navazuje právě evidence předpisů plateb za stravování a jejich úhrada od odběratelů (strávníků). Stejně jako jiné postupy dotýkající se účetnictví je nutné i tyto zcela specifické postupy identifikovat a náležitě popsat. A to nejen z hlediska vlastních metod a postupů, které mají být v organizaci aplikovány při správě těchto významných účetních dat, ale také s ohledem na vnitřní kontrolní mechanismy, které zaručí správnost těchto dat při vstupu do účetnictví.

Z hlediska jejího zařazení do interního systému vnitroorganizačních směrnic v příspěvkové organizaci, je směrnice hned v úvodu opatřena údaji, které obsahují formální náležitosti směrnice a poskytují komplexní informace o jejím umístění, odpovědných osobách a vzniku. Z hlediska obsahového je směrnice rozčleněna do čtyřech oddílů.

První oddíl se věnuje obecným úvodním ustanovením jako je vymezení působnosti směrnice v rámci organizace, legislativní východiska pro vznik směrnice, závaznost směrnice pro pracovníky organizace a vlastní definice předmětu, který je směrnici upravován.

Druhý oddíl se zabývá obecnými východisky, které vyplývají z hlavního předmětu činnosti organizace, a je třeba je v návaznosti na účetní postupy identifikovat a v dalších částech směrnice podrobně popsat. Směrnice tak popisuje způsob a metody účtování stravného, organizační zajištění evidence předpisů plateb za stravné a způsoby výběru úhrad za tyto služby, popisuje používané programové vybavení apod. Vzhledem k tomu, že organizace je plátcem DPH, který dále evidenci komplikuje, zabývá se tato část směrnice také základními východisky uplatňování DPH při evidenci a zúčtování stravného v zařízení školního stravování.



Třetí oddíl směrnice obsahuje již konkrétní postupy, které je třeba aplikovat tak, aby došlo ke správnému přenosu účetních výstupů z pomocných evidencí do účetnictví organizace. Jsou tak definovány základní sestavy z pomocných evidencí plateb za stravné, které jsou nezbytné pro přesnost údajů do účetnictví. Velký prostor je věnován detailnímu popisu metodiky kontrol a jejich harmonogramu, tak aby byla zajištěna kontinuita dat mezi pomocnou evidencí plateb a účetnictvím. Směrnice tak obsahuje významnou část kontrolního systému organizace, který se váže na evidenci a výběr plateb za poskytované služby.

Čtvrtý oddíl směrnice se věnuje již jen závěrečným ustanovením.

Vyhotovením této směrnice je zajištěna jednoznačnost, trvalost a interní normativní platnost těchto postupů a části vnitřního kontrolního systému v této specifické oblasti činnosti organizace. Kompletní formální návrh směrnice je uveden v *Příloze č. 2 – Vnitroorganizační směrnice „Systém evidence a zúčtování plateb za poskytované služby“* této práce.

### **5.3 Návrh směrnice „Systém evidence a zúčtování DPH v organizaci“**

Vzhledem k tomu, že problematika daně z přidané hodnoty ve školské příspěvkové organizaci téměř není popsána odbornou literaturou a specifika školního a závodního stravování z pohledu daně z přidané hodnoty nejsou uvedeny ani v zákoně o DPH ani v jiných prováděcích předpisech, je vhodné tuto zcela marginální oblast plátcovství DPH alespoň komplexně popsat pro dotčené pracovníky v organizaci formou vnitroorganizační směrnice.

Stejně jako v předchozích případech obsahuje nová směrnice v úvodu formální náležitosti, které směrnici identifikují v systému vnitroorganizačních směrnic v příspěvkové organizaci. Vlastní obsah směrnice je pak rozdělen do pěti oddílů.

První oddíl se analogicky s předchozími dvěma směrnicemi věnuje obecným úvodním ustanovením jako je vymezení působnosti směrnice v rámci organizace, legislativní východiska pro vznik směrnice, závaznost směrnice pro pracovníky organizace a vlastní definice předmětu, který je směrnicí upravován. Vzhledem ke zcela specifickému předmětu, obsahuje směrnice v první části také přehled používaných daňových pojmů, se kterými bude dále směrnice pracovat.

Ve druhém oddíle je věnována pozornost podrobnému popisu normativních východisek a ustáleným postupům, které se uplatňují při zdaňování stravovacích služeb daní z přidané hodnoty v případě školské příspěvkové organizace. Je zde definován rozdíl mezi stravovací službou a dodáním zboží dle zákona o DPH a jeho vlivu na uplatňovanou sazbu daně na výstupu. Podrobně je popsána problematika daně z přidané hodnoty z pohledu jednotlivých skupin činností, které organizace zajišťuje, ať už jde o školní stravování, vlastní i cizí závodní stravování, poskytování služeb cizím odběratelům. Vzhledem k tomu, že okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu není jen okamžik poskytnutí služby nebo dodání zboží, ale také okamžik přijetí platby na toto plnění, je ve směrnici věnován prostor také postupům, které souvisejí s uplatňování daně z přidané hodnoty při výběru peněz od strávníků. Prostor je věnován také problematice daně z přidané hodnoty ve skladovém hospodářství a v evidenci nákladů na potraviny v souladu s vyhláškou o školním stravování (tzv. finanční bilance) a vlastním postupům při výpočtu a tvorbě kalkulací jídel.

Třetí oddíl směrnice se zaměřuje na problematiku zdanitelných plnění z hlediska jejich klasifikace v organizaci, zejména pro účely krácení daně na vstupu koeficientem, správné daňové evidence v účetnictví organizace a povinných podkladů pro účely daňového přiznání.

Čtvrtý oddíl je věnován zajištění vnitřního kontrolního systému organizace při správném zúčtování daně z přidané hodnoty a zejména v zajištění správnosti a kontinuity dat v jednotlivých částech informačního systému, který organizace pro výkon a správnou evidenci svých činností používá.

Pátý oddíl směrnice je opět věnován závěrečným ustanovením.

Kompletní formální návrh směrnice je uveden v *Příloze č. 3 – Vnitroorganizační směrnice „Systém evidence a zúčtování DPH v organizaci“* této práce.

#### **5.4 Zhodnocení organizačního a ekonomického vlivu navrhovaných opatření v organizaci**

Existence výše popsaných nových směrnic může ovlivnit organizační a přeneseně také ekonomickou efektivitu fungování organizace hned v několika oblastech.

Směrnice identifikují rizika, která je nutno v rámci vnitřního kontrolního systému organizace eliminovat. Směrnice zároveň definují postupy, kterými lze těmto rizikům předcházet, a dále podmínky a vlastní harmonogram, kdy mají být v organizaci tyto postupy uplatňovány.

Organizace má celkem celkem 9 dislokovaných provozů a je nutné pro vysoce specializované administrativní pracovníky zajistit systém edukace. Směrnice může plnit jak funkci edukační pro nově příchozí pracovníky, tak funkci metodickou a kontrolní pro ty stávající. Ti musí mít možnost ověřovat správnost svého postupu v klíčových situacích a zároveň musí mít stanoveny jasné postupy v rámci kontrolního systému organizace, včetně jejich přesného harmonogramu, kdy mají být tyto kontrolní body realizovány.

Směrnice mohou být významným pomocníkem v případě kontrol nadřízených orgánů ať už se strany zřizovatele, nebo orgánů finanční správy. Vzhledem ke složitosti problematiky školního stravování a plátcovství daně z přidané hodnoty v této oblasti činností municipálních firem, vzhledem k nejednoznačnosti právních norem a absenci odborné literatury a také vzhledem k nízké míře edukace u kontrolních orgánů zejména na straně zřizovatelů, může být vnitroorganizační směrnice, která výše popsanou

problematiku pojímá komplexně, významným dokumentem, o který se může pracovník organizace se opřít.

## 6 ZÁVĚR

Návrh a tvorba vnitroorganizačních účetních směrnic je často jen formálním úkonem tak, aby bylo právním předpisům učiněno za dost, a nemá žádný nebo velmi malý přesah do praktického užití směrnice pracovníky účetní jednotky. Avšak význam a účel směrnic v organizaci je přesně opačný. Musí stanovovat konkrétní pravidla a zásady, procesní podmínky, postupy a jejich harmonogram, případně rozsah povinností, odpovědnosti a pravomocí v oblasti, která jsou v rámci účetní jednotky potřebná, pro tvorbu formalizovaného normotvorného předpisu. Musí být pomůckou nejen pro vlastní pracovníky, kteří s jím mají řídit, ale také nástrojem řízení a kontroly jimi aplikovaných činností. Musí být nástrojem pro eliminaci rizik plynoucích zejména z neexistujícího nebo nesprávně fungujícího vnitřního kontrolního systému v organizaci.

Cílem této práce bylo vymezení specifické oblasti účetních směrnic v příspěvkové organizaci s přihlédnutím ke změnám nových účetních metod a postupů po reformě veřejných financí a dále na základě analýzy stavu skutečného použití vnitřních účetních směrnic a pomocí nich nastaveného vnitřního kontrolního systému v organizaci XYZ p.o. navrhnout opatření a doporučení ve formě nových účetních směrnic řešící zjištěné nedostatky.

K dosažení těchto cílů byly využity poznatky shrnuté v teoretické části této práce. Ta poskytla dostatečná teoretická východiska pro analýzu stávající situace využití vnitroorganizačních účetních směrnic ve zvolené organizaci XYZ p.o. Na základě těchto zjištění byl následně zpracován návrh třech nových směrnic, které mohou eliminovat zjištěné nedostatky. Vznikl tak návrh chybějící výchozí směrnice *Systém zpracování účetnictví*, od které se musí odvíjet všechny ostatní účetní směrnice v organizaci. Vzhledem ke specifčnosti a objemu evidence a zúčtování plateb za poskytované služby v organizaci byla navržena v souladu spoužívaným informačním

systemem vnitřní kontrolní směrnice *Systém evidence a zúčtování plateb za poskytované služby*. Ta definuje postupy a účetní metody, vhodné měsíční výstupy a mechanismy vnitřního kontrolního systému, které souvisí právě s evidencí a zúčtováním plateb v organizaci. Ve vazbě na specifika režimu daně z přidané hodnoty v činnostech, kterými se příspěvková organizace zabývá, byla navržena směrnice *Systém evidence a zúčtování DPH v organizaci*. Cílem návrhu znění všech těchto směrnic bylo pro pracovníky účetní jednotky „na míru“ popsat všechny postupy, které je nutné v organizaci v předmětné oblasti aplikovat. Dalším cílem pak bylo právě zachycení mechanismů vnitřního kontrolního systému v předmětných oblastech v organizaci.

## 7 SEZNAM POUŽITÉ ODBORNÉ LITERATURY A OSTATNÍCH ZDROJŮ

### Monografie:

- [1] Fitříková D., Musilová L., *Průvodce DPH příspěvkových a nevýdělečných organizací*, Olomouc: ANAG s.r.o., 2011. 511 s. ISBN 978-80-7263-684-6
- [2] Fitříková D., Musilová L., *DPH ve školství*, Praha: Nakladatelství PARIS, 2009. 299 s. ISBN 978-80-87173-03-9
- [3] Hanzlová O. a kol., *Vnitřní organizační předpisy pro nevýdělečné organizace*, Praha: Verlag Dashofer s.r.o., 2010
- [4] Hruška V., *Vnitropodnikové směrnice*, Praha: Bilance, 2002. 349 s. ISBN 80-86371-32-8
- [5] Kovalíková H., *Vnitřní směrnice pro podnikatele*, Olomouc: ANAG s.r.o., 2010. 267 s. ISBN 978-80-7263-604-4
- [6] Kraftová V., *DPH u veřejnoprávních subjektů, nevýdělečných organizací a ve školství*, Praha: Ortei Consulting, 2005. 73 s. ISBN 80-903605-0-5
- [7] Louša F., *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*, Praha: Grada Publishing a.s., 2006. 112 s. 80-247-1259-8
- [8] Máče M., *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*, Praha: Grada, 2010. 335s. ISBN 978-80-247-3343-2
- [9] Mockovčiaková A., Prokúpková D., Morávek Z.,: *Příspěvkové organizace 2011*, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 324 s. ISBN 978-80-7357-626-4
- [10] Mikáč J., Puškinová M., *Vnitřní předpisy, směrnice a řády ve školství: návody, správná i chybná řešení, vzory*, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 240 s. ISBN 978-80-7357-635-6
- [11] Prokúpková D. a kol., *Lexikon pro vedení účetnictví příspěvkových organizací*, Praha: Verlag Dashofer s.r.o., 2006. 1500 s. ISSN 1801-7681
- [12] Sotona M., *Vnitropodnikové směrnice 2006*, Praha: Computer Press, a.s., 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0
- [13] Svobodová J., *Účtová osnova, české účetní standardy: postupy účtování pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu : vyhláška č. 505/2002 Sb. s komentářem, návrhy účtových rozvrhů,*

*české účetní standardy s komentářem a příklady účtování, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Olomouc: Anag, 2011. 527 s. ISBN 978-80-7263-657-0*

### **Zákony:**

- [16] Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví
- [17] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
- [18] Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě
- [19] Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě
- [20] Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek
- [21] Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
- [22] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [23] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- [24] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [25] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

### **Internetové zdroje:**

Účetníkářna.cz – Účetnictví v praxi 2007/9: Vnitropodnikové účetní směrnice. Portál Účetníkářna.cz [online]. 2013 [cit. 2013-12-24] Dostupné z WWW: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>

## **8 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ**

### **Seznam obrázků**

Obrázek č. 1 – Schéma řídicí struktury příspěvkové organizace XYZ, p.o. .... 51

### **Seznam grafů**

Graf č. 1 – Poměr hlavní a doplňkové činnosti příspěvkové organizace XYZ, p.o. v roce 2013 ..... 53

### **Seznam tabulek**

Tabulka č. 1 – Vybrané ukazatele hospodaření v letech 2011 – 2013 (v tisících Kč) ..... 52

Tabulka č. 2 – Rozložení aktiv a pasiv v roce 2013 (v tisících Kč) ..... 53

## **9 SEZNAM PŘÍLOH**

- [1] Návrh směrnice „Systém zpracování účetnictví“
- [2] Návrh směrnice „Systém evidence a zúčtování plateb za poskytované služby“
- [3] Návrh směrnice „Systém evidence a zúčtování DPH v organizaci“