

Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich význam pro společnost XY a.s.

Adam Hrozínek

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Adam Hrozínek**
Osobní číslo: **M12058**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich význam pro společnost XY a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Analyzujte stávající vnitropodnikové účetní směrnice a jejich význam pro společnost XY a.s.
- Na základě provedené analýzy zaktualizujte stávající vnitropodnikové účetní směrnice a formulujte doporučení pro společnost XY, a.s.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

KOVALÍKOVÁ, Hana. Vnitřní směrnice pro podnikatele 2013. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 439 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-824-6.
LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi: 6., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2014, 119 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5172-6.
ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.
WILD, John J. Financial accounting: information for decision. 4th ed. Boston: McGraw-Hill, c2008, 580 s. ISBN 0-07-304375-3.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **16. února 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/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;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/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;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14.5. 2015


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem této bakalářské práce je aktualizace a návrh změn vnitropodnikových účetních směrnic společnosti. Ty jsou ve společnosti vypracovány, ale jsou již zastaralé a neodpovídají novým právním předpisům. V teoretické části práce se zaměřím především na problematiku vnitropodnikových účetních směrnic v návaznosti na právní předpisy a jejich významu ve společnosti. Dále také na rizika vyvolaná jejich absencí, případně špatného sestavení. V praktické části se budu nejprve věnovat analýze stávajících vnitropodnikových směrnic společnosti XY a.s. Poté se zaměřím na návrh doporučení jejich aktualizace. V závěru práce vypracuji návrh na vytvoření nových vnitropodnikových směrnic.

Klíčová slova: vnitropodnikové účetní směrnice, právní předpisy, účtový rozvrh, účetnictví, odpisový plán, inventarizace, kursové rozdíly

ABSTRACT

The main tendency of this bachelor thesis is to update and propose changes internal accounting directives in company. They are drafted in the company, but are obsolete and non-comply with the new legislation. In the theoretical part will focus mainly on the issue of internal accounting directives in relation to laws and their importance for company. As well as the risks caused by their absence or wrong assembly. In the practical part I will first attend to the analysis of existing internal accounting directives in company XY a. s. Then I will focus on a draft recommendation to update them. In conclusion, I will draw up a proposal for create a new internal accounting directives.

Keywords: Internal accounting directives, regulations, chart of accounts, accounting, depreciation schedule, inventory, exchange differences

Tímto bych chtěl velice poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Karlu Štekerovi Ph.D. za jeho odborné rady a konzultace, které mi poskytoval.

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

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	13
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE.....	16
2.1 PŘEHLED VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....	17
2.1.1 Povinné vnitropodnikové předpisy	17
2.1.2 Směrnice vyplývající z jiných právních předpisů	18
2.1.3 Doporučené předpisy	18
2.2 ZÁKLADNÍ ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	18
2.3 VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	18
2.4 STRUKTURA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	19
3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	21
3.1 ÚČTOVÝ ROZVRH	21
3.2 OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ	22
3.3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK, EVIDENCE A ODPISOVÝ PLÁN.....	23
3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	23
3.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	24
3.3.3 Evidence majetku	25
3.3.4 Odpisový plán	25
3.4 ZÁSOPY A JEJICH EVIDENCE	27
3.4.1 Rozdělení zásob	27
3.4.2 Oceňování zásob	28
3.4.3 Způsob účtování	28
3.4.4 Evidence zásob.....	29
3.5 ZÁSADY PRO TVORBU A POUŽÍVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK	29
3.6 ZÁSADY PRO TVORBU A POUŽÍVÁNÍ REZERV.....	30
3.7 ZÁSADY PRO ČASOVÉ ROZLIŠOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ.....	31
3.8 ZÁSADY PRO TVORBU DOHADNÝCH POLOŽEK	32
3.9 KURSOVÉ ROZDÍLY.....	33
3.9.1 Pevný kurs.....	33
3.9.2 Denní kurs	33
3.10 TVORBA FONDŮ ZE ZISKU	34
3.11 NEJČASTĚJŠÍ NEDOSTATKY.....	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
4 ZÁKLADNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI XY A. S.....	37
4.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI XY, A.S.	37
4.2 PŘEHLED VYBRANÝCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ SPOLEČNOSTI XY A. S.....	38
5 ANALÝZA STÁVAJÍCÍCH VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....	40

5.1	OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ	41
5.1.1	Fáze oběhu konkrétních účetních dokladů	41
5.1.1.1	Přijaté faktury	41
5.1.1.2	Vystavené faktury	41
5.1.1.3	Bankovní doklady	42
5.1.1.4	Výdajové a příjmové pokladní doklady	42
5.1.1.5	Sklady	42
5.1.1.6	2. Vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu	42
5.1.1.7	3. Úschova účetních záznamů (daňových dokladů)	43
5.1.2	Návrh změn ve směrnici	43
5.1.3	Návrh na doplnění směrnice	44
5.2	DLOUHODOBÝ MAJETEK A JEHO EVIDENCE, ODPISOVÝ PLÁN	44
5.2.1.1	Pořízení dlouhodobého majetku	45
5.2.1.2	Ocenění dlouhodobého majetku	45
5.2.1.3	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	46
5.2.1.4	Zařazení dlouhodobého majetku	46
5.2.1.5	Vyřazení dlouhodobého majetku	46
5.2.1.6	Odpisový plán	46
5.2.1.7	Inventarizace	46
5.2.1.8	Změny způsobu oceňování a postupu odpisování	47
5.2.2	Návrh změn ve směrnici	47
5.2.3	Návrh na doplnění směrnice	47
5.3	CENNÉ PAPIRY A PODÍLY	49
5.3.1.1	Ocenění	49
5.3.1.2	Změna reálné hodnoty	50
5.3.2	Návrh změn ve směrnici	51
5.4	ZÁSoby A JEJICH EVIDENCE	51
5.4.1.1	Vymezení zásob	51
5.4.1.2	Účtování pořízení a úbytku zásob	51
5.4.1.3	Oceňování zásob	52
5.4.1.4	Inventarizace zásob	52
5.4.1.5	Normy přirozených úbytků	52
5.4.2	Návrh Změn ve směrnici	52
5.4.3	Návrh doplnění směrnice	53
5.4.3.1	Vykazování a evidence nedokončené výroby	53
5.4.3.2	Likvidace nedokončené výroby	54
5.4.4	Zásady pro evidenci subdodávek	54
5.5	ZÁSADY PRO TVORBU A ČERPÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK, REZERV A DOHADNÝCH POLOŽEK	55
5.5.1	Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv	55
5.5.1.1	Tvorba opravných položek	55
5.5.1.2	Zrušení opravných položek	55
5.5.1.3	Účtování o opravných položkách	55
5.5.2	Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv	56
5.5.2.1	Zákonné rezervy	56
5.5.2.2	Ostatní rezervy	57
5.5.2.3	Účtování o rezervách	57
5.5.3	Zásady pro tvorbu dohadných položek	57

5.5.3.1	Účtování dohadných položek.....	57
5.5.4	Návrh změn ve směrnici.....	57
5.6	ZÁSADY PRO ČASOVÉ ROZLIŠOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ.....	58
5.6.1.1	Časové rozlišení nevýznamných a pravidelně se opakujících výdajů .	58
5.6.2	Návrh změn ve směrnici.....	59
5.7	EVIDENCE VALUTOVÝCH A DEVIZOVÝCH OPERACÍ.....	59
5.7.1.1	Kurzy při přepočtu	59
5.7.2	Návrh změn ve směrnici.....	60
5.8	SOCIÁLNÍ FOND	60
5.8.1	Návrh změn ve směrnici.....	61
6	NOVÉ VNITRPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	62
6.1.1	Pracovní cesty	62
6.1.2	Cestovní náhrady.....	63
6.1.2.1	Stravné	63
6.1.2.2	Cestovní náhrady při použití soukromého vozidla	64
6.1.2.3	Náhrada prokázaných nutných vedlejších výdajů	64
	ZÁVĚR	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	66
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM TABULEK.....	70

ÚVOD

Jako téma své bakalářské práce jsem si vybral analýzu vnitropodnikových účetních směrnic společnosti XY a. s. Důvodem tohoto výběru byla skutečnost, že mnohými společnostmi je v praxi opomíjeno vytváření a aktualizování vnitropodnikových účetních směrnic. Ty jsou však pro společnost velmi důležité, protože popisují metodické postupy a návody při řešení nastalých účetních situací. Kvalitně a správně vytvořené vnitropodnikové účetní směrnice však mohou společnosti usnadnit práci a také ušetřit množství času při adaptaci nových zaměstnanců.

Účetní jednotka si může sama rozhodnout, které směrnice pro ni budou nejvhodnější v závislosti na oboru podnikání společnosti. Avšak tvorbu určitých vnitropodnikových směrnic jí přímo ukládají právní předpisy, mezi které patří zejména zákon o účetnictví, zákon o daních z příjmů, zákon o obchodních korporacích a jiné předpisy.

V teoretické části bakalářské práce se nejprve zaměřím na právní vymezení vnitropodnikových směrnic jejich význam a zásady při zpracování. Dále charakterizují vybrané vnitropodnikové účetní směrnice z pohledu více autorů v návaznosti na právní předpisy. V praktické části přímo naváží na část teoretickou, kdy se zaměřím na analýzu vnitropodnikových účetních směrnic společnosti XY a. s., které zde byly popsány.

Společnost XY a. s. působí na českém trhu již řadu let a v nedávné době prošla přeměnou. Ta způsobila změnu některých skutečností ve společnosti, které poté dále nekorespondovaly s vytvořenými účetními směrnicemi. Společnost má vytvořených 10 směrnic, které byly vydány jako příkaz ředitele v roce 2003. Od této doby neprošly vnitropodnikové účetní směrnice téměř žádnou aktualizací, pouze v roce 2005 byl vydán dodatek, který upravoval zejména odpisový plán společnosti.

Mým úkolem bude provést analýzu těchto vnitropodnikových účetních směrnic. Následně je porovnat je s aktuálním zněním právních předpisů a účetními metodami, které společnost používá v dnešní době. Tyto metody byly zjištěny na základě konzultace se zaměstnanci společnosti. Po provedení analýzy na základě zjištěných skutečností vytvořím návrhy pro aktualizaci vnitropodnikových účetních směrnic společnosti XY a. s.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza vytvořených vnitropodnikových účetních směrnic a zjištění jejich aktuálního významu pro společnost. Jedním z dílčích cílů je aktualizace stávajících vnitropodnikových účetních směrnic a návrh na vytvoření nových účetních směrnic. V neposlední řadě je cílem této bakalářské práce přiblížení důležitosti vnitřních směrnic pro společnosti, které jsou v situaci, kdy vnitropodnikové účetní směrnice nemají vytvořeny nebo je nemají aktualizovány.

Při zpracování této bakalářské práce byly použity metody rozhovor, analýza a syntéza. Rozhovor je výzkumná a diagnostická technika, která spočívá v dotazování, jehož účelem je získání diagnostických informací. Rozhovor probíhal s příslušnými zaměstnanci společnosti, ke zjištění stávajících potřeb společnosti. Další použitá metoda byla analýza, což znamená rozbor a rozložení celku na jednotlivé elementární části. V bakalářské práci byl soubor vnitropodnikových účetních směrnic rozebrán na jednotlivé dílčí směrnice, které byly následně analyzovány. Poslední použitá metoda byla syntéza, jejíž použití spočívá v procesu spojování dvou nebo více částí do jednoho celku. V bakalářské práci byla syntéza využita pro spojení více směrnic do jedné komplexní vnitropodnikové účetní směrnice a byla použita při shrnutí doporučení a závěrů v dané práci.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 PRÁVNÍ ÚPRAVA

V České republice je účetnictví regulováno a upravováno státem prostřednictvím ministerstva financí. Povinnost vypracovat vnitřní rozhodnutí vyplývá přímo nebo nepřímo z textů některých ustanovení, s odkazem na povinnost, nutnost či potřebnost stanovit důležitá rozhodnutí při tvorbě vnitropodnikových účetních směrnic. (Hruška, 2005, s. 25). V tabulce jsou uvedeny základní právní předpisy, které ovlivňují tvorbu vnitropodnikových směrnic.

Tabulka 1 Právní předpisy (Kovalíková 2013, s. 9)

Poř. č.	Předpis	Název předpisu
1.	563/1991 Sb.	Zákon o účetnictví
2.	235/2004 Sb.	Zákon o dani z přidané hodnoty
3.	586/1993 Sb.	Zákon o daních z příjmu
4.	593/1992 Sb.	Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
5.	16/1993 Sb.	Zákon o silniční dani
6.	262/2006 Sb.	Zákoník práce
7.	513/1991 Sb.	Obchodní zákoník
8.	40/1964 Sb.	Občanský zákoník
9.	219/1995 Sb.	Devizový zákon
10.	499/2004 Sb.	Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů
11.	280/2009 Sb.	Daňový řád

Mezi další právní předpisy patří vyhláška č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška je určena pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Je rozdělena na 6 částí, kdy druhá část upravující účetní závěrku je dále rozdělena na 6 hlav. V závěru vyhlášky jsou uvedeny přílohy. Názvy jednotlivých částí vyhlášky jsou popsány v následující tabulce 2.

Tabulka 2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Část	§	Název
Úvod	§ 1	Hlavička vyhlášky
Část I.	§ 1 - § 2	Předmět úpravy a působnost
Část II.		Účetní závěrka
Hlava I.	§ 3 - § 4	Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
Hlava II.	§ 5 - § 19	Obsahové vymezení některých položek rozvahy (bilance)
Hlava III.	§ 20 - § 38	Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty
Hlava IV.	§ 39	Uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce
Hlava V.	§ 40 - § 43	Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích
Hlava VI.	§ 44	Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o změnách vlastního kapitálu
Část III.	§ 45 - § 46	Směrná účtová osnova
Část IV.	§ 47 - § 61b	Účetní metody
Část V.	§ 62 - § 68	Konsolidovaná účetní závěrka (K § 4 odst. 8 zákona)
Část VI.	§ 69 - § 70	[Přechodná a závěrečná ustanovení]
Příloha č. 1		Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance)
Příloha č. 2		Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění
Příloha č. 3		Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění
Příloha č. 4		Směrná účtová osnova

Posledním právním předpisem jsou české účetní standardy. Vydává je ministerstvo financí z důvodu zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek a pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Podle ČÚS postupují vždy vybrané účetní jednotky. Ostatní ÚJ se od nich mohou odchýlit, pokud to zabezpečí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. České účetní standardy obsahují 23 standardů, které jsou vypsány v následující tabulce.

Tabulka 3 České účetní standardy (ČÚS)

Číslo	Název standardu
1	Účty a zásady účtování na účtech
2	Otevírání a uzavírání účetních knih
3	Odložená daň
4	Rezervy
5	Opravné položky
6	Kurové rozdíly
7	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
8	Operace s cennými papíry a podíly
9	Deriváty
10	Zvláštní operace s pohledávkami
11	Operace s podnikem
12	Změny vlastního kapitálu
13	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
14	Dlouhodobý finanční majetek
15	Zásoby
16	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
17	Zúčtovací vztahy
18	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
19	Náklady a výnosy
20	Konsolidace
21	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
22	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
23	Přehled o peněžních tocích

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

Vnitropodnikové účetní směrnice by měly být součástí každé účetní jednotky jako soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědností v určité pracovní činnosti. Podle Louši je hlavním smyslem vnitropodnikových účetních směrnic „zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase.“ (Louša, 2014, s. 15). Otrusinová a Šteker k tomu ve své publikaci dodávají, že smyslem účetních směrnic je „aplikace zákonných předpisů na konkrétní podmínky v účetní jednotce.“ (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 91)

Směrnice by měly být nedílnou součástí podnikové kultury a pracovníci by je měli aktivně využívat jako nástroj usnadňující jejich orientaci v určitých situacích. Velmi důležitým aspektem pro tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic je vytvoření určitého nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky. Zvládne-li ÚJ tvorbu směrnic správně a kvalitně, velmi tím sníží riziko, nesprávného postupu při řešení daných situací a předejde tak případnému porušování právních předpisů. A navíc, zaměstnanci, kterých se příslušné směrnice týkají, mají snazší postup při plnění svých pracovních povinností.

Správně vytvořené směrnice napomáhají v případě změny účetních či ekonomických pracovníků, kdy je pro ně snazší se adaptovat a lépe orientovat v podnikové kultuře. To v neposlední řadě přináší taky zvýšenou jistotu pro majitele i vedení samotné účetní jednotky, že nedochází k nahodilému provádění činností či k nesprávnému rozhodnutí některého z pracovníků.

„Zákon ukládá v § 8 účetním jednotkám povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“ To pro ÚJ znamená:

- **Správně** vedené účetnictví je tehdy, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu a ostatním předpisům, ani neobchází jejich účel.
- **Úplně**, pokud ÚJ zaúčtovala v účetním období všechny účetní případy v účetních knihách a sestavila účetní závěrku.
- **Průkazným způsobem**, jestliže jsou všechny účetní záznamy průkazné a ÚJ provedla inventarizaci.
- **Srozumitelně**, vedené účetnictví je pokud umožňuje spolehlivě určit obsah účetních případů, které byly předmět účetních záznamů.

- **Způsobem zaručujícím trvalost účetních dokladů**, účetní jednotka je schopna plnit povinnosti spojené s úschovou účetních dokladů po celou požadovanou dobu.

Žádný právní předpis nedefinuje názvosloví vnitropodnikových směrnic, je tedy jen na účetní jednotce jaký název si pro tyto směrnice zvolí. Směrnice mohou být vydány jako příkaz vedoucího pracovníka, metodická směrnice, pokyn, oběžník, dopis či v jakékoli jiné formě. *„Lze tedy konstatovat, že pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu, nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána.“* (Louša, 2014, s. 21)

2.1 Přehled vnitropodnikových účetních směrnic

Vnitropodnikové směrnice můžeme rozdělit do tří skupin a to podle jejich podstaty na směrnice:

- povinné podle účetních předpisů, které jsou dány zákonem o účetnictví a účetními standardy,
- vyplývající z jiných právních předpisů jako je zákoník práce, zákon o dani z přidané hodnoty, obchodní zákoník atd.,
- doporučené předpisy, které se řídí velikostí, složením a předmětem podnikání společnosti. Tento předpis upravuje zejména kolování a zpracování účetních dokladů.

2.1.1 Povinné vnitropodnikové předpisy

Mezi povinné vnitropodnikové účetní směrnice patří:

- Účtový rozvrh,
- Odpisový plán,
- Podpisové vzory,
- Stanovení druhů zásob materiálu a jejich účtování,
- Rozpouštění nákladů,
- Časové rozlišení nákladů a výnosů,
- Používání cizích měn a kursové rozdíly,
- Deriváty,
- Konsolidační pravidla,
- Poskytování cestovních náhrad.

2.1.2 Směrnice vyplývající z jiných právních předpisů

- Vlastní náklady,
- Deriváty,
- Odložená daň,
- Zásady pro tvorbu a používání rezerv,
- Vnitropodnikové účetnictví,
- Účtování a oceňování zásob,
- Časové rozlišení nákladů a výnosů. (Kovalíková, 2013, s. 24)

2.1.3 Doporučené předpisy

- Oběh účetních dokladů,
- Inventarizace majetku a závazků,
- Opravné položky,
- Vnitropodnikové účetnictví,
- Úschovu účetních záznamů,
- Účetní závěrku,
- Provádění pokladních operací,
- Stanovení norem přirozených úbytků. (Schiffer, 2009, s. 45)

2.2 Základní zásady pro vypracování vnitropodnikových směrnic

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic je třeba dodržovat určité zásady, aby směrnice byla lehce použitelná a jednoznačná. Podle Louši by měla být tedy „*směrnice vypracována logicky, přehledně a stručně.*“ (Louša, 2014, s. 19). Pokud jsou směrnice vypracovány podle těchto základních zásad, nemělo by v podniku docházet k chybným rozhodnutím, které by mohly mít dopad na celkový chod podniku. Je ovšem nezbytné vnitropodnikové směrnice aktualizovat podle nových platných právních předpisů, aby nedocházelo k jejich nesouladu. Směrnice by také měla být tvořena podle určité struktury, aby byla co nejlépe srozumitelná a pracovník tudíž hned věděl, co směrnice upravuje.

2.3 Význam vnitropodnikových směrnic

Mezi hlavní význam vnitropodnikových směrnic tedy patří seznámení zaměstnanců s právními předpisy. Jelikož v současné době probíhá velké množství novelizací právních předpisů, bylo by pro zaměstnance velmi náročné všechny tyto změny sledovat. V tomto

ohledu jim tedy aktualizované vnitřní směrnice usnadňují práci a předcházejí tak riziku špatného rozhodnutí. Vnitropodnikové směrnice by měly pomoci ke zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky, ale pouze za předpokladu, že splní určité vlastnosti:

- **Srozumitelnost**, směrnici by měl rozumět každý zaměstnanec společnosti, kterého se tato směrnice týká a měl by být schopen se podle ní řídit.
- **Věcnost**, směrnice by měla obsahovat konkrétní věci, které se vztahují dané problematice.
- **Stručnost**, z textu směrnice by měla být odstraněna nadbytečná slova, která by mohla zkreslit smysl úpravy.
- **Jednoznačnost**, účetní jednotka by se při tvorbě směrnic měla vyvarovat pojmů, které lze vyložit více způsoby a mohly by tak způsobit komplikace při chápání směrnice.
- **Přehlednost**, zaměstnancům by mělo být umožněno, aby každý z nich získal celkový přehled o tom, co má sám vykonávat.
- **Komplexnost**, ve směrnici by měly být zachyceny všechny podstatné aspekty pro předmět, který je v něm upravovaný.
- **Nerozpornost s obecně závaznými předpisy**, může se stát, že právní předpis bude změněn dříve, než dojde k vydání směrnice, a proto by měly být směrnice každý rok kontrolovány. (Schiffer, 2009, s. 43)

2.4 Struktura vnitropodnikových směrnic

Nikde není přesně definováno jak má struktura vnitropodnikových směrnic vypadat. Avšak směrnice by měla být vypracována jak logicky, tak přehledně a stručně. Pro splnění těchto zásad vypracování by měla struktura směrnic obsahovat:

- **Záhlaví**, které obsahuje název směrnice a číselné označení, název účetní jednotky. Schválení osobou, která má zodpovědnost za danou směrnici, obvykle to je jednatel, ředitel nebo vedoucí účtárny. Dále by zde měla být uvedena účinnost, od kdy směrnice platí, rozdělovník o tom, kdo vše směrnici obdrží a nakonec v zápatí by mělo být uvedeno, kdo směrnici vydal a na koho se zaměstnanci mají v případě nejasností obracet.
- **Text**, zde by měla být popsána právní problematika daného typu směrnice, dále text směrnice, který bude popisovat konkrétní řešení dané problematiky. Poslední částí

by měla být závěrečná ustanovení, která budou upravovat závaznost pro určené pracovní úseky a zaměstnance, kteří jsou pověřeni ke kontrole dodržování směrnice.

- **Zápatí** je poslední část struktury směrnice a mělo by zde být uvedeno datum a místo vydání směrnice, číslo stránky a celkový počet stránek a na závěr podpis schvalující osoby. (*Otrusínová a Šteker, 2013, s. 92*)

3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

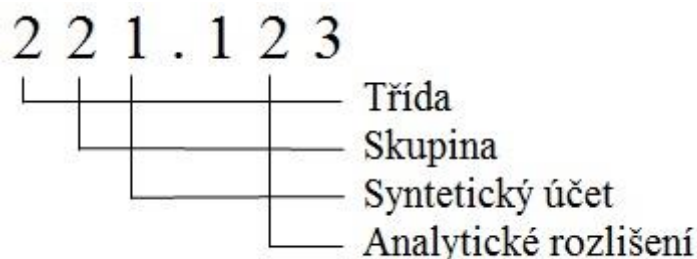
V této části se budu zabývat těmi typy vnitropodnikových směrnic, které jsou nejvíce v podnicích využívány

3.1 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh sestavuje společnost na podkladě směrné účtové osnovy pro podnikatele. Společnost do účtového rozvrhu přidává postupně účty, které použila při svém účtování, a které byly použity při tvorbě účetní závěrky.

Účetní jednotky jsou povinny sestavit účtový rozvrh podle § 46 odst. 2 zákona o účetnictví pro každé účetní období. Účetní rozvrh lze doplňovat i během účetního období. Pokud k prvnímu dni účetního období nedošlo ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období. Pokud se tedy jedná o malý podnik nebo podnik, ve kterém nenastává různorodost účetních záznamů, lze účtový rozvrh vytvořit pouze jednou a používat jej bez zásahů. V opačném případě jedná-li se o společnost, kde se stále účtuje o nových účetních případech je zapotřebí účtový rozvrh vytvořit nový a dále jej doplňovat, aby splnil svůj účel. (Louša, 2014, s. 23)

V účtovém rozvrhu se používají čísla účtu, ze směrné účtové osnovy. Jedná se o kombinaci 3 čísel, kdy první číslo znázorňuje třídu, do které daný účet patří, druhé číslo je skupinu a poslední je pořadové číslo účtu. Třímístné označení účtu však větším podnikům nemusí stačit, a proto využívají analytického rozlišení. Toto rozlišení vznikne, když se za třímístný účet vloží tečka a za tuto tečku účetní jednotka doplní čísla znázorňující rozdílný analytický účet, např. syntetický účet 221 znamená bankovní účet, 221.01 je již analytický účet, který znamená také bankovní účet, jen veden v jiné měně. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou ve svém účtovém rozvrhu uvádět pouze dvoumístné označení účtu, tudíž stačí pouze syntetické označení třídy a skupiny účtu. (Otrusinová a Šteker, 2013)



Obrázek 1 Označení účtů (Louša, 2012, s. 23)

3.2 Oběh účetních dokladů

„Oběh účetních dokladů lze popsat jako jejich pohyb od vystavení nebo přijetí až po úschovu a následnou skartaci.“ (Otrusínová a Šteker, 2013, s. 28)

Obecně veškeré skutečnosti, které jsou součástí účetnictví, musejí být podloženy účetními doklady, např. příjmové pokladní doklady, vystavené faktury atd. Účetní doklady zachycují veškeré hospodářské operace, a proto musí být průkaznými účetními doklady, které musí obsahovat:

- Označení účetního dokladu,
- Obsah účetního dokladu a jeho účastníky,
- Cenu za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- Datum vyhotovení účetního dokladu,
- Datum uskutečnění účetního dokladu, pokud není shodný s okamžikem vyhotovení,
- Podpisový záznam podle §33a odst. 4 zákona o účetnictví, osoby zodpovědné za účetní případ a taktéž osoby zodpovědné za zaúčtování.

Účetní jednotka je povinna vystavit účetní doklad bez zbytečného odkladu, po zaznamenání skutečnosti, které se jimi zachycují. (Kovalíková, 2013, s. 63)

Jak již bylo řečeno, oběh účetních dokladů zachycuje pohyb od vzniku účetního dokladu, až po jeho skartaci. Ovšem než se účetní doklad dostane ke skartaci, nastane mezitím ještě mnoho činností, které jsou popsány níže.

1. Vyhotovením nebo přijetím dokladů,
2. Přezkoušením po věcné a formální stránce. U věcné stránky se zaměřuje na shodu účetního dokladu se skutečností a soulad s právními předpisy. Po formální stránce

přezkoumává oprávněnost odpovědných osob a úplnost předepsaných náležitostí dokladu. (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 29)

3. Zatřídění – rozdělení účetních dokladů podle skupin,
4. Zaeviování,
5. Číslování,
6. Zaúčtování účetních dokladů podle správně zvolené účetní předkontace do účetních knih,
7. Uložení účetních dokladů do šanonů a složek k jejich následné archivaci. Z důvodů případné kontroly se účetní doklady uchovávají v archivu po dobu 10 let, jde-li o účetní závěrky a výroční zprávy a 5 let v případě účetních dokladu, knih atd.
8. Skartace je poslední fáze oběhu účetních dokladů, kdy dojde po vypršení doby uschovy k jejich fyzickému zničení. (Kovalíková, 2014, s. 63)

Součástí účetních dokladů jsou také podpisové záznamy odpovědných osob za účetní doklady. Rozumí se tím buďto vlastnoruční podpis nebo také elektronický podpis. Funkce podpisového vzoru spočívá převážně v tom, že svým podpisem pracovník uzavírá účetní doklad a dává tak svůj souhlas se správností dokladu.

3.3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, evidence a odpisový plán

Vypracování směrnice o dlouhodobém majetku vychází nepřímo z § 6 a 7 vyhlášky. Účetní jednotka by však měla rozhodnout o:

- *„Vymezení jednotlivých kategorií dlouhodobého majetku,*
- *Členění dlouhodobého majetku v účetní jednotce,*
- *Ocenění jednotlivých kategorií majetku v účetní jednotce,*
- *Odpisování dlouhodobého majetku,*
- *Pořizování dlouhodobého majetku,*
- *Vyřazování dlouhodobého majetku.“ (Hruška, 2005, s. 23)*

3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

DHM má jistě každá společnost, a proto by účetní jednotka měla mít vypracovanou směrnici, která bude DHM upravovat. DHM se dělí na více částí, které jsou však vymezeny podle ZDP § 26 a za DHM se považují, pokud je jejich doba použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cena větší než 40 000,-kč, některé části však mají jiné podmínky vymezení. Směrnice by měla obsahovat úpravu toho DHM, který společnost ve svém podnikání používá. Dělí se na:

- **Stavby**, jsou vykazovány jako DHM vždy bez ohledu na jejich cenu a dobu použitelnosti. Stavby se dále dělí na: „stavby včetně budov, důlní díla, důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, otvírky nových lomů pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory“
- **Samostatné movité věci**, které jsou vymezeny podle ZDP § 26 a za DHM se považují, pokud je jejich doba použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cena větší než 40 000,-kč. Jedná se hlavně o výrobní zařízení, osobní automobily, atd. V případě, že majetek nesplní hranici vstupní ceny a jeho použitelnost je delší než 1 rok, může jej společnost vést jako drobný dlouhodobý majetek, u kterého jsou podle § 26 ZDP účetní odpisy použity také jako daňové.
- **Pěstitelské celky trvalých porostů** obsahují „ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů. Ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha. Chmelnice a vinice bez nosných konstrukcí“ (Prudký, 2011, s. 21)
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** se zahrnují do DHM bez ohledu na výši ocenění.
- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek** se také zařazují bez ohledu na výši ocenění a patří sem zejména umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky atd.

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání. Věci však nemusí podnik pouze nakoupit, ale může si je také vyrobit nebo je dostat darem.

3.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Podle ZDP se za DNM považuje majetek, pokud byl:

- Nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním,
- Vytvořen vlastní činností za účelem obchodování nebo k jeho opakovanému poskytování,
- Vstupní cena je vyšší než 60 000,- Kč,
- Doba použitelnosti delší než 1 rok.

Dlouhodobý nehmotný majetek se dále dělí na:

- **Zřizovací výdaje**, jedná se o výdaje, které podnik vynakládá na založení účetní jednotky, obsahuje hlavně soudní a správní poplatky, cestovní výdaje a nájemné. Účetní jednotka může zřizovací výdaje odepisovat maximálně po dobu 5 let.
- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software**, jsou výsledky činnosti lidí, které byly pořízeny od jiných osob nebo byly vytvořeny vlastní činností a jsou určeny k obchodování. (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 43)
- **Ocenitelná práva** jedná se zejména o patenty, licence, ochranné známky a průmyslové vzory, které jsou předmětem průmyslového vlastnictví.
- **Goodwill**, vzniká při ocenění podniku nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků a rozumí se tím kladný nebo záporný rozdíl. Goodwill se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců a to buď do nákladů jedná-li se o kladný rozdíl nebo do výnosů pokud jde o záporný rozdíl.
- **Ostatní DNM** jedná se zejména o povolenky a referenční limity.

Podle Otrusinové a Štekeru nelze do DNM zařadit znalecké posudky, průzkumy trhu nebo software pro řízení technologií a zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat.

3.3.3 Evidence majetku

Každá účetní jednotka si musí vést evidenci svého majetku, ve které bude sledovat veškeré jeho pohyby a změny. Evidence majetku přispívá k lepší orientaci v majetku společnosti.

Evidenci majetku vede společnost v inventární knize a každý majetek má svou inventární kartu. Pořízením majetku a jeho zařazením do užívání, pokud splnil podmínky účetní jednotky pro zařazení do majetku, začíná také jeho evidence, je potřeba mu přiřadit inventární kartu, která by měla zejména obsahovat: „pořadové číslo karty, inventární číslo majetku, syntetický a analytický účet, název majetku, obchodní název dodavatele, vstupní cenu, zvýšenou vstupní nebo zůstatkovou cenu o technické zhodnocení, datum pořízení, odpisovou skupinu, způsob a dobu odepisování, daňový a účetní odpis, středisko a odpovědnou osobu za majetek.“(Kovalíková, 2013, s. 133)

3.3.4 Odpisový plán

Sestavení odpisového plánu pro dlouhodobý majetek je povinnost pro každou účetní jednotku ukládá jí to zákon o účetnictví v § 28 odst. 2. Odpisy majetku vyjadřují trvalé

snížení jeho hodnoty a rozlišují se na účetní odpisy a daňové odpisy. Pomocí odpisů účetní jednotka dostává postupně majetek do nákladů.

Účetní odpisy si účetní jednotka stanovuje sama a ve směrnici by mělo být upraveno, jakým způsobem se účetní odpisy počítají. Je potřeba si zvolit zda bude z pohledu času majetek odepisován rovnoměrně nebo zrychleně. V případě rovnoměrných odpisů se odepisuje stále stejná částka po dobu životnosti. U zrychlených odpisů je na výběr ze dvou možností odepisování, první je „metoda DDB (*double-declining-balance method*) a metoda SYD (*sum of the years – digits method*)“ (Otrusínová a Šteker, 2013, s. 42). Pro popis postupu použití metody odepisování DDB jsem využil zahraničního zdroje, kde Wild ve své publikaci uvádí, že: ¹ „DDB metoda se používá ve třech krocích: výpočet lineární odpisové sazby aktiva, dvojnásobek lineárně a vypočítat odpisové náklady vynásobením tuto sazbu o začátku aktiva dobové účetní hodnoty.“ (Wild, 2008, s. 321) Účetní jednotka však může rozhodnout, že nebude majetek odepisovat z pohledu času, ale z pohledu výkonu, který stroj vykonal. Tudiž např. u výrobní linky bude představovat částku odpisu počet výrobků, které stroj vyrobil, nebo u nákladního automobilu počet kilometrů které najezdil. Účetní jednotka by měla brát také v potaz s ohledem na významnost zbytkovou hodnotu majetku na konci jeho životnosti, kdyby se jej rozhodla prodat. Odpisy se účtují na vrub nákladů (55x) a zároveň ve prospěch opravěk k dlouhodobému majetku (08x).

Daňové odpisy jsou dány ZDP a slouží pro sestavení daňového přiznání. Hmotný majetek je tu rozdělen do 6 odpisových skupin, podle doby odepisování. Stejně jako u účetních odpisů se daňové odpisy rozdělují na rovnoměrné a zrychlené. U rovnoměrného odepisování je každé skupině přidělena roční sazba, která je v prvním roku rozdílná, ale po zbytek životnosti majetku je odepisována stejná částka. U zrychleného odepisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro výpočet odpisů. Majetek se odepisuje maximálně do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny pokud proběhlo technické zhodnocení majetku. Odpisy nehmotného majetku se vypočítají podílem vstupní ceny a doby sjednané smlouvou.

¹ DDB method is applied in three steps: compute the asset's straight-line depreciation rate, double the straight-line and compute depreciation expense by multiplying this rate by the asset's beginning of period book value.

3.4 Zásoby a jejich evidence

Zásoby patří do oběžných aktiv, tudíž se jedná o majetek, který má svůj koloběh a mění v průběhu svou formu od peněžních prostředků přes materiál, polotovary a výrobky zase zpět k peněžním prostředkům. Celý tento oběh by měl nastat do 12ti měsíců. Louša zásoby charakterizuje jako „jednotlivé složky zásob a jejich náplň jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky v členění rozvahové položky C.I Zásoby, a to na materiál nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata a zboží.“ (Louša, 2007, s.11). Otrusinová a Šteker ve své publikaci dále přidávají, že „zásoby jsou součástí oběžných aktiv a představují jejich nejméně likvidní složku“ (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 73). Zásoby se také na rozdíl od dlouhodobého majetku neopotřebovávají, ale spotřebovávají, tudíž v případě jejich spotřeby jdou přímo do nákladů.

3.4.1 Rozdělení zásob

Podle § 9 Vyhlášky jsou zásoby rozděleny do následujících skupin:

- **Materiál**, jedná se zejména o suroviny jakožto hlavní materiál, který vstupuje do výrobku a tvoří jeho podstatu. Pomocné látky vstupují také přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu. Dále do materiálu patří náhradní díly, obaly a obalové materiály a další movité věci, které mají dobu použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši pořizení a jako poslední drobný majetek. Materiál může účetní jednotka nakoupit nebo si jej může vytvořit vlastní činností. (Otrusinová a Šteker, 2013 s. 74)
- **Nedokončená výroba a polotovary**, obsahuje produkty, které společnost vytvořila vlastní činností a v případě nedokončené výroby se jedná o produkty, které prošly alespoň jedním výrobním procesem, ale stále ještě nejsou hotovy. Polotovar je oddělený evidovaný produkt, který neprošel všemi výrobními stupni, ale do podoby hotového výrobku bude zhotoven při dalším výrobním procesu.
- **Výrobky**, jsou produkty vlastní výroby, které prošly všemi stupni výrobního procesu a jsou určeny k prodeji nebo k vlastní spotřebě společnosti.
- **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**, jedná se o zvířata pořizená vlastním chovem nebo nákupem. Zahrnuje mladá zvířata, jateční zvířata a zvířata, která nejsou zařazena v dlouhodobém majetku
- **Zboží**, je pořizeno především nákupem za účelem jeho dalšího prodeje. Patří sem movité věci včetně zvířat. Výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány

do prodejen. Zboží může obsahovat také nemovitosti, pokud účetní jednotka s nemovitostmi obchoduje a nijak je nepoužívá.

- **Poskytnuté zálohy na zásoby**, mohou být krátkodobé nebo dlouhodobé zálohy na pořízení zásob. (Kovalíková, 2013, s. 81)

3.4.2 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují podle § 25 a §27 zákona a § 49 vyhlášky. Vyhláška uvádí, že *„Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.“* Pokud však účetní jednotka získá zásoby bezplatně (dar, přebytek) musí je ocenit reprodukční pořizovací cenou, kterou určí znalec. V případě nákupu zvířat se ocení pořizovací cenou, ale pokud pocházejí z vlastního chovu účetní jednotky, ocení se vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou, není-li možné stanovit vlastní náklady. Pokud není možné sledovat pořizovací cenu zásob, využívají se další ocenitelné techniky:

- **Vážený aritmetický průměr**, počítá se buď při každé dodávce zásob, nebo periodicky za určitý časový interval
- Metoda FIFO (First in, first out) u této metody se bere první cena pořízení také jako první cena úbytku.
- Předem stanovená pevná cena, účetní jednotka si stanoví tuto cenu, ale vznikají zde odchylky od pořizovacích cen, které musí být sledovány na analytických účtech.

3.4.3 Způsob účtování

Při účtování zásob si účetní jednotka může vybrat ze dvou variant. Ve vnitropodnikových účetních směrnících by mělo být stanoveno, který způsob účtování účetní jednotky používá. Buď může zásoby účtovat průběžným způsobem A nebo periodickým způsobem B. V případě průběžného způsobu A nakoupené zásoby zařazuje na příslušný účet zásob a vyřazuje je, až když dojde ke spotřebě daných zásob, kdy je souvztažně vykáže v nákladech. U periodického způsobu B účetní jednotka nakoupené zásoby účtuje přímo na nákladové účty. Musí však vést průkaznou skladovou evidenci zásob.

3.4.4 Evidence zásob

Zásoby se evidují na skladových kartách, které jsou přiděleny každému druhu zásob. Na skladové kartě je uveden název materiálu, datum pořízení, datum naskladnění, datum vyskladnění, případně datum převodu do jiného skladu, ocenění a množství. Pohyb zásob doprovází různé doklady při přijímání na sklad je to příjemka a při jeho vyskladňování výdejka. Evidenci zásob musí mít v perfektním pořádku účetní jednotka, která na jejím základě používá způsob B k účtování zásob. Zásoby také podléhají minimálně jednou za rok inventarizaci, Schiffer dále uvádí „*Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a § 30.*“ (Schiffer, 2006, s. 14)

3.5 Zásady pro tvorbu a používání Opravných položek

Opravné položky se vztahují především k zásobám. Jsou vymezeny zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Opravné položky jsou tvořeny zejména kvůli dodržení zásady opatrnosti, podle které majetek nesmí být nadhodnocován a jeho ocenění je tak upraveno prostřednictvím opravné položky.

Opravné položky se tedy tvoří pokud ÚJ při inventarizaci zjistí, že některá ze zásob má prodejní cenu přechodně nižší než je cena, kterou je vedena zásoba v účetnictví, musí tento rozdíl pomocí tvorby opravné položky vyrovnat. Tvorba opravné položky se zaúčtuje na vrub nákladů. Její zrušení nebo snížení se zaúčtuje ve prospěch nákladů.

ÚJ může vytvářet opravné položky k:

- Dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku,
- zásobám,
- podílovým cenným papírům a vkladům,
- ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku,
- pohledávkám.

Ve většině případů se jedná o daňově neuznatelné opravné položky, pouze u pohledávek je lze i po splnění určitých kritérií daňově uznat. ÚJ by při tvorbě vnitřní účetní směrnice měla především určit osoby zodpovědné za tvorbu opravných položek. Pracovníci v účtárně by měli sledovat pohyb cen, ale také sledovat pohledávky zda nejsou již po splatnosti a tvořit k nim případně opravné položky. Na konci účetního období by měla ÚJ rozlišit zda se jedná o daňové nebo nedaňové opravné položky

3.6 Zásady pro tvorbu a používání rezerv

Vyhláška o rezervách říká, že „Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle § 26 zákona, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.“ Úkolem rezerv je tedy hlavně příprava účetní jednotky na budoucí výdaj, který má naplánovaný. Otrusinová a Šteker ve své publikaci uvádějí, že „Účetní jednotka tvorbou rezervy zvyšuje náklady, snižuje zisk a tím zadržuje částky na budoucí výdaje, které podle odhadu vynaloží v příštích obdobích“ (Otrusinová a Šteker, 2013, s. 149.), Louša s tímto názorem souhlasí a v jeho publikaci dodává, že „by bylo riskantní nesnížit výsledek hospodaření.“ (Louša, 2012, s. 57).

Účetní jednotka by při tvorbě vnitropodnikové směrnice měla vymezit případy, kdy bude tvořit rezervy, pokud nastanou situace opodstatňující jejich vytvoření. Směrnice by také měla upravovat zúčtování zrušení rezervy nebo zúčtování použití rezervy.

Při tvorbě rezerv se účtuje na vrub náklady a v případě jejího použití ve prospěch nákladů. Zůstatek rezerv se převádí do následujícího účetního období, avšak nesmí mít aktivní zůstatek. Rezervy se dále dělí na zákonné a ostatní.

- **Zákonné rezervy**, tvorbu a výši těchto rezerv upravují daňové a jiné zákony. Mezi zákonné rezervy patří zejména rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku, který slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odepisování však musí být delší než 5 let. Rezerva ovšem nesmí být tvořena na pořízení DHM. Jako další zákonné rezervy lze uvést např. rezerva na důchody a podobné závazky a také rezervu na daň z příjmů, která umožňuje vyčíslit čistý zisk ještě před sestavením daňového přiznání.
- **Ostatní rezervy**, tyto rezervy si účetní jednotka stanovuje sama. Patří sem zejména rezervy na garanční opravy, které se tvoří, pokud účetní jednotka poskytuje záruku na své výrobky či zboží a slouží ke krytí výdajů na opravu případných reklamací. Dále sem patří rezerva na restrukturalizaci, tuto rezervu může ÚJ tvořit na základy programu restrukturalizace schváleného jejím příslušným orgánem.

Podle zákona č. 593/1992 Sb. Je nyní ÚJ povinna peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převést na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto zákona,

a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Peněžní prostředky, které ÚJ na tento účet uloží, může použít a čerpat pouze na účely pro které byla rezerva vytvořena.

3.7 Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů

Problematika časového rozlišení pojednává o zaúčtování výnosu nebo nákladu v okamžiku vzniku bez ohledu na uskutečnění příjmu nebo výdaje. Schiffer uvádí, že „*Náklady (ale také výdaje, výnosy a příjmy) se zásadně účtují do účetního období, s nímž časově a věcně souvisí.*“ (Schiffer, 2008, s. 83). Výnosy nebo náklady, které ÚJ vznikly během účetního období, avšak nebyla uskutečněna do konce účetního období příjem nebo výdej, musí z důvodu věrného a poctivého zobrazení, účtovat o nákladech, výdajích, výnosech a příjmech příštího období. Hruška dodává, že „*časové rozlišení pomáhá naplňovat zásadu nezávislosti účetních období, jinak též akruální princip.*“ (Hruška, 2005 s. 83)

ÚJ však nemůže časově rozlišit všechny náklady a výnosy, proto aby je mohla časově rozlišit, musí podle § 13 a 19 Vyhlášky splnit následující 3 kritéria:

- **Účel**, za jakým v budoucnu vznikne účetní jednotce náklad, výnos, výdej nebo příjem,
- **Částka**, kterou účetní jednotka zaúčtuje do nákladů, výnosů, výdajů nebo příjmů,
- **Období**, do kterého toto zaúčtování náleží.

ÚJ by měla mít tato kritéria uvedena ve své směrnici, aby nedocházelo ke špatnému zařazení časového rozlišení.

Existují totiž i výjimky, které se časově nerozlišují, patří sem podle ČUS č. 017 zejména pokuty, penále manka a škody. Podle ČUS č. 019 ÚJ nemusí časově rozlišovat účetní případy u kterých je nevýznamná částka, která by v případě jejího ponechání v běžném účetním období, neměla výrazný dopad na hospodářský výsledek. Dále také nemusí časově rozlišovat pravidelně se opakující platby.

ÚJ by ve směrnici měla mít dále upravené, kdy se o jaký typ časového rozlišení jedná:

- **Náklady příštích období (účet 381)**, nastávají, pokud v průběhu účetního období provede ÚJ výdej za náklady, které budou však uskutečněny až příští období, lze o nich tedy říct, že se jedná jakoby o předplacené náklady. Jedná se zejména o nájemném, nepravidelné leasingové splátky

- **Výdaje příštích období (účet 383)**, jsou opakem NPO, v běžném účetním období vznikne ÚJ náklad, který však zaplatí až v dalších účetních obdobích např. bankovní poplatky uhrazeny v následujícím období, nájemné placené pozadu.
- **Výnosy příštích období (účet 384)**, vznikají pokud ÚJ dostane předem zaplacenou za služby, které provede, až v následujících obdobích např. přijaté nájemné předem.
- **Příjmy příštích období (účet 385)**, nepřijaté peněžní částky, které časově a věcně souvisí s výnosy běžného účetního období.

Při posuzování, zda se jedná o časové rozlišení, by ÚJ měla ve směrnici stanovit co je pro ni významné a co není. Měla by také stanovit postup pro časové rozlišení, který nelze každoročně měnit.

3.8 Zásady pro tvorbu dohadných položek

Dohadné položky jsou také součástí časového rozlišení, ovšem pouze v případě, kdy účetní případ nesplňuje některá z kritérií, která jsou uvedena u časového rozlišení nákladů a výnosů, tudíž není znám přesný účel, částka a období. Název Dohadné položky podle Hrušky vychází z toho, že *„Názvy účtů jsou odvozeny právě od skutečnosti, že neznáme přesné částky, jsou tedy dohadné. Je možné je však odhadnout. Vycházejí se dá z uzavřených smluv, zkušeností z předešlých dodávek nebo operací, obvyklých cen apod.“* (Hruška, 2005, s. 95).

Dohadné položky se dále rozlišují na:

- **Dohadné položky aktivní (účet 388)**, obsahují hodnotu pohledávek, které jsou stanovené např. Podle smluv nebo obvyklé ceny, ale nejsou doloženy veškerými doklady a tudíž ÚJ jen odhaduje jejich výši. Může se jednat např. o pohledávku za pojišťovnou, která do konce účetního období nezveřejnila výši pojistného plnění nebo pohledávka za zaměstnanci (manka a škody), nebyl-li ještě spor uzavřen.
- **Dohadné položky pasivní (účet 389)**, jsou identické s dohadnými položkami aktivními, ale s tím rozdílem že obsahují hodnotu závazků, u kterých není známa přesná částka závazku. Patří sem zejména nevyfakturované dodávky od dodavatelů nebo nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období.

Pro ÚJ může být někdy složité posoudit o jaký typ časového rozlišení se jedná, a proto by ve vnitropodnikové směrnici mělo být detailně upraveno za jakých okolností jaký typ časového rozlišení zvolit.

3.9 Kursové rozdíly

Účetní jednotce ukládá § 24 odst. 6 Zákona o účetnictví povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a ve stanovách případech také v cizích měnách. Jedná se o pohledávky a závazky, podíly, cenné papíry, deriváty apod. Ovšem s výjimkou zlata. „*Kursové rozdíly vznikají při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, němuž se sestavuje účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů*“ (Kovalíková, 2014, s. 205). ÚJ si zvolí sama postup jakým bude oceňovat pohledávky a závazky v cizí měně. Zákon ji umožňuje použít pevný kurs, nebo denní kurs, níže popíšu specifika pevného a denního kursu.

3.9.1 Pevný kurs

Zákon o účetnictví §24 odst. 7 říká „*Pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočtení cizí měny na českou měnu pevný kurs, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období.*“ Pevný kurs si tedy účetní jednotka stanoví sama na předem stanovenou dobu, avšak ne delší, než jedno účetní období. ÚJ však může stanovený kurz změnit i v průběhu účetního období, zejména kvůli velkému výkyvu kurzu měny stanovený ČNB, který by mohl v případě nezareagování ÚJ vést k porušení věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Pevný kurz tedy může být administrativně výhodnější pro ÚJ, avšak je zde velké riziko změny kursu z pohledu ČNB, které by vedlo ke změně vnitřní směrnice.

3.9.2 Denní kurs

Denní kurs ÚJ využívá v případě, kdy účetní případ v cizí měně ocení aktuálním platným denním kursem ČNB, který ČNB vydává každý den v 14:15 hodin. Pro přepočtení je využívána střední hodnota kursu. Pokud tedy ÚJ nakoupí nebo prodá cizí měnu za českou, lze k ocenění využít kurs, za který jí směnárna měnu koupila nebo prodala.

Ke konci účetního období musí ÚJ i v případě, že využívá pevný kurs, všechny položky vedené v cizí měně přepočíst podle denního devizového kursu České národní banky. Kursové rozdíly, které takto vzniknou, se následně zaúčtují ve prospěch výnosů nebo na vrub nákladů.

3.10 Tvorba fondů ze zisku

Jedná se o fondy vlastního kapitálu, které ÚJ tvoří, pokud dosáhne zisku. Patří sem především rezervní fond, který má konkrétní účel nebo ostatní fondy u kterých není přesně účel vymezen. Fondy netvoří žádnou hmotnou složku, ale slouží pouze pro účetní účely.

Fondy tvořené ze zisku jsou rozděleny do dvou skupin:

- **Rezervní fond**, slouží především ke krytí ztrát výsledku hospodaření. Rezervní fond lze použít pouze k úhradě vzniklé ztráty, není tedy možné z tohoto účtu hradit jiné náklady.
- **Statutární a ostatní fondy**, se vytvářejí na základě stanov nebo společenské smlouvy z dosaženého zisku. Slouží k interní potřebě společnosti, jako jsou např. příspěvky zaměstnancům na volnočasové aktivity, vzdělávací programy apod.

ÚJ tyto fondy tvoří až ze zisku po zdanění na základě rozhodnutí valné hromady, která schvaluje účetní závěrku za dané účetní období. Čerpání statutárních a ostatních fondů může být maximálně do výše volných prostředků na daném účtu fondu.

3.11 Nejčastější nedostatky

Mezi hlavní nedostatek u podniků velmi často bývá, vůbec neexistence vnitropodnikových účetních směrnic, nebo pokud existují, jsou zastaralá a již neplní správně svou funkci, kvůli které byly vytvořeny. Pokud účetní jednotka své směrnice průběžně neaktualizuje tak se může stát, že se postupem času vlivem časté novelizaci právních předpisů, nebo při změně způsobu realizace vnitropodnikových operací, že směrnice, již vůbec nebude korespondovat s realitou. K formálním nedostatkům však může dojít i v případě, že společnost bude směrnice průběžně aktualizovat, mezi tyto nejčastější nedostatky patří:

- *není sjednoceno názvosloví a výklad pojmů, vyskytuje se používání zastaralých pojmů, nerespektování změn názvosloví vyplývající z novel právních předpisů,*
- *směrnice v mnoha případech postrádají systematickosti a logičnosti uspořádání,*

- „směrnice není uspořádána přehledně tak, aby byla umožněna snadná orientace,
- jazykové nesprávnosti, tzn. vyskytují se gramatické chyby,
- směrnice není zpracována stručně, jasně a výstižně,
- chybné uspořádání obsahových náležitostí, zejména v závěrečných ustanoveních (chybí např. vyznačení, kdy směrnice nabývá účinnosti),
- nepřehledné a chaotické číslování a členění,
- směrnice nejsou pravidelně aktualizovány v návaznosti na legislativní změny účetní nebo daňové.“ (Účetní kavárna, 2007)

Samozřejmě by pro účetní jednotku bylo nejlepší mít vnitropodnikové směrnice stále aktuální podle nových právních předpisů a podle vnitropodnikových operací. V praxi to ovšem nebývá tolik zvykem nebo tvorba a neustálé aktualizace směrnic by byla pro účetní jednotku velmi administrativně náročná.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ZÁKLADNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI XY A. S.

Právní forma: Akciová společnost

Předmět podnikání: - Projektová činnost ve výstavbě

- Geologické práce
- Provádění staveb, jejich změn a odstraňování
- Technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci

Statutární orgán: za společnost jedná představenstvo společnosti, které je složeno ze 3 členů. Za představenstvo jedná navenek jménem společnosti kterýkoli člen představenstva.

Akcie: 10 900 000 ks akcie na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 10,- Kč. Akcie nejsou veřejně obchodovatelné.

Základní kapitál: 109 000 000,-Kč

Počet zaměstnanců: 107

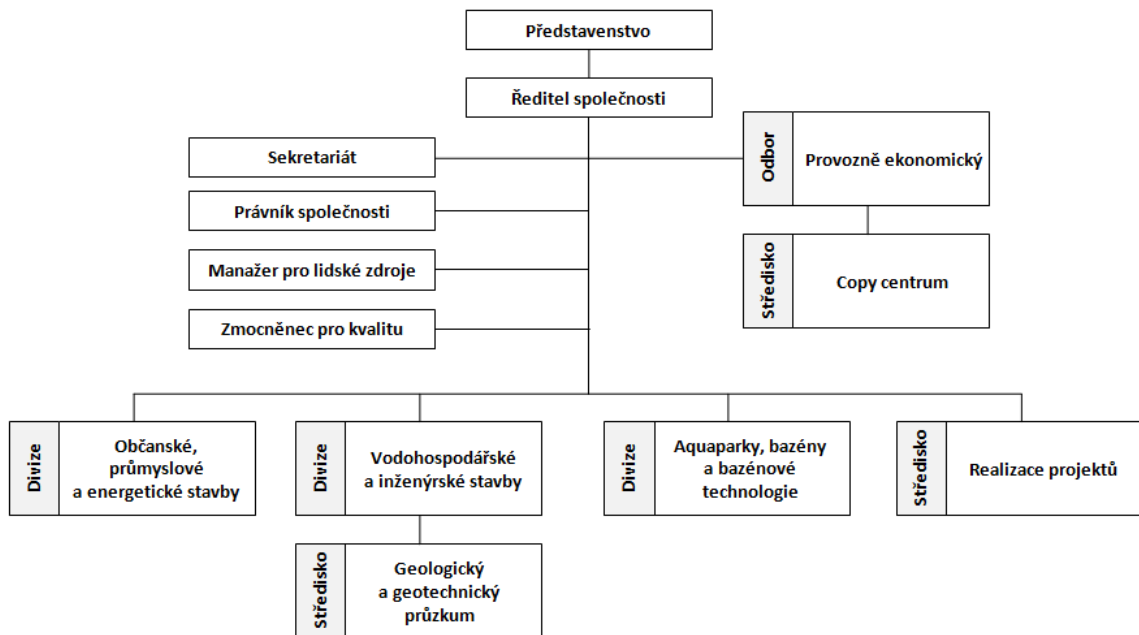
Tabulka 4 Vývoj stavu zaměstnanců v letech 2011 – 2014, (Výroční zpráva společnosti XY a. s.)

Rok	2011	2012	2013	2014
Celkový počet zaměstnanců	156	139	123	107
Počet vedoucích pracovníků	6	6	6	8

4.1 Organizační struktura společnosti XY, a.s.

V Organizační struktuře společnosti XY, a.s. je hlavním orgánem představenstvo společnosti, pod něj spadá ředitel společnosti. Pod ředitelem společnosti je pět oddělení: sekretariát, právník společnosti, manažer pro lidské zdroje, zmocněnec pro kvalitu a provozně ekonomický odbor, který má na starosti ještě copy centrum. Struktura společnosti je dále rozdělena na divize, a to na divize občanské, průmyslové stavby, divize

vodohospodářské a inženýrské stavby, která se dále rozděluje na geologický a geotechnický průzkum a středisko geologických a geotechnických průzkumů. Dále je zde divize pro aquaparky, bazény a bazénové technologie. Poslední je zde středisko na realizaci projektů.



Obrázek 2 Organizační struktura společnosti XY, a.s. zdroj: internetové stránky společnosti XY a. s.

4.2 Přehled vybraných ekonomických ukazatelů společnosti XY a. s.

V roce 2014 byla hodnota aktiv společnosti XY a.s. 126 mil. Kč, jedná se tedy o velkou společnost. Při detailnějším prozkoumání skladby aktiv je zajímavostí, že dlouhodobý majetek tvoří pouze 2 mil. Kč, může za to záporná hodnota dlouhodobého nehmotného majetku. Ta je způsobena přeměnou společnosti v roce 2013 a vznikem záporného goodwillu, který bude postupně rozpouštět do výnosů. Hlavní část aktiv tvoří oběžná aktiva se 124 mil. Kč, ve kterých podstatnou část tvoří krátkodobé pohledávky společnosti 77 mil Kč. Skladba pasiv společnosti je podobná jako u aktiv, kdy vlastní kapitál má hodnotu 34 mil. Kč. Hodnota vlastního kapitálu je také ovlivněna přeměnou společnosti, kdy vznikl záporný výsledek hospodaření 77 mil. Kč. Hospodářský výsledek společnosti v roce 2014 byl 2,6 mil. Kč. Podstatnou část pasiv společnosti tvoří cizí zdroje, které mají

hodnotu 91 mil. Kč. Z toho 29 mil. Kč jsou dlouhodobé závazky ke společníkům, zbylých 62 mil. Kč tvoří krátkodobé závazky společnosti.

Tabulka 5 Vybrané ekonomické ukazatele let 2011-2014 (Vlastní zpracování z rozvah společnosti XY a. s.)

Rok	2011	2012	2013	2014
Celková zadluženost	56,6%	49,2%	155%	72,2%
Rentabilita vlastního kapitálu	0,9%	0,1%	-102%	7,6%
Běžná likvidita	1,64	1,56	2,5	2

V tabulce 5 lze vidět výpočty vybraných ekonomických ukazatelů let 2011 – 2014. Rok 2013 je zkrácený přeměnou společnosti, takže jeho popis vynechám, protože hodnoty, které vyšly v tomto roce, nemají žádnou objektivní vypovídající hodnotu o společnosti XY a. s. První vybraný ekonomický ukazatel je celková zadluženost společnosti, která byla v roce 2011 56,6% a v roce 2012 klesla na 49,2% v těchto letech ji tvořily zejména krátkodobé závazky. V roce 2014 byla celková zadluženost 72,2%, ale zde poměrnou část závazků tvořily závazky ke společníkům. Rentabilita vlastního kapitálu byla v letech 2011 a 2012 velmi nízká s hodnotami do 1%, nárůst rentability přišel v roce 2014, kdy dosáhla hodnoty 7,6%. Běžná likvidita společnosti XY a. s. se ve všech sledovaných letech pohybovala v rozmezí optimálních hodnot 1,5 – 2,5. Lze tedy říci, že společnost XY a. s. nemá z pohledu vybraných ekonomických ukazatelů žádné výrazné prohřešky.

5 ANALÝZA STÁVAJÍCÍCH VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC

Společnost XY, a. s. působí na trhu již řadu let, má tedy i vytvořené vnitropodnikové směrnice. Avšak tyto vnitropodnikové směrnice byly vydány v roce 2003 jako příkaz generálního ředitele společnosti XY, a. s. a od té doby byly vydány jen dva dodatky, první ihned v roce 2003 a další v roce 2005. Jinak směrnice nebyly nijak aktualizovány, což může společnosti způsobovat problémy vzhledem k často se měnícím právním předpisům. Zejména v případě nového pracovníka by mohly takto zastaralé směrnice zhoršit jeho adaptaci a pochopení podnikové kultury.

Společnost má vypracovaných 10 vnitropodnikových směrnic, které upravují:

- Oběh účetních dokladů,
- Dlouhodobý majetek a jeho evidence, odpisový plán,
- Cenné papíry a podíly,
- Zásoby a jejich evidence,
- Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek,
- Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv,
- Zásady pro časové rozlišování nákladů a vnosů,
- Zásady pro tvorbu dohadných položek,
- Evidence valutových a devizových položek,
- Sociální fond.

Společnost XY a.s. prošla v roce 2013 přeměnou a tím se pro ně některé směrnice staly nepotřebné. Týká se to zejména směrnice na cenné papíry a podíly, jelikož společnost již žádné CP a podíly nevlastní a pravděpodobně v budoucnu vlastnit již nebude, takže se tato směrnice zruší. Dále se u některých směrnic vzhledem ke změně právních předpisů část obsahu nevyužívá, tudíž by bylo vhodnější je spojit do směrnice jedné, protože se zabývají velmi podobnou problematikou. Týká se to směrnic pro zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek, zásady pro tvorbu a čerpání rezerv, zásady pro tvorbu dohadných položek.

Směrnice budu dále analyzovat jednotlivě, zaměřím se na věci, které jsou v nich stále aktuální i podle dnešních právních předpisů, dále co je potřeba změnit či aktualizovat a nakonec návrhy na případné doplnění směrnice.

5.1 Oběh účetních dokladů

Tato vnitropodniková směrnice ve společnosti XY a.s. upravuje oběh dokladů ve společnosti. Je zde upraveno co se má s jednotlivými doklady udělat od jejich vzniku po následnou evidenci až po úschovu a likvidaci.

Tato směrnice je rozdělena do 3 hlavních částí:

1. Fáze oběhu konkrétních účetních dokladů,
2. Vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu,
3. Úschova účetních záznamů.

5.1.1 Fáze oběhu konkrétních účetních dokladů

V této části směrnice je popsán proces jednotlivého zacházení s doklady v určitých odděleních, který je rozdělen na přijaté faktury, vystavené faktury, bankovní doklady, výdajové a příjmové pokladní doklady, sklady a ostatní doklady

5.1.1.1 Přijaté faktury

V případě přijatých faktur se nejprve předají finanční účtárně, kde jsou následně rozříděny na tuzemské a zahraniční, opatřeny likvidačním listem, označeny interní číselnou řadou, zapsány do knihy došlých faktur a nakonec jsou předloženy příslušnému odbornému pracovníkovi útvaru, který ověří věcnou správnost. Po ověření věcné správnosti odborný pracovník předá originál faktury neprodleně k proúčtování. Následně je už jen faktura předána k uhrazení a po uhrazení je založena podle čísla.

5.1.1.2 Vystavené faktury

Za vystavování faktur hlavní činnosti je zodpovědný účetní. Faktury jsou vystavovány na základě příkazů k fakturaci předaných pracovníkem zakázky, FA je poté zaúčtována v systému, zaevidována v knize vydaných faktur a založena podle čísla.

V případě vedlejší činnosti jako je např. prodejna barev, prodejna a sklad bazénové technologie a chemikálií, reprografické středisko, výpočetní středisko, je fakturována přímo

odbornými středisky. Tyto faktury jsou skupinově zaúčtovány do účetnictví po ukončení měsíce a založeny podle čísla ve finanční účtárně. Věcná správnost musí být patrná z přiložených dokladů a formální správnost potvrzuje svým podpisem pracovník, který fakturu vystavil.

5.1.1.3 Bankovní doklady

Společnost využívá pro styk s bankou elektronické bankovníctví. Přístupová práva jsou ošetřena osobními certifikáty a osobními hesly. Výpisy z bankovních účtů jsou denně stahovány a zaúčtovány. Vedoucí ekonomického odboru autorizuje v termínu splatnosti faktury k proplacení, které jsou následně exportovány z účetního systému a vytvořen příkaz k zaplacení. Veškeré papírové záznamy jsou podepisovány pracovníky, jejichž podpisový vzor byl předán příslušnému peněžnímu ústavu.

5.1.1.4 Výdajové a příjmové pokladní doklady

Zde jsou na základě příslušného dokladu denně vystaveny odpovědným pracovníkem pokladní výdajový nebo příjmový doklad a zaznamená jej v pokladní knize, kterou předá k zaúčtování a k úschově.

5.1.1.5 Sklady

V této části jsou upraveny zejména příjemky, výdejky, popř. převodky, vystavuje je pracovník pověřený vedením skladové evidence. Příjemka je vystavena po fyzickém převzetí zásob na sklad a následně páruje se s došlou fakturou. V případě výdejky je vystaven dodací list a faktura, čísla dokladů přiděluje v číselné řadě automaticky počítač. Po skončení měsíce je spuštěn přepočet skladu, ve kterém se kontrolují veškeré pohyby, který je následně nahrán na disketu.

5.1.1.6 2. Vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu

V této části směrnice jsou vymezeny jednotlivé okamžiky uskutečnění účetního případu, u přijatých a vydaných faktur je to den přijetí respektive vystavení faktury, u pokladních dokladů je to v den příjmu nebo výdaje, u bankovních dokladů je to den provedení finanční opera a u interních dokladů je to den vyhotovení účetního dokladu.

5.1.1.7 3. Úschova účetních záznamů (daňových dokladů)

Ve společnosti XY a. s. jsou účetní doklady a záznamy v průběhu účetního období zakládány chronologicky v číselných řadách podle středisek. Po skončení účetního období jsou účetní doklady a účetní záznamy předávány do ústřední spisovny a jejich uložení se řídí spisovým, skartačním a archivním řádem.

5.1.2 Návrh změn ve směrnici

Po analýze směrnice s pracovníky společnosti, jsme zjistili, že směrnice stále splňuje ve většině případů požadavky společnosti a také splňuje podmínky určené právními předpisy, tudíž není potřeba žádná radikální aktualizace. Ovšem našlo se i pár míst, které vzhledem ke stáří vnitropodnikových směrnic aktualizaci potřebují a také je potřeba směrnici rozšířit o některé nové části.

V části přijatých faktur je třeba aktualizovat osoby, které odpovídají za věcnou správnost, vzhledem k tomu, že společnost XY a. s. prošla přeměnou a již nemá generálního ředitele tak veškerou odpovědnost, kterou měl generální ředitel při věcné správnosti mají nyní ředitelé divizí. Dále se zde změnila doba předání ověřeného originálu faktury, který měl být neprodleně předán k proúčtování, nyní odpovědný pracovník předá FA do 3 dnů od obdržení, nejpozději však do 15. kalendářního dne následujícího měsíce. V případě problémů je možné zaslat do účtárny skenovou kopii k zaúčtování a následně doložit originál.

U vystavených faktur budou podklady k fakturaci odběratelům předávány do finanční účtárny průběžně po odsouhlasení a podpisu protokolu o předání a převzetí díla, nejpozději do 15. kalendářního dne následujícího měsíce. Další změna je u fakturace vedlejší činnosti, kdy společnost již nemá středisko prodejny barev a výpočetní středisko, které je nyní součástí provozně ekonomického odboru.

Bankovní doklady se již nevedou v papírových záznamech, tudíž není potřeba jejich podepsání pracovníky, jejichž podpisový vzor byl předán příslušnému peněžnímu ústavu.

Poslední změna se týká skladů, kdy již nejsou tištěny sestavy s přehledy zpracovaných dokladů, přehledy odvodů tržeb apod., ale údaje o pohybech skladů vstupují do účetnictví z uzávěrky skladů v elektronické podobě. Měsíční uzávěrka musí být předložena do 10. dne následujícího měsíce. Finanční účtárna dále vyhotoví odváděcí výkaz za daný měsíc a vyžádá si součinnost kalkulantek jednotlivých divizí při likvidaci nedokončené

výroby vztahující se k fakturovaným zakázkám. Účtárna zpracuje měsíční účetní uzávěrku do 18. kalendářního dne následujícího měsíce. Následně vedoucí provozně ekonomického odboru provede logické kontroly účtování, vyhotoví controllingové tabulky porovnání rozpočtu a skutečnosti podle středisek do 18. dne následujícího měsíce.

5.1.3 Návrh na doplnění směrnice

Pro zkvalitnění průkaznosti a dokladovosti finančních operací prováděných prostřednictvím podnikové pokladny by měla být směrnice rozšířena o zásady pro zúčtování dokladů v pokladně. Při zúčtování dokladů v pokladně by měly být dodržovány tyto postupy:

- Zálohy k vyúčtování budou poskytovány jen po předložení řádně vyplněné žádosti
- Vzhledem k rozšiřujícímu se rozsahu činnosti zajišťovanými pracovníky společnosti XY a. s. je třeba pro správné zachycení v účetnictví důsledně rozlišovat doklady, které se týkají konkrétních zakázek. Jedná se o zálohy na projektové práce, subdodávky, atd. Originály těchto dokladů budou opatřeny číslem zakázky a podepsané hlavním projektantem a ředitelem divize následně neprodleně předány do účtárny, kde pracovník účtárny ověří náležitosti dokladu.
- Stejný podpis jako u dokladů týkajících se konkrétní zakázky bude uplatněn i u faktur, které se netýkají konkrétní zakázky, na faktuře bude místo čísla zakázky uveden účel použití.

5.2 Dlouhodobý majetek a jeho evidence, odpisový plán

Další vypracovaná směrnice společnosti XY a. s. upravuje dlouhodobý majetek jeho evidenci a odpisový plán. Směrnice popisuje náležitosti vymezení, pořízení, ocenění, technické zhodnocení, zařazení, odpisový plán až po vyřazení jednotlivých druhů majetků společnosti.

Společnost má ve směrnici rozdělen majetek na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek, který je řešen samostatně v dalším vnitřním předpisu.

Dlouhodobým nehmotným majetkem ve společnosti XY a. s. je především software a ocenitelná práva. Společnost má pro tyto složky majetku nastavené, že jejich ocenění je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Ocenitelná práva zahrnují zejména licence a předměty průmyslových práv. Jednotlivý dlouhodobý nehmotný majetek je veden v datových souborech počítače a na inventárních kartách.

Dlouhodobým hmotným majetkem jsou pozemky a stavby bez ohledu na jejich pořizovací cenu a dále samostatné movité věci s oceněním vyšším než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pokud je pořizovací cena majetku nižší než 500 Kč nebo doba použitelnosti kratší než jeden rok, tak se o nich účtuje jako o zásobách nebo o službách. Jednotlivý dlouhodobý hmotný majetek je veden v datových souborech počítače a na inventárních kartách.

5.2.1.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zachycuje na účtech 041 v případě pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a na účtu 042 v případě dlouhodobého hmotného majetku. Na těchto účtech se majetek nachází do doby, než dojde k jeho zařazení.

5.2.1.2 Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se ve společnosti XY a. s. oceňuje v souladu se zákonem o účetnictví a to buď pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. V případě ocenění pořizovací cenou společnosti postupuje v souladu s § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a pokud je DM pořizován na úvěr tak úroky nevstupují do pořizovací ceny tohoto majetku. Jestliže je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován na úrovni vlastních nákladů, kterými se oceňuje nedokončená výroba. Pomocí reprodukční ceny společnosti oceňuje společnost pouze majetek nabytý darováním nebo majetek, který objevila a dosud jej neměla zachycený v účetnictví. V dodatku ke směrnici z roku 2005 je ještě přidáno ocenění v případě pořízení majetku formou finančního leasingu. V tomto případě je majetek po skončení leasingu zahrnut do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši kupní ceny. Pokud u majetku nastane přechodné snížení jeho ocenění vytvoří se opravné položky, které jsou dále upraveny v samostatné směrnici.

5.2.1.3 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technické zhodnocení se nejprve účtuje na pořizovací účty 04x a v případě překročení za jedno účetní období u jednotlivých majetků částky 60 000 Kč u DNM a 40 000 Kč u DHM se následně zaúčtuje na účet majetku. V případě, že technické zhodnocení tuto částku nepřesáhne je o něm účtováno do nákladů.

5.2.1.4 Zařazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze po zabezpečení všech technických funkcí k užívání a splnění všech povinností stanovených právním předpisy zařadit do užívání společnosti. Veškerý dlouhodobý majetek je veden v datových souborech počítače. Pro každý jednotlivý majetek je vyplněna karta dlouhodobého majetku, která zároveň slouží jako protokol o zařazení. Za správný termín zařazení majetku do užívání a za jeho správné ocenění odpovídá provozní odbor -referent evidence a správy majetku.

5.2.1.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku je prováděno na základě protokolu o vyřazení. Návrh na toto vyřazení podává vedoucí útvaru prostřednictvím protokolu o vyřazení a o následném způsobu vyřazení či likvidace rozhodne generální ředitel.

5.2.1.6 Odpisový plán

Odpisový plán upravuje odpisy všech druhů nehmotného a hmotného majetku. Ty budou v rámci účetních odpisů odpisovány rovnoměrně po celou dobu jejich ekonomické životnosti. Účetně je majetek odpisován počínaje měsícem, v němž je majetek zařazen do používání. V dodatku ke směrnici z roku 2005 je dále uvedeno, že dlouhodobý nehmotný majetek bude odepisován účetně po dobu 48 měsíců podle průměrné ekonomické životnosti. Daňově bude DNM odepisován rovnoměrně podle zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy DHM jsou nastaveny ve společnosti podle průměrné ekonomické životnosti jednotlivých odpisových skupin. Společnost XY a. s. používá u daňových odpisů DHM zrychlené odepisování majetku. Majetek je až do svého vyřazení v datovém souboru počítače a v rámci používaného software je účetně i daňově odpisován.

5.2.1.7 Inventarizace

Inventarizace dlouhodobého majetku probíhá jedenkrát ročně a to k 31. prosinci. Inventarizace může být uskutečněna nejdříve 3 měsíce před a nejpozději 1 měsíc po tomto

termínu. V rámci této inventarizace je porovnáván nejen stav majetku vykázaný v účetnictví se skutečností, ale také je posuzována i výše ocenění tohoto majetku.

5.2.1.8 Změny způsobu oceňování a postupu odpisování

V průběhu účetního období nesmí u společnosti XY a.s. dojít ke změně způsobů oceňování a postupů odpisování. Použité způsoby v jednom účetním období se mohou změnit v účetnictví a v účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období.

5.2.2 Návrh změn ve směrnici

Po analýze této směrnice s pracovníky společnosti se zjistilo, že směrnice splňuje dnešní požadavky na evidenci dlouhodobého majetku společnosti téměř bez žádné výhrady. Změny jsou zejména v odpovědnosti generálního ředitele, který po přeměně společnosti již ve společnosti není a nyní jej nahrazují ředitelé divizí. Další významnou změnou je vyřazení leasingu ze směrnice jelikož firma již mnoho let leasing nevyužívala a v budoucnu jeho využití neplánuje. Při analýze směrnice jsme však narazili na nedostatky, které ve směrnici chybí a pro správnou funkci vnitropodnikové účetní směrnice by měly být doplněny, tyto nedostatky popíší níže.

5.2.3 Návrh na doplnění směrnice

Vzhledem k tomu, že společnosti XY a. s. vlastní rozsáhlou flotilu služebních vozidel, které tvoří většinou část dlouhodobého hmotného majetku, bylo by proto vhodné rozšířit směrnici o část která by upravovala používání služebního motorového vozidla při pracovních cestách.

Nejprve by byl upraven postup přidělování služebního motorového vozidla. Zaměstnanec by si telefonicky nebo pomocí elektronické pošty zažádal o zapůjčení automobilu u referenta autoprovozu a ten by po zvážení možností a vytíženosti kapacit vozidlo přidělil. S veškerými skutečnostmi musí být srozuměn nadřízený zaměstnanec a souhlasit s nimi.

V další části je popsáno předání a vrácení služebního vozidla. Předání klíčů od vozidla proběhne způsobem, který si dohodnou s referentem autoprovozu a také v závislosti na tom, kde se vozidlo aktuálně nachází. Vrácení klíčů od vozidla probíhá obdobným způsobem jako u předávání klíčů. Zde je však rozhodujícím faktorem doba návratu zaměstnanec z pracovní cesty, pokud se vrátí v pracovní době tak předá klíče referentovi

autoprovozu, pokud však přijede mimo pracovní dobu, dohodne se na způsobu vrácení s referentem nebo zaměstnancem, který má auto přiděleno po něm.

Dále směrnice bude doplněna o následující text, který byl zpracován ve spolupráci s příslušnými pracovníky společnosti.

Zaměstnavatel je povinen:

1. Hradit veškeré náklady na opravy a provoz vozidla.
2. Zajišťovat veškeré záležitosti související s provozem vozidla Zajišťovat pravidelné školení řidičů.
3. Spolupracovat při řešení nenadálých událostí (např. havárie, poruchy, krádeže, poškození).

Zaměstnanec je povinen:

1. Používat vozidlo výhradně k pracovním účelům.
2. Evidovat pracovní cestu a její průběh do knihy jízd, která je uložena ve vozidle. V knize jízd zaměstnanec správně zapisuje veškeré požadované údaje jako počet ujetých km, konečný stav km, čerpání PHM, zakázkové číslo akce, na kterou je cesta realizována, bezpečnostní přestávky podle platné vyhlášky.
3. Neprodleně hlásit referentovi autoprovozu jakékoliv závady a nedostatky na vozidle bránící jeho dalšímu provozu.
4. Udržovat ve vozidle pořádek, ve vozidle nekouřit, zajistit dostatek pohonných hmot, provozních kapalin a čistotu skel před další pracovní cestou, používat CCS karty pouze k účelům pro dané vozidlo a zabránit jejímu zneužití, při ztrátě karty je povinen neprodleně tuto skutečnost nahlásit.
5. Po služební cestě zaparkovat vozidlo na předem vyhrazené parkovací místo, zkontrolovat vypnutí všech spotřebičů ve vozidle a zabezpečit vozidlo použitím zařízení proti krádeži.

Na závěr je potřeba ujasnit, že každé vozidlo má určeno své stálé parkovací místo, kde musí být zaparkováno, pokud není zrovna na pracovní cestě. Jakékoliv nedostatky a nesrovnalosti je třeba okamžitě hlásit referentovi autoprovozu. V každém vozidle je také uložen formulář „Záznam o dopravní nehodě“. Společnost i zaměstnanec odpovídají

za škodu způsobenou provozem motorového vozidla, za jeho zničení nebo ztrátu podle obecně platných právních předpisů.

5.3 Cenné papíry a podíly

Třetí vypracovaná vnitropodniková účetní směrnice je zaměřena na cenné papíry a podíly. Ve společnosti XY a. s. se cenné papíry člení na dvě skupiny a to na dlouhodobý finanční majetek a krátkodobý finanční majetek.

Dlouhodobý finanční majetek se dále člení v souladu s uspořádáním položek rozvahy uvedeném ve vyhlášce na:

- **Podíly v ovládaných a řízených osobách** – podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem,
- **Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem** – podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem,
- **Ostatní dlouhodobé cenné papíry** – realizovatelné cenné papíry a podíly.

Mezi krátkodobý finanční majetek patří:

- Majetkové cenné papíry k obchodování
- Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- Dlužné cenné papíry k obchodování
- Vlastní dluhopisy
- Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- Ostatní realizovatelné cenné papíry

5.3.1.1 Ocenění

Finanční majetek se ve společnosti XY a. s. oceňuje pořizovací cenou, přičemž jednotlivé složky pořizovací ceny se nejprve zachycují na účtech pořízení. Následně po všech výdajích spojených s pořízením finančního majetku se zařadí na určený majetkový účet.

Finanční majetek společnosti se dále oceňuje ke konci rozvahového dne, v souladu s § 27 odst. 1 zákona o účetnictví se oceňují reálnou hodnotou s výjimkou cenných papírů držných do splatnosti. Reálnou hodnotou se ve směrnici rozumí buďto:

- tržní hodnota,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce v případě že není tržní hodnota k dispozici,
- ocenění stanové podle zvláštních předpisů, nelze-li postupovat podle předchozích dvou bodů.

Dluhopisy a ostatní cenné papíry s pevným výnosem na něž se nevztahuje ocenění reálnou hodnotou se ocení ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, pořizovací cenou zvýšenou nebo sniženou o úrokové výnosy nebo náklady. Podíl společnosti, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, může být oceněn ekvivalencí

Cenné papíry na účtech 251 – majetkové cenné papíry k obchodování, 253- dlužné cenné papíry k obchodování, 257 – ostatní realizovatelné cenné papíry a 063 – realizovatelné cenné papíry se k rozvahovému dni oceňují reálnou hodnotou, zjištěnou na základě tržní hodnoty v souladu s § 27 odst. 3 zákona o účetnictví. Pokud však nelze zjistit tržní hodnotu, použije se ocenění kvalifikovaným odhadem nebo na základě posudku znalce.

Cenné papíry a podíly na účtech 061- podílové CP a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem 062- podílové CP a podíly v podnicích s podstatným vlivem se k rozvahovému dni nepřeceňují ekvivalencí vzhledem ke složitosti zjišťování ocenění u podílu zahraniční společnosti v Brazílii.

CP na ostatních účtech zůstávají v pořizovací ceně s přihlédnutím k zásadě opatrnosti. U dlužných CP se účtuje o alikvotním úrokovém výnosu na vrub analytického účtu k příslušnému účtu cenných papírů a ve prospěch finančních výnosů.

5.3.1.2 Změna reálné hodnoty

U majetkových cenných papírů a dlužných cenných papírů se změna reálné hodnoty účtuje souvztažně s nákladovým účtem při úbytku a s výnosovým účtem při přírůstku

V případě ostatních cenných papírů se účtuje prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Změna v ocenění cenných papírů a podílů oceňovaných podílem na vlastním kapitálu ovládané a řízené osoby nebo osoby pod podstatným vlivem se účtuje, prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41.

5.3.2 Návrh změn ve směrnici

Vzhledem k nedávné přeměně společnosti, již společnost XY a. s. žádné cenné papíry ani podíly nevlastní a v nejbližší době se nepředpokládá, že by jakékoli cenné papíry a podíly pořídila nebo vlastnila. Je tedy třeba pro zachování aktuálnosti vnitropodnikových účetních směrnic tuto směrnici zrušit

5.4 Zásoby a jejich evidence

Ve společnosti XY a. s. upravuje vnitropodniková účetní směrnice o zásobách a jejich evidenci především vymezení zásob, účtování pořízení a úbytku, oceňování, inventarizaci až po normy přirozených úbytků.

5.4.1.1 Vymezení zásob

Zásoby jsou ve směrnici společnosti rozděleny do tří skupin:

- Skladovaný materiál - režijní materiál, materiál – *bazény*, materiál pro údržbu, pro hospodářskou správu, materiál reprografie, výpočetního střediska, vratné obaly a drobný hmotný majetek,
- Nedokončená výroba – patří sem projekty, které prošly jednou nebo několika výrobními fázemi, na které byly vynaloženy náklady,
- Skladované zboží.

5.4.1.2 Účtování pořízení a úbytku zásob

Ve společnosti XY a. s. je ve směrnici stanoveno účtování o pořízení a úbytku zásob způsobem A, tedy že společnost soustředí všechny náklady vynaložené na pořízení zásob na majetkových účtech zásob. Do nákladů se tyto zásoby vyúčtují až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Skladová evidence zajištěna pomocí softwaru a do účetní se přenáší měsíčně po provedení měsíční uzávěrky skladů.

Dále směrnice upravuje materiály, které se účtují přímo do nákladů, jedná se zejména o ty statky, které mají nízkou pořizovací cenu, jako jsou kancelářské potřeby, pohonné hmoty a ostatní drobný režijní materiál do pořizovací ceny 3.000 Kč.

Účtování nedokončené výroby (měsíční): MD/D

Přírůstek nedokončené výroby: 121 / 611

Úbytek nedokončené výroby: 611 /121

5.4.1.3 Oceňování zásob

Zásoby, které společnost nakoupila se oceňují pořizovací cenou, v případě zásob vytvořené vlastní činností se pro ocenění použijí vlastní náklady, které společnost vynaložila. V případě zásob stejného druhu ale s různou pořizovací cenou, jsou na skladě vedeny cenou zjištěnou aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Zásoby nedokončené výroby jsou oceňovány na úrovni skutečných nákladů vynaložených na přímý materiál včetně poddodávek a na tarifní mzdy výrobních pracovníků včetně sociálního a zdravotního pojištění vynaložené na příslušnou zakázku násobené koeficientem výrobní režie, který vychází z ročního plánu.

5.4.1.4 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob ve společnosti XY a.s. se musí podle směrnice provádět minimálně jednou ročně a to k 31. 12. Pokud při inventarizaci vzniknou inventarizační rozdíly je třeba je zaúčtovat do období, za které se inventarizací stav zásob ověřuje.

5.4.1.5 Normy přirozených úbytků

Za přirozené úbytky se považují technické a technologické úbytky zásob, jako je vysychání, rozprach, rozlití barev a chemikálií při skladování. Takže v případě zjištěného úbytku zásob při inventarizaci do výše stanovené normy se tento úbytek nezahrnuje do inventarizačních rozdílů, ale účtuje se na vrub daňových nákladů.

Normy přirozených úbytků:

- fasádních a nátěrových barev 0,05 %
- chemikálií na úpravu vody v bazénech 0,10 %

Tyto procenta norem vycházejí z několikaleté zkušenosti společnosti.

5.4.2 Návrh Změn ve směrnici

Po zjištění aktuálního stavu účtování, vykazování, oceňování a inventarizace zásob ve společnosti XY a.s. a následném porovnáním se stávající směrnici a právními předpisy směrnice stále ve většině svých částí splňuje svou funkci a není tudíž zapotřebí žádná rozsáhlá aktualizace. Změny nastaly ve vymezení zásob, kdy mezi skladový materiál již nepatří materiál pro údržbu a materiál pro hospodářskou správu, tato změna nastala kvůli

prodeji správní budovy, společnosti XY a. s. je nyní v budově v pronájmu a tudíž již není důvod na tvoření těchto zásob materiálu pro správu budovy. Další změna se týká zásob materiálů, které se účtují přímo do nákladů, přibyl k nim materiál reprografie. Poslední změna ve směrnici nastala u norem přirozených úbytků, kdy se ve společnosti již nevyužívá norma fasádních a nátěrových barev. U normy chemikálií na úpravu vody v bazénech se změnilo procento normy z 0.10% na dnešních 0.3%.

5.4.3 Návrh doplnění směrnice

Směrnici bych dále doplnil o zásady pro vykazování, evidenci a likvidaci nedokončené výroby a subdodávek v zakázkách. Doplnění směrnice by mělo upravovat zejména kroky, které vznikají při jednotlivých činnostech a také kdo nese odpovědnost za určitou fázi procesu.

5.4.3.1 *Vykazování a evidence nedokončené výroby*

Nejprve vykazují odpracovaný čas na zakázkách výrobní pracovníci. Odpovědnost za toto vykazování podle skutečnosti mají vedoucí pracovních skupin.

Před uzavřením smlouvy je potřeba stanovit limit pro čerpání nákladů na zakázku, který bude sloužit ke krytí prací spojených s rozběhem zakázky. Tento limit stanoví limit ředitel divize, a jeho dodržení bude sledovat kalkulant divize, který má dále ještě na starosti správné použití zakázkových čísel. Pokud nastane nesprávné čerpání nákladů na zakázku, např. při ukončení prací na zakázce bez uzavřené smlouvy apod. je divize oprávněna provést převod rozpracovanosti, nejvýše v rozsahu do 50 tis. Kč úplných vlastních nákladů na všech zakázkách za měsíc.

Pokud by vznikly návrhy na převody rozpracovanosti mezi zakázkami nad limit 50 tis. Kč úplných vlastních nákladů za měsíc je nutné tuto skutečnost projednat s ředitelem společnosti, bez jehož písemného souhlasu nebude moci být převod proveden. V případě souhlasu převodu budou při dílčí fakturaci z rozpracovanosti vyřazovány celé fakturované položky. Dále jsou nepřijatelné věcně neodůvodnitelné převody mezi zakázkami, které by měly vliv na zkreslování hospodářského výsledku divize. Odpovědnost za dodržování správného postupu při převodech má především účtárna.

5.4.3.2 Likvidace nedokončené výroby

K likvidaci nedokončené výroby je potřeba doklad o ukončení zakázky, kterým může být dopis o odeslání dokumentace, ukončení Inženýrské činnosti apod. nebo zápis o předání či převzetí díla v případě hmotných dodávek. Za správnost odpovídají hlavní inženýři projektu. Poté současně s dokladem o ukončení zakázky předá kalkulant divize úseku zakázkové agendy přílohu, ve které budou uvedeny čísla fakturovaných položek zakázky a úplný přehled všech objednaných subdodávek.

5.4.4 Zásady pro evidenci subdodávek

Uzavírání smluv o subdodávkách se řídí podle podnikové směrnice o obchodní činnosti nákup a prodej. Uzavření smlouvy o subdodávce s externím dodavatelem předchází nejprve poptávka na vnitropodnikovou kooperaci. Kopie návrhu smlouvy o subdodávce obdrží hlavní inženýr projektu a ředitel divize. Kopii pro ředitele divize eviduje kalkulant divize.

U subdodávek do 100 tis. Kč může hlavní inženýr projektu objednat subdodávku na základě písemné objednávky. Ovšem i takto musí o subdodávce písemně informovat úsek zakázkové agendy a ředitele divize. Evidenci veškerých subdodávek na jednotlivých zakázkách provede kalkulant divize a faktury za subdodávky z formálního hlediska kontroluje účtárna a podepisuje hlavní inženýr projektu, případně jím pověřený pracovník.

Při fakturaci zakázky dojde k vyvedení dosud vykázané nedokončené výroby případně jejich části, podle jednotlivých stupňů projektů či položek. Kalkulant divize si k 31. březnu, 30. červnu, 30. září a 30. listopadu každého kalendářního roku vyžádá od účtárny seznam subdodávek v zásobě a provede jejich inventarizaci. Pokud budou zjištěny rozdíly v rozpracovanosti, bude nedokončená výroba vyvedena do nákladů dodatečně v nadcházejícím měsíci daného účetního období.

Tento vnitřní předpis podepíše předseda představenstva společnosti a určí ho všem ředitelům divizí a vedoucím odborů, kteří s obsahem seznámí všechny odpovědné pracovníky a zajistit jeho důsledné dodržování.

5.5 Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek, rezerv a dohadných položek

V původních vnitropodnikových směrnících byly tyto směrnice rozděleny každá jako samostatný vnitřní předpis a to na zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek, zásady pro tvorbu a čerpání rezerv a zásady pro tvorbu dohadných položek, po konzultaci s vedoucím ekonomického odboru společnosti XY a. s. se dospělo k tomu, že by bylo lepší tyto jednotlivé vnitřní předpisy spojit do jednoho. Nyní budu tyto směrnice analyzovat jednotlivě, jak jsou vypracovány ve vnitropodnikových účetních směrnících.

5.5.1 Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv

5.5.1.1 Tvorba opravných položek

Účetní opravné položky se ve společnosti XY a. s. vytvářejí k majetku, u kterého se při inventarizaci zjistí, že jeho ocenění v účetnictví je vyšší než momentální tržní cena, ale pouze za podmínky přechodného charakteru. V případech trvalého znehodnocení majetku je nutno tento majetek odepsat při respektování platných účetních i daňových postupů.

Opravné položky se dále dělí na opravné položky u dlouhodobého majetku, které vznikají na základě výsledků inventarizace a návrhu vedoucího ekonomického odboru. U opravných položek u zásob posuzuje inventarizační komise ocenění zásob s ohledem na realizovatelnost na trhu. Poslední je tvorba opravných položek u pohledávek, ty jsou posuzovány z hlediska lhůty splatnosti a v závislosti na individuální posouzení dobytnosti každé konkrétní pohledávky.

5.5.1.2 Zrušení opravných položek

Opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci, nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za daňově účinný náklad.

5.5.1.3 Účtování o opravných položkách

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů. Způsob stanovení opravných položek k majetku se uvádí v příloze k účetní závěrce.

5.5.2 Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv

V této vnitropodnikové účetní směrnici je nejprve upravováno členění rezerv, které se dělí na zákonné rezervy, jejichž tvorba a použití je stanovena zvláštním zákonem a zákonem o daních z příjmu a dále na ostatní rezervy, jejichž tvorba není zohledněna zákonem o daních z příjmů a účetní jednotka si o nich rozhoduje sama.

5.5.2.1 Zákonné rezervy

Mezi zákonné rezervy ve společnosti XY a. s. patří především rezerva na opravy hmotného majetku. Tato rezerva je ovšem součástí daňových nákladů pouze pokud splní tyto podmínky:

- doba odpisování tohoto hmotného majetku stanovená zákonem o daních z příjmů je šest a více let,
- jedná se skutečně o opravu, nikoliv o technické zhodnocení,
- nejedná se o hmotný majetek, který je určený k likvidaci nebo jde o opravy, které se pravidelně každý rok opakují.

Rezervy se nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.

Ve společnosti XY a. s. se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanovuje podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy.

Maximální doba tvorby rezervy se odvíjí podle zatřídění hmotného majetku podle odpisových skupin následovně:

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovacích období
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- v 5. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

5.5.2.2 *Ostatní rezervy*

Ve společnosti XY a. s. z ostatních rezerv používají pouze rezervy na garanční opravy. Společnost může tyto rezervy vytvářet k zakázkám, u kterých po dobu záruční lhůty ručí za kvalitu díla. Výše rezervy je tvořena na základě podmínek smlouvy o dílo a vnitropodnikové kalkulace pracovníka odpovědného za zakázku. Po skončení záruční lhůty musí být nevyčerpaná část rezervy rozpuštěna.

5.5.2.3 *Účtování o rezervách*

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

5.5.3 **Zásady pro tvorbu dohadných položek**

Vnitropodniková účetní směrnice společnosti XY a. s. charakterizuje dohadné položky jako náklady a výnosy, jejichž vznik věcně a časově patří do běžného účetního období, pro jejichž zaúčtování však účetní jednotka neobdržela doklady. Dohadné položky se dělí na dva typy:

- **Dohadné položky aktivní** jedná se zejména nepotvrzený nárok náhrady za škodu od pojišťovny.
- **Dohadné položky pasivní** jsou dodavatelem dodané nevyfakturované služby nebo nevyúčtovaná spotřeba elektřiny, plynu, vody.

Do 31. ledna předávají odpovědní ředitelé divizí a vedoucí středisek finanční účtárně poklady pro vyúčtování dohadných položek.

5.5.3.1 *Účtování dohadných položek*

Účtování dohadných položek je součástí uzávěrkových účetních operací běžného roku. Dohadné položky účtované na vrub nákladů, resp. ve prospěch výnosů jsou daňově účinné náklady, resp. výnosy. V okamžiku přijetí dokladu se dohadná položka stornuje a o přijatém dokladu se účtuje obvyklým způsobem.

5.5.4 **Návrh změn ve směrnici**

Mezi hlavní změnu patří, jak jsem již zmiňoval výše, sloučení tří směrnic do jedné komplexní směrnice. V rámci jednotlivých směrnic téměř k žádným změnám nedošlo, pouze

u rezerv na garanční opravy, ve které by mělo být navíc uvedeno, že divize a specifická střediska by měly vytvářet tyto rezervy k zakázkám.

5.6 Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů

Vnitropodniková směrnice na časové rozlišování nákladů a výnosů ve společnosti XY a. s. nejprve definuje podle jakých zásad zachycuje náklady a výnosy v účetnictví, dále charakterizuje samostatné účty časového rozlišení a nakonec popisuje časové rozlišení nevýznamných položek.

Náklady a výnosy se zachycují v účetnictví podle těchto zásad:

- náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí,
- opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají. Jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy,
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku.

Časové rozlišení se dále dělí na aktivní a pasivní, mezi aktivní časové rozlišení patří náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období. Mezi pasivní patří výdaje příštích období a výnosy příštích období.

Dále je ve směrnici definováno, kdy lze o časovém rozlišení nákladů a výnosů účtovat a to pouze pokud, že znám věcný titul, k němuž se vztahuje částka vynaložená nebo získaná a účetní období, kterého se časové rozlišení týká.

5.6.1.1 Časové rozlišení nevýznamných a pravidelně se opakujících výdajů

Společnost XY a. s. má také ve směrnici upraveno za jakých okolností se časové rozlišení nákladů a výnosů používat nebude. Je to zejména v případech nevýznamných částek, jejichž limit je 10 000,- Kč, např. nákup kalendářů, předplatné, odborná literatura atd. Dále pokud se jedná o pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy např. placené pojistné. Tento postup však nelze uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek, např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu vody a tepla.

5.6.2 Návrh změn ve směrnici

Po analýze směrnice a zjištění aktuálního stavu časového rozlišování ve společnosti XY a. s. směrnice stále splňuje požadavky společnosti, drobné odchylky jsou pouze u časového rozlišení nevýznamných položek a pravidelně se opakujících výdajů, kdy se nebudou časově rozlišovat výdaje na roční poplatek za zabezpečení mail-serveru a roční poplatek za správce office. V ostatních částech by směrnice měla být stále aktuální.

5.7 Evidence valutových a devizových operací

V úvodu této vnitropodnikové účetní směrnice je uveden § 4 odst. 6 zákona o účetnictví, který říká: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny používat současně cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.“*

Společnosti XY a. s. vede účetnictví v peněžních jednotkách české měny a v případech stanovených v § 4 odst. 6 zákona o účetnictví, vede současně účetnictví i v cizích měnách. Účetní software umožňuje účtování obou měn v hlavní knize.

5.7.1.1 Kurzy při přepočtu

V případě, že společnosti nakupí majetek a vznikne mu závazek v cizí měně, tak se musí přepočítat na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění buď hned v průběhu uskutečnění účetního případu, nebo až ke konci rozvahového dne.

Pokud společnost účtuje kurzové rozdíly v průběhu roku, používá aktuální kurz ke dni uskutečnění účetního případu, kterým je u vydaných faktur den vystavení, u přijatých faktur den přijetí, u pokladních operací uvedený den na pokladních dokladech a u bankovních operací je to den uvedený na výpisu. Aktuální kurzem je vyhlášený ČNB předcházející pracovní den v 14:30 hod.

Pokud vznikly kurzové rozdíly, tak se o nich účtuje v případě záporného rozdílu do finančních nákladů na účet 563 a v případě kladného rozdílu do finančních výnosů na účet 663.

Účtování kurzových rozdílů ke konci rozvahového dne pro přepočtení devizových zůstatků se používá platný kurz ČNB. Kurzové rozdíly zjištěné ke dni sestavení účetní závěrky se účtují na vrub příslušných účtů finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů.

V případě majetkových účastí zakládající rozhodující nebo podstatný vliv se kurzové rozdíly účtují na účet 414 – oceňovací rozdíly.

5.7.2 Návrh změn ve směrnici

Vnitropodniková účetní směrnice je zpracovaná kvalitně a není v ní téměř co aktualizovat. Jediná změna ve směrnici by se měla týkat účtování kurzových rozdílů v průběhu roku tedy k okamžiku uskutečnění účetního případu, kdy se používá aktuální kurz. Změna je u přijatých faktur, kdy se použije den uvedený na faktuře a ne den přijetí faktury, u vystavených faktur je to zase den zdanitelného plnění a nikoliv den vyhotovení faktury. Toto jsou jediné změny, které by se měly ve směrnici provést, aby splňovala aktuální požadavky.

5.8 Sociální fond

Poslední vytvořená směrnice společnosti XY a. s. je sociální fond, který určen pro účely specifikované rozpočtem tohoto fondu na kalendářní rok. Fond slouží zejména zaměstnancům společnosti, jejich rodinným příslušníkům a bývalým zaměstnancům společnosti, kteří do odchodu do důchodu ve společnosti pracovali a v některých případech slouží i dětem zaměstnanců.

Tvorba fondu probíhá přidělem z disponibilního zisku ve výši navržené generálním ředitelem a schválené valnou hromadou společnosti. Z prostředků, které se na fondu nacházejí lze hradit v souladu s jeho rozpočtem příspěvky na pobyty dětí v dětských táborech, náklady související s organizováním společenských akcí a setkání s důchodci, sociální výpomoci v tíživé životní situaci a podobné výdaje.

Směrnice dále upravuje hospodaření s fondem, nejprve se pro použití rozpočtu sestavuje návrh rozpočtu, který schvaluje představenstvo. Návrh na následné čerpání předkládá vedoucí zaměstnanec nebo odborová organizace. Nevyčerpané prostředky fondu zůstávají pro použití v následujícím období.

5.8.1 Návrh změn ve směrnici

Sociální fond se již ve společnosti XY a. s. nepoužívá a v blízké době se s jeho tvořením nepočítá, tudíž není potřeba jeho aktualizace. K zajištění aktuálnosti vnitropodnikových účetních směrnic by měla být směrnice upravující sociální fond vyřazena ze soustavy směrnic.

6 NOVÉ VNITRPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

Po analýze stávajících směrnic a konzultaci s pracovníky společnosti XY a. s., bylo zjištěno, že bude potřeba vytvoření nové vnitropodnikové směrnice. Jedná se o směrnici upravující pracovní cesty, cestovní náhrady a stravování zaměstnanců. Tato problematiku je ve společnosti upravena pouze ve formě nařízení ředitele. Podle mého názoru by se toto nařízení ředitele mělo zařadit do souboru vnitropodnikových účetních směrnic.

6.1.1 Pracovní cesty

Vyúčtování pracovních cest se řídí Zákoníkem práce 262/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Za pracovní cestu se považuje cesta nutná k výkonu práce mimo pravidelné pracoviště nařízená a schválená odpovědným zaměstnancem. Pracovní cestou se rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty. Za pravidelné pracoviště se pro účely pracovních cest a poskytování pracovních náhrad považuje místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě.

Ve společnosti XY a.s. jsou oprávněni nařizovat a schvalovat pracovní cesty: ředitelé divizí, zástupci ředitelů divizí, vedoucí odborů a vedoucí středisek. Pracovní cestu povoluje odpovědný vedoucí zaměstnanec před nástupem na pracovní cestu na formuláři „Cestovní příkaz“, kde stanoví podmínky pracovní cesty:

- místo nástupu na pracovní cestu (místo, den, hodina),
- místo výkonu práce,
- účel cesty,
- způsob dopravy (služební automobil, soukromý automobil, vlak, autobus, letadlo apod.),
- ukončení pracovní cesty (místo, den),
- výše povolené zálohy,
- zakázkové číslo.

Určení místa nástupu na pracovní cestu nemusí být vždy totožné s místem pravidelného pracoviště, oprávněný vedoucí může určit podle konkrétních podmínek místo nástupu. Společnost XY a.s. upřednostňuje při cestování veřejné dopravní prostředky, ale využívá také svých služebních automobilů, při výběru způsobu dopravy je zohledňován účel pracovní cesty a hospodárnost daného způsobu dopravy, např. při cestování 4 zaměstnanců je hospodárnější využití služebního automobilu. Zaměstnanci mohou ve výjimečných využití také svého soukromého vozidla.

Zaměstnavatel se se zaměstnancem dohodne, zda mu zálohu na pracovní cestu vyplatí před cestou nebo mu částku za pracovní cestu vyplatí až po absolvování pracovní cesty a jejím následném zúčtování. Záloha na zahraniční pracovní cestu může být vyplacena i v jiné měně. Pro určení korunové hodnoty částky zahraničního stravného se použije kurz ČNB platný v den vyplacení zálohy, pokud záloha vyplacena nebyla, kurz ČNB platný v den nástupu na pracovní cestu.

Vyúčtování pracovní cesty včetně příslušných dokladů musí zaměstnanec předložit do 10 pracovních dnů po dni ukončení pracovní cesty. Ve vyúčtování pracovní cesty musí být v každém dni uveden odjezd a příjezd a všechny předepsané údaje, pokud je pro ně věcná náplň. U zahraniční pracovní cesty: přechod české státní hranice, při letecké přepravě odlet a přílet letadla podle letového řádu (letišť v ČR).

6.1.2 Cestovní náhrady

Společnost XY a.s. poskytuje zaměstnanci vyslanému na pracovní cestu v souladu se zákoníkem práce náhradu při prokázání jízdních výdajů, výdajů za ubytování, stravovacích výdajích a vedlejších nutných výdajích.

6.1.2.1 Stravné

Pokud bude zaměstnanec na tuzemské pracovní cestě, bude mu přiznáno stravné v souladu s vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí. Aktuálně platné sazby ve společnosti XY a.s. podle trvání pracovní cesty jsou:

- 5 – 12 hodin 70,-Kč
- Déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin 110,-kč
- Déle než 18 hodin 170,-kč

Sazby by se měly každý rok aktualizovat v příloze směrnice podle aktuální situace. V případě, že společnost zařídí pro zaměstnance bezplatné stravování tak se stravné neposkytuje. Při zahraničních pracovních cestách přísluší zaměstnanci stravné v cizí měně. Zaměstnanci mají možnost čerpat příspěvek z benefitů poskytovaných společností, o čerpání tohoto benefitů rozhoduje ředitel společnosti. Společnosti XY a. s. hradí ze svých nákladů maximálně 55% ceny oběda za předpokladu, že tato částka zároveň nepřevyšší 70% stravného při trvání pracovní cesty v délce 5-12 hodiny podle zákoníku práce. Zaměstnanec má nárok na stravné pouze za odpracovanou směnu.

6.1.2.2 Cestovní náhrady při použití soukromého vozidla

Pokud zaměstnanec použije na pracovní cestu soukromé vozidlo, přísluší mu za každý 1 km jízdy sazba základní náhrady a náhrada za spotřebované pohonné hmoty. Která se řídí platnou vyhláškou MPSV. Při použití přívěsu se základní náhrada za 1 km zvýší až o 15%.

Při výpočtu výše náhrady za spotřebované pohonné hmoty se vychází z ceny pohonné hmoty prokázané zaměstnancem. Neprokáže-li zaměstnanec cenu pohonné hmoty, vypočte se výše náhrady z průměrné ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou MPSV vždy na počátku kalendářního roku. Spotřeba pohonných hmot silničního motorového vozidla se vypočte aritmetickým průměrem z údajů uvedených v technickém průkazu. Při zahraniční pracovní cestě bude zaměstnanci poskytnuta náhrada za pohonné hmoty v zahraniční měně po překročení státní hranice.

Vedoucí oprávněný k povolení pracovní cesty může též sjednat se zaměstnancem poskytnutí náhrady za použití silničního motorového vozidla ve výši odpovídající ceně jízdenky hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy.

6.1.2.3 Náhrada prokázaných nutných vedlejších výdajů

Odpovědnost za tyto výdaje má vedoucí, který pracovní cestu nařídil a schválil. Za nutné vedlejší výdaje lze považovat např. výdaje spojené s parkováním osobního automobilu na pracovní cestě, výdaje za kopírování apod. Tyto výdaje musí být doloženy doklady, který bude připojen k cestovnímu příkazu.

Tento vnitřní předpis podepíše předseda představenstva společnosti a určí ho všem ředitelům divizí a vedoucím odborů, kteří s obsahem seznámí všechny odpovědné pracovníky a zajistit jeho důsledné dodržování.

ZÁVĚR

Podstatou vnitropodnikových účetních směrnic je skloubit zákonné požadavky a požadavky společnosti pro zajištění jednotného metodického postupu a zpřehlednění účtování ve společnosti. Cílem bakalářské práce bylo zanalyzovat stávající směrnice společnosti a na základě s porovnáním s potřebami právních předpisů a společnosti vytvořit návrhy na jejich aktualizaci.

Nejprve jsem prostudoval literární zdroje různých autorů, ze kterých jsem následně vycházel v teoretické části práce při charakteristice jednotlivých vnitropodnikových účetních směrnic. Charakteristiku směrnic jsem zaměřil především na ty směrnice, které jsou používány ve společnosti XY a. s. Většina jich patřila do povinných směrnic podle právních předpisů, ale společnost využívá i jiné druhy směrnic, které jsou vhodné vzhledem k druhu podnikání společnosti. Při charakteristice vnitropodnikových směrnic jsem se zaměřil především na náležitosti a zásady při jejich tvorbě ve společnosti, ale také jsem poukázal na nejčastější nedostatky, které při tvorbě směrnic vznikají.

V praktické části bakalářské práce jsem analyzoval vnitropodnikové účetní směrnice společnosti XY a. s. S analýzou mi pomáhal vedoucí a zaměstnanci ekonomického odboru, kteří mě seznámili s aktuálními účetními postupy a fungováním společnosti. Na základě této konzultace jsem následně mohl porovnat stávající postupy ve vytvořených směrnicích s dnešními. Při analýze jsem zjistil, že i když byly směrnice vytvořeny již v roce 2003 tak byly sestaveny velmi kvalitně a nebyla nutná jejich velká aktualizace, jak jsem očekával. Změny ve směrnicích se ve většině případů týkaly zejména změn lehce odlišném metodickém postupu a v odpovědnosti pracovníků po přeměně společnosti. U některých směrnic, také bylo potřeba vytvořit návrh pro jejich doplnění, protože v nich nebyly upravovány, některé důležité skutečnosti, které ve společnosti nastávají. Po analýze jednotlivých směrnic, jsem u každé navrhl doporučení na jejich aktualizaci. V poslední části jsem se zabýval návrhem vytvoření nových směrnic, které ve společnosti nejsou vytvořeny, ale vzhledem, k potřebám společnosti by bylo vhodné tyto směrnice vytvořit a zařadit do souboru vnitropodnikových účetních směrnic.

Díky této práci jsem získal mnoho nových zkušeností a poznatků z praxe a věřím, že analýza a návrhy aktualizace, které jsem vytvořil, budou pro společnost XY a. s. prospěšné a při aktualizaci směrnic je bude brát na vědomí.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- HRUŠKA, Vladimír. 2005. Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici. 3. aktualiz. vyd. Praha: Bilance, 332 s. ISBN 8086371476.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. 2013. Vnitřní směrnice pro podnikatele 2013. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 439 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-824-6.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. 2010. Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi: Olomouc: ANAG, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-730-0.
- LOUŠA, František. 2014. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi: 6., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 119 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5172-6.
- LOUŠA, František. 2007. Zásoby: komplexní průvodce účtováním i oceňováním. 3., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
- OTRUSINOVÁ, Milana; ŠTEKER, Karel. 2007. Vnitropodnikové směrnice. *Účetnictví v praxi* [online]. č. 9 [cit. 22. března 2015]. Dostupný na World Wide Web: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetnismernice/>.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. 2014. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentář, příklady, výklad změn*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 327 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-866-6.
- SCHIFFER, Vladimír. 2008. Aktuality z vedení a kontroly účetnictví. Praha: Linde, 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8.
- SCHIFFER, Vladimír. 2006. Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi. 1. vyd. Praha: Grada, 292 s. ISBN 80-247-1921-5.
- SCHIFFER, Vladimír. 2009. Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek. Vyd. 1. Praha: ASPI, 223 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2013. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

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

WILD, John J. 2008. Financial accounting: information for decision. 4th ed. Boston: McGraw-Hill, 580 s. ISBN 0-07-304375-3.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

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

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
FA	Faktura
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Význam třetí zkratky
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
Např.	Například
Sb.	Sbírka
ÚJ	Účetní jednotka
ZDP	Zákon o dani z příjmů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Označení účtů	22
Obrázek 2 Organizační struktura společnosti XY, a.s.	38

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Právní předpisy	13
Tabulka 2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.	14
Tabulka 3 České účetní standardy	15
Tabulka 4 Vývoj stavu zaměstnanců v letech 2011 – 2014.....	37
Tabulka 5 Vybrané ekonomické ukazatele let 2011-2014.....	39