

Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich význam pro podnik XY spol. s r.o.

Petra Kuzníková

Bakalářská práce
2010

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra KUZNÍKOVÁ**
Osobní číslo: **M081612**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich význam pro podnik XY spol. s r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě průzkumu literárních pramenů zpracujte teoretické poznatky týkající se vnitropodnikových účetních směrnic.

II. Praktická část

- Sestavte vnitropodnikové účetní směrnice pro podnik XY spol. s r.o.
- Analyzujte význam a využití vnitropodnikových účetních směrnic v daném podniku a zhodnoťte rizika jejich absence.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] KINCLOVÁ, D. a kol. České účetní standardy pro podnikatele s komentářem. 1. vyd. Brno: CP BOOKS a. s., 2005. 48 s. ISBN 80-251-0655-1.
- [2] Kolektiv autorů Účetní souvztážnosti 2008 - 2009. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 400 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
- [3] KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele 2009. 2. vyd. Olomouc: Anag spol. s r. o., 2009. 263 s. ISBN 978-80-7263-516-0.
- [4] LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a. s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.
- [5] SOTONA, M. Vnitropodnikové směrnice 2006. 2. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **6. dubna 2010**
Termín odevzdání bakalářské práce: **21. května 2010**

Ve Zlíně dne 6. dubna 2010



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



L.S.



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby ¹⁾;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 ²⁾;
- podle § 60 ³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 ³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo –bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 6. 4. 2010

.....
.....

1) Zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Hlavním cílem této bakalářské práce je sestavení vybraných vnitropodnikových účetních směrnic pro výrobní podnik, který dosud žádnými směrnicemi nedisponoval. V teoretické části práce popisují hlavní zásady zpracování směrnic, jejich nezbytné náležitosti a možné nedostatky. Dále se věnují obecné charakteristice vybraných vnitropodnikových směrnic a jejich významu. V praktické části se zabývám sestavením stěžejních vnitropodnikových účetních směrnic pro podnik XY spol.s r.o. Následně analyzuji jejich využití a upozorňuji na možná rizika spojená s absencí vnitropodnikových směrnic v daném podniku.

Klíčová slova: vnitropodniková účetní směrnice, legislativa, účtový rozvrh, odpisový plán, účetní závěrka, inventarizace, archivace, skartace

ABSTRACT

The main tendency of the bachelor thesis is the compilation of selected internal accounting guidelines for the manufacturing company. The company haven't been disposed of any guidelines till now. The theoretical part describes the main principles of treatment guidelines, their essential elements and possible gaps. Then I describes general characteristics of selected internal guidelines and their meaning. In the practical part of the thesis I create internal accounting guidelines for the copany XY Ltd. Then I analyze the utilization of the guidelines and I notice the potential risks associated with lack of internal guidelines in the company.

Keywords: internal accounting guidelines, legislation, chart of accounts, depreciation schedule, statement of balances, inventory, archiving, destruction accounting papers

Poděkování, motto

Tímto bych chtěla poděkovat Mgr. Evě Kolářové, Ph.D., která byla vedoucí mé bakalářské práce a všem kolegům, kteří mi poskytli cenné informace v průběhu psaní mé bakalářské práce.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 LEGISLATIVA	12
1.1 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY PRO PODNIKATELE	12
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	14
2.1 ZÁSADY ZPRACOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC	14
2.2 NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC	15
2.3 PŘEHLED VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	16
2.4 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	18
2.4.1 Systém zpracování účetních záznamů.....	18
2.4.2 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh.....	18
2.4.3 Oběh účetních záznamů	19
2.4.4 Kompetence a podpisové vzory	20
2.4.5 Inventarizace majetku a závazků.....	20
2.4.6 Dlouhodobý majetek a odpisový plán	21
2.4.7 Zásoby	22
2.4.8 Kursové rozdíly	23
2.4.9 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů.....	24
2.4.10 Rezerva na opravy hmotného majetku	24
2.4.11 Harmonogram účetní závěrky	25
2.4.12 Úschova dokladů, skartace.....	26
2.5 VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC	26
2.6 NEDOSTATKY VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC	27
II PRAKTICKÁ ČÁST	29
3 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O PODNIKU XY SPOL. S R.O.	30
4 SESTAVENÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC PRO PODNIK XY SPOL. S R.O.	33
4.1 OBECNÝ VZHLED VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....	33
4.2 SMĚRNICE Č. 1 – SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ.....	34
4.2.1 Kompetence, podpisové záznamy, podpisové vzory.....	37
4.2.2 Oběh účetních dokladů.....	39
4.3 SMĚRNICE Č. 2 – ÚČTOVÝ ROZVRH.....	40
4.4 SMĚRNICE Č. 3 – INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ	41
4.4.1 Plán inventur	42
4.5 SMĚRNICE Č. 4 – ODPISOVÝ PLÁN DLOUHODOBÉHO MAJETKU	44
4.5.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	45

4.6	SMĚRNICE Č. 5 – ZÁSoby – ČLENĚNÍ, OCEŇOVÁNÍ, ZPŮSOB ÚČTOVÁNÍ	46
4.7	SMĚRNICE Č. 6 – PŘEPOČET CIZÍCH MĚN	48
4.8	SMĚRNICE Č. 7 – ZÁSADY PRO ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	49
4.9	SMĚRNICE Č. 8 – TVORBA A ČERPÁNÍ ZÁKONNÝCH REZERV NA OPRAVY DHM.....	50
4.9.1	Dodatek č. 1.....	51
4.10	SMĚRNICE Č. 9 – HARMONOGRAM ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	51
4.11	SMĚRNICE Č. 10 – ÚSCHOVA ÚČETNÍCH DOKLADŮ, SKARTACE.....	53
5	VÝZNAM A VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC V PODNIKU XY SPOL. S R.O.....	54
	ZÁVĚR	57
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	58
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	60
	SEZNAM OBRÁZKŮ	61
	SEZNAM TABULEK.....	62
	SEZNAM PŘÍLOH.....	63

ÚVOD

Hlavním cílem bakalářské práce je sestavení vybraných vnitropodnikových účetních směrnic pro výrobní podnik XY spol. s r.o. a následná analýza jejich významu a využití. Podnik dosud neměl vytvořené žádné směrnice, kterými by jasně definoval používané účetní postupy a vymezil pravomoci a odpovědnost pracovních pozic.

Současná právní úprava účetnictví výrazně zvýšila míru samostatnosti a volnosti podniku při vedení účetnictví a tím vzrostly i nároky na sestavení vnitropodnikových účetních směrnic.

Absencí vnitropodnikových směrnic podnik nejenže neplnil požadavky kladené zákonem o účetnictví, ale vystavoval se i riziku nejasného vymezení odpovědností, nekoordinovaného oběhu účetních dokladů a možné polemiky při dodržování jednotného metodického postupu v průběhu účetních období.

Na sestavení vnitropodnikových směrnic kladou důraz i kontrolní orgány posuzující účetnictví podniku. Psaná vnitřní pravidla považují za jeden z hlavních znaků důvěryhodnosti. Pokud účetní jednotka žádné směrnice nemá, může tím zapříčinit například i neuznání některých daňových výdajů.

Vzhledem k rozsáhlé činnosti výrobního podniku XY spol. s r.o. není možné v rámci bakalářské práce sestavit celý systém vnitropodnikových směrnic, které by ošetřily veškeré činnosti podniku. Zaměřila jsem pozornost na 10 stěžejních směrnic, které jsou pro danou účetní jednotku nezbytné z hlediska průkaznosti účetnictví a zajistí podniku přehlednost a trvalost účetních postupů a metod. Součástí sestavených směrnic je i návrh oběhu účetních dokladů, vymezení kompetencí a sestavení nového plánu inventur s jasně stanovenými termíny.

Při návrhu jednotlivých vnitropodnikových směrnic vycházím z firemní kultury a nepsaných pravidel podniku XY spol. s r.o. tak, aby implementace směrnic byla nenásilná, odpovídala požadavkům podniku a neminula se svým účinkem. Dbám na to, aby směrnice nebyly v rozporu s platnou legislativou. Při jejich sestavení využívám poznatků načerpaných z odborných literárních pramenů a z vlastní účetní praxe v podniku XY spol. s r.o.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LEGISLATIVA

Účetnictví je v České republice regulováno státem prostřednictvím Ministerstva financí. Účetnictví se řídí mnoha vyhláškami a podléhá mnohým zákonům, kterými je nutno se řídit a respektovat je i při tvorbě vnitropodnikových směrnic. Mimo zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) podléhají vnitropodnikové směrnice: zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákonu č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákonu č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, zákonu č. 16/1993 Sb., o silniční dani, zákonu č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků a dalším právním předpisům a aktuálním vyhláškám.

Zákon o účetnictví a prováděcí právní předpisy stanovují rozsah vedení účetnictví, a to zejména [1]:

- vymezení účetních jednotek
- předmět účetnictví
- způsob vedení účetnictví včetně aktuálního principu, zásady opatrnosti, věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a přehlednosti
- dobu vedení účetnictví, povinnosti a odpovědnost při jeho vedení
- vymezení účetních dokladů, účetních zápisů, účetních knih
- požadavky na obsah a formu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a způsoby zveřejňování
- povinnost ověřování účetní závěrky auditorem
- možnost a povinnost použití Mezinárodních účetních standardů
- povinnost a způsoby oceňování majetku a závazků
- inventarizaci a úschovu účetních záznamů

1.1 České účetní standardy pro podnikatele

Do konce roku 2003 byly účetní zásady upraveny v Postupech účtování pro podnikatele. Významné změny v oblasti účetní legislativy nastaly v roce 2004, kdy vstoupily v platnost

České účetní standardy. České účetní standardy jsou součástí české legislativy a byly Ministerstvem financí ČR publikovány ve Finančním zpravodaji číslo 11-12/2003 a pozdější tiskové opravy byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji 2-3/2004. České účetní standardy vychází z daňových zákonů, obchodního zákoníku a nesmí být v rozporu s ustanovením zákona o účetnictví.

České účetní standardy pro podnikatele (účetní jednotky účtující dle vyhlášky 500/2002 Sb.) nahradily dříve používané účetní zásady, upravené v Postupech účtování pro podnikatele. Standardy obsahují celkem 23 účetních standardů, které je účetní jednotka od roku 2004 povinna dodržovat. „*Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách dle zákona o účetnictví.*“ [2] Cílem účetních standardů je sjednocení používání účetních metod účetními jednotkami tak, aby finanční výkazy různých účetních jednotek byly porovnatelné.

„České účetní standardy pro podnikatele nejsou právním předpisem, jehož dodržování účetními jednotkami je nezbytné, jde o pouhá doporučení, o jednu z možných cest. Nic nebrání tomu, aby postupovaly jinak, po svém. Tato účetní liberalizace je ovšem vykoupena rizikem, že nebudou naplněny, resp. že budou porušeny závazné účetní zásady a principy stanovené zákonem o účetnictví a jeho prováděcí vyhláškou (které již jsou právními předpisy). Toto riziko je o to větší, že tyto právní předpisy stanovují závazná účetní pravidla v řadě případů jen volně a pouze opravdu zkušený účetní odborník dokáže posoudit, zda individuálním postupem přeci jen nedošlo k porušení závazných pravidel. Proto je vhodné a bezpečné, postupovat v souladu s Českými účetními standardy, neboť jejich použití se automaticky považuje za souladné se závaznou účetní metodikou.“ [1]

Změny v legislativě vnesly do účetnictví daleko větší volnost, čímž vzrostla i potřeba vnitropodnikových směrnic v každé účetní jednotce. V mnoha paragrafech zákona o účetnictví je odkázáno právě na vnitřní směrnici, z čehož v podstatě vyplývá povinnost účetní jednotky směrnici vydat. I přes tuto skutečnost, je ale tvorba či aktualizace vnitropodnikových směrnic v účetních jednotkách často zanedbávána a podceňována.

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

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

[11]

K hlavním účelům vnitropodnikových účetních směrnic v podniku patří používání jednotného účetního rozvrhu a přehledná úprava účetních postupů a činností. Směrnice zabezpečí dosažení jednotného způsobu oceňování, inventarizace, stejného posuzování shodných účetních případů v podniku v různých účetních obdobích, průkaznost a správnost účetních postupů. Dobře zpracované vnitropodnikové směrnice mohou přispět ke zlepšení chodu podniku.

Některé účetní jednotky dosud bagatelizují význam a přínos vnitropodnikových účetních směrnic pro řádné vedení jejich účetnictví, a tím i nutnost jejich zpracování. V. Schiffer [13] upozorňuje na skutečnost vedení nesprávného účetnictví v případě ignorace tvorby účetních směrnic. Důvodem pro sestavení vnitropodnikových účetních směrnic by však nemělo být pouze splnění podmínek daných zákonem o účetnictví, ale hlavně potřeba vnitřního řízení a kontroly účetní jednotky.

„Pokud jsou při kontrolách předloženy směrnice, probíhá kontrola mnohem snadněji, než když předloženy nejsou. Pracovníci při kontrole mají k dispozici potřebné informace a nemusí se tak často dotazovat na určité postupy a operace účetních pracovníků, případně odpovědných osob v účetní jednotce.“ [5]

Jelikož v oblasti účetnictví dochází neustále k legislativním změnám, je nezbytně nutné vnitropodnikové účetní směrnice pravidelně aktualizovat dle platných právních předpisů a neopomínat aktualizaci i při změně interních podmínek podniku.

2.1 Zásady zpracování vnitropodnikových účetních směrnic

Důležitým předpokladem pro zpracování kvalitních vnitropodnikových směrnic je důkladná znalost systému řízení podniku a účetních postupů. S vydanou směrnicí musí být zaměstnanci, kteří se jí mají řídit, včas a prokazatelně seznámeni a vydanou směrnicí respek-

tovat. Při tvorbě vnitropodnikových směrnic je doporučeno držet se těchto hlavních zásad [11] :

- Vnitřní směrnice musí být přehledná, stručná, logická, srozumitelná a jednoznačná.
- Směrnice musí, i při své stručnosti, řádně řešit vymezené postupy.
- Pro zamezení zbytečného opakování musí být stejná problematika shrnuta do společné směrnice.
- Při zpracování vnitropodnikových směrnic je nezbytné zajišťovat soulad s právními předpisy.

Vnitropodniková směrnice by nikdy neměla být pouhým konstatováním předpisů a zákonů, ale měla by vycházet z konkrétního postupu v účetní jednotce. Proto, aby plnila svůj význam musí být aktuální. Kontrolu aktuálního znění vnitropodnikových směrnic je doporučeno provádět každoročně, vždy na začátku účetního období. Aktualizace by měla proběhnout při jakékoliv změně účetního postupu, při změnách v organizační struktuře účetní jednotky a samozřejmě při novelizaci zákonů a vyhlášek vztahujících se k činnosti dané účetní jednotky.

2.2 Náležitosti vnitropodnikových účetních směrnic

Každá účetní jednotka má svá specifika , která se promítanou i do jejich vnitropodnikových směrnic. K zamezení vzniku pochybností o platnosti nebo datu účinnosti směrnice a pro jasnou identifikaci popisované problematiky dané směrnice je nutné, aby vnitropodnikové směrnice každé účetní jednotky obsahovaly alespoň těchto devět údajů, které uvádí M. Sotona [14]:

- 1) Název účetní jednotky (musí být jednoznačně určené, které účetní jednotky se vnitropodniková směrnice týká)
- 2) Název dokumentu včetně jednoznačného označení (označování směrnic je v kompetenci účetní jednotky, směrnice může být označována číslem revize nebo je možné vydat novou směrnicí, která původní nahradí)
- 3) Název směrnice (název má být výstižný, jednoznačný a stručný)
- 4) Datum vydání

- 5) Datum účinnosti (jednoznačné určení období, od kterého je směrnice platná)
- 6) Vypracoval (podpis pracovníka nebo zástupce týmu, který danou směrnicí vytvořil)
- 7) Kontroloval (podpis pracovníka, který je kompetentní zkontrolovat správnost údajů uvedených ve směrnici v souladu s právními předpisy)
- 8) Schválil (podpis osoby, která má pravomoc schvalovat vnitropodnikové směrnice, přikázat a rozhodnout o dané problematice)
- 9) Rozdělovník: seznam pracovníků (pracovních funkcí), kteří směrnicí obdrží

Ze záhlaví vnitropodnikové směrnice musí být také patrné, zda obsahuje nějaké přílohy a kde přiložené dokumenty hledat.

Jak už je zmíněno výše, vzhledem k častým novelizacím zákonů souvisejících s účetními postupy je mnohdy nutné směrnice aktualizovat či zcela přepracovat. Z tohoto důvodu, neřešíme-li novelizaci formou dodatku, se doporučuje ve směrnici uvést o kolikáté její novelizované vydání se jedná.

Pro lepší orientaci a přehlednost vnitropodnikových směrnic je doporučeno směrnice číslovat, případně seřadit v návaznosti na problematiku, kterou daná směrnice ošetřuje.

Vydá-li účetní jednotka vnitropodnikovou směrnicí, je nutné jí dodržovat a řídit se jejími pokyny. Z tohoto důvodu je vhodné uvádět v závěrečném ustanovení směrnice, kdo kontroluje její dodržování. [14]

2.3 Přehled vnitropodnikových směrnic

Jak konstatuje F. Louša [6], pokud zákon stanovuje vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána.

I když zákon o účetnictví přímo nenařizuje tvorbu vnitropodnikových směrnic, z některých předpisů je zřejmá vhodnost či dokonce povinnost stanovit vnitropodnikové zásady a postupy.

Jako interní účetní předpisy, které vyplývají z legislativy a jsou pro účetní jednotku povinné je možno uvést tyto směrnice či pravidla: [6]

- systém zpracování účetních záznamů

- zpracování účtového rozvrhu
- kompetence, podpisové záznamy, podpisové vzory
- inventarizace majetku a závazků
- odpisový plán dlouhodobého majetku
- způsob účtování zásob
- přepočítání cizích měn, kursové rozdíly
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- účtování rezerv
- úschova dokladů, skartace
- deriváty
- konsolidační pravidla

K dalším doporučeným vnitropodnikovým účetním směrnícím, které vyplývají z vlastní potřeby účetní jednotky patří: [6]

- oběh účetních dokladů
- zásady pro tvorbu a používání opravných položek, odpis pohledávek
- vnitropodnikové účetnictví
- harmonogram účetní závěrky
- používání podnikových motorových vozidel
- poskytování osobních ochranných pracovních prostředků
- stanovení norem přirozených úbytků zásob
- oceňování majetku
- provádění pokladních operací
- cestovní náhrady
- zásady reklamačního řízení

V praxi často dochází k propojení některých účetních směrnic. Ve většině případů nelze použít publikované vzory účetních směrnic bez úpravy. Téměř vždy je nutné do nich zpracovat konkrétní podmínky a pravidla daného podniku.

2.4 Obecná charakteristika vybraných vnitropodnikových směrnic

Při tvorbě účetních směrnic je nutné si uvědomit, že i v rámci povinných směrnic bude konkrétní účetní jednotka vytvářet pouze ty, pro které má opodstatnění a které jsou náplní její podnikatelské činnosti. Do každé vnitropodnikové směrnice se doporučuje zakotvit příslušný právní předpis, kterým vznikla pro účetní jednotku povinnost danou směrnicí vytvořit.

2.4.1 Systém zpracování účetních záznamů

Základ účetního systému tvoří všeobecné účetní zásady představující soubor pravidel, které je nutno dodržovat při vedení účetnictví, při sestavování účetních výkazů a účetních dokladů. Účetní zásady ve společnosti s ručením omezeným se řídí především zákonem o účetnictví, vyhláškami a Českými účetními standardy pro podnikatele. [4]

K hlavním účetním zásadám patří: věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, průkaznost účetních záznamů, zásada stálosti metod účetnictví, zásada opatrnosti, oceňování v historických cenách, návaznost účtů aktiv a pasiv, přednost obsahu před formou. [15]

„Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů, kterými jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva.“ [4]

Ve vnitropodnikové směrnicí by měla mít každá účetní jednotka zahrnuta konkrétní pravidla a účetní zásady, ze kterých vychází, a která při vedení účetnictví používá.

2.4.2 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Další povinností účetní jednotky vyplývající ze zákona o účetnictví je sestavení účtového rozvrhu na podkladě směrné účtové osnovy. Účtové rozvrhy patří mezi účetní záznamy a z hlediska kontroly mezi základní předpoklady kontrolovatelnosti účetnictví.

„Směrná účtová osnova je seznam účtových skupin, který je stanoven prováděcí vyhláškou. Účetní jednotka sestaví na jeho podkladě svůj účtový rozvrh, který se obvykle skládá

z tří místných účtů, při čemž musí dodržet označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.“ [6]

Směrná účtová osnova obsahuje pouze účty skupinové, účetní jednotka má tudíž volnost při tvorbě syntetických účtů. Při tvorbě účtového rozvrhu je nutno vycházet z potřeb konkrétní účetní jednotky tak, aby pro každý účet uvedený v jejím účtovém rozvrhu měla náplň.

Pokud účetní jednotka vyžaduje podrobnější členění, může použít v účtovém rozvrhu analytické účty. Každému účtu je nutné přiřadit řádku rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty v účetní závěrce. Účtový rozvrh musí obsahovat účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky dané účetní jednotky.

„V případě sestavení účtového rozvrhu se jedná o vysoce náročnou analytickou práci, kterou může vykonat pouze pracovník s dobrou znalostí podmínek účetní jednotky. Musí brát v úvahu všechny požadavky, které jsou na účetnictví kladeny, jak interně, tak externě. Zároveň musí být zajištěna aktualizace účtového rozvrhu.“ [14]

Zákonem o účetnictví není nařízeno každoroční sestavování účtového rozvrhu, přesto F. Louša [6] doporučuje jeho každoroční vytištění a uchování v dokumentaci účetní závěrky.

2.4.3 Oběh účetních záznamů

Jak uvádí H. Kovalíková [5], oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti:

- Třídění
- Zaeviování
- Odsouhlasení existence operace
- Číslování
- Přezkoušení správnosti
- Určení účtovacího předpisu (předkontace)
- Zaúčtování
- Úschovu účetních písemností (založení dokladů do příslušných šanonů, složek)
- Skartaci

S oběhem účetních dokladů úzce souvisí stanovení kompetencí a odpovědnosti v účetní jednotce. Oběh účetních dokladů musí být organizován tak, aby k jejich zpracování došlo v co nejkratším časovém intervalu, proto je nutné stanovit kompetence odpovědných osob tak, aby se mohly v případě nepřítomnosti zastoupit. V této souvislosti se účetní jednotce doporučuje sestavit vnitropodnikovou směrnici, která popisuje systém zpracování účetnictví, seznam účetních knih a oběh účetních dokladů od vystavení či přijetí přes zaúčtování až po archivaci. Vnitropodnikovou směrnici by měly být podchyceny veškeré možné vazby při pohybu účetních dokladů. [6]

2.4.4 Kompetence a podpisové vzory

Z ustanovení §33a odst.9 a § 8 odst. 4, zákona o účetnictví, je zřejmé, že v účetní jednotce musí být vnitropodnikovým předpisem vymezeno, která osoba je odpovědná za konkrétní druhy účetních případů a která osoba je odpovědná za jejich řádné zaúčtování.[15] Ve směrnici, která může být součástí vnitropodnikové směrnice související s oběhem účetních záznamů, by měla být jasně stanovena odpovědnost osob (pracovních pozic) za jednotlivé procesy související s pohybem, zpracováním a schvalováním účetních záznamů.

2.4.5 Inventarizace majetku a závazků

Skutečné stavy majetku a závazků zjišťuje účetní jednotka inventurou, která je součástí inventarizace. Inventarizace zahrnuje proces porovnání skutečného stavu, zjištěného inventurou, se stavy účetními.

„Inventarizace majetku a závazků má nezastupitelnou funkci či poslání při zajišťování průkaznosti a věrohodnosti účetnictví. Proto je třeba, aby její provedení odpovídalo požadavkům stanoveným v § 29, § 30 ZU, a aby účetní jednotka byla schopna prokázat její provedení. Jak vyplývá z § 29 odst. 5 ZU, jsou účetní jednotky povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.“ [13]

Jaké povinnosti při inventarizaci vyplývají ze zákona a co by nemělo chybět ve vnitropodnikové směrnici zabývající se touto problematikou vymezuje F. Louša [6] následovně:

- povinnost určit osoby odpovědné za provedení inventura a inventarizace
- povinnost určit termín, ke kterému bude inventarizace provedena, případně termíny, ke kterým bude prováděna průběžná inventarizace

- tři etapy, z kterých se inventarizace skládá, tj. inventura, srovnání zjištěných skutečností účetním stavem a zjištění, zda není důvod provést odpis hodnoty majetku nebo vytvořit opravnou položku či rezervu
- povinný obsah inventurního soupisu a kdo musí být na těchto soupisech podepsán, aby mohlo být uznáno, že inventarizace byla provedena v souladu se zákonem o účetnictví, při čemž se tento povinný obsah vztahuje jak na fyzickou, tak i dokladovou inventuru
- povinnost uložení inventarizační dokumentace po dobu pěti let
- co jsou inventarizační rozdíly a povinnost jejich zúčtování

Zákon o účetnictví požaduje vykonávat inventarizaci jedenkrát za rok, v souvislosti s účetní závěrkou.[15] Inventury je však možno provádět dle potřeby účetní jednotky i v průběhu účetního období.

2.4.6 Dlouhodobý majetek a odpisový plán

Dlouhodobý majetek je dle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. rozdělen na nehmotný, hmotný a finanční . O dlouhodobém majetku pojednává Český účetní standard pro podnikatele č. 013 a č. 014. Cílem těchto standardů je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého majetku; obsahově vymezuje dlouhodobý majetek, popisuje možné způsoby jeho ocenění, odpisování, evidence a inventarizace v souladu se zákonem o účetnictví a zákonem o daních z příjmů. [3]

V rámci povinných vnitropodnikových směrnic je zaměřena pozornost především na sestavení odpisového plánu, který je pro účetní jednotky s vlastnickým právem k majetku povinný dle § 28 zákona o účetnictví. [15] Způsob odpisování musí být v souladu s účetními metodami. Daňový zákon nabízí dvě základní metody odpisování – rovnoměrné a zrychlené, možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování a od roku 2009 (na omezenou dobu) odpisy mimořádné. Doba odpisování stanovená daňovým zákonem ne vždy odpovídá skutečné době použitelnosti konkrétního druhu majetku, proto se účtujícími jednotkám doporučuje sestavit účetní odpisy, které zachycují skutečné opotřebení.

„Na základě ustanovení § 7 zákona o účetnictví by si měly všechny účetní jednotky stanovit u každého majetku účetní odpisy a neměly by provádět pouze odpisy daňové.“ [5]

F. Louša [6] doporučuje, aby v odpisovém plánu či jiné vnitropodnikové směrnici týkající se dlouhodobého majetku byl zachycen i způsob zařazování majetku do užívání a jeho vyřazování, včetně stanovení odpovědných osob. Dále upozorňuje na významnost stanovení zásad pro určení předmětů, které budou zařazeny do dlouhodobého majetku a postupně odpisovány a předmětů, které budou zařazeny do drobného majetku a účtovány jako zásoby do spotřeby při vyskladnění.

2.4.7 Zásoby

Ocenění zásob, způsob účtování, jejich evidenci a vymezení upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 015. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. [4]

✓ Členění zásob

Jednotlivé složky zásob a jejich náplň jsou vymezené v § 9 vyhlášky 500/2002 Sb. Zásoby členíme na: materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží. Do materiálu zahrnujeme nejen suroviny a pomocné látky do výroby, ale i další předměty určené k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i nevýrobní činnosti, náhradní díly, obaly, drobný majetek a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok. [15]

Jak uvádí F. Louša [7], účetní jednotka má možnost určit vnitropodnikovou směrnici, které druhy materiálu budou účtovány při nákupu přímo do spotřeby. Tento způsob účtování je třeba dobře zvážit, protože je pak vyloučena jakákoliv další kontrola pohybu tohoto materiálu.

✓ Oceňování zásob

Při oceňování zásob používáme pravidel popsanych v Českém účetním standardu 015, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 Zákona a § 49 Vyhlášky. Zásoby se oceňují pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady. Rovněž při vyskladnění je nutno zásoby ocenit a to buď metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem. [3]

Vnitropodnikovou směrnici by měl být ošetřen způsob oceňování jednotlivých druhů zásob při pořízení a vyskladnění, a také upřesněno oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

✓ Způsoby účtování

České účetní standardy dávají účetním jednotkám možnost volby mezi dvěma možnými způsoby účtování – způsob A nebo způsob B. Dle způsobu A jsou prováděny souběžně zápisy na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Skladové karty musí obsahovat jak jednotku množství, tak i příslušné ocenění. Dle způsobu B musí být vedena evidence na skladových kartách, ale v účetnictví se účtuje při nákupu přímo do nákladů. Na účtech zásob se účtuje až při uzávěrci účetních knih. V případě účtování zásob způsobem B je nutné si uvědomit, že je během roku zkreslován hospodářský výsledek, jelikož náklady na zásoby jsou vykazovány v momentě pořízení, nikoliv v momentě skutečné spotřeby. „V případě, že bude účetní jednotka o některých zásobách účtovat způsobem B, lze tento způsob použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob a ocenění těchto zásob podle zákona.“ [5]

2.4.8 Kursové rozdíly

Co se rozumí kursovým rozdílem a jaké jsou postupy při jeho propočtu a zaúčtování vymezuje zákon o účetnictví § 24 odst. 6, § 60 vyhlášky a Český účetní standard pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly.

Účetní jednotka má při stanovení kurzu možnost volby. Pro účely ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu může použít pevný kurz nebo aktuální kurz vyhlášený ČNB. Pevný kurz musí být stanoven vnitropodnikovou směrnicí na základě kursu vyhlášeného ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán a jeho stanovená doba používání může být maximálně jedno účetní období. V případech devalvace i revalvace české měny musí být pevný kurz vždy změněn. [5]

Vydaná vnitropodniková směrnice by měla zajistit správné vyjádření kursových rozdílů při přepočtu na českou měnu u účetních dokladů, které jsou vystaveny v cizích měnách.

Jak upozorňuje M. Sotona [14], účtuje-li účetní jednotka denním kursem, je v jejím zájmu jednoznačně určit pracovníka, který bude odpovědný za denní aktualizaci a kontrolu kursu.

2.4.9 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

Účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišování se řídí příslušným ustanovením zákona o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele č. 017 a č. 019. „*Zákon o účetnictví v § 3 ukládá účetní jednotce zaúčtovat účetní případy do účetního období, se kterým věcně a časově souvisejí. O veškerých nákladech a výnosech účetní jednotka účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacené nebo přijetí.*“ [14]

O přechodných účtech aktiv a pasiv se účtuje v účtové skupině 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv. Hlediskem pro účtování časového rozlišení na těchto účtech je skutečnost, že je znám jejich účel, částka a účetní období, kterých se týkají. Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, při níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. [4]

Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody. Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se jedná o nevýznamné částky nebo u pravidelně se opakujících plateb, jejichž ponecháním v nákladech či výnosech účetní jednotka nesleduje záměrnou úpravu výsledku hospodaření. [3] Jelikož významnost či nevýznamnost částky je věcí subjektivního názoru, je důležité, aby si ve své interní směrnici účetní jednotka jasně stanovila, co je a co není významná částka a stanovený postup dodržovala při každé účetní operaci tohoto charakteru.

„*Při stanovení postupu pro časové rozlišení nákladů a výnosů je nutné vzít vždy v úvahu § 7 zákona o účetnictví, tj. zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví.*“ [5]

2.4.10 Rezerva na opravy hmotného majetku

„*Rezervy jsou nástrojem k reálnému zobrazení ekonomické situace účetní jednotky při promítnutí zásad opatrnosti.*“ [14] Rezervy zvyšují náklady v aktuálním účetním období v důsledku plánovaných budoucích výdajů, a mohou tak sloužit jako nástroj daňové optimalizace.

Rezerva na opravy hmotného majetku je rezervou zákonnou, tudíž její tvorbu a použití stanovuje § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Tvorba, čerpání a účtování rezerv se dále řídí zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů a Českým účetním standardem pro podnikatele č. 004, který bodem 3.6. účetní jednotce nepřímou nařizuje vytvořit vnitropodnikovou směrnici: „

Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání.“ [3]

Vnitropodniková směrnice by měla především vymezovat: kdy bude účetní jednotka vytvářet rezervy na opravy hmotného majetku, jakým způsobem a jak dlouho je bude tvořit, jakým způsobem a kdy je bude čerpat, zaúčtování použití rezervy, důvody a zaúčtování zrušení rezervy.

Rokem 2009 vstoupila v platnost novela zákona o rezervách, která zpřísňuje podmínky pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku. Pro rezervy, jejichž tvorba začala v roce 2009 platí, že finanční prostředky ve výši tvorby rezervy musí daňový poplatník uložit na svůj zvláštní účet a ponechat je tam pro účely financování plánované opravy. Pokud peníze na zvláštní účet neuloží, zruší celou dosud vytvořenou rezervu v následujícím období. [8]

„Tvorba zákonných rezerv na opravu hmotného majetku bývá v poslední době velmi často předmětem doměrků daně z příjmů. Každá účetní jednotka, která chce tímto způsobem snížit základ daně z příjmů, by si měla uvědomit, že se jedná pouze o tzv. hnutí daně před sebou.“ [5]

2.4.11 Harmonogram účetní závěrky

„Účetní závěrkou se obecně rozumí souhrn prací, který na konci každého roku završuje celoroční proces vedení účetnictví.“ [4]

Povinnost sestavit účetní závěrku určuje § 18 zákona o účetnictví. Podle tohoto paragrafu [15] je účetní závěrka definována jako nedílný celek, který tvoří :

- 1) rozvaha
- 2) výkaz zisku a ztráty
- 3) příloha

Účetní závěrka může dále zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotky si sestavují plán účetní závěrky, kterým se k rozvahovému dni řídí. Vypracováním této vnitropodnikové směrnice předcházejí opomenutí některých částí účetní závěrky a stanovují jasný postup, který dodržují. Směrnice musí také obsahovat termín řádné účetní závěrky a určení osob zodpovědných za sestavení účetní závěrky. [14]

2.4.12 Úschova dokladů, skartace

Úschova účetních záznamů a archivování dokladů se řídí § 31 a § 32 zákona o účetnictví a dále Zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě. H. Kovalíková [5] uvádí, že archivační lhůty uvedené v zákonu o účetnictví mají přednost před lhůtami uvedenými v zákonu o archivnictví a spisové službě, avšak podmínky předepsané zákonem o archivnictví týkající se skartace účetních písemností platí.

Vnitropodnikovou směrnicí by měla být vymezena zodpovědnost osob za archivaci účetních písemností, včetně takových písemností, na základě kterých byly účetní doklady vystaveny, a které jsou pro důkaz správného účtování potřebné. Směrnice by dále měla obsahovat podmínky pro přesun z příručního archivu do archivu umístěného mimo běžný dosah, zákonem předepsané lhůty archivace jednotlivých druhů účetních dokladů a termíny pro skartaci archivu. [6]

2.5 Význam vnitropodnikových účetních směrnic

Potřeba vypracování vnitropodnikových směrnic vyplývá nejen ze zákonných předpisů, ale i z potřeby účetní jednotky. „*Některé směrnice jsou pro podnikatele povinné a jiné se doporučují. Podnikatel, který nemá žádnou směrnici riskuje problémy.*“ [9] Účetní jednotka si může pomocí směrnic vymežit svá vlastní specifika a kompetence, zajistit jasná pravidla a plynulé zpracování účetních dokladů. Jedním z hlavních přínosů vnitropodnikových směrnic je stanovení jednotného metodického postupu, který zajistí správné posouzení účetních skutečností v konkrétním podniku a jednotné řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. [10]

Přínos vnitropodnikových účetních směrnic pro podnik vystihují následující body:

- jednoznačné vymezení účetních dokladů a písemností
- rychlý a efektivní způsob oběhu účetních dokladů včetně vymezení pravomocí
- používání přehledného a uceleného účetního rozvrhu
- dosažení jednotného způsobu oceňování
- jednotné provádění inventarizace
- jasné podmínky archivace účetních dokladů

- přehledný plán uzávěrkových prací
- snadnější kontrola účetních dokladů a jejich zaúčtování
- splnění zákonných předpisů

Propracované vnitropodnikové směrnice zkvalitní proces řízení v podniku a kladně reprezentují účetní jednotku.

2.6 Nedostatky vnitropodnikových účetních směrnic

Formální nedostatky vnitropodnikových směrnic, se kterými se můžeme setkat, vystihují následující body: [11]

- směrnice postrádají systematičnost a logičnost uspořádání, jsou nepřehledné
- směrnice není zpracována stručně, jasně a výstižně
- není sjednoceno názvosloví a výklad pojmů, vyskytuje se používání zastaralých pojmů
- směrnice obsahuje mnoho zkratk, zejména takových, které jsou známy jen užšímu okruhu pracovníků a stává se tak pro ostatní nesrozumitelnou
- ve směrnici jsou citovány různé alternativy, aniž by bylo jasně určeno, která z nich má být použita
- v účetních směrnicích jsou odkazy na oblasti, které se v konkrétní účetní jednotce nevyskytují
- kontrolním orgánům jsou předkládány opsané a nekonkretizované směrnice jiných účetních jednotek

J. Novotný [10] považuje za jeden z hlavních nedostatků přílišnou obecnost směrnic. Často se ve své praxi setkává s účetními směrnicemi, které pouze citují ustanovení zákona a neurčují konkrétní postupy. Vnitropodnikové směrnice by neměly plnit pouze funkci formální. Pokud má účetní jednotka vytvořené směrnice, měla by se jimi řídit a aktivně s nimi pracovat.

V některých účetních jednotkách jsou účetní směrnice tvořeny dodatečně, až při vyžádání kontrolním orgánem, čímž se vytrácí jejich účelnost. Taková směrnice je často i nedostatečně implementována; mnohdy o ní zaměstnanci ani neví, natož aby se jí řídili. [10]

Dalším nemalým problémem vnitropodnikových účetních směrnic je jejich nepružná aktualizace a pozbytí platnosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O PODNIKU XY SPOL. S R.O.

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Datum vzniku: 1.11.1991

Zápis do obchodního rejstříku, vedeného Krajským soudem v Brně

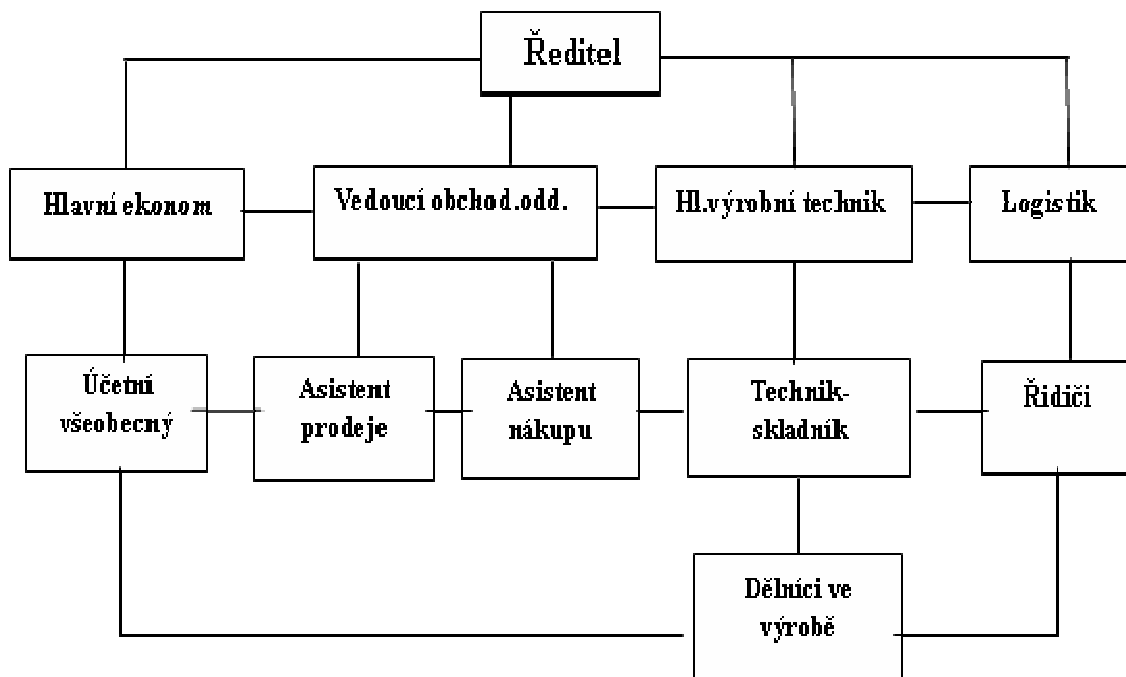
Předmět podnikání: výroba a prodej laminátů
zprostředkovatelská činnost
silniční motorová doprava nákladní
koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej

Statutární orgán: za společnost jedná a zastupuje ji jeden jednatel

Společníci: dva s obchodním podílem $1/4 = 50\,000,-\text{Kč}$ a $3/4 = 150\,000,-\text{Kč}$, u obou splaceno 100%

Základní kapitál: 200 000,-Kč

Podnik v současné době zaměstnává 37 zaměstnanců v trvalém pracovním poměru. Následující schéma (Obr. 1.) vystihuje organizační strukturu podniku XY spol. s r.o.

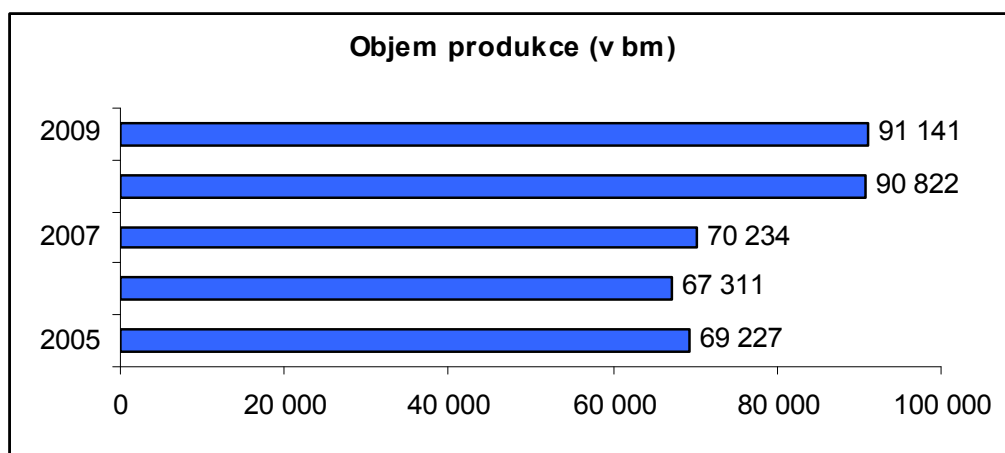


Obr. 1. Organizační struktura podniku

Zařazení podniku dle klasifikace CZ NACE (OKEČ)

Dle odvětví klasifikace ekonomických činností patří podnik XY do sekce C – Zpracovatelský průmysl, odvětví 22 22.2 22.23 – výroba plastových výrobků pro stavebnictví. V současné době svůj výrobní program podnik zaměřil především na laminátové podstavy pro střešní světlíky.

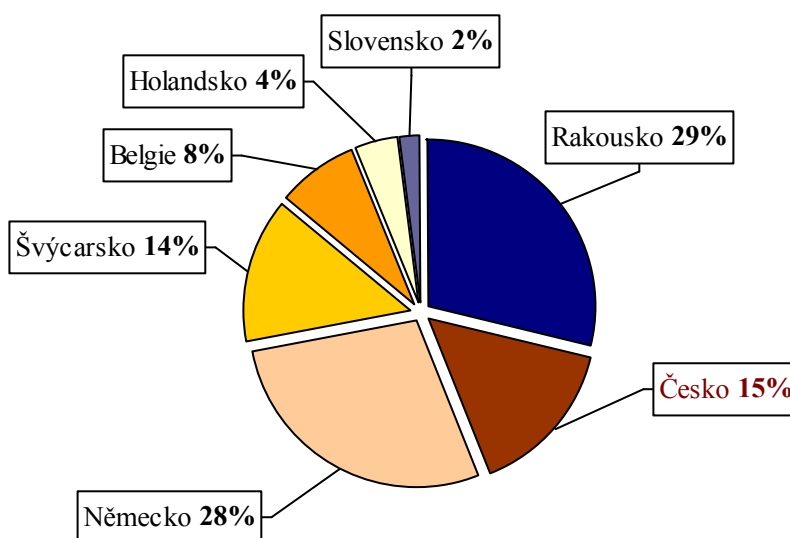
Objem produkce v letech 2005 – 2009 (v běžných metrech) zachycuje graf (Obr. 2.).



Obr. 2. Objem produkce

Podíl výrobků na trhu v roce 2009

Jak vyplývá z grafu (Obr. 3.), XY spol. s r.o. uplatňuje své výrobky převážně na zahraničním trhu. Do zahraničí směřuje v současnosti 85 % celkové produkce z čehož 71% směřuje do zemí EU a 14 % do Švýcarska. Český trh pokryje pouze 15% z celkové produkce.



Obr. 3. Podíl výrobků na trhu dle teritoria (2009)

Hospodářskou situaci podniku XY spol. s r.o. vystihují níže uvedené ukazatele (Tab. 1.) a (Tab. 2).

Tab. 1. Vybrané ukazatele hospodaření v letech 2005 – 2009 (v tisících Kč)

	2005	2006	2007	2008	2009
Celkové tržby	58 842	52 651	60 366	74 397	72 023
Tržby z prodeje HIM	1 025	0	180	70	485
Výkonová spotřeba	30 574	28 807	33 637	37 663	34 968
Osobní náklady	8 734	8 443	8 660	10 785	11 356
Odpisy DHM a DNM	2 995	2 713	2 693	3 378	2 832
EBT	16 981	7 546	15 398	17 058	17 535


Tab. 2. Rozložení aktiv a pasiv v roce 2008 (v tisících Kč)

Aktiva	95 973	Pasiva	95 973
Stálá aktiva	62 692	Vlastní kapitál	72 581
DNM	87	Základní kapitál	200
DHM	21 791	Fondy ze zisku	65
DFM	40 814	VH minulých let	58 589
Oběžná aktiva	33 067	VH běžného ú.o.	13 727
Zásoby	1 762	Cizí zdroje	23 408
Kr.pohledávky	10 868	Rezervy	6 551
Kr. finanční majetek	20 437	Kr. závazky	16 857
Přechodná aktiva	214	Přechodná pasiva	-16

4 SESTAVENÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC PRO PODNIK XY SPOL. S R.O.

Jelikož podnik XY spol. s r.o. dosud žádný vlastní systém vnitropodnikových účetních směrnic vytvořený nemá, bude hlavním cílem této práce směrnice navrhnout a implementovat do chodu podniku. Vzhledem k rozsahu práce není možné pro daný výrobní podnik sestavit veškeré vnitropodnikové účetní směrnice, které by pokryly komplexní náplň podniku. Vybrala jsem proto 10 stěžejních, které tvoří hlavní podstatu účetních případů podniku a jejichž tvorba vyplývá z legislativy.

4.1 Obecný vzhled vnitropodnikových účetních směrnic

Směrnice č. .../2010 „Název směrnice“		
Název účetní jednotky: XY spol. s r.o. Sídlo: IČO:		
Zpracoval: Kontroloval: Schválil: Rozdělovník:	Datum vydání: Počet stran: Přílohy: Datum účinnosti:	
Účel:		
Právní normy:		
Vnitropodniková úprava: <i>(konkrétní postupy, použité metody)</i>		
Za dodržování směrnice zodpovídá:		

Obr. 4. Návrh šablony vnitropodnikových účetních směrnic

Aby nedocházelo ke zpochybnění účinnosti vydané směrnice, měly by mít všechny vnitropodnikové účetní směrnice daného podniku jednotnou formální úpravu. Jednotný vzhled směrnic zajistí přehlednost i snazší orientaci ve směrnici samotné a práci se směrnicemi urychlí. Všechny vytvořené směrnice budou vycházet z výše navržené šablony (Obr. 4.).

Při zpracování jednotlivých směrnic již vynechám obecné náležitosti, které bude obsahovat každá směrnice, stručně vymezím účel a právní normy a zaměřím se především na vnitropodnikovou úpravu konkrétních směrnic.

4.2 Směrnice č. 1 – Systém zpracování účetních záznamů

✓ Účel

Popis systému zpracování účetnictví v podniku za účelem přehlednosti, průkaznosti, správnosti a trvalosti účetních záznamů.

✓ Právní normy

Zákon o účetnictví 563/91 Sb. v platném znění, Prováděcí vyhláška č. 500/02 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty 235/2004 Sb. v platném znění, České účetní standardy pro podnikatele.

✓ Vnitropodniková úprava

Účetní jednotka účtuje v podvojném účetnictví, a to vede nepřetržitě ode dne svého vzniku.

Účetnictví je vedeno na PC, v účetním programu POHODA Premium jehož autorem je česká softwarová společnost STORMWARE s.r.o.. Součástí programu je programová dokumentace a uživatelská příručka, popisující práci s programem, funkčnost programu a jeho obsluhu.

Pro zachycení účetních operací a pro přehlednou evidenci účetních dokladů využívá účetní jednotka v účetním programu POHODA Premium tyto **účetní knihy a evidence**, které po zadání účetních dat program automaticky vytvoří:

- Účetní deník, ve kterém eviduje chronologické uspořádání účetních zápisů. Účetní zápisy na jednotlivých účtech se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu.
- Hlavní kniha, kde jsou systematicky uspořádány účetní zápisy, syntetické a analytické účty podle účtového rozvrhu, prostřednictvím nichž vykazuje zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha, souhrnné obraty strany účtů MD (má dáti) a D (dal) za kalendářní měsíc a zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

- Kniha analytických účtů, které jsou součástí hlavní knihy (zápisy na syntetických i analytických účtech se provádějí zároveň - jedním vstupem).
- Kniha podrozvahových účtů, kde se sleduje najatý majetek a využívání cizího majetku, závazky a pohledávky z finančního pronájmu a pohledávky, které již byly odepsané.
- Ostatní účetní sestavy, kterými účetní jednotka eviduje účetní záznamy jsou rozděleny dle zdroje, ze kterého vstupují do účetního deníku: Kniha pohledávek v české a v cizí měně, Kniha závazků v české a cizí měně, Kniha bankovních dokladů, Evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, Evidence krátkodobého hmotného a nehmotného majetku, Skladová evidence, Pokladní kniha korunová a valutová, Mzdové sestavy, Sestava daně z přidané hodnoty. Tyto účetní sestavy tiskne účetní jednotka měsíčně, vždy 15. den následujícího měsíce.
- Výstupní sestavy, které účetní jednotka tiskne kvartálně, vždy 20. den následujícího kvartálu: Obratová předvaha, Rozvaha za daný kvartál, Výsledovka za daný kvartál, Přehled o peněžních tocích daného kvartálu.
- Výstupní sestavy, které účetní jednotka tiskne ročně ke dni účetní závěrky: Směrná účtová osnova a Účtový rozvrh, Rozvaha, Výkaz zisků a ztrát, Přehled o peněžních tocích

Mimo účetní software používá účetní jednotka tyto pomocné knihy: Knihy jízd, Servisní knihy vozidel, Kniha odeslané a doručené pošty a Kniha pracovních úrazů.

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

Aktualizace programu: po každé novelizaci zákonů je program aktualizován prostřednictvím instalačního CD. Servis vykonává dle potřeby servisní technik.

Zálohování účetních dat: účetní data jsou zálohována na pevném disku PC a současně na přenosných nosičích vždy na konci týdne. Za zálohování dat odpovídá účetní.

Okamžik uskutečnění účetního případu:

- vydané faktury - datum uskutečnění zdanitelného plnění = den vydání zboží, poskytnutí služby
- přijaté faktury – datum uskutečnění zdanitelného plnění = den přijetí zboží, služby
- pokladní doklady – den příjmu/výdaje hotovosti
- bankovní doklady – den pohybu na bankovním výpise
- interní doklady – den vzniku účetního případu

Pokud příslušné doklady vztahující se k danému měsíci účetní jednotka neobdrží do 20. dne měsíce následujícího, budou se tyto účetní případy účtovat jako nevyfakturované dodávky, oceněné dle dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

Náležitosti daňových dokladů:

- označení – název dokladu a číslo dle číselné řady
- obsah – předmět, kterého se účetní případ týká (název zboží, služby...)
- účastníci – dodavatel, odběratel (přesný název, adresa, IČO, DIČ)
- cena za měrnou jednotku a vyjádření množství
- vyčíslení základu pro DPH a DPH v tuzemské měně (CZK)
- okamžik vyhotovení, uskutečnění zdanitelného plnění, datum splatnosti
- podpisový záznam – osoby odpovědné za účetní případ, osoby odpovědné a zaúčtování případu

V případě pokladních dokladů vyhotovených na termopapíru jsou tyto doklady okopírovány a přiloženy k originálu.

Opravy účetních zápisů:

- Storno chybného zápisu v účetních knihách se provádí opravným účetním dokladem, který splňuje veškeré náležitosti dle zákona o účetnictví.
- Při ruční opravě dokladů se chybný zápis přeškrtně a v jeho blízkosti se provede zápis správný opatřený podpisem osoby odpovědné za provedení opravy a datem provedení opravy.

Uspořádání účetních zápisů: účetní doklady jsou uspořádány v číselných řadách nadefinovaných v účetním softwaru, který zaručuje nepřerušovanost dokladových řad. Účetní software zabraňuje neoprávněným změnám a úpravám.

Účetní zápisy účetních případů se provádějí v českém jazyce, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím jejich trvanlivost.

Nedílnou součástí této směrnice je:

- ✓ tabulka kompetencí s podpisovými vzory
- ✓ schéma oběhu účetních dokladů

4.2.1 Kompetence, podpisové záznamy, podpisové vzory

Předpis vymezující kompetence osob v podniku jsem zařadila jako součást vnitropodnikové účetní směrnice popisující systém zpracování účetnictví. Kompetence a odpovědnost osob (funkcí) v podniku XY spol. s r.o. bych rozdělila na čtyři hlavní okruhy:

- Kompetence zastupovat firmu a jednat jménem firmy

Z organizační struktury podniku je zřejmé, že podnik má jednoho výkonného ředitele, ten je zároveň i jednatelem společnosti a společníkem s většinovým podílem, je oprávněný zastupovat podnik a jednat jeho jménem ve všech záležitostech. Je také oprávněný stanovit si zákonného zástupce a delegovat kompetence.

- Kompetence disponovat s bankovními účty

Druhý ze společníků podniku je zároveň vedoucím obchodního oddělení a vedle jednatele společnosti má podpisový vzor v bance. Je kompetentní disponovat s bankovními účty.

- Odpovědnost za účetní případy

Odpovědnost za účetní případy nese jednatel společnosti, který ve věci podpisových záznamů na účetních dokladech delegoval pravomoc na ekonoma podniku.

- Odpovědnost za náležitosti daňových dokladů a zaúčtování účetních případů

Za dodržení zákonem stanovených náležitostí daňových dokladů a za zaúčtování účetních případů je odpovědná všeobecná účetní. Podnik má externího daňového poradce, který je plnou mocí pověřen k jednání s orgány státní správy a do jeho kompetencí spadá i kontrola zaúčtování účetních případů.

- ✓ Účel předpisu

Určení kompetencí a pravomocí osob v podniku, stanovení způsobu a podmínek, za kterých jsou pověřené osoby oprávněny rozhodovat, schvalovat, kontrolovat a zastupovat.

- ✓ Právní normy

§ 33a odst. 9 zákona o účetnictví, § 11 zákona o účetnictví

- ✓ Vnitropodniková úprava

Kompetence a pravomoci v podniku XY spol. s r.o. jsou vymezeny následovně (Tab. 3.):

Tab. 3. Kompetence a podpisové vzory

Jméno a příjmení (funkce)	Kompetence	Podpisový vzor
Adam Novák (jednatel, společník a výkonný ředitel)	<ul style="list-style-type: none"> - zastupovat firmu, jednat jménem firmy - schvalovat účetní případy - delegovat kompetence 	
Bedřich Novák (společník, vedoucí obchodního odd.)	<ul style="list-style-type: none"> - disponovat s bankovním účtem - uzavírat obchodní smlouvy do 500 000,-Kč 	
Cecil Novák (ekonom)	<ul style="list-style-type: none"> - zastupovat jednatele při schvalování účetních případů do 1 000 000,-Kč - kontrolovat vnitropodnikové směrnice 	
Dan Novák (daňový poradce – externí pracovník)	<ul style="list-style-type: none"> - zastupovat firmu při jednání s orgány státní správy (na základě plné moci) - kontrolovat zaúčtování a opravy účetních případů, náležitosti daňových dokladů, aktualizaci vnitropodnikových směrnic 	
Petra Kuzníková (všeobecná účetní)	<ul style="list-style-type: none"> - zaúčtovat účetní případy, opravit zaúčtování, vydávat vnitropodnikové směrnice 	

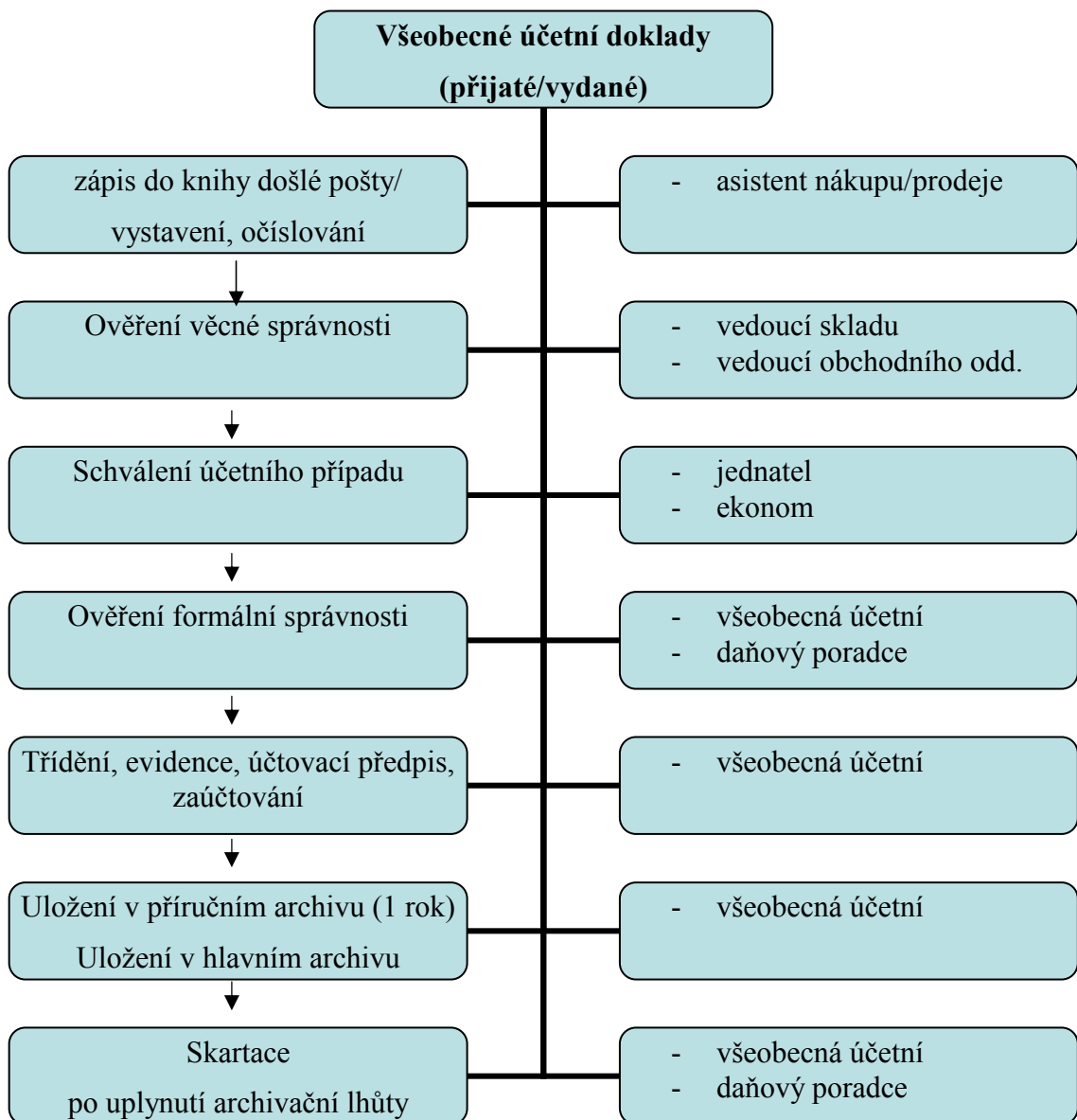
4.2.2 Oběh účetních dokladů

Schéma oběhu účetních dokladů (Obr. 5.) je stejně jako tabulka kompetencí (Tab. 3.) nedílnou součástí Směrnice č. 1.

- ✓ Účel schématu

Zorganizovat oběh účetních dokladů v podniku tak, aby ke schvalování a zpracování docházelo v co nejkratších termínech.

- ✓ Vnitropodniková úprava



Obr. 5. Návrh oběhu účetních dokladů

4.3 Směrnice č. 2 – Účtový rozvrh

Účtový rozvrh nebylo nutné v podniku XY spol. s r.o. zpracovávat, pouze jsem provedla jeho revizi a vyčlenila účty, pro které účetní jednotka neměla náplň a nepoužívala je.

- ✓ Účel

Účtový rozvrh prokazuje obsah účetních knih, slouží k interní i externí kontrole účetnictví.

- ✓ Právní normy

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 46 odst. 1 Vyhlášky 500/2002 Sb., Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ČÚS pro podnikatele č. 001

- ✓ Vnitropodniková úprava

Účtový rozvrh se řídí směrnou účtovou osnovou a byl vytvořen v účetním softwaru POHODA Premium. Skládá se z třímístných syntetických účtů a třímístných analytických účtů. Analytické účty byly sestaveny dle interní potřeby podniku tak, aby splňovaly požadavky na finanční řízení podniku. Každý účet účtových tříd 0 – 4 je přiřazen řádku rozvahy a každý účet účtových tříd 5 – 6 je přiřazen výkazu zisku a ztráty v účetní závěrce.

Analytické účty jsou tvořeny :

- **k účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek** dle konkrétního druhu majetku,
- **k účtové třídě 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry** dle konkrétní měny,
- **k účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy** dle druhu pohledávek a závazků na zahraniční a tuzemské, dle druhu daně z přidané hodnoty na základní a sníženou, dle účelu záloh, dle názvu odběratele u opravných položek,
- **k účtové třídě 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky** dle konkrétního účelu tvorby u rezerv na opravy hmotného majetku,
- **k účtové třídě 5 – Náklady** dle charakteru a účelu spotřeby, opravy či služby, dále pak na daňové a nedaňové,
- **k účtové třídě 6 – Výnosy** dle druhu výnosu, dále pak na daňové a nedaňové.

V případě potřeby je účtový rozvrh doplňován v průběhu účetního období. Účty, na kterých již bylo v daném období účtováno, nesmí být zrušeny.

Jestliže v následujícím účetním období nedojde k legislativním změnám nebo ke změně činnosti v účetní jednotce, nebude účetní jednotka vytvářet nový účtový rozvrh.

Účtový rozvrh za příslušné účetní období je uchován v tištěné podobě u účetních sestav.

4.4 Směrnice č. 3 – Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace majetku a závazků probíhá v podniku XY spol. s r.o. jedenkrát ročně, avšak není pro ni vytvořen žádný harmonogram či plán, kterým by se řídila. Sestavila jsem proto podniku XY tuto směrnici:

✓ Účel

Zjištění skutečného stavu majetku a závazků, kontrola zjištěného stavu se staven účetním s cílem posouzení věrného a poctivého obrazu účetnictví.

✓ Právní normy

Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví § 8, § 29, § 30, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS pro podnikatele č. 001 a č. 007.

✓ Vnitropodniková úprava

Inventarizace je prováděna dle plánu inventur za majetek a závazky vedené v účetnictví podniku. Inventarizaci nepodléhá režijní materiál do pořizovací ceny 100,00 Kč / ks, vyskladněný přímo do spotřeby.

Inventarizaci provádí podniková inventarizační komise ve složení: 1 předseda a 2 členové. Předseda je zodpovědný za řádné a poctivé provedení inventury a musí být přítomen na všech místech, kde se inventura provádí. Inventarizační komisi jmenuje ředitel společnosti vždy na jedno účetní období.

Za inventarizovaný majetek odpovídá hmotně odpovědný pracovník daného úseku, který je přítomen u fyzické inventury. V případě, že se nemůže fyzické inventury zúčastnit, může být zastoupen osobou, kterou sám písemně určí.

Za provedení inventarizace, dodržení stanoveného postupu a termínu odpovídá ekonom podniku.

Řádná inventarizace bude probíhat v následujících etapách:

- a) Provedení fyzické / dokladové inventury veškerého majetku a závazků tak, aby se prokázal skutečný stav ke dni účetní závěrky.
- b) Zapsání skutečných stavů do inventurních soupisů, které obsahují veškeré náležitosti dle § 30, odst. 2 Zákona o účetnictví: jednoznačné určení inventarizovaného majetku nebo závazku, podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti, podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků ke dni ukončení inventury, okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.
- c) Zjištění účetních stavů, ocenění majetku a závazků.
- d) Srovnání stavu skutečného se stavem účetním a vypracování inventarizačních zápisů dle jednotlivých kontrolovaných účtů majetku a závazků. V inventarizačním zápise bude vyčíslen zjištěný rozdíl mezi stavem skutečným a účetním, příčina vzniku rozdílu, návrh na vypořádání rozdílu, prohlášení hmotně odpovědného pracovníka a inventarizační komise k zjištěným skutečnostem.
- e) Zúčtování inventarizačních rozdílů do účetního období, za které se ověřuje stav majetku a závazků. Provedení oprav administrativních nedostatků.
- f) Ověření, zda ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni odpovídá tržním hodnotám. Rozhodnout o nutnosti tvorby opravných položek a odpisů.
- g) Zúčtovat schválené opravné položky, odpisy, změny rezerv do účetního období, za které se ověřuje stav majetku a závazků.
- h) Archivovat inventarizační dokumentaci po dobu 5 let po jejím provedení.

Nedílnou součástí této směrnice je:

- ✓ plán inventur

4.4.1 Plán inventur

Řádná inventarizace se řídí stanoveným plánem inventur (Tab. 4.). Mimořádnou inventarizaci je nutné provést v případě změny odpovědného pracovníka, po živelných pohromách, po vloupáních a zpronevěrách. Jednatel si vyhrazuje právo namátkových kontrol.

Tab. 4. Návrh plánu inventur

Účtová skupina	Název položky	Způsob inventury	Termíny inventury	Hmotná odpovědnost
01	DNM	fyzická dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel
02, 03	DHM	fyzická dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel
04	Pořízení DNM a DHM	fyzická dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel
05	Zálohy na DM	dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel
06	DFM	dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel
11, 12, 13	Materiál, výrobky, zboží	fyzická	k 31.3., 30.6., 30.9. a 31.12. 4 x ročně	Skladník
21	Pokladny	fyzická	poslední den každého měsíce 12 x ročně	asistent nákupu, asistent prodeje
22	Bankovní účty	dokladová	k 30.6. a 31.12. 2 x ročně	vedoucí obchodního odd.
32 - 39	Zúčtovací vztahy	dokladová	k 31.12. 1 x ročně	účetní, daňový poradce
41 - 47	Kapitálové účty a dl.závazky	dokladová	k 31.12. 1 x ročně	Jednatel

4.5 Směrnice č. 4 – Odpisový plán dlouhodobého majetku

Odpisový plán v podniku XY spol. s r.o. je sestaven v účetním programu Pohoda Premium. Po zavedení dlouhodobého majetku do užívání se dle způsobu odpisu a odpisové skupiny automaticky v programu vygenerují daňové odpisy. Program nabízí i možnost stanovení účetních odpisů, avšak tuto možnost účetní jednotka nevyužívá. Podniku jsem doporučila řídit se § 7 zákona o účetnictví a stanovit u majetku účetní odpisy. Odpisy jsou v podniku účtovány do nákladů jednou ročně, což při objemu dlouhodobého odpisovaného majetku, který podnik vlastní, značně zkresluje výsledek hospodaření v průběhu roku. Doporučila jsem využít možnosti, které účetní software skýtá a účtovat do nákladů poměrnou část odpisů na konci každého měsíce. Směrnice by měla obsahovat i jednoznačné vymezení dlouhodobého majetku, kterého se odpisový plán týká.

✓ Účel

Určení životnosti hmotného majetku a zajištění správného uplatnění odpisů dlouhodobého majetku.

✓ Právní normy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 28, Vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS pro podnikatele č. 013 a č. 014, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

✓ Vnitropodniková úprava

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je uveden do užívání vystavením protokolu o zařazení. Odpisovat se začíná v měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání.

Jednotlivé předměty dlouhodobého majetku jsou po zařazení do užívání evidovány na inventárních kartách, kde je stanovena i doba a způsob odpisování. Minimální dobu daňového i účetního odpisování určí účetní jednotka dle § 30 zákona o daních z příjmů tak, že zařadí jednotlivé předměty dlouhodobého majetku do příslušných odpisových skupin, daných Přílohou č. 1 k zákonu o daních z příjmů – „Třídění hmotného majetku do odpisových skupin“.

Za správné zařazení a zatřídění majetku do odpisových skupin odpovídá daňový poradce podniku .

Účetní odpisy jsou stanoveny pro každý druh majetku samostatně takovým způsobem, aby bylo co nejvěrněji zachyceno skutečné opotřebení daného majetku v čase. Účetní odpisy

jsou vyčísleny a účtovány jednou měsíčně a stanoví se jako podíl vstupní ceny majetku a doby odpisování v měsících.

Daňové odpisy hmotného majetku se řídí zákonem o daních z příjmů. Vychází ze vstupní ceny a ročních odpisových sazeb uvedených v § 31 a v § 32 zákona o daních z příjmů. U nově pořízeného majetku bude účetní jednotka uplatňovat zrychlené daňové odpisy.

Dlouhodobý majetek bude vyřazen z evidence v případě jeho fyzické likvidace nebo prodeje. V měsíci vyřazení se přestává odpisovat a jeho zůstatková hodnota se zúčtuje do nákladů.

Nedílnou součástí této směrnice je:

- ✓ vymezení dlouhodobého majetku

4.5.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Hmotným dlouhodobým majetkem jsou: budovy, pozemky, stavby bez ohledu na pořizovací cenu. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000,00 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Nehmotným dlouhodobým majetkem jsou: projekty, programové vybavení, software, nehmotné výsledky výzkumu, jejichž ocenění je vyšší než 60 000,00 Kč a mají provozně technické funkce delší než 1 rok.

Hmotný majetek oceněný částkou od 5 000,00 Kč do 40 000,00 Kč a nehmotný majetek oceněný částkou od 10 000,00 Kč do 60 000,00 Kč je považován za drobný hmotný a drobný nehmotný majetek a odepisuje se rovnoměrně 24 měsíců. Tento majetek bude veden na účtech třídy 0 a evidován na kartě po dobu jeho používání. Účetní odpisy tohoto majetku se použijí i pro účely daňové.

Odpisování se netýká dlouhodobého hmotného majetku účtové skupiny 03, u něhož není odpis předpisy dovolen.

Hmotný majetek oceněný částkou pod 5 000,00 Kč není považován za dlouhodobý hmotný majetek a při pořízení je účtován přímo do nákladů, na účet 501 500 - Spotřeba režijního materiálu. Nehmotný majetek oceněný částkou pod 10 000,00 Kč není považován za dlouhodobý nehmotný majetek a při pořízení je účtován přímo do nákladů, na účet 518 500 -

SW služby. Tyto předměty jsou evidovány v operativní evidenci s uvedením plánované doby životnosti a po uplynutí této doby z evidence vyřazeny.

Technické zhodnocené majetku je: stavební úprava, rekonstrukce, přístavba, modernizace majetku. Technické zhodnocení, převyšující u konkrétního majetku 40 000,00 Kč za účetní období, zvyšuje pořizovací cenu tohoto hmotného majetku v měsíci uvedení do užívání. V následném měsíci se zvýší i odpisy. Nepřevyší – li výdaje na technické zhodnocení stanovený limit 40 000,00 Kč, jsou účtovány do provozních nákladů, na účet 548 500.

4.6 Směrnice č. 5 – Zásoby – členění, oceňování, způsob účtování

Podnik XY spol. s r.o. využívá k vedení skladové evidence účetní software POHODA. Pro zajištění aktuálního přehledu o finančních prostředcích vázaných v jednotlivých druzích zásob v průběhu účetního období, preferuje vedení podniku účtovat o zásobách způsobem A. Software POHODA vytváří při skladových operacích automaticky účetní doklady (příjemky/ výdejky), čímž je účtování způsobem A značně usnadněno.

Některé druhy materiálu (pohonné hmoty, čisticí prostředky, ochranné pracovní prostředky a pomůcky, kancelářské potřeby, hmotný majetek, který není dlouhodobý) se v podniku účtují přímo do spotřeby na příslušný účet 501 analyticky členěný dle druhu materiálu.

✓ Účel

Jasně a účelně členění zásob, jednoznačné ocenění a způsob účtování v daném podniku.

✓ Právní normy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25, § 26 a § 29, Vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS pro podnikatele č. 015.

✓ Vnitropodniková úprava

Členění zásob v podniku

Materiál – základní výrobní materiál, pomocný výrobní materiál, náhradní díly, obaly, režijní materiál.

Zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba, výrobky.

Zboží – movité věci nabyté za účelem dalšího prodeje

Veškeré zásoby jsou evidovány na skladových kartách dle konkrétního druhu v datovém souboru počítače. Skladová karta obsahuje:

- označení konkrétního druhu zásoby,
- datum pořízení, název dodavatele a číslo příslušného daňového dokladu,
- datum vyskladnění, název odběratele a číslo příslušného daňového dokladu,
- ocenění
- údaje o množství a příslušnou měrnou jednotku.

Oceňování zásob v podniku při příjmu na sklad

Zásoby materiálu a zboží jsou oceněny a evidují se v pořizovacích cenách, do které patří cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Vedlejší pořizovací náklady (přepravné, skladovací a manipulační poplatky) jsou účetním softwarem rozpočítávány podle podílu nákupních cen jednotlivých druhů zásob v dodávce.

Zásoby vlastní výroby jsou oceněny vlastními náklady dle kalkulačního vzorce. Přímé náklady jsou stanoveny na úrovni skutečných přímých nákladů minulého účetního období.

Oceňování zásob v podniku při výdeji ze skladu

Cena zásob na skladě je softwarem přepočítávána po každém příjmu na sklad metodou váženého aritmetického průměru. Zásoby se vyskladňují za váženou nákupní cenu až do doby úplného vyskladnění nebo nového příjmu na sklad, kdy se vypočte nová vážená nákupní cena.

Způsob účtování

O pořízení a úbytku zásob účtuje podnik XY spol. s r.o. způsobem A. Pohyb zásob je zachycen v účetnictví v průběhu celého účetního období. Údaje o výdajích vynaložených na pořízení zásob jsou zachyceny na příslušných majetkových účtech účtové třídy 1.

Jako o zásobách se neúčtuje o materiálu mimo skladovou evidenci, který je při pořízení účtován přímo do spotřeby na tyto nákladové účty:

501100 – 50109 Pohonné hmoty (členěno dle konkrétních SPZ)

501200 Čistící prostředky v pořizovací ceně do 100,00 Kč / ks

501300 Kancelářské potřeby v pořizovací ceně do 100,00 Kč / ks

501400 Ochranné pracovní prostředky a pomůcky v pořizovací ceně do 100,00 Kč / ks

501500 Hmotný majetek oceněný částkou pod 5 000,00 Kč, který není účetní jednotkou považován za dlouhodobý hmotný majetek (je evidován v operativní evidenci podniku).

501600 Ostatní režijní materiál do 100,00 Kč / ks

4.7 Směrnice č. 6 – Přepočtení cizích měn

85 % z celkové produkce podniku XY spol. s r.o. směřuje na zahraniční trh, kde se obchoduje v zahraniční měně. Podnik má mimo korunového bankovního účtu i devizový bankovní účet a valutovou pokladnu. Účetní program umožňuje účtování a vystavování dokladů i v cizích měnách s následným přepočtem na českou měnu dle stanoveného kursu. Vzhledem k tomu, že ČNB vyhláší kursy pro daný den až ve 14:15 hodin, používá podnik k přepočtu na českou měnu kurs předchozího dne.

✓ Účel

Stanovení základních postupů k zajištění správného vyjádření kursových rozdílů při přepočtu cizích měn na českou měnu.

✓ Právní norma

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 24 odst. 1, Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 60, ČÚS pro podnikatele č. 006.

✓ Vnitropodniková úprava

Dle zákona o účetnictví se účetnictví podniku XY spol. s r.o. vede v české měně. Při účtování v cizích měnách se provádí přepočtení mezi cizími měnami a českou korunou.

Hodnoty cizích měn jsou přepočítávány k okamžiku vzniku účetního případu kurzem vyhlášeným ČNB ve 14:15 hodin předchozího dne. Pro přepočtení k rozvahovému dni bude však použit vždy kurz vyhlášený ČNB k 31.12. daného roku.

Vzniklé kursové zisky účtuje účetní jednotka do výnosů na účet 663 a vzniklé kursové ztráty do nákladů na účet 563. Při likvidaci dokladů v cizích měnách je účetním softwarem prováděno zaúčtování kursových rozdílů automaticky.

Za denní aktualizaci a kontrolu kursu odpovídá všeobecná účetní.

4.8 Směrnice č. 7 – Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

✓ Účel

Zajištění správného vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období.

✓ Právní norma

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 13 a § 19, ČÚS pro podnikatele č. 017.

✓ Vnitropodniková úprava

Náklady a výnosy účtuje účetní jednotka zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí, a to bez ohledu na datum jejich placení.

Pokud se účetní doklad týká jiného účetního období, než ve kterém je vystaven, je tato skutečnost na účetním dokladu výslovně uvedena a doklad je zaúčtován pomocí účtů časového rozlišení do správného účetního období.

Časové rozlišení je použito vždy, je-li známo: období, kterého se účetní případ týká, přesná částka, věcné vymezení (účel).

Náklady a výnosy se časově rozlišují na příslušných účtech účtové skupiny 38 - Přejížděné účty aktiv a pasiv. Dle účelu jsou tyto účty v podniku analyticky rozlišeny a podléhají dokladové inventuře.

Účetní jednotka časově nerozlišuje:

- platby a položky nevýznamného charakteru v částce nepřesahující 5 000,00 Kč, týkající se úhrad za: předplatné novin, časopisů, seminářů, režijního materiálu a hmotného majetku účtovaného přímo do spotřeby, inzerci, reklamu a propagaci
- pravidelně se opakující platby, týkající se úhrad za: pojištění majetku účetní jednotky, pojištění podnikatelské činnosti, zákonné pojištění odpovědnosti z provozu motorových vozidel

Ponecháním výše uvedených plateb bez časového rozlišení účetní jednotka nesleduje záměrnou úpravu hospodářského výsledku.

Za správnost zaúčtování odpovídá všeobecná účetní, kontroluje daňový poradce.

4.9 Směrnice č. 8 – Tvorba a čerpání zákonných rezerv na opravy DHM

V roce 2008 podnik XY spol. s r.o. zahájil tvorbu rezerv na opravy budov, které vlastní. Jiný druh rezerv podnik nemá dosud v úmyslu tvořit, proto bych směrnici zaměřila výhradně na rezervy vytvořené za účelem opravy hmotného majetku.

✓ Účel

Správné zaúčtování a zajištění evidence rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku.

✓ Právní norma

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů § 7, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS pro podnikatele č. 004.

✓ Vnitropodniková úprava

Rezervy na opravu dlouhodobého majetku vytváří účetní jednotka u majetku, ke kterému má vlastnické právo, a který je daňově odpisován 5 a více let.

Plán oprav pro jednotlivé stroje, výrobní zařízení a stavby je sestavován jednatelem společnosti každoročně po inventarizaci dlouhodobého hmotného majetku. Plán oprav přesně vymezuje konkrétní předmět opravy a druh opravy.

Výše rezervy na opravu DHM je stanovena individuálně, na základě rozpočtu nákladů na opravu dle platných cen v roce tvorby rezerv. Při tvorbě rezerv na opravy budov je rozpočet vždy odborně vypracován externí stavební firmou a podložen fotografickou dokumentací současného stavu a výkresovou dokumentací objektu opravy. Rozpočet je tvořen na každou budovu samostatně dle druhu opravy.

Rezervu na opravu tvoří podnik minimálně 2 zdaňovací období. Výše rezervy za zdaňovací období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let tvorby dané rezervy.

Rezervy podléhají dokladové inventarizaci, při níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Každá vytvořená rezerva je evidována samostatně na inventární kartě rezerv.

Tvorba rezerv se účtuje účetním zápisem MD 552/ DAL 451. Jednotlivé rezervy jsou vedeny na samostatných analytických účtech.

Čerpání rezerv zahájí účetní jednotka nejpozději do konce následujícího účetního období po období ukončení jejich tvorby (tzn. tvoří – li podnik rezervy dvě po sobě jdoucí zdaňovací období, zahájí opravy do konce třetího zdaňovacího období). Čerpání rezerv se účtuje v roce provedení opravy účetními zápisy: MD 511/ DAL 321 na základě přijaté faktury, a následně MD 451/ DAL 552 (s příslušnou analytikou). Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období a nesmí mít aktivní zůstatek.

V případě, že účetní jednotka opravu hmotného majetku neprovede a pominou důvody pro tvorbu rezervy, zruší rezervu ve prospěch nákladů účetním zápisem MD 451/ DAL 552 (s příslušnou analytikou) a uvede řádné a opodstatněné důvody neprovedení plánované opravy.

4.9.1 Dodatek č. 1

Pro tvorbu rezerv zahájených v roce 2009 (a později) platí následující:

Účetní jednotka zřídí samostatný účet v bance, který bude určen výhradně k ukládání prostředků zákonných rezerv, na který uloží peněžní prostředky v plné výši rezerv připadající na jedno zdaňovací období. Učiní tak nejpozději do 31.3. roku následujícího po zahájení tvorby rezerv.

4.10 Směrnice č. 9 – Harmonogram účetní závěrky

✓ Účel

Zajištění jednotného postupu při sestavování účetní závěrky daného podniku

✓ Právní norma

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 17, § 18, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ČÚS pro podnikatele

✓ Vnitropodniková úprava

K zajištění uzávěrkových prací si účetní jednotka stanovila následující jednotný postup:

- 1) Zaúčtování všech účetních operací souvisejících s účetním obdobím a prověření úplnosti a správnosti účetnictví

- překontrolovat účetní souvztažnosti a správnost zaúčtování účetních operací,

- po řádné inventarizaci majetku a závazků proúčtovat zjištěné inventarizační rozdíly a v případě potřeby vytvořit opravné položky k majetku a daňové opravné položky k nepromlčeným pohledávkám,
- zaúčtovat rezervy související s uzavíraným účetním obdobím dle Směrnice č. 8,
- zabezpečit, aby všechny dodávky a služby patřící do daného účetního období byly vyfakturovány
- provést prověrku všech dokladů z hlediska časového a věcného, zaúčtovat dohadné položky a časově rozlišit a proúčtovat veškeré náklady a výnosy dle Směrnice č. 7,
- vyúčtovat zálohy a hospodářské operace vyplývající ze smluvního ujednání,
- zaúčtovat kursové rozdíly na účtech účtových skupin 21, 22, 31, 32 na příslušný nákladový nebo výnosový účet

Termín: do 1.3. následujícího roku

2) Výpočet daně z příjmů a její zaúčtování

Účetní program POHODA automaticky řeší rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a jejich promítnutí do daňového základu. Dle sestaveného účtového rozvrhu rozliší nákladové a výnosové účty nezahrnované do daňového základu.

Účetní jednotka zjistí splatnou daňovou povinnost za účetní období a tu zaúčtuje účetním zápisem MD 591/ DAL 341 (v případě záporné daňové povinnosti na opačné strany)

Termín: do 15.3. následujícího roku

3) Účetní uzávěrka

Účetní jednotka uzavře účetní knihy a vyčíslí konečné stavy rozvahových účtů. Provede zaúčtování na účty: 702 – Konečný účet rozvázný a 710 – Účet zisků a ztrát.

Termín: do 20.3. následujícího roku

4) Sestavení účetní závěrky

Řádná účetní závěrka je sestavena k poslednímu dni účetního období, tj. k 31.12. daného roku a tvoří ji: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetní závěrce, která doplňuje a objasňuje informace z rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Termín: do 30.3. následujícího roku

Za sestavení účetní závěrky odpovídá ekonom podniku. Účetní uzávěrka a závěrka je zpracována za spolupráce daňového poradce.

4.11 Směrnice č. 10 – Úschova účetních dokladů, skartace

Podnik XY spol. s r.o. má pro účely archivace účetních dokladů zřízený příruční archiv umístěný přímo v kanceláři všeobecné účetní a hlavní archiv umístěný v prostorách ekonomického oddělení podniku. Doba archivace dokladů je podřízena skartačnímu řádu, který byl sestaven daňovým poradcem v souladu s příslušnými zákony. Navržená směrnice pouze doplňuje nezbytné náležitosti a vymezuje odpovědnost; samotný skartační řád již neřeší. V souvislosti s archivací je nutno neopomíjet, že i vnitropodnikové účetní směrnice jsou archivovány a archivují se v souladu s platným zákonem o archivaci. Směrnice nepodléhají skartaci.

✓ Účel

Zajištění uchování účetních dokladů po zákony stanovenou dobu.

✓ Právní norma

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 31, § 32, Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě

✓ Vnitropodniková úprava

Účetní záznamy jsou po uzavření účetního období uloženy v příručním archivu po dobu jednoho roku, pak jsou přemístěny do hlavního archivu podniku XY spol. s r.o.

Veškeré záznamy jsou náležitě uspořádány, uloženy v šanonech a řádně označeny. Daňové doklady jsou očíslovány v příslušné číselné řadě a vzestupně seřazeny v šanonech. Šanony jsou označeny názvem podniku, názvem souboru dokladů, rokem vzniku, počtem dokladů a datem plánované skartace. Účetní knihy a deníky jsou uloženy jak v tištěné, tak i v elektronické podobě na přenosných nosičích.

Za úschovu účetních záznamů a archivaci dokladů včetně vnitropodnikových účetních směrnic odpovídá všeobecná účetní.

Za správné určení skartační doby a sestavení skartačního řádu odpovídá daňový poradce.

5 VÝZNAM A VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC V PODNIKU XY SPOL. S R.O.

Podnik XY spol. s r.o. se od svého založení značně rozrostl a jeho řízení nutně vyžadovalo jednoznačně daná pravidla a řád včetně písemného vymezení kompetencí a odpovědnosti. Také účetní systém vyžadoval nemalé úpravy. Účetní jednotka od svého založení účtovala v podvojném účetnictví, avšak účetnictví podniku bylo až do roku 2007 vedeno externím pracovníkem. Účetní jednotka nevlastnila žádný ekonomický software a potřebu aktuální evidence a přehledu závazků, pohledávek, stavu pokladen, bankovních účtů, pohybu zásob a dalších účetních případů souvisejících s chodem podniku vedla ručními zápisy v sešitech. Vzhledem k tomuto časově náročnému způsobu vedení administrativy byla v podniku tvorba jakýchkoliv směrnic zanedbávána. Zakoupením účetního softwaru a vytvořením nového pracovního místa všeobecné účetní, vyvstala podniku XY spol. s r.o. potřeba zajistit jednotné metodické postupy účtování, sestavit v novém programu účtový rozvrh, odpisový plán a ošetřit používané účetní operace vnitropodnikovou směrnicí.

Pro podnik XY spol. s r.o. jsem navrhla 10 základních směrnic, jejichž obecným významem je věcné zajištění průkaznosti a přehlednosti účetnictví, sjednocení postupů a metod využívaných v účetní jednotce a jednoznačné vymezení odpovědnosti zaměstnanců. Věcnými účelově sestavenými vnitropodnikovými směrnicemi je zajištěna správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a trvalost účetních záznamů v podniku.

Význam směrnice „Systém zpracování účetních záznamů“ spočívá v jednoznačném stanovení účetních metod a postupů, v jasném vymezení účetních knih, které pro zachycení účetních souvztažností podnik používá a v přesné definici náležitostí daňových dokladů. Směrnice jasně určuje, co je v účetní jednotce považováno za okamžik účetního případu. Přehledně vymezuje kompetence a oběh účetních dokladů v podniku, čímž přispívá k zdokonalení organizačního chodu. Směrnice je přínosem v řízení podniku a může být využita i při adaptabilitě nových pracovníků účetního oddělení, jelikož zajistí jejich lepší a rychlejší orientaci v účetním systému. Směrnice zajistí používání stejných účetních metod a postupů u jednotlivých zaměstnanců ekonomického úseku a zamezí případným chybám v účetních postupech. Správné a účelné sestavení účtového rozvrhu je velkým přínosem pro finanční řízení podniku. Sestavením účtového rozvrhu si podnik mimo jiné plní i svou zákonnou povinnost.

Ošetření inventarizace majetku a závazků vnitropodnikovou směrnicí a sestavení přehledného plánu inventur je dalším neméně důležitým přínosem pro podnik. Inventarizace tvoří podklad pro správné provedení účetní závěrky. Vnitropodniková směrnice zajistí jednotný postup v každém účetním období a určí hmotně odpovědného pracovníka. Směrnicí jsou vyloučeny případné spory v posuzování, zda postupuje zaměstnanec v souladu s danými předpisy. Odpovědný zaměstnanec je směrnicí zavázán k dodržování stanovených termínů inventur. Tato směrnice je opět dle platné legislativy povinná. Absence vnitropodnikové směrnice může vést k tomu, že účetnictví je považováno kontrolním orgánem za neprůkazné a neúplné.

Sestavení odpisového plánu je zákonnou povinností, která platí pro všechny účetní jednotky. Není – li odpisový plán v podniku sestaven, hrozí účetní jednotce v případě kontroly finančním úřadem postih. Pro zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví jsem účetní jednotce navrhla a směrnicí stanovila vedení účetních odpisů, které zachycují skutečné opotřebení majetku v čase. Jelikož ředitel podniku vyžaduje interní kontrolu hospodaření v měsíčních intervalech, stanovila jsem vnitropodnikovou směrnicí povinnost zahrnovat odpisy dlouhodobého majetku do nákladů poměrnou částí na konci každého měsíce, tak aby nedocházelo ve sledovaném období k přílišnému zkreslení hospodářského výsledku. Směrnice je pro podnik přínosem i z hlediska vymezení dlouhodobého majetku. Jednoznačným vymezením, který majetek je účetní jednotkou považován za dlouhodobý se zabrání neustálým sporům a pochybnostem o správnosti účetních postupů.

Sestavením směrnice týkající se členění, oceňování a způsobu účtování o zásobách podnik mimo jiné prokazuje, že veškeré úkony, týkající se zásob byly konány v souladu s platným zákonem. Nevydáním této směrnice není jednoznačně určeno, které druhy materiálu a v jaké výši jsou účetní jednotkou účtovány přímo do spotřeby, což může mít v případě externí kontroly za následek neuznání některých nákladových položek a následné navýšení daně příjmů.

Jelikož podnik obchoduje převážně v cizích měnách, je důležité ošetřit vnitropodnikovou směrnicí přepočty cizích měn a stanovit osobu zodpovědnou za aktualizaci a kontrolu použitého kursu. Neučiní-li tak účetní jednotka, vystavuje se riziku, že její účetnictví bude považováno za nepřehledné a nesprávné.

Nepostradatelným vnitropodnikovým předpisem je směrnice stanovující zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, ve které si účetní jednotka jasně definuje, jaké položky jsou pro ni z hlediska časového rozlišení nevýznamné. Musí samozřejmě postupovat v souladu s platnou legislativou a posoudit významnost časově nerozlišované položky z hlediska svých ročních výnosů. Absencí této směrnice podnik riskuje, že bude v případě sporného posouzení časové významnosti v průběhu účetního období obviněn ze záměrné manipulace s hospodářským výsledkem, což vede ze strany finančního úřadu k udělení sankce.

V případě tvorby zákonných rezerv na opravy hmotného majetku je nutné, aby účetní jednotka vydala směrnici, kde bude jasně stanoven způsob zaúčtování tvorby a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku. Vnitropodnikovou směrnicí účetní jednotka zajistí také řádnou evidenci a dobu tvorby konkrétních rezerv. S platností od roku 2009 se pravidla pro tvorbu a čerpání zákonných rezerv zpřísnila, o to důležitější roli aktuální směrnice v této oblasti účetních operací hraje.

Pro zajištění jednotného postupu při sestavování účetní závěrky a neopomenutí žádné účetní operace jsem sestavila pro podnik XY spol. s r.o. harmonogram účetní závěrky, kde je přesně stanoven postup uzávěrkových prací. Tato směrnice není ze zákona povinná, ale vyplynula z potřeby účetní jednotky. Pokud tato směrnice v podniku chybí, je práce zaměstnanců podílejících se na závěrkových pracích nekoordinovaná a může se stát, že se zapomene zaúčtovat účetní operace, která souvisí s uzavíraným účetním obdobím. Po zjištění této skutečnosti nemůže být účetní závěrka považována za věrný a poctivý obraz účetnictví daného období, což vede ke zbytečným problémům a starostem.

Předmětem zájmu podniku by měla být i zákonem stanovená archivace účetních dokladů. Směrnice týkající se této problematiky vnáší do archivu určitý řád a jasná pravidla. Zajistí podniku jednotné označení archivovaných dokladů, jejich větší přehlednost a rychlejší orientaci v archivu. Skartačním řádem je pak ošetřeno neúmyslné skartování dokladů dříve, než nastane zákonem stanovená doba jejich možné skartace.

Vydané směrnice je nutné náležitě aplikovat do chodu podniku. Zaměstnanci musí být včas seznámeni se zněním směrnic a řídit se jejich pokyny, jinak by tyto směrnice pozbyly na svém hlavním významu. Veškeré účelně vydané vnitropodnikové směrnice napomáhají zjednodušit průběh externích kontrol podniku a zamezují případným sporům či postihům ze strany kontrolního orgánu.

ZÁVĚR

Podstatou vnitropodnikových účetních směrnic je aplikace zákonných norem do konkrétních podmínek podniku s apelem na dodržení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Platná legislativa umožňuje účetní jednotce vybrat si takové postupy a metody, které nejvíce vyhovují jejímu řízení a charakteru její činnosti. Smyslem této práce bylo sestavit takové směrnice, které by nejvíce vystihovaly potřeby výrobního podniku XY spol. s r.o. a zároveň odpovídaly platné právní legislativě. Stanovené postupy, pravidla a účetní metody, které si podnik vnitropodnikovými směrnicemi vymezil zefektivní řízení a hospodaření podniku, usnadní práci novým zaměstnancům a poslouží i kontrolním orgánům.

Vydané směrnice musí být v podniku důsledně dodržovány, proto je nutné aby s nimi byl každý zainteresovaný pracovník včas a řádně seznámen.

Vnitropodnikové směrnice, které jsou zákonem nařízeny, nebo z něj nepřímo vyplývají mají povinnost vydat všechny účetní jednotky, které pro ně mají díky své činnosti náplň. Chybějící směrnice vedou k tomu, že je účetnictví neúplné a neprůkazné.

Vzhledem k častým změnám v zákonech a vyhláškách je nutné s vnitropodnikovými směrnicemi neustále pracovat a udržovat je v aktuálním stavu tak, aby nebyly v rozporu se zákonem. Potřeba aktualizace vnitropodnikových směrnic nevyplývá pouze z legislativních změn, ale i ze změn, ke kterým dochází v průběhu účetních období ve vnitropodnikové struktuře a organizaci samotného podniku.

System účelně sestavených vnitropodnikových směrnic je pro podnik nenahraditelný a měl by se stát důležitou součástí vnitropodnikové kultury. Podniku XY spol. s r.o. bych proto doporučila důsledně se věnovat tvorbě dalších vnitropodnikových účetních směrnic, kterými by byly ošetřeny veškeré činnosti podniku, řádně uvést vydané směrnice v platnost a například formou porady seznámit zaměstnance s jejich obsahem. Dbát na to, aby byly dodržovány všechny směrnicemi stanovené zásady a jejich dodržování namátkově kontrolovat, dále pak s každou změnou, ať už interní či externí, směrnice aktualizovat a řádně archivovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DĚRGEL, Martin. *Zúčtovací vztahy podle ČÚS. Účetnictví v praxi* [online]. 2005, IX., 5/2005, [cit.2010-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/up/cs/document/nahled-dokumentu/&doc=d1632v1608p1&query=vnitropodnikov%C3%A9+%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD+p%C5%99edpisy>>.
- [2] GOLLA, Petr. *České účetní standardy. Finance* [online]. 2009, 11/2009, [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dane-ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele/1000465/43261/>>.
- [3] KINCLOVÁ, Dana. a kol. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP BOOKS a. s., 2005. 48 s. ISBN 80-251-0655-1.
- [4] Kolektiv autorů *Účetní souvztažnosti 2008 - 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 400 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2009*. 2. vyd. Olomouc: Anag spol. s r. o., 2009. 263 s. ISBN 978-80-7263-516-0.
- [6] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a. s., 2006. 112 s. ISBN 80-247-1259-8.
- [7] LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. akt. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 232 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
- [8] NIGRIN, Jiří. Stormware.cz [online]. 2009 [cit. 2010-04-21]. *Novela zákona o daních z příjmů platná od 1.1.2009*. Dostupné z WWW: <www.stormware.cz/podpora/LegServis/Tisk.aspx?id=58>.
- [9] NOVOTNÝ, Jiří. Accontes.cz [online]. 2008 [cit. 2010-04-19]. *Povinnost vnitropodnikových směrnic*. Dostupné z WWW: <<http://www.accontes.cz/povinnost-vnitropodnikovych-smernic>>.
- [10] NOVOTNÝ, Jiří. Accontes.cz [online]. 2010 [cit. 2010-04-19]. *Směrnice*. Dostupné z WWW: <<http://www.accontes.cz/smernice>>.
- [11] OTRUSINOVÁ, Milana; ŠTEKER, Karel. *Vnitropodnikové účetní směrnice. Účetnictví v praxi* [online]. 2007, XI., 9/2007, [cit. 2010-04-19]. Dostupný z

WWW:

<<http://www.ucetnikavarna.cz/up/cs/document/nahleddokumentu/&doc=d2607v3373p1&query=vnitropodnikov%C3%A9+%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD+p%C5%99edpisy>>.

- [12] RYLOVÁ, Zuzana, a kol. *Daňové zákony 2009 v úplném znění k 1.1.2009*. 1.vyd. Brno : Computer Press, a.s., 2009. 191 s. ISBN 978-80-251-2366-9.
- [13] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významná nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [14] SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 2. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.
- [15] *Zákony I/2008 : sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících*. Český Těšín : Poradce, s.r.o., 2008. 752 s. ISBN 978-80-7365-297-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB Česká národní banka

ČSÚ České účetní standardy

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DNM Dlouhodobý nehmotný majetek

MD Má dáti

Odd. Oddělení

Odst. Odstavec

Sb. Sbírka

Tj. To je

ZDP Zákon o dani z příjmů

ZU Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Organizační struktura podniku</i>	30
<i>Obr. 2. Objem produkce.....</i>	31
<i>Obr. 3. Podíl výrobků na trhu dle teritoria (2009).....</i>	31
<i>Obr. 4. Návrh šablony vnitropodnikových účetních směrnic.....</i>	33
<i>Obr. 5. Návrh oběhu účetních dokladů.....</i>	39

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Vybrané ukazatele hospodaření v letech 2005 – 2009 (v tisících Kč)</i>	<i>32</i>
<i>Tab. 2. Rozložení aktiv a pasiv v roce 2008 (v tisících Kč)</i>	<i>32</i>
<i>Tab. 3. Kompetence a podpisové vzory</i>	<i>38</i>
<i>Tab. 4. Návrh plánu inventur</i>	<i>43</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- P I České účetní standardy pro podnikatele.
- P II Vzor směrné účtové osnovy
- P III Vzor inventarizačního protokolu
- P IV Vzor inventární karty zákonné rezervy
- P V Skartační řád podniku XY spol. s r.o.

PŘÍLOHA P I: ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY PRO PODNIKATELE

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

PŘÍLOHA P II: VZOR SMĚRNÉ ÚČTOVÉ OSNOVY

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přechnodné účty aktiv a pasív
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložené daňové závazky a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvažné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

PŘÍLOHA P III: VZOR INVENTARIZAČNÍHO PROTOKOLU

INVENTARIZAČNÍ PROTOKOL				
Účetní jednotka			Období	
			Stav ke dni	
Předmět inventarizace			Syntetický účet	Analytický účet
Stav fyzické inventarizace	Počet ks	Hodnota v Kč	Stavy vykázaný v účetnictví	Hodnota v
Inventarizační rozdíl				
Manko do normy	Manko nad normu		Přebytek	Schodek
Způsob zjištění skutečných stavů			Podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečných stavů	
Okamžik zahájení inventarizace			Okamžik ukončení inventarizace	
Podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace			Přílohy	
Návrh na vypořádání inventarizačního rozdílu				
Pojistná smlouva č.			Hmotná odpovědnost č.	
Způsob likvidace				
Navržený termín likvidace				
Podpisový záznam osoby odpovědné za zajištění, případně provedení likvidace			Datum provedení/ukončení likvidace	
Poznámka				

PŘÍLOHA P IV: VZOR INVENTÁRNÍ KARTY ZÁKONNÉ REZERVY

Inventární karta zákonné rezervy

Firma: XY, spol. s r.o.	Předmět			Odpisová skupina	
Celková tvorba rezervy			Počet let tvorby rezervy		
Rok zahájení tvorby rezervy		Předpokládaný rok zahájení opravy			
Rok ukončení opravy		Zvýšení rezervy	Snížení rezervy		
Účet rezervy	Přílohy:				
Účet nákladový					
Středisko					
Zaučtování do nákladů		Čerpání			Zůstatek
Rok	Částka	Datum	Doklad č.	Částka	
Datum ukončení opravy			Přečerpání		
Podpis odpovědné osoby			Nedočerpání		

PŘÍLOHA P V: SKARTAČNÍ ŘÁD PODNIKU XY SPOL. S R.O.

Skartační řád

Dokumenty vybrané jako archiválie k trvalému uložení v archivu

- 1) Zakladatelské dokumenty
- 2) Účetní závěrky, výroční zprávy v technické formě (na přenosných nosičích CD)
- 3) Organizační řády a řídicí akty, stanovy, statuty a jejich změny, jednací řády
- 4) Dokumenty o změnách podnikatelských subjektů, rozhodnutí, dekrety, smlouvy a výměry o změně právní formy, sloučení, rozdělení
- 5) Dokumenty o zrušení, likvidaci a zániku podnikatelského subjektu
- 6) Dokumenty vrcholového řízení podnikatelského subjektu, notářské zápisy z jednání orgánů podnikatelského subjektu
- 7) Dokumenty o majetku podnikatelského subjektu, dokumenty dokládající vlastnictví nemovitého majetku, ochranné známky.
- 8) Dokumenty z propagační činnosti podnikatelského subjektu, zejména katalogy zboží s ceníky, publikace vydané podnikatelským subjektem
- 9) Výrobní program, jeho změny a uplatnění výrobků na domácím trhu a zahraničních trzích.
- 10) Zásadní dokumenty o zaměstnaneckých záležitostech
- 11) Účetní záznamy v technické formě (na přenosných nosičích – CD)
- 12) **Vnitropodnikové účetní směrnice**

Dokumenty podléhající skartaci

Název dokumentu	Doba archivace (minimální)
Mzdové listy a další záznamy pro účely důchodového pojištění (ELDP)	30 let
Daňové doklady pro účely DPH	10 let
Daňová přiznání	10 let
Výplatní listiny a ostatní údaje potřebné pro stanovení a odvod pojistného	10 let
Účetní závěrka, výroční zpráva v listinné podobě	10 let
Účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh	5 let
Účetní záznamy v listinné formě	5 let
Reklamační protokoly, záruční listy	4 roky

Daňová kontrola a daňová ztráta prodlužuje dobu úschovy dle rozhodnutí finančního úřadu.