

# **Analýza vnitropodnikových účetních směrnic společnosti MND a.s.**

Michaela Skopalíková

---

Bakalářská práce  
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela SKOPALÍKOVÁ**  
Osobní číslo: **M10240**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza vnitropodnikových účetních směrnic společnosti MND a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se vnitropodnikových směrnic.

### II. Praktická část

- Analyzujte současný stav vnitropodnikových účetních směrnic společnosti MND a.s.
- Na základě této analýzy zpracujte doporučení pro zlepšení využívání směrnic.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnicemi. 3. vyd. Praha: Balance, 2005, 332 s. ISBN 80-86371-47-6.  
HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce dalšími nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnicemi pro podnikatele. 1. vyd. Praha: Balance, 2003, 231 s. ISBN 80-86371-37-9.  
LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.  
KOVALÍKOVÁ, Hana. Zákon o účetnictví 2010: jednoduchý průvodce v každodenní praxi. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 159 s. ISBN 978-80-7263-590-0.  
SOTONA, Milan. Vnitropodnikové směrnice 2006. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006, 179 s. ISBN 80-251-0924-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2013**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

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

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

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

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

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

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

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

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užit své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14. 5. 2013



<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Ve své bakalářské práci se budu zabývat analýzou vnitropodnikových směrníc společnosti MND a.s. Teoretická část této bakalářské práce vysvětluje hlavní význam a účel vnitropodnikových směrníc, také jejich náležitosti a hlavní nedostatky, ke kterým při sestavování vnitropodnikových směrníc může dojít. Tato část dále pokračuje charakteristikou konkrétních směrníc, kterými se zabývá i následující část bakalářské práce. Praktická část se zabývá analýzou současného stavu vnitropodnikových směrníc, tvorbou a úpravami několika stávajících směrníc. V závěru této práce navrhnou doporučení na základě poznatků, ke kterým jsem v praktické části přišla.

Klíčová slova: vnitropodniková účetní směrnice, legislativa, inventarizace, rezervy, zásoby.

## **ABSTRACT**

In my bachelor's thesis I'm going to deal with analysis of internal directive of company MND a.s. The theoretical part of this bachelor's thesis explains the main meaning and purpose of internal directive and their requirements and major deficiencies, also their essentials and main deficiencies, to which in compiling of internal directive may occur. This section continues characteristic specific of directive, which is based with the following part of bachelor work. The practical part is based with the analysis of the current state of internal directives, creation and modification of several existing directives. In conclusion of this work I will suggest a recommendation based on knowledge, to which I came in the practical part.

Keywords: internal accounting directive, legislation, stocktaking, reserves, inventories.

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí mé bakalářské práce, paní Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za odborné rady, náměty a konzultace. Dále bych chtěla velice poděkovat společnosti MND a.s., která mi poskytla veškeré informace a podklady potřebné pro vypracování bakalářské práce.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>	<b>12</b>
<b>1 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE .....</b>	<b>13</b>
1.1    LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA .....	13
1.2    VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	14
1.3    ÚČEL VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	16
1.3.1    Obecně uznávané účetní zásady .....	16
1.4    NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	17
1.5    ROZDĚLENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	18
1.5.1    Vnitropodnikové směrnice povinné .....	18
1.5.2    Vnitropodnikové směrnice vyplývající z jiných právních předpisů.....	19
1.5.3    Vnitropodnikové směrnice doporučené .....	20
1.6    NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI SESTAVOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	20
<b>2 CHARAKTERISTIKA KONKRÉTNÍCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....</b>	<b>22</b>
2.1    INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ .....	22
2.2    REZERVY.....	27
2.3    ZÁSoby.....	30
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>33</b>
<b>3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>34</b>
3.1    PROFIL SPOLEČNOSTI.....	34
3.2    ÚDAJE O SPOLEČNOSTI .....	35
3.3    AKCIONÁŘSKÁ STRUKTURA .....	38
3.4    ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	40
3.5    MND VE SVĚTĚ .....	41
<b>4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....</b>	<b>42</b>
4.1    INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ .....	44
4.1.1    Účel směrnice.....	44
4.1.2    Právní úprava .....	44
4.1.3    Rozsah platnosti směrnice.....	44
4.1.4    Vnitropodniková úprava.....	44
4.2    REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU .....	49
4.2.1    Účel směrnice.....	50
4.2.2    Právní úprava .....	50
4.2.3    Rozsah platnosti směrnice.....	50
4.2.4    Vnitropodniková úprava.....	50
4.3    ZÁSoby.....	53
4.3.1    Účel směrnice.....	53
4.3.2    Právní úprava .....	53
4.3.3    Rozsah platnosti směrnice.....	53
4.3.4    Vnitropodniková úprava.....	54



<b>5 DOPORUČENÍ.....</b>	<b>57</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>59</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>61</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>64</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>66</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>67</b>

## ÚVOD

Tématem mé bakalářské práce je analýza vnitropodnikových účetních směrnic společnosti MND a.s. Společnost MND a.s. patří pod MND Group N. V., která je mateřskou společností také MND E & P a.s., MND Samara Holding B. V. a společnosti VEMEX s.r.o. Jedním 100 % akcionářem společností MND Group N. V. je finanční a investiční skupina Karla Komárka KKCG.

Jak je zřejmé už z názvu, budu se věnovat vnitropodnikovým účetním směrnicím této společnosti. Vnitropodnikové účetní směrnice by měly být v dnešní době nedílnou součástí každé společnosti, jelikož stanovují přesné účetní postupy každé účetní jednotky (dále jen ÚJ), dále vymezují kompetence a odpovědnost jednotlivých pracovníků ve společnosti. Jejich tvorba vychází z mnoha právních předpisů, ale za ty základní můžeme považovat právě následující tři, a to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy (dále jen ČÚS).

Ve své bakalářské práci se budu nejdříve zabývat problematikou vytváření vnitropodnikových směrnic z teoretického hlediska. Vysvětlím tedy nejdříve, co to vlastně vnitropodnikové směrnice jsou a jaký význam pro společnost mají a proč by tedy jejich tvorba neměla být opomíjena. Zmíním zde veškerou legislativu, na které závisí správné sestavení vnitropodnikových směrnic, aby byl zajištěn věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Dále v teoretické části uvedu účel těchto směrnic a vypíši základní účetní zásady, které by měly být při jejich tvorbě dodrženy. Jednotlivé účetní směrnice rozdělím do tří skupin, a to na povinné směrnice, směrnice vycházející z jiných právních předpisů a doporučené směrnice. Dále zde uvedu také nejčastější chyby, ke kterým může při tvorbě vnitropodnikových směrnic dojít a jak se těmto chybám v praxi vyvarovat. V závěru teoretické části budu charakterizovat konkrétní účetní směrnice, které jsem si vybrala a kterým se budu věnovat posléze i v praktické části.

V praktické části nejdříve představím společnost, kterou se ve své bakalářské práci budu zabývat. Uvedu zde profil a základní údaje o společnosti, dále bych zmínila její akcionářskou a organizační strukturu a v neposlední řadě bych něco řekla i k tomu, jak si skupina společností MND Group N. V. vede v zahraničí. Jak je známo z názvu práce, provedu zde analýzu současného stavu vnitropodnikových účetních směrnic společnosti, na což posléze navážu tvorbou nových či aktualizací stávajících směrnic. Jako směrnice, kterým se ve své práci budu podrobně věnovat, jsem si vybrala inventarizaci majetku a závazků, rezervy na

opravy hmotného majetku a na závěr zásoby. V každé této směrnici uvedu důvod, proč jsem si vybrala právě tuto problematiku, zmíním jejich právní úpravu a jaký mají účel ve společnosti a vytvořím jejich vnitropodnikovou úpravu. V úplném závěru svojí práce navrhnou určitá doporučení pro společnost, která budou vycházet právě z analýzy současného stavu směrnic a jaký přínos by pro společnost mělo využívání nově sestavených směrnic.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

Obecně lze říci, že zaměstnanci musí dodržovat určité právní předpisy, se kterými by je měla společnost seznámit prostřednictvím vnitropodnikových směrnic. I když tvorbou takových směrnic přibývá společnosti administrativa, jsou pro podnik velmi důležité. Jejich význam je především z hlediska zavedení pořádku ve společnosti, zvýšené pracovní kázně a stanovení konkrétních povinností jednotlivým útvarům a jejich zaměstnancům, a v neposlední řadě odstraňuje mnohá nedopatření, ke kterým by mohlo v budoucnu dojít. Můžeme tedy říci, že existuje opravdu široký okruh oblastí, které si podnik včetně účetnictví upravuje dle svého uvážení.

Každá ÚJ je povinna vést své účetnictví správné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zaručí trvalost účetních záznamů. Tato povinnost je v jednotlivých společnostech zajištěna právě vytvořením vnitropodnikových účetních směrnic. Tyto vnitropodnikové předpisy by ale neměly sloužit jen k zajištění povinností, které jsou společností ukládány danou legislativou, ale především by měli být nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení dané ÚJ. (Schiffer, 2010, s. 23)

Jelikož má každá ÚJ jiný stupeň využívání vnitropodnikového účetnictví, je potom velmi složité stanovit jednoduchý, a vždy použitelný vzor pro směrnice. Minimální obsah, který musí vnitropodnikové účetnictví obsahovat lze rozdělit na dva základní okruhy, kterými jsou:

- a) získání veškerých průkazných podkladů pro finanční účetnictví, a to o stavu a o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) získání veškerých průkazných podkladů pro finanční účetnictví, a to o aktivaci materiálů, zboží, služeb a dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. (Hruška, 2003, s. 112)

### 1.1 Legislativní úprava

Právní úprava účetnictví v České republice (dále jen ČR) je regulována nejrůznějšími zákony, vyhláškami a jinými právními předpisy, které jsou vydávány státem prostřednictvím ministerstva financí. Těchto právních předpisů, kterými se ÚJ musí řídit, je nespočetně mnoho. Mezi ty základní, které regulují účetnictví pro podnikatele v ČR, se řadí: obchodní zákoník, zákon o účetnictví (dále jen ZoU), vyhlášky ministerstva financí, ČÚS a vnitřní směrnice sestavené pro vedení účetnictví. (Brada, 2007, s. 7)

Nejdůležitější právní předpisy, které regulují tvorbu vnitropodnikových směrnice, jsou následující:

- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb., vyhlášky č. 397/2005 Sb., č. 349//2007 Sb. a vyhlášky č. 469/2008 Sb.;*
- *České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023,*
- *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 21/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Nářízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků. (Sotona, 2006, s. 3-4)*

## 1.2 Význam vnitropodnikových směrnic

Každá ÚJ je povinna vytvářet jednotné vnitropodnikové směrnice pro vedení svého účetnictví. Tyto písemnosti by neměly být sestavovány jen z důvodu splnění povinností, které ÚJ ukládá legislativa. Jejich hlavním smyslem by mělo být především zkvalitnění vnitřního řízení každé ÚJ, což se projeví při sledování skutečností, ke kterým ve společnosti dochází a následně také při zachycení jednotlivých hospodářských operací v různých vnitřních

útvarech, které jsou srovnatelné z hlediska času. Dalším důležitým hlediskem při sestavování vnitropodnikových směrnic je pro společnost jednodušší a snadnější postup při kontrole účetnictví, a to z hlediska vnitřní i vnější kontroly. (Hruška, 2005, s. 4; Kovalíková, 2009, s. 6)

H. Kovalíková (2009, s. 7) ve své knize o vnitřních směrnicích uvádí: „*Z praxe sama vím, že pokud jsou při těchto kontrolách předloženy směrnice, probíhá kontrola mnohem snadněji, než když předloženy nejsou. Jednak je jiný pohled na účetní jednotku, která se při své činnosti a při vedení účetnictví řídí vnitřními předpisy, a jednak také pracovníci při kontrole mají k dispozici potřebné informace a nemusí se tak často dotazovat na určité postupy a operace účetních pracovníků, případně odpovědných osob v účetní jednotce. I já sama, když docházím ke klientům na tzv. účetní a daňové dohledy, vyžaduji od svých klientů předložení vnitřních směrnic. Kontrola účetnictví a daňové poradenství je pak pro obě smluvní strany mnohem rychlejší a efektivnější.*“

Každá vnitropodniková směrnice by měla být každoročně kontrolována a s ohledem na změny v legislativě také aktualizována. Je to z toho důvodu, aby vnitropodnikové směrnice nebyly zastaralé a pro ÚJ již nevhodné. Pravidla vycházející z vydané vnitropodnikové směrnice jsou závazná pro všechny pracovníky dané ÚJ a každá nově vydávaná směrnice by měla být schválena odpovědným pracovníkem, kterým může být ředitel, jednatel nebo majitel dané společnosti. (Hruška, 2005, s. 4)

Rozhodující pro tvorbu směrnic není jejich přesná forma, tedy její formální úprava nebo jak jsou vydávány, ale důležitý je především jejich obsah a zavedení určité směrnice v praxi. Také název si může každá ÚJ určit dle svého rozhodnutí, v praxi jsou ovšem používány zejména tyto: (Hruška, 2005, s. 5)

- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitropodnikové směrnice,
- pokyny,
- oběžníky,
- dopisy,
- rozhodnutí,
- nařízení,
- příkazy. (Kovalíková, 2009, s. 7)

### 1.3 Účel vnitropodnikových směrnic

Dle ZoU má každá ÚJ povinnost vést své účetnictví správně, průkazně, srozumitelně, přehledně a úplně, tak aby tím byla zaručena trvalost účetních záznamů. Můžeme ovšem říci, že ÚJ vede své účetnictví správně jen tehdy, pokud neodporuje tomuto zákonu a ani žádným jiným předpisům, které ukládají dané ÚJ povinnost sestavovat vnitropodnikové směrnice. (Louša, 2008, s. 8 - 9)

F. Louša (2008, s. 9) ve své publikaci o vnitropodnikových směrnicích uvádí, že: „*Pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže taková směrnice není vydána.*“

#### 1.3.1 Obecně uznávané účetní zásady

Obecně platné účetní zásady ve své podstatě představují soubor určitých pravidel a základních principů, které musí být při vedení účetnictví dodržovány všemi ÚJ. Tyto obecně uznávané zásady nejsou přímo zakotveny v žádném zákoně, ale vycházejí spíše z tradice účetnictví a jedná se o tzv. oživení. Obecně uznávané účetní zásady, které zde můžeme řadit, jsou následující:

- 1) **Zásada ÚJ** – každá ÚJ je vymezena jako uzavřený celek, za který je vedeno účetnictví, a vztahují se k němu veškeré účetní operace, které jsou v podniku prováděny, a za tento celek jsou pravidelně sestavovány účetní výkazy.
- 2) **Zásada neomezeného trvání ÚJ** – vymezení této zásady spočívá v povinnosti vést účetnictví po dobu, pro niž předpokládá, že ÚJ bude existovat, tedy od jejího založení až po její zánik.
- 3) **Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech** – výsledek hospodaření ÚJ je možné přesně stanovit až po likvidaci podniku, což znamená po kompletní přeměně všech jeho aktiv v hotovost. Proto je doba trvání ÚJ rozdělena do několika intervalů, za které se provádí zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace daného podniku.
- 4) **Zásada objektivit účetních informací** – každá hospodářská operace musí být zjištěna objektivně, tzn., že každá operace musí být doložena určitým dokladem, stavy aktiv musí být ověřeny inventurou, apod.
- 5) **Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace** – účetní operace musí být účtována v takovém ocenění, které je uvedeno v



dokladu o provedené transakci, proto platí, že nelze dělat žádné přepočty pro zohlednění inflace nebo přecenění majetku.

- 6) **Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími** – pro srovnání účetních výkazů je nutné vycházet z předpokladu, že veškeré použité metody jsou v jednotlivých letech stejné - konzistentní. Tato zásada nám tedy zaručuje srovnatelnost účetních záznamů z hlediska času.
- 7) **Zásada opatrnosti** – souvisí s reálným oceněním, ve kterém musí být zahrnuty veškerá rizika, ztráty a znehodnocení, které jsou ÚJ známy, projevuje se to tvorbou rezerv a opravných položek (dále jen OP). Naopak zisky a zhodnocení majetku se do účetnictví promítají až po jejich realizaci. (TPA Horwath Notia Au, 2011, s. 13-15)

#### 1.4 Náležitosti vnitropodnikových směrnic

Každý písemný dokument vnitropodnikové směrnice by měl obsahovat určité údaje, které jsou důležité z hlediska důvodu vzniku pochybností o platnosti a účinnosti daného vnitropodnikového předpisu. Uvedené náležitosti nemusí být uvedeny na každém vnitropodnikovém předpisu, jedná se spíše o inspiraci a nabídku možností, kterých by ÚJ mohly využít. Jedná se tedy o tyto možné náležitosti:

- **název ÚJ** (z dokumentu musí být jasné, že tento předpis se týká konkrétní ÚJ),
- **datum a místo vydání** (v dokumentu musí být uvedeno datum a místo sepsání dané směrnice),
- **název písemnosti a její číselné označení** (název písemnosti může být libovolný, záleží na úvaze každé ÚJ a číselné označení musí být zcela nezaměnitelné),
- **název směrnice** (název by měl být výstižný, aby z něj bylo jasné, o čem daná směrnice hovoří)
- **schválení** (každý vnitropodnikový předpis musí být podepsán, jinak nemůže být považován za platný),
- **revize** (pod tímto údajem by mělo být uvedeno číslo revize, z něhož vyplývá, kolikrát byla směrnice novelizována),
- **účinnost** (tento údaj je důležitý především pro finanční kontrolu a auditora, říká nám, k jakému datu je daná směrnice platná),
- **vypracoval** (měla by zde být uvedena osoba, která danou směrnici vypracovala a je zodpovědná za případné nejasnosti, které by mohly v budoucnu nastat),

- **vydal** (ve větších společnostech, pokud tam má na starosti vydávání směrnic konkrétní útvar nebo osoba, mělo by to být v dokumentu uvedeno),
- **kontrola** (kontrolu každého vnitropodnikového předpisu by měl provést nadřízený pracovník, který danou směrnicí vypracoval),
- **vyřizuje** (pokud za danou problematiku nezodpovídá osoba, která směrnicí vypracovala, ale někdo jiný, mělo by to být v této písemnosti uvedeno),
- **rozdělovník** (uvádí, kdo všechno má danou směrnicí obdržet a řídit se jí). (Hruška, 2005, s. 6-7)

## 1.5 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice se dělí do tří skupin, a to:

1. povinné (jsou stanoveny ZoU, vyhláškou, nebo ČÚS),
2. vyplývající z jiných právních předpisů (můžou být stanoveny jinými právními předpisy, jako např. zákoníkem práce, zákonem o DPH, atd.),
3. doporučené (jsou dány strukturou a předmětem činnosti daného podniku, jako např. vnitřní předpisy, které upravují zpracování účetních dokladů, atd.). (Kovalíková, 2012, s. 18)

### 1.5.1 Vnitropodnikové směrnice povinné

Vnitropodnikové směrnice povinné jsou ty, které vyplývají z legislativy. Každá ÚJ je povinna ve svém účetnictví zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, jinak řečeno účetním případem. (Louša, 2008, s. 13)

Pojem předmět účetnictví je definován v §2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a je zde uvedeno, že „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“ (Louša, 2011, s. 13)

Mezi povinné vnitropodnikové směrnice, které vyplývají z legislativy, patří následující:

- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- podpisové záznamy, podpisové vzory,
- dlouhodobý majetek a jeho odpisový plán,
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- kursové rozdíly, cizí měny,

- deriváty,
- zásoby,
- rozpouštění nákladů, popřípadě odchylek,
- konsolidační pravidla. (Sotona, 2006, s. 5)

### 1.5.2 Vnitropodnikové směrnice vyplývající z jiných právních předpisů

Mezi směrnice vyplývající z jiných právních předpisů, než jsou ZoU, prováděcí vyhláška a ČÚS, se zahrnují především zákon č. 262/2006, zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a nařízení vlády, kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků č. 495/2001 Sb. Výčet několika nejdůležitějších vnitropodnikových předpisů:

- § 136 ZP – zaměstnavatel by měl vnitřním předpisem stanovit termín a místo výplaty, pokud tak neudělá, musí být tyto údaje vždy uvedeny na platovém výměru nebo pracovní smlouvě.
- § 176 ZP – zaměstnavatel je povinen stanovit směrnici, která upravuje výši stravného a příspěvky na stravné.
- § 182 ZP – tento paragraf se zabývá stanovením paušální náhrady měsíční nebo denní cestovní náhrady, tato náhrada může být sjednána individuálně nebo může být stanovena konkrétním vnitropodnikovým předpisem.
- § 190 ZP – tento paragraf se zabývá poskytováním náhrad za použití vlastního nářadí, zařízení nebo jiných předmětů, které jsou potřebné pro vykonání dané práce.
- § 236 ZP – v kolektivní smlouvě nebo vnitropodnikovém předpisu může zaměstnavatel zaměstnanci upravit podmínky pro poskytování stravování a výši případného finančního příspěvku.
- § 3, odst. 4, nařízení vlády – zabývá se způsobem, podmínkami a dobou používání konkrétních ochranných prostředků, které stanovuje zaměstnavatel na základě rizik, které jsou pro dané pracoviště charakteristické.
- § 6 ZDP – dle tohoto ustanovení má zaměstnavatel možnost stanovit konkrétní paušály pro poskytování náhrad za pracovní oblečení, ochranné pracovní prostředky, opotřebení vlastního nářadí, zařízení a jiných předmětů, které jsou dle zákoníku práce nezbytné pro vykonání dané práce. (Louša, 2008, s. 50-51)

### 1.5.3 Vnitropodnikové směrnice doporučené

Tyto směrnice jsou významné z hlediska zabezpečení jednotného metodického postupu dané ÚJ. Velmi důležité ovšem je, aby tyto směrnice byly při práci opravdu využívány, a pokud by došlo k nějakým nejasnostem, měly by být co nejdříve upraveny tak, aby bylo zajištěno jejich doplnění o případné obměny, pokud by ty stávající vnitropodnikové směrnice již nebyly aktuální. (Louša, 2008, s. 74)

Mezi ty nejdůležitější vnitropodnikové směrnice patří:

- oběh účetních dokladů,
- inventarizace,
- zásady pro tvorbu a použití rezerv,
- zásady pro použití dohadných položek,
- zásady pro tvorbu a používání opravných položek, odpis pohledávek,
- vnitropodnikové účetnictví,
- úschova účetních písemností a záznamů na technických nosičích,
- harmonogram účetní závěrky,
- pokladna,
- odložená daňová povinnost,
- reklamační zařízení. (Sotona, 2006, s. 5)

### 1.6 Nejčastější chyby při sestavování vnitropodnikových směrnic

Nejčastějším problémem, ke kterému v jednotlivých ÚJ dochází, je nepravdivá aktualizace stávajících vnitropodnikových směrnic. Aktualizace vnitropodnikových směrnic by měla být prováděna v několika důležitých případech, a to každoročně na začátku účetního období, při organizačních změnách v podniku, při změně pravidel, která jsou obsažena v obecně platných pravidlech, dále při změně způsobu realizace některých činností a při změně zvolených účetních postupů.

Dalším problémem, ke kterému může v praxi docházet, je chybné sestavení jednotlivých vnitropodnikových směrnic. V těchto směrnicích se mohou objevovat různé nedostatky, kterých by se daná ÚJ měla vyvarovat. Mezi formální nedostatky, které se objevují při sestavování vnitropodnikových směrnic, můžeme zahrnout následující:

- názvosloví a výklad pojmů nemusí být vždy sjednoceno, z toho důvodu často dochází k používání zastaralých pojmů a názvosloví nemusí vždy respektovat změny, které vyplývají z novel právních předpisů,
- dochází k případům, že v mnoha sestavených vnitropodnikových směrnících chybí systematičnost a logika jejich uspořádání,
- směrnice by měly být uspořádány přehledně, a to z důvodu snadné orientace v nich,
- ve směrnících se můžou také objevit jazykové nesprávnosti, což znamená, že dochází k výskytu gramatických chyb,
- směrnice jsou mnohdy zbytečně zdlouhavé a nejasné, měly by být zpracovány stručně a výstižně,
- mnohdy dochází k chybnému uspořádání či vynechání některé z obsahových náležitostí při sestavování vnitropodnikových směrnic,
- směrnice může být nepřehledně či špatně číslována nebo členěna, a tak může docházet k určitým nejasnostem,
- každá ÚJ nemá vždy určenou konkrétní osobu, která by byla zodpovědná za tvorbu a pravidelné aktualizace daných vnitropodnikových směrnic,
- dochází k neuváženému používání nejrůznějších zkratk, které nejsou známy všem pracovníkům a vnitropodnikové směrnice se tak stávají nesrozumitelnými,
- pokud je směrnice pouze přepisem obecně platných předpisů, nemůže být nazývána vnitřní normou dané ÚJ,
- v některých podnicích může dojít k tvorbě vnitropodnikových účetních směrnic i pro případy, které se v dané ÚJ nevyskytují a v blízké době ani vyskytovat nebudou,
- každá ÚJ by měla mít stanovený systém archivace a skartace pro jednotlivé účetní záznamy,
- ÚJ svým kontrolním orgánům mnohdy nepředkládají směrnice speciálně sestavené pro vedení účetnictví v daném podniku, ale jen opsané a nekonkretizované směrnice jiných ÚJ,
- každá směrnice by měla být pravidelně aktualizována, a to v návaznosti na legislativní změny. (Otrusinová a Šteker, ©2007)

## 2 CHARAKTERISTIKA KONKRÉTNÍCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

### 2.1 Inventarizace majetku a závazků

#### Základní pojmy

**Inventarizace** – jedná se o souhrn prací, které jsou potřebné pro splnění veškerých požadavků, které jsou určeny zákonem.

**Inventura** – zjištění skutečného stavu majetku či závazků k určitému datu.

**Inventurní soupis** – jedná se o průkazný účetní záznam, který je vyhotoven během inventarizace a musí obsahovat údaje, o který majetek či závazek se jedná, podpisové záznamy všech osob, které jsou odpovědné za inventarizaci, způsob zjištění skutečných stavů, ocenění majetku či závazku v okamžiku ukončení inventury, dále data zahájení a ukončení inventarizace.

**Inventarizační rozdíly** – jedná se o rozdíl, který zjistíme při porovnání skutečně zjištěného stavu se stavem uvedeným v účetnictví. Může dojít ke dvěma typům, a to *manko* (skutečný stav je nižší než ten, co je uveden v účetnictví) a *přebytek* (skutečný stav je vyšší než ten, co je uveden v účetnictví). (Kolařík, 2010, s. 28)

#### Obecná část

Směrnice týkající se inventarizace je tvořena na základě několika právních ustanovení, kterými jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. (Kovalíková, 2012, s. 211)

Každá ÚJ je povinna dle ZoU, § 29 provádět inventarizaci majetku. Tento paragraf je velmi důležitý a váže se na § 6 a § 7 zákona. Při inventarizaci daná ÚJ zjišťuje, jaký je skutečný stav majetku a závazků v podniku a ověřuje si, zda tento stav odpovídá údajům, které jsou uvedeny v účetnictví. Inventarizace je vždy prováděna k okamžiku, kdy ÚJ sestavuje účetní závěrku. Účetní závěrka může být řádná nebo mimořádná. Každá ÚJ je povinna prokázat inventarizaci u veškerého majetku i závazků, a to po dobu 5 let po jejím provedení. (Schiffer, 2006, s. 14 – 15)

Inventarizaci můžeme z hlediska termínu, ke kterému je provedena, rozlišit na dva typy, kterými jsou:

- *periodická inventarizace* – dle § 29 se jedná o takovou inventarizaci, kterou ÚJ provádí k okamžiku sestavování účetní závěrky, a to řádné i mimořádné.
- *průběžná inventarizace* – jde o takovou inventarizaci, kterou může ÚJ provést jen u zásob, u kterých se účtuje dle druhu nebo místa uložení nebo hmotné odpovědnosti, dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který vzhledem ke svojí funkci, kterou v dané ÚJ zastává, je v neustálém pohybu a není mu určeno stálé místo, kam náleží. Termín inventarizace si každá ÚJ stanovuje sama, podmínkou ovšem je, že musí být provedena minimálně jednou za každé účetní období. (Schiffer, 2006, s. 15)

**Inventura** je ve své podstatě nejdůležitější součástí procesu inventarizace, jedná se v ní o proces zjišťování skutečného stavu majetku a závazků. Inventuru majetku a závazků je možné provádět dvěma způsoby:

- *fyzická inventura* – zjišťuje se při ní skutečný stav hmotného majetku (patří sem DHM, zásoby, pokladní hotovost, atd.), provádí se tedy jen v případě, kdy je možné zjistit konečné stavy počítáním, měřením, vážením, ohledáním, atd. U zásob by inventura měla probíhat jejich přepočítáním a namátkovým otevíráním některých z obalů pro kontrolu množství jednotlivých zásob. V pravomoci každé ÚJ je stanovit si ve vnitropodnikových předpisech, za jakých podmínek je možné se při fyzické inventuře opírat o evidenční podklady a kdy je tato možnost vyloučena.
- *dokladová inventura* – využívá se jí v případech, kdy fyzickou inventuru nelze provést (nehmotný majetek, pohledávky, rezervy, závazky, atd.). Skutečný stav je v tomto případě zjišťován na základě různých písemností. Dokladová inventura se používá i v případě zásob, u kterých např. vzhledem k nepravidelnému útvaru, jak jsou skladovány, není možno použít technický výpočet, nebo v případě, kdy zásoby nejsou zrovna na skladě (u dodavatele na opravě, zapůjčeny zaměstnanci, dlouhodobý majetek je pronajat, atd.). (Bohušová a Svoboda, ©2007)

Tab. 1. Přehled způsobů inventarizování jednotlivých skupin majetku a závazků (Bohušová a Svoboda, ©2007)

Forma inventury	Položka
<b>Dokladová</b> inventura – pokud to dovoluje forma majetku (software, projekty a výsledky výzkumu a vývoje), může být i fyzická	Nehmotný dlouhodobý majetek
<b>Fyzická</b> inventura	Hmotný odpisovaný majetek, peníze
<b>Fyzická</b> inventura, u pozemků i <b>dokladová</b>	Hmotný neodpisovaný majetek
<b>Dokladová</b> inventura	Nedokončený DM, zálohy na DM, oprávky, opravné položky, účty v bankách, pohledávky, bankovní úvěry, závazky, rezervy, atd.
<b>Dokladová</b> inventura, s výjimkou CP v hmotné podobě	Krátkodobý a dlouhodobý finanční majetek
Většinou <b>fyzická</b> inventura, s výjimkami záloh na zásoby, zásob na cestě a opravných položek k zásobám	Zásoby

Způsob provedení inventarizace si může každá ÚJ určit dle vlastního uvážení, doporučeno je ovšem několik základních kroků:

- 1) sestavení harmonogramu jednotlivých inventarizačních prací,
- 2) sestavení inventarizační komise,
- 3) stanovit jednotlivé způsoby, jak provádět zjišťování skutečných stavů,
- 4) jmenovat osoby, které jsou odpovědné za provedení inventarizace,
- 5) určit způsob, jak by bylo postupováno, pokud by došlo ke zjištění inventarizačních rozdílů. (Kovalíková, 2010, s. 79)



### **Inventarizační rozdíly**

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem, který je zjištěn během inventury a stavem uvedeným v účetnictví, které nelze prokázat způsobem, který je stanoven ZoU:

- a) pokud skutečný stav, který je zjištěn při inventuře, je nižší než stav, který je uveden v účetnictví, pak se tento rozdíl označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin,
- b) pokud skutečný stav, který je zjištěn při inventuře, je vyšší než stav, který je uveden v účetnictví, pak se tento rozdíl označuje jako přebytek. (Kovalíková, 2010, s. 81)

Všechny inventarizační rozdíly, ke kterým v podniku dojde, musí každá ÚJ vyúčtovat do účetního období, za které se právě touto inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. (Kovalíková, 2010, s. 81)

### **Inventurní soupisy**

§ 30 ZoU nám v odst. 7 říká, že tyto soupisy můžeme považovat za průkazné účetní záznamy jen v případě, že obsahují:

- skutečnosti dle odst. 1, a to tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění veškerých skutečností dle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- způsob zjišťování skutečných stavů majetku a závazků,
- ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo k rozhodnému dni, pokud byl stanoven ÚJ,
- ocenění majetku a závazků při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury nebo k rozhodnému dni, pokud byl stanoven ÚJ,
- okamžik, ke kterému je sestavena účetní závěrka,
- rozhodný den, pokud je stanoven,
- okamžik zahájení i ukončení inventury. (Česko, 2010, § 30)

Při průběžné inventarizaci nemusíme vždy použít pouze tyto inventurní soupisy, ale můžeme tyto písemnosti nahradit účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů. (Česko, 2010, § 30)

Tab. 2. Příklady skutečností potřebných k jednoznačnému určení majetku a závazků (Svobodová, 2011, s. 125-126)

Předmět inventarizace	Skutečnosti, které jsou potřebné pro jednoznačné určení zjištěného majetku a závazků
<b>DHM</b>	Inventární a výrobní číslo, název (typ), ocenění a oprávky v Kč, umístění majetku, syntetický a analytický účet.
<b>Pozemky</b>	Označení katastrálního území, druh, výměra a ocenění pozemku, číslo parcely a listu vlastníka, syntetický a analytický účet.
<b>Zásoby</b>	Kód dle platné standardní klasifikace produkce (SKP), název a druh zásob, měrná jednotka, množství, ocenění za měrnou jednotku a celkem v Kč, umístění zásob, hmotně odpovědná osoba, syntetický a analytický účet.
<b>Peníze v pokladně</b>	Jednotlivé druhy bankovek podle hodnoty v Kč, počet kusů bankovek a hodnota bankovek v Kč, jednotlivé druhy mincí podle hodnoty v Kč, počet kusů a celková hodnota mincí v Kč, celková pokladní hotovost v Kč, hmotně odpovědná osoba, syntetický a analytický účet.
<b>Ceniny</b>	Název a hodnota ceniny, celková hodnota cenin v Kč, počet kusů, hmotně odpovědná osoba, syntetický a analytický účet.
<b>Pohledávky</b>	Jméno a adresa dlužníka, číslo účetního dokladu, den splatnosti, den uznání pohledávky dlužníkem, výše pohledávky v Kč, číslo bankovního účtu dlužníka, účetní stav v Kč, syntetický a analytický účet.
<b>Závazky</b>	Jméno a adresa věřitele, číslo účetního dokladu, den splatnosti, den odsouhlasení věřitelem, výše závazku v Kč, číslo bankovního účtu věřitele, účetní stav v Kč, syntetický a analytický účet.

Každá ÚJ je povinna dle zákona provádět každoročně inventarizace, tuto povinnost stanovuje ZoU, ale není zde už stanoveno, co pojem inventarizace vlastně znamená. Obecně

můžeme říci, že inventarizace je v podstatě nějaký proces, jehož výsledkem je uvedení stavu majetku a závazků zachycených v účetnictví do souladu se skutečností – jde tedy o věrné zobrazení obrazu účetnictví. Tento proces lze rozdělit na pět etap, kterými prochází. Těmito pěti základními etapami jsou:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků, a to fyzickou nebo dokladovou inventurou, podle toho, která je pro určitý majetek vhodná,
- vytvoření seznamů, ve kterých je uveden skutečně zjištěný stav majetku a závazků (jde o tzv. inventurní soupisy),
- porovnání skutečných stavů majetku a závazků s těmi stavy, které jsou uvedeny v účetnictví a vyčíslení konkrétních inventarizačních rozdílů,
- vypořádání inventarizačních rozdílů a uvedení těchto rozdílů do účetních zápisů, které uvádějí do souladu skutečně zjištěný stav se stavem uvedeným v účetnictví,
- porovnání ocenění majetku a závazků v účetnictví s aktuální tržní cenou, pokud je tržní ocenění majetku nižší, je potřeba aplikace zásady opatrnosti, v případě, že tento pokles cen je považován pouze za dočasný, je potřebná tvorba OP. (Bohušová a Svoboda, ©2007)

## 2.2 Rezervy

Rezervy jsou upravovány zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS pro podnikatele č. 004.

Rezervy pro podnik představují zdroj krytí budoucích závazků či výdajů, u kterých je znám účel, je tedy pravděpodobné, že skutečně nastanou, ale není zde jistá částka ani datum, ke kterému vzniknou. Rezervy jsou pasivními účty a jejich tvorba je účtována na vrub nákladů. Zůstatky rezerv musí být vždy na konci účetního období převedeny do následujícího účetního období. Dále nesmí vykazovat aktivní zůstatek a při účetní závěrce u nich probíhá dokladová inventura, v níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. (Skálová a kol., 2012, s. 122-123)

### Členění rezerv

Rezervy můžeme členit ze dvou hledisek, a to z hlediska určení a z hlediska zohlednění pro daňové účely. Z hlediska určení máme dva typy rezerv, a jsou jimi:

- a) rezervy s určením účelovým – tyto rezervy se vztahují ke konkrétnímu majetku a s velkou pravděpodobností můžeme předpokládat vznik výdajů v dalších účetních obdobích, jako příklad si zde můžeme uvést opravy hmotného majetku,
- b) rezervy s určením obecným – tato rezerva se pojí s tím, že v budoucnu může vyvolat vznik výdajů nebo naopak snížení výnosů, jako příklad můžeme uvést rizika či ztráty z podnikání.

Z hlediska zohlednění pro daňové účely rozdělujeme rezervy na tyto dva typy:

- a) zákonné rezervy – jejich tvorba a použití je stanovena v zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, konkrétněji přímo v § 7. Tato rezerva může být tvořena na opravu hmotného majetku,
- b) ostatní rezervy – tvorba a použití těchto rezerv nejsou zohledněny v zákonu, ale každá ÚJ si o nich rozhoduje sama.

Zákonné rezervy u hmotného majetku nemůže ÚJ tvořit v případě, že:

- majetek je určen k likvidaci,
- jedná se o opravy v důsledku škody či nějaké jiné nepředvídané nebo nahodilé skutečnosti,
- jedná se o opravy, které se pravidelně každoročně opakují,
- jde o výdaje na pořízení majetku,
- jde o výdaje na technické zhodnocení majetku
- poplatník má vlastnické právo k majetku, k němuž trvají podmínky prohlášení konkurzu dle zvláštního právního předpisu. (Kovalíková, 2012, s. 149-150)

Rezervu na opravu hmotného majetku lze tvořit jen tehdy, pokud doba odepisování tohoto majetku je pět a více let a pokud je poplatník vlastníkem nebo nájemcem tohoto majetku, anebo jestliže je k opravám hmotného majetku smluvně písemně zavázán. Výše rezervy se stanovuje dle konkrétního majetku, který je určen k opravě, a také z hlediska charakteru opravy. Tato rezerva nesmí být tvořena jen na jedno zdaňovací období. V zákonu o rezervách (dále jen ZoR) jsou stanoveny maximální doby pro tvorbu rezerv konkrétního majetku, a to podle odpisových skupin, přičemž období, za které bylo podáno daňové přiznání, se za zdaňovací období nepovažuje. (Skálová a kol., 2012, s. 124)

Tab. 3. Maximální doba tvorby rezervy (Skálová a kol., 2012, s. 124)

Odpisová skupiny hmotného majetku	Maximální doba tvorby rezervy
2.	3 zdaňovací období
3.	6 zdaňovacích období
4.	8 zdaňovacích období
5.	10 zdaňovacích období
6.	10 zdaňovacích období

Tab. 4. Odpisové skupiny pro DHM (Blatný, ©2008)

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady dlouhodobého hmotného majetku
1	3 roky	PC, zemědělské a kancelářské stroje
2	5 let	Osobní a nákladní automobily, motocykly, většina pracovních strojů
3	10 let	Ocelové konstrukce, lodě, lokomotivy, ...
4	20 let	Stožáry, plynovody, věže, komíny, ...
5	30 let	Silnice a dálnice, byty, nebytové prostory, budovy, ...
6	50 let	Administrativní budovy, hotely, školy, ...

Do počtu zdaňovacích období pro výpočet výše rezervy se zahrnuje i zdaňovací období, v němž dojde k zahájení tvorby rezerv, ovšem nezahrnuje se zde předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmu, který se stal vlastníkem majetku právě v průběhu tvorby rezervy, a to v případě, že bude dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby. (Skálová a kol., 2012, s. 124)

## 2.3 Zásoby

Zásoby jsou krátkodobým majetkem podniku a můžou se zde vyskytovat ve dvou typech, a to jako:

- a) **nakupované zásoby** – podnik nakupuje zásoby od dodavatelů, za tyto zásoby je považován především materiál a zboží,
- b) **zásoby vyrobené** - jde o zásoby vyrobené vlastní činností, jako příklad můžeme uvést hotové výrobky, nedokončenou výrobu a zvířata (určitého charakteru a určení), jen ve výjimečných situacích se ve vlastní režii pořizuje i materiál. (Kovanicová, 2012, s. 251)

Předpisy upravující evidenci zásob:

- § 24 a 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- § 9 a 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- ČÚS pro podnikatele – č. 007 a č. 015. (Bárková a Hinke, 2011, s. 86)

MD	Účet konkrétní zásoby	D
počáteční stav		prodej
nákup		spotřeba
výroba		
konečný stav		

Obr. 1. Základní schéma účtu zásob (Bárková a Hinke, 2011, s. 86)

### Vymezení zásob

- **Materiál** – mezi materiál řadíme především suroviny, pomocné látky, látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, další movité věci, drobný hmotný majetek a pokusná zvířata.
- **Nedokončená výroba a polotovary** – za **nedokončenou výrobu** se uvádějí zhotovované výrobky, které prošly minimálně jedním výrobním stupněm, což znamená, že již nejsou materiálem, nebo více výrobními stupni, ale ještě ne všemi, což znamená, že ještě nejsou hotovým výrobkem. Za **polotovary** se považují nedokončené výrobky, které jsou výsledkem relativně uzavřeného výrobního stupně, což zname-

ná, že jsou určeny nejen k dohotovení v dalším výrobním stupni, ale mohou se tak samostatně prodávat.

- **Výrobky** – v tomto případě jde o věci vlastní výroby.
- **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** – jde o zvířata, která nejsou vykazována ve skupinách, jako jsou dospělá zvířata, materiál nebo zboží.
- **Zboží** – řadí se sem movité věci, které podnik nabyt za účelem jejich dalšího prodeje, dále sem patří výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány na vlastní prodejnu, potom také nemovitosti, které podnik nevyužívá a nakoupil je za účelem jejich prodeje.
- **Poskytnuté zálohy na zásoby** – v tomto případě jde jak o krátkodobé tak i dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení zásob. (Kovanicová, 2012, s. 251 – 253)

U zásob existuje několik zásad a principů a každá ÚJ se rozhodne sama, kterou variantu si zvolí. Toto rozhodnutí je ale potřeba učinit dříve, než se začnou provádět účetní a skladové zápisy a záznamy a během účetního období už nemůže své rozhodnutí změnit. (Hruška, 2005, s. 145)

### **Způsob účtování**

Účtování pořízení či úbytku zásob se provádí dvěma způsoby, a to buď způsobem A nebo způsobem B. Záleží na každé ÚJ, který způsob si sama zvolí. Způsob B může ÚJ použít jen v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách, tzn., že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle ZoU.

- **Způsob A** – veškerý pohyb se stavem zásob, ať už nákup nebo jejich spotřeba, vždy jsou evidovány na účtech 111, 112, 131, 132.
- **Způsob B** – u tohoto způsobu účtování nejsou zásoby evidovány na majetkových účtech, ale veškerý pohyb se stavem zásob se účtuje přímo do spotřeby. (Lukášová, ©2012)

### **Způsob oceňování při příjmu a výdeji ze skladu**

Tento způsob oceňování zásob se odvíjí od metody příjmů a výdajů skladových položek zásob. (Hruška, 2005, s. 148)

- **Individuální pořizovací cena** – musí být zjištěna pořizovací cena každé individuální dodávky a oceňovat v individuálních pořizovacích cenách také každý úbytek

zásob. Tato metoda je využitelná jen ve velmi omezené míře (např. u velkých či něčím unikátních druhů zásob, u kterých je tento způsob ocenění únosný).

- **Metoda FIFO** (first in, first out) – nákupy se sledují dle individuálních pořizovacích cen, ovšem ocenění spotřeby spočívá v principu „první dovnitř, první ven“. Tato metoda nerespektuje spojitost fyzického toku zásob se skutečným individuálním oceněním. Úbytek zásob se tedy oceňuje vždy tou nejstarší pořizovací cenou.
- **Metoda průměrování** – zásoby na skladě jsou oceněny takovou cenou, kterou získáme výpočtem váženého aritmetického průměru z individuálních pořizovacích cen, jako váha zde vystupuje množství zásob. Tento průměr musí být počítán alespoň jednou za měsíc, a to buď k začátku, nebo konci měsíce. (Kovanicová, 2012, s. 253-254)

### **Způsob oceňování při nabytí zásob**

Z hlediska způsobu nabytí jednotlivých zásob jsou oceňovány dle § 25 a 27 ZoU a dále také § 49 vyhlášky 500/2002 Sb. (Lukášová, ©2012)

- **Pořizovací cenou** – touto cenou se oceňují nakoupené zásoby a cena se skládá z ceny pořízení a souvisejícími vedlejšími náklady, které jsou spojeny s pořízením jednotlivých zásob, jde např. o dopravné, clo, pojistné, cestovné zásobovače, atd. (Lukášová, ©2012)
- **Vlastními náklady** – zásoby pořízené vlastní výrobou, kde jsou do ceny započítány přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě i část nepřímých nákladů, které se k výrobě vztahují. (Hruška, 2005, s. 149)
- **Reprodukční cenou** – jde o takovou cenu, za kterou by byly zásoby pořízeny v době, kdy se o nich účtuje. (Hruška, 2005, s. 149)



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

### 3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

#### 3.1 Profil společnosti

Obchodní jméno: MND a.s.

Sídlo společnosti: Úprkova 807/6, 695 01 Hodonín

IČO: 28483006

Založení společnosti: 2008

Generální ředitel: Ing. Zbyněk Parma

Vlastník společnosti: finanční a investiční skupina Karla Komárka (KKCG)

Akcionář: MND Group N. V.

Tel.: +420 518 315 111

Fax.: +420 518 351 455

Email: [info@mnd.cz](mailto:info@mnd.cz) (MND, ©2012)



*Obr. 2. Sídlo společnosti MND a.s. (Colt Group, ©2013)*

### 3.2 Údaje o společnosti

Společnost MND a.s. byla založena jen jedním zakladatelem, a to ke dni 30. 9. 2008 pod původní firmou ORTOKLAS a.s., do obchodního rejstříku (dále jen OR) byla zapsána ke dni 3. 11. 2008 a nyní je vedena v OR u krajského soudu v Brně.

Společnost MND a.s. je univerzálním právním nástupcem tří společností, tyto společnosti jsou následující: MND a.s., Moravské naftové doly a.s. a společnost EUROPGAS a.s. Tyto společnosti zanikly fúzí sloučením se společností MND a.s., přičemž v rámci této fúze sloučením přešlo na společnost MND a.s. jmění všech tří zaniklých společností, a to s právními účinky ke dni 1. 12. 2010.

Současně je společnost MND a.s. také univerzálním právním nástupcem několika dalších společností, kterými jsou společnosti CORBINO HOLDINGS LIMITED, MND ENTERPRISES LIMITED, EURO-GEOLOGIC a.s. a MND Production a.s., které zanikly z důvodu přeshraniční fúze sloučením se společností MND a.s., přičemž na společnost opět přešlo veškeré jmění těchto zaniklých společností, a to s právními účinky ke dni 1. 7. 2011.

Dále je společnost MND a.s. partikulárním právním nástupcem společnosti MND Gas Storage a.s., a to v důsledku rozdělení této společnosti odštěpením sloučením se společností MND a.s., přičemž došlo k přechodu části jmění společnosti MND Gas Storage a.s. na společnost MND a.s., a to s právními účinky ke dni 1. 7. 2011.

Z důvodu restrukturalizace aktiv byly ve 2. pololetí 2011 realizovány další korporátní přeměny, a to:

1. rozdělení společnosti MND a.s. odštěpením sloučením se společností GLOBULA a.s., přičemž došlo k přechodu části jmění společnosti MND a.s. na společnost GLOBULA a.s., rozhodný den byl stanoven k 1. 7. 2011,
2. rozdělení společnosti MND a.s. odštěpením se vznikem nové obchodní společnosti, přičemž došlo k přechodu části jmění společnosti MND a.s. na novou obchodní společnost s obchodní firmou MND E&P a.s., rozhodný den byl stanoven k 1. 7. 2011.

Společnost MND a.s. založila v prosinci 2012 společnost MND Energy Trading a.s., tato společnost vznikla zápisem do OR ke dni 14. 12. 2012. (Výroční zpráva MND a.s., 2011, s. 3-4)

### **Údaje o činnosti společnosti**

Mezi základní činnosti společnosti MND a.s. patří vyhledávání, průzkum a těžba ropy a zemního plynu a obchodování s plynem. Předmětem činnosti společnosti MND a.s. nejsou aktivity v oblasti výzkumu a vývoje. (Výroční zpráva MND a.s., 2011, s. 4)

### **Lidské zdroje**

Počet zaměstnanců v této společnosti je cca 300, přičemž 2/3 těchto zaměstnanců pracují ve funkcích technickohospodářských a 1/3 v dělnických profesích. (Výroční zpráva MND a.s., 2011, s. 5)

### **Vzdělávání a sociální oblast**

Společnost MND a.s. podporuje vzdělávání svých zaměstnanců a poskytuje jim kvalitní zázemí pro jejich osobní rozvoj. Vzdělávání zaměstnanců je zaměřeno na několik oblastí, kterými jsou odborné, manažerské a jazykové dovednosti. Oblast odborného vzdělávání je zaměřena nejen na pravidelné přeškolení, ale i kvalitní školení v zahraničí, které je zaměřeno především na oblast geologie. Oblast jazykového vzdělávání je zaměřena na dva světové jazyky, kterými jsou anglický jazyk a ruský jazyk. Tyto dva světové jazyky jsou pro zvyšování kvalifikace v energetickém průmyslu považovány za nezbytné. Společnost MND a.s. také podporuje spolupráci s vybranými středními a vysokými školami nejen v ČR, ale i v zahraničí. Společnost umožňuje svým zaměstnancům nejen vzdělávání, ale nabízí jim i širokou škálu zaměstnaneckých výhod a benefitů. (Výroční zpráva MND a.s., 2011, s. 5)

### **Reklamní partnerství a sponzoring**

V oblasti reklamního partnerství společnost MND a.s. podporuje kulturní, vzdělávací, společenské a sportovní projekty, a to nejen v regionu Jižní Moravy, a příležitostně podporuje i zahraniční akce a projekty. Sponzorské aktivity společnosti MND a.s. se zaměřují především na ochranu životního prostředí, volnočasové aktivity, kulturu, sport, vzdělávání a mnoho dalších veřejně prospěšných projektů. Roku 2011 proběhla část grantového programu, který nese název „Energie z přírody“, a díky tomuto programu získalo finanční podporu celkem 16 projektů a výše tohoto grantu dosáhla 5 mil. Kč. Mezi tyto projekty patří např. rekonstrukce tělocvičny v areálu Základní školy v obci Hrušky, dále např. obnova dětských hřišť města Břeclav nebo vybavení zahrady mateřské školy ve Ždánicích, a mnoho dalších projektů. (Výroční zpráva MND a.s., 2011, s. 5-6)

### Spolupráce se školami

Jednotlivé společnosti skupiny MND mají zájem na podpoře mladých lidí, s nimiž chce spolupracovat již v průběhu jejich studia, a to jak středoškolského tak vysokoškolského. Společnosti spolupracují s určitými středoškolskými a vysokoškolskými školami již od roku 2002.

Vzdělávací instituce, se kterými skupina společností MND dlouhodobě spolupracuje, jsou:

- střední průmyslová škola Břeclav,
- střední průmyslová škola Hodonín,
- střední průmyslová škola chemická Brno.

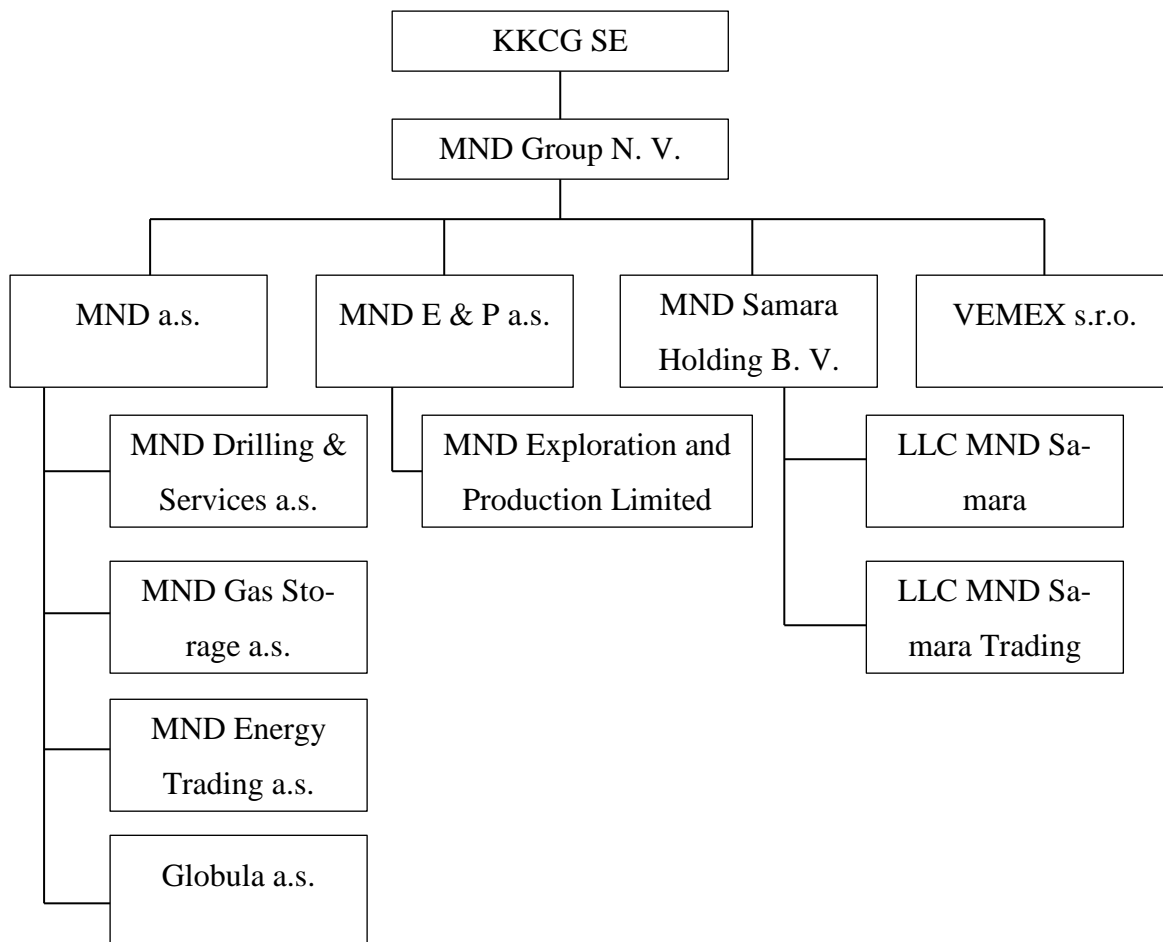
Vysoké školy a univerzity, se kterými tyto společnosti spolupracují, jsou:

- Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava,
- Masarykova univerzita Brno,
- Technická univerzita Košice – Fakulta baníctva, ekológie, riadenia a geotechnológií,
- Karlova univerzita Praha,
- Petrohradský státní báňský institut (technická univerzita).

Jednotlivé společnosti skupiny MND nabízí žákům základních škol a studentům středních a vysokých škol možnost absolvovat exkurzi či praxi, dále studentům nabízí spolupráci při zadávání témat bakalářských, diplomových a disertačních prací. Studentům vysokých škol, kteří studují některý z následujících oborů, kterými jsou: geologie, geofyzika, těžba ropy a zemního plynu, strojní či elektro, nabízí skupina společností MND také stipendia. Tato stipendia jsou přednostně poskytována studentům třetích a vyšších ročníků. (MND, ©2012)

### 3.3 Akcionářská struktura

MND a.s. má jen jednoho akcionáře, a tím je společnost MND Group N. V. Tato společnost sídlí v Amsterdamu v Nizozemsku. Jejím 100 % vlastníkem je finanční a investiční skupina Karla Komárka (KKCG). MND a.s. má čtyři dceřiné společnosti, tyto společnosti zde ve stručnosti popíšu. (MND, ©2012)



Obr. 3. Akcionářská struktura (vlastní zpracování na základě interního dokumentu MND a.s.)

**KKCG SE** – má své sídlo v Praze 10, jde o akciovou společnost, která byla zapsána do OR 18. 12. 2003. Předmětem podnikání této společnosti je činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, dále také výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. (Ministerstvo spravedlnosti ČR, ©2003)

Jde o nadnárodní finanční a investiční skupinu, jejíž podnikatelské aktivity směřují do rozvoje a akvizic strategických portfolií, a to zejména v oblasti ropy a zemního plynu, průmyslu a investic. Tato společnost spravuje majetek v hodnotě téměř 30 miliard Kč a za-

městnává přes 1500 zaměstnanců v desítkách společností, které působí na čtyřech kontinentech a v jedenácti zemích. Mezi obchodní partnery skupiny KKCG patří například ENI, OMV, Oil Search, PPL, ČEPRO, skupina PPF, skupina ČEZ a mnoho dalších. (KKCG, ©2012)

**MND Group N. V.** – sídlí v Amsterdamu v Nizozemsku. Tato společnost investuje do společností, které se zaměřují na aktivity, které jsou spojeny s průzkumem a těžbou ropy, zemního plynu a jeho skladování a obchodování s těmito komoditami. Společnosti skupiny MND Group N. V. vlastní 68 těžebních licencí v ČR a 1 v Pákistánu a drží 13 průzkumných licencí ve světě. (KKCG, ©2012)

### **Dceřiné společnosti:**

**MND Drilling & Services a.s.** – je největším vrtným kontraktorem v ČR. Poskytuje služby a servis na průzkumné vrty na ropu, zemního plynu, geotermální energie a PZP, mezi činnosti této společnosti patří: podzemní opravy sond, likvidace a revitalizace starých nebo vytěsněných sond, dále perforační práce a cementace na vrtech, karotážní měření ve vrtech, atd. Je členem IACD (International Association of Drilling Contractors) a držitelem několika certifikátů, kterými jsou certifikát systému řízení jakosti podle ČSN EN ISO 9001, certifikát environmentálního systému řízení podle ČSN EN ISO 14001 a certifikátu OHSAS 18001. (MND, ©2012)

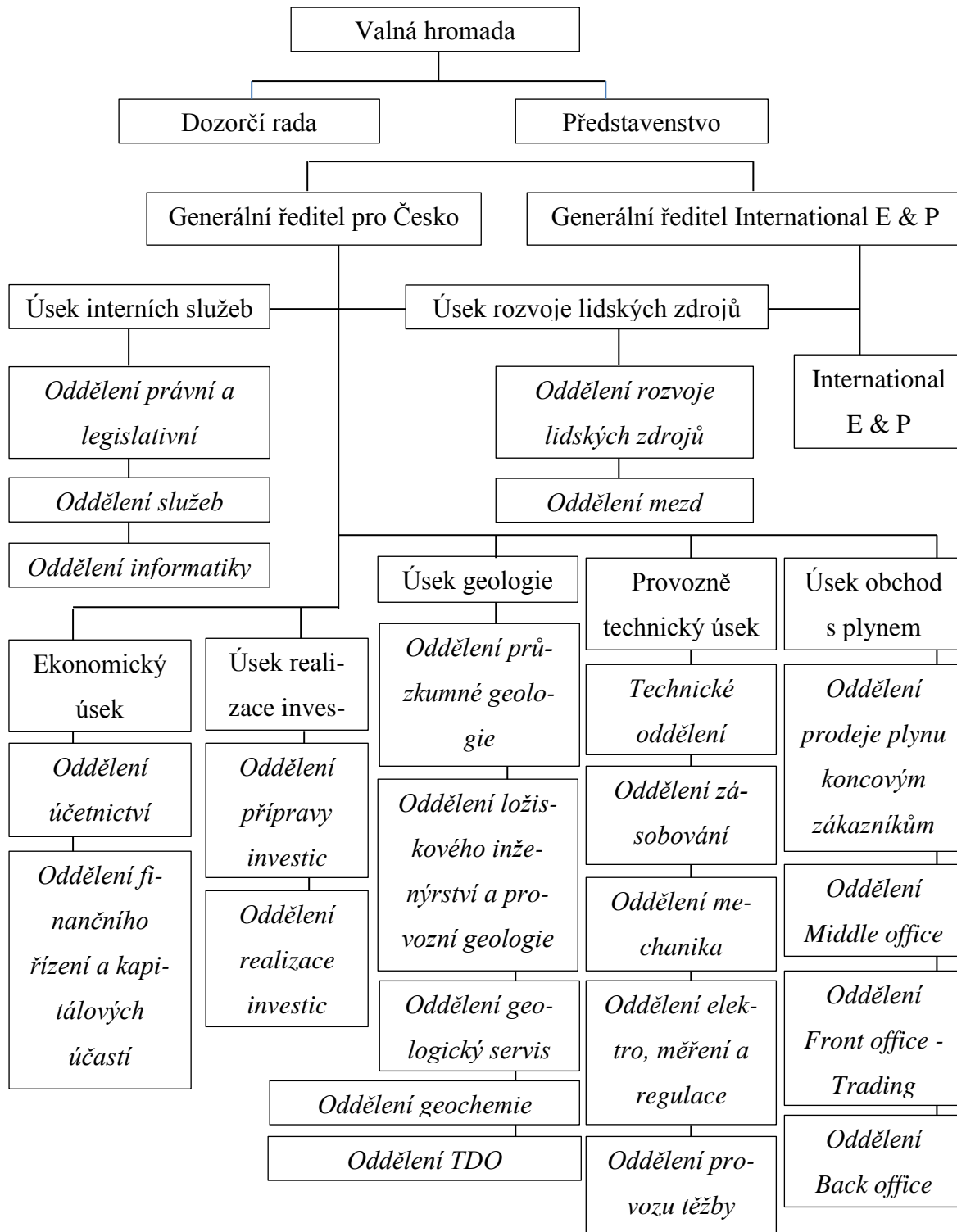
**MND Gas Storage a.s.** – je společností, která se zabývá výstavbou a provozováním podzemních zásobníků plynu (PZP). Tato společnost provádí přípravné práce pro konverzi současných ložisek na nové PZP, dále vlastní a provozuje PZP Uhřice. Je držitelem certifikátu environmentálního systému řízení dle ČSN EN ISO 14001 a licence na skladování plynu. MND Gas Storage a.s. je také členem ČPS (Český plynárenský svaz) a IGU (International Gas Union – Mezinárodní plynárenská unie). (MND, ©2012)

**Globula a.s.** – společnost Globula a.s. byla zapsána do OR ke dni 19. 12. 2008 a předmětem její činnosti je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, dále také příprava a realizace projektů v energetických odvětvích. (Ministerstvo spravedlnosti ČR, ©2008)

**MND Energy Trading a.s.** – tato společnost byla zapsána do OR 14. 12. 2012 a jejím předmětem činnosti je získávání a držení majetkových účastí v energetice, plynárenství, těžbě surovin a dalších oblastech podnikání, dále také pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. (Ministerstvo spravedlnosti ČR, ©2012)

### 3.4 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti MND a.s. je velmi rozsáhlá. Dělí se na jednotlivé úseky, a ty pak dále na oddělení.



Obr. 4. Organizační struktura (vlastní zpracování na základě interního dokumentu MND a.s.)



### 3.5 MND ve světě

Skupina společností MND působí nejen v ČR, ale také v zahraničí, např. společnost MND a.s. se zaměřuje především na regiony Evropy a Blízkého východu. Skupina společností MND, jak je zřejmé z níže uvedeného obrázku, působí v Rusku, Pákistánu, Jemenu a na Slovensku. V Rusku vlastní tato skupina společností ropný terminál, který je v Samarské oblasti a jehož název zní Oktyabrsk, dále např. na Slovensku vlastní jeden vrtný kontraktor. Skupina společností MND má několik průzkumně těžebních aktivit, a to v Pákistánu a Jemenu. V Pákistánu má 4 těžební bloky, jejich názvy jsou následující: Barkhan, Harnai, Ziarat a Sawan, v Jemenu má jeden těžební blok, jehož název zní Block 3. (MND, ©2012)



Obr. 5. MND ve světě (MND, ©2012)

## 4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC

Společnost MND a.s. má mnoho vnitropodnikových směrnic a pokynů, které spadají pod konkrétní úseky a oddělení. Významné směrnice pro ekonomický úsek, oddělení účetnictví jsou směrnice č. 15 – 3000/03 – Fakturace a správa pohledávek a směrnice č. 16 – 3000/03 – Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů.

Ve své bakalářské práci se budu především zabývat směrnicí č. 16-3000/03. Tato směrnice je ve společnosti MND a.s. každoročně aktualizována. Byla vydána k datu 31. 1. 2005, poslední aktualizace je zatím k 5. 10. 2012, přičemž je tato aktualizace v pořadí již osmá. Termín další kontroly je zatím stanoven k 5. 10. 2013.

Tato směrnice je rozdělena na tři hlavy: **Hlava I. – Účetní metody a způsoby oceňování** (řadí se sem např.: okamžik uskutečnění účetního případu, zásady pro účtování nákladů a výnosů z hlediska času, postup tvorby a použití opravných položek, odpisy pohledávek, stanovení kurzů, dlouhodobý majetek, odpisový plán, a mnoho dalších), **Hlava II. – Účetní doklady, jejich oběh, kontrola, schvalování a archivace**, **Hlava III. – Zásady pravidel vnitropodnikového účetnictví** (zde jsou popsána jednotlivá střediska, zakázky, náklady středisek, vnitropodnikové ceny, aj.).

Jak již bylo zmíněno, směrnice společnosti MND a.s. prochází pravidelnými aktualizacemi. Je tím tedy zajištěna jejich aktuálnost z hlediska organizační struktury podniku a z hlediska legislativy. Z formálního hlediska je dle mého názoru směrnice č. 16 – 3000/03 – Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů uspořádána trochu nelogicky. Určité části této směrnice jsou zde vysvětleny jen povrchově s tím, že jsou odkázány na určité pokyny, v nichž je daná problematika vysvětlena.

Formální stránka sestavení směrnic je v této společnosti v pořádku. Všechny směrnice vydané společností MND a.s. mají jednotnou titulní stranu, na které je uvedeno číslo a název směrnice, v dolní části stránky jsou uvedena jména osob, které danou směrnicí zpracovaly, odsouhlasily a schválily v konkrétní podobě. Dále je zde uveden podpis osoby, která směrnicí schválila.

Tato směrnice má maximálně tříступňové odrážky, takže můžeme říci, že při pohledu na obsahovou stránku směrnice na nás nepůsobí nijak zvláště složitě či nepřehledně. Ovšem

při podrobnějším pročitání této směrnice jsem byla již jiného názoru a v určitých částech této vnitropodnikové směrnice jsem se ztrácela.

V následující tabulce jsou vypsány jednotlivé povinné směrnice, a dále je zde uvedeno, jestli jsou součástí analyzované směrnice č. 16-3000/03. Ačkoliv některé z těchto směrnic chybí, ve své práci se jimi zabývat nebudu, jelikož jsem se rozhodla pro úpravu dvou stávajících směrnic a tvorbu jedné z doporučených vnitropodnikových směrnic.

*Tab. 5. Existence povinných směrnic ve společnosti MND a.s. (vlastní zpracování na základě směrnice č. 16-3000/03)*

<b>Povinné směrnice</b>	<b>Součást směrnice č. 16-3000/03 ...</b>
Systém zpracování účetnictví	NE
Účtový rozvrh	ANO
Podpisové záznamy, podpisové vzory	ANO
Dlouhodobý majetek a odpisový plán	ANO
Zásady pro časové rozlišení N a V	ANO
Kursově rozdíly	ANO
Deriváty	NE
Zásoby	ANO
Rozpouštění N, popřípadě odchylek	ANO
Konsolidační pravidla	NE

V následující části bakalářské práce se budu věnovat tvorbou či aktualizací určitých částí směrnice č. 16 – 3000/03 – Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů. Vybrala jsem si inventarizaci majetku a závazků, jelikož jejich sestavení je dle mého názoru pro společnost velmi důležité ve společnosti doposud chybí. Dále jsem si vybrala rezervy, a to z důvodu, že jejich vysvětlení je zde uvedeno jen zkráceně s odkazem na jiné pokyny. Přičemž po osobním rozhovoru se zaměstnankyní společnosti MND a.s. jsem se dozvěděla, že směrnice pro rezervy na opravy hmotného majetku ve společnosti zatím není sestavena. A na závěr jsem se rozhodla pro zásoby, které sice uvedeny ve vnitropodnikové směrnici

jsou, ale jsou začleněny u dlouhodobého majetku, což dle mého názoru působí nepřehledně. Sestavím tedy zvláštní směrnici, která se bude zabývat čistě jen zásobami.

## **4.1 Inventarizace majetku a závazků**

Společnost MND a.s. nemá doposud vytvořenou vnitropodnikovou směrnici pro inventarizaci majetku a závazků. Inventarizace je tedy doposud prováděna dle interního dokumentu nazvaného Příkaz 024, ve kterém je uveden pouze rozsah inventarizace a stanovena inventarizační komise a jednotlivé osoby, které provádějí inventarizaci jednotlivých skupin majetku a závazků. Inventarizace tedy není prováděna na základě přesně stanoveného postupu, a proto jsem se rozhodla pro vytvoření právě této vnitropodnikové směrnice.

### **4.1.1 Účel směrnice**

Účelem sestavení této směrnice je návod pro správné provedení inventarizace majetku a závazků. Inventarizací majetku a závazků se zjišťuje jejich skutečný stav, který se posléze porovnává se stavem vedeným v účetnictví.

### **4.1.2 Právní úprava**

Inventarizace majetku a závazků je upravována v § 29 a § 30 ZoU, dále prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., a ČÚS pro podnikatele č. 007, zabývající se inventarizačními rozdíly a ztrátami v rámci norem přirozených úbytků zásob.

### **4.1.3 Rozsah platnosti směrnice**

Tato směrnice je platná pro všechny pracovníky společnosti, kteří se určitým způsobem podílejí na inventarizaci majetku a závazků a jsou za inventarizaci zodpovědní.

### **4.1.4 Vnitropodniková úprava**

#### **Základní pojmy**

**Inventarizace** – jedná se o souhrn prací, které jsou potřebné pro splnění veškerých požadavků, které jsou určeny zákonem.

**Inventura** – zjištění skutečného stavu majetku či závazků k určitému datu.

**Inventurní soupis** – jedná se o průkazný účetní záznam, který je vyhotoven během inventarizace a musí obsahovat údaje, o který majetek či závazek se jedná, podpisové záznamy všech osob, které jsou odpovědné za inventarizaci, způsob zjištění skutečných stavů, oce-

nění majetku či závazku v okamžiku ukončení inventury, dále data zahájení a ukončení inventarizace.

**Inventarizační rozdíly** – jedná se o rozdíl, který zjistíme při porovnání skutečně zjištěného stavu se stavem uvedeným v účetnictví. Může dojít ke dvěma typům, a to *manko* (skutečný stav je nižší než ten, co je uveden v účetnictví) a *přebytek* (skutečný stav je vyšší než ten, co je uveden v účetnictví). (Kolařík, 2010, s. 28)

### Inventarizační komise

K zajištění řádného průběhu inventarizace je jmenována inventarizační komise, která zodpovídá za její správné provedení. Inventarizační komise ve společnosti MND a.s. je dvou-  
stupňová a skládá se z ústřední inventarizační komise (dále jen ÚIK) a předsedů dílčích inventarizačních komisí (dále jen DIK). ÚIK je v této společnosti brána jako orgán, který je odpovědný za organizaci, řízení i kontrolu prováděné inventarizace. ÚIK má celkem pět členů.

Tab. 6. Členové ÚIK a jejich činnost při inventarizaci (vlastní zpracování dle příkazu 024)

Funkce ÚIK	Metodicky vede a kontroluje inventarizaci:
Předseda	-
Člen (1)	dlouhodobý hmotný majetek, drobný hmotný majetek (stroje), dlouhodobý nehmotný majetek, drobný nehmotný majetek
Člen (2)	dlouhodobý hmotný majetek, drobný hmotný majetek (stavby, pozemky, zásoby)
Člen (3)	zásoby
Jednatel	peněžní prostředky, pohledávky, ostatní majetek a závazky

Činnostmi jednotlivých předsedů DIK je řízení a zajištění bezproblémového průběhu inventarizace. Pokud dojde ve společnosti ke změně funkcí předsedy či člena DIK, tuto funkci potom přebírá pracovník, který nahradí konkrétního pracovníka. DIK odpovídá za řádné provedení inventarizace, což ve skutečnosti znamená, že posuzuje technický stav a další použitelnost konkrétního hmotného majetku a zásob. Veškeré tyto skutečnosti musí vyzna-

čit v inventurních soupisech a navrhnout ÚIK, jak má být s tímto majetkem naloženo. (Fourišková, 2012, s. 4 a s. 9)

### **Druhy inventarizací**

- **Řádná** – je prováděna každoročně, a to k datu sestavení řádné účetní závěrky, v tomto případě dochází k uzavírání účetních knih,
- **Mimořádná** – společnost tuto závěrku provádí jen v mimořádných případech, jako jsou např. organizační změny, změna odpovědného pracovníka, atd., v tomto případě nedochází k uzavírání účetních knih.

### **Organizační zabezpečení inventarizací**

Organizační zabezpečení inventarizace by ve společnosti měl dohodnout předseda DIK s pracovníky komise a dále s pracovníky, kteří jsou hmotně odpovědní za konkrétní majetek či závazek. Jde zejména o:

- řádnou přípravu inventarizace,
- řádný průběh inventarizace,
- vyhotovení dokladů a zápisů o inventarizaci. (Sotona, 2005, s. 54-55)

### **Ověření ochrany a nakládání s majetkem**

Při provádění inventarizace je velice důležité ověřit a následně také zapsat veškeré skutečnosti, jenž svědčí o špatné ochraně majetku či nakládání s tímto majetkem, dále nedodržování platných předpisů, popřípadě jiné skutečnosti, které by mohly vést k neefektivnosti v hospodaření ÚJ. (Sotona, 2005, s. 55)

### **Způsob provedení inventarizace**

Inventarizace konkrétního majetku či závazku musí být provedena v termínu, který je přesně stanoven. Jednotlivé skupiny majetku a závazků jsou uvedeny v následující tabulce, kde je uveden i přesný termín jejich inventarizace a o jakou inventarizaci se jedná, zda o fyzickou či dokladovou.

Tab. 7. Soupis inventarizací (vlastní zpracování dle interního dokumentu Příkaz 024)

Název položky	Termín inventarizace	Způsob inventury
DHM včetně DrHM v operativní evidenci	k 1. 10.	Fyzická
DNM včetně DrNM v operativní evidenci	k 31. 12.	Fyzická
Nedokončený dlouhodobý majetek, pozemky	k 31. 12.	Dokladová
Materiálové zásoby na skladě (včetně PHM)	k 1. 10.	Fyzická
Zboží na skladě	k 1. 10.	Fyzická
Materiál na cestě	k 31. 12.	Dokladová
Materiál odeslaný na zpracování	k 1. 10.	Dokladová
Materiál v konsignačních skladech	k 1. 10.	Fyzická
Výrobky	k 31. 12.	Fyzická
Nedokončená výroba	k 31. 12.	Dokladová
Dlouhodobý finanční majetek	k 31. 12.	Dokladová
Pokladní hotovost a ceniny	4x ročně	Fyzická
Peněžní prostředky na účtech u peněžních ústavů	k 31. 12.	Dokladová
Pohledávky a závazky	k 31. 12.	Dokladová
Rezervy	k 31. 12.	Dokladová
Ostatní majetek a závazky na rozvahových a podrozvahových účtech	k 31. 12.	Fyzická, dokladová

### Inventurní soupisy

K jednotlivým termínům inventarizace, které jsou uvedeny v tabulce, se zjišťují skutečné stavy konkrétního majetku a závazků, které společnost MND a.s. vlastní. Výsledky inventarizace musí být k předem stanovenému termínu, zpravidla do čtrnácti dnů, odevzdány na

oddělení účetnictví. Výsledky inventarizací odevzdávají předsedové DIK, a to v podobě inventurních soupisů. Inventurní soupisy musí obsahovat následující informace:

- inventurní číslo,
- název majetku či závazku,
- cenu za jednotku (popřípadě měrnou jednotku) a celkovou cenu,
- množství,
- způsob provedení inventarizace
- hmotně odpovědná osoba a její podpis,
- datum zahájení a ukončení inventarizace.

Po předání těchto soupisů jsou porovnávány skutečně zjištěné stavy se stavy uvedenými v účetnictví. Po tomto porovnání dochází ve společnosti k vyčíslení konkrétních inventarizačních rozdílů.

### **Inventarizační rozdíly**

Inventarizační rozdíl je rozdíl mezi skutečně zjištěným stavem a stavem účetním. Pokud je skutečný stav vyšší než ten, který je uveden v účetnictví, potom se jedná o *přebytek*. Pokud je tomu naopak, tedy účetní stav je vyšší než ten skutečný stav, jedná se o *manko*, u hotovosti či cenin se tento rozdíl nazývá *schodek*. Manko je tedy účtováno do nákladů, a to na účet 549.xxx a přebytek je účtován na výnosy, a to na účet 648.xxx. U každého inventarizačního rozdílu, ke kterému dojde, je třeba zjistit příčinu, jestli nešlo o chybu v účtování, poškození, ztrátu, atd. Veškeré inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány v účetním období, za které je inventarizace majetku a závazků prováděna. Manka a přebytky mohou být vzájemně vyrovnány, ale jen ve zvláštních případech, a to se schválením ÚIK dle platných zákonných ustanovení.

Provedení veškerých oprav musí být řádně dokumentováno a u konkrétních rozdílů musí být uvedena čísla dokladů, kterými je provedeno zaúčtování konkrétních inventarizačních rozdílů.

V interním dokumentu společnosti „*Příkaz 024*“ je uvedeno, že v případě, že DIK při provádění inventury zjistí, že skutečná hodnota majetku je nižší než jeho ocenění v účetnictví, musí tuto skutečnost vyznačit v inventurních soupisech. Následně ÚIK podává návrh na jeho nové ocenění, ke kterému dochází buď tvorbou OP, nebo mimořádným odpisem majetku.



Případnou tvorbu OP k majetku doporučí DIK, a to po dohodě s pracovníkem, který je odpovědný za daný inventarizovaný majetek a závazky. Jedná se o snížení ocenění majetku v případě, že by tržním oceněním, znehodnocením nebo rizikem byla cena majetku nižší než jeho účetní ocenění a nemá tak trvalý charakter. Pokud dojde ke snížení majetku OP, musí se toto snížení ověřovat a korigovat při každé řádné i v případě mimořádné inventarizace. OP na zvýšení hodnot majetku se tvořit nesmí, je to zakázáno. (Sotona, 2005, s. 55)

Další postup tvorby a použití OP je součástí směrnice č. 16 – 3000/03 - Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů, a tento postup je zde zařazen jako „**2.5. Postup tvorby a použití opravných položek (§ 55 Vyhlášky a ČÚSP č. 005)**“.

Mimořádné zrychlené odpisy lze použít jen u majetku, který byl pořízen v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Doba odpisování pro tento majetek byla zkrácena z 3 let na 1 rok u majetku v 1. odpisové skupině a z 5 let na 2 roky u majetku v 2. odpisové skupině. Rychlé daňové odpisy lze využít tedy jen u majetku, který je prokazatelně uveden do užívání do 30. 6. 2010. Uplatnění těchto mimořádných odpisů ovšem není povinností poplatníka, ale jen dočasnou možností. (Kučerová, ©2010)

### **Inventarizační zápisy**

V interním dokumentu společnosti MND a.s., kterým je Příkaz 024, je uvedeno, že předšedové DIK musí o výsledcích inventarizace vypracovat inventarizační zápisy, jejichž nedílnou součástí musí být prohlášení hmotně odpovědného pracovníka a současně inventurní soupisy, které musí být opatřeny podpisy všech osob, které jsou odpovědné za provedení inventarizace. Tento inventarizační zápis spolu se všemi přílohami se předá ve stanoveném termínu na oddělení účetnictví. (Forišková, 2012, s. 10)

### **Předání výsledků inventarizace účtárně**

Všechny inventarizační soupisy, zápisy a ostatní přílohy musí být odevzdány na oddělení účetnictví, protože ÚJ musí tyto písemnosti po dobu pěti let po provedení inventarizace archivovat. Písemnosti se k archivaci předávají v šanonech, které musí být specificky označeny, to znamená, že musí obsahovat: rok vzniku písemnosti, skartační znak a skartační lhůtu.

## **4.2 Rezervy na opravy hmotného majetku**

Ve směrnici č. 16-3000/03, jejíž název zní „Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů“, je vnitropodnikově stanoveno všechno, co je upravováno z hlediska legislativy

zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ve společnosti MND a.s. je vytvořena směrnice č. 03-3000/05, jejíž název zní „Vytváření a čerpání rezerv dle Horního zákona a rezerv na likvidace objektů vztahujících se k těžbě uhlovodíků“.

Ve směrnici č. 16-3000/03 je postup tvorby a použití rezerv vysvětlen jen ve třech odstavcích, přičemž je zde uveden odkaz na směrnici č. 03-3000/05. Ve společnosti MND a.s. tedy zcela chybí pokyn pro postup tvorby a použití rezerv na opravy hmotného majetku, proto jsem se rozhodla pro vytvoření samostatné směrnice týkající se jen „Rezerv na opravy hmotného majetku“.

#### **4.2.1 Účel směrnice**

Tato směrnice by měla být tvořena z důvodu zajištění rezerv v určité výši, jejího správného zaúčtování a evidence, a to z hlediska souladu s platnými právními předpisy.

#### **4.2.2 Právní úprava**

Tvorba a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku je upravována zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele a v neposlední řadě také ČÚS pro podnikatele.

#### **4.2.3 Rozsah platnosti směrnice**

Touto směrnicí se musí řídit všechna oddělení společnosti MND a.s. a jejich pracovníci, kteří se budou zabývat tvorbou či čerpáním rezerv na opravy hmotného majetku.

#### **4.2.4 Vnitropodniková úprava**

Rezerva na opravy hmotného majetku je pro společnost v podstatě výdaj na zajištění a udržení konkrétního příjmu v budoucnu. Doba odepisování majetku, na který bude tvořena rezerva, je dle zákona o dani z příjmu pět a více let.

Rezervy na opravy majetku může ÚJ vytvářet jen k hmotnému majetku, ke kterému má společnost vlastnické právo nebo právo hospodaření, dále je může vytvářet nájemce hmotného majetku, který je k jeho opravám smluvně zavázán.

Za opravy hmotného majetku nikdy nemůže být považováno technické zhodnocení.

Rezervy na opravu hmotného majetku nemůžou být ÚJ tvořeny v případě, že:

- majetek je určen k likvidaci,
- jde o opravy škod v důsledku nějaké nepředvídatelné či nahodilé události,
- jde o opravy, které se každoročně opakují. (Sotona, 2005, s. 113)

### **Tvorba rezerv**

Výše rezervy na opravy hmotného majetku je stanovena individuálně dle platných cen v roce, ve kterém je rezerva tvořena, a to dle konkrétního majetku, který je určen k opravě a dále také dle charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období musí být rovna podílu rozpočtu nákladů na stanovenou opravu a počtu let, pro které je rezerva tvořena, tedy od zahájení tvorby rezervy až po termín zahájení oprav majetku. Do počtu let je zahrnován i rok, ve kterém byla tvorba rezervy zahájena, ale nezahrnuje se zde rok zahájení opravy. Pokud nebude rezerva vyčerpána, a to nejpozději v následujícím zdaňovacím období, pro které byl stanoven termín zahájení oprav, je tato rezerva zrušena ve prospěch nákladů, a to i pokud nebude celkově dočerpána v případě, že opravy byly v daném roce zahájeny.

Pokud nastanou skutečnosti pro změnu výše rezervy, kterými mohou například být změna cen, změna technologie, změna v rozsahu opravy, potom musí být provedeny úpravy již ve zdaňovacím období, ve kterém budou tyto skutečnosti zjištěny.

Rezervy na opravy hmotného majetku musí být tvořeny na dobu delší než jen jedno zdaňovací období. Maximální doby tvorby rezerv pro konkrétní hmotný majetek se odvíjejí dle odpisových skupin a jsou následující:

- 2. odpisová skupina = 3 zdaňovací období,
- 3. odpisová skupina = 6 zdaňovacích období,
- 4. odpisová skupina = 8 zdaňovacích období,
- 5. a 6. odpisová skupina = 10 zdaňovacích období. (Sotona, 2005, s. 113-114)

### **Čerpání rezerv**

Veškeré výdaje, na jejichž úhradu byly tvořeny rezervy, musí ÚJ uhradit právě z těchto rezerv. Rezervy se ruší v prospěch nákladů, a to ve stejném zdaňovacím období, pokud pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Způsob tvorby a zároveň i výše rezerv musí být vždy prokazatelné, proto je tvořena určitá dokumentace, která je s rezervami spojena a má tři části, jedná se o:

1. plán oprav (identifikace předmětu a druhu opravy),
2. rozpočet N na opravu,
3. inventární karta rezervy (při inventarizaci musí být posuzována výše a odůvodnění rezervy). (Sotona, 2005, s. 115)

Rezervy na opravy hmotného majetku mohou být tvořeny na movitý i nemovitý majetek. Pokud by se jednalo o rezervu na nemovitý majetek, musí naplnit alespoň tyto požadavky:

- prokazatelné materiály projekčně-rozpočtového charakteru (patří sem např. průkazné zdokumentování současného stavu, výkresová dokumentace objektu oprav),
- popis oceněných prací a dodávek a jejich N,
- rekapitulační přehled N (rozpočtové N v korunách),
- technická zpráva za každý opravovaný objekt,
- podpisy zodpovědného zpracovatele,
- ekonomický rozpočet a čerpání rezervy.

Pokud by se jednalo o rezervu na movitý majetek, musí daná ÚJ zajistit odborný rozpočet oprav každého majetku ve společnosti. (Sotona, 2005, s. 114-115)

### **Tvorba rezerv z hlediska účetního**

Tvorba rezerv musí splňovat určité podmínky a řídit se jimi, a to z důvodu, aby byla jejich tvorba z hlediska legislativy platná. Musí být správně zaúčtovány, aby při inventuře nedošlo k žádným neshodám a problémům. Tyto základní pravidla jsou následující:

- rezervy se účtují vždy na vrub N, jejich použití je tedy v prospěch N,
- zůstatky musí být na konci účetního období převedeny do následujícího období,
- nikdy nesmí mít aktivní zůstatek na účtu,
- podléhají dokladové inventuře,
- daná ÚJ stanovuje tituly pro tvorbu a výši rezerv, neboli režim jejich vytváření a způsob jejich používání,
- rezervy při vkladu majetku v souvislosti se zánikem bez likvidace se zruší zúčtováním ve prospěch N, pokud není stanoveno jinak,
- rezervy se účtují ve prospěch účtové skupiny 45 – Rezervy, a současně na vrub těchto účtů:
  - 55 – Odpisy, rezervy, ..., týkající se provozní činnosti,
  - 57 – Rezervy a opravné položky finančních N, týkající se finanční činnosti,
  - 58 – Mimořádné N,

- 59 – Daně z příjmu, ..., týkající se rezerv na daň z příjmů. (Sotona, 2005, s. 115-116)

### **Zrušení rezerv**

Rezervy se ruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti či nájmu, nebo přerušení této činnosti či nájmu. Dále se ruší také ke dni účinnosti nájemní smlouvy, a to v případě nájmu podniku, ke dni předcházejícímu zrušení stálé provozovny na území ČR, dále také ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace a v neposlední řadě také ke dni předcházejícímu dni účinnosti prohlášení konkurzu. (Sotona, 2005, s. 116)

## **4.3 Zásoby**

Ve společnosti MND a.s. nejsou zásoby samostatně definovány v jednotném celku, ale jsou zahrnuty do dlouhodobého majetku. Proto jsem se rozhodla vytvořit novou směrnici, která by se věnovala jen zásobám, kde bude vysvětleno, co se mezi zásoby řadí ve společnosti MND a.s., jak se oceňují a účtují. Sestavím tuto směrnici z jednotlivých pasáží, které jsou sepsány u dlouhodobého majetku, a doplním o několik nových informací, které jsou dle mého názoru pro firmu důležité.

### **4.3.1 Účel směrnice**

Tato směrnice je důležitá z hlediska přehlednosti evidence a způsobu ocenění zásob.

### **4.3.2 Právní úprava**

Zásoby jsou z hlediska evidence a účtování upravovány především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále prováděcí vyhláškou č. 500/2002, ČÚS pro podnikatele, zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, zákonem č. 235/2004 Sb., o DPH a zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

### **4.3.3 Rozsah platnosti směrnice**

Směrnici, která se zabývá definováním konkrétních zásob, jejich evidencí a účetnictvím se musí řídit všichni pracovníci společnosti MND a.s., jejichž výkon činností ve společnosti je spojen právě se zásobami.

#### 4.3.4 Vnitropodniková úprava

##### Základní pojmy:

**Pořizovací cena** – je to taková cena, za kterou byly zásoby pořízeny + náklady spojené s tímto pořízením.

**Vlastní náklady** – přímé náklady a režijní náklady – jde o ty náklady, které bylo potřeba vynaložit při procesu výroby.

**Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byly pořízeny zásoby v době, kdy se o nich účtuje.

**Metoda FIFO** (first in, first out) – první do skladu, první ze skladu – zásoby jsou při vyskladnění oceněny těmi cenami, kterými jsou oceněny zásoby, které byly na sklad přijaty nejdříve, a tak to pokračuje dále dle data přijetí na sklad.

##### Metoda účtování zásob

Ve společnosti MND a.s. používá ÚJ pro účtování výhradně metodu A, to znamená, že využívá skladovou evidenci. Při metodě B se veškeré zboží či výrobky účtují přímo do spotřeby. Přímou do spotřeby bez evidence může být ve společnosti MND a.s. zaúčtován:

- materiál, který je určen přímo ke spotřebě na určitou zakázku,
- drobný hmotný majetek, který je ihned zařazen do používání,
- materiál, který má režijní charakter,
- reklamní a propagační předměty.

Pokud tyto zásoby nebudou ve společnosti ihned po dodání spotřebovány, musí být posléze převedeny na sklad nebo se na konci účetního období můžou zaúčtovat jako nezabudovaný materiál. (Forišková a Sučková, 2012, s. 10)

Základní účty zásob při účtování způsobem A jsou následující:

- 111, 131 – jde o aktivní rozvahové účty zásob, na kterých jsou zachyceny pořizovací ceny zásob,
- 112, 121, 122, 123, 124, 132 – jde o aktivní rozvahové účty zásob, na kterých je zachycen stav zásob na skladě,
- 119, 139 – jde o aktivní rozvahové účty zásob, na kterých jsou zachyceny vyfakturované, ale také nepřevzaté zásoby,

- 191, 192, 193, 194, 195, 196 – jde o pasivní rozvahové účty zásob, na kterých jsou zachyceny korekce při dočasném snížení ocenění. (Sotona, 2005, s. 81)

### **Rozdělení zásob**

Zásoby se dělí na dva typy a to externě získané zásoby a interně získané zásoby. Za externě získané zásoby jsou považovány ty nakupované a za interně získané zásoby jsou považovány zásoby, které společnost získala vlastní činností.

#### **Externě získané zásoby:**

- zásoby materiálu,
- zásoby zboží.

#### **Interně získané zásoby:**

- materiál na skladě (kromě zatlačeného plynu),
- nedokončená výroba,
- výrobky (ropa, plyn).

Ve společnosti MND a.s. se dále objevují také zásoby vrácené z používání, jde o určitý odpad či nějaké zbytkové produkty z výroby. Patří sem:

- kovový odpad – je oceněn jako cena šrotu,
- opotřebované čerpací trubky vrácené z vrtů a sond na sklad – oceněny na úrovni ceny kovového odpadu, zvýšené o N na renovaci,
- opotřebované panely vrácené z vrtů a sond na sklad – oceněny ve výši 50 % pořizovací ceny nově pořízeného panelu, na začátku každého roku musí být stanovena cena, za kterou se budou opotřebované panely vracet na sklad,
- ostatní „odpad“ – oceněn odborným odhadem. (Forišková a Sučková, 2012, s. 15)

### **Ocenění zásob**

Zásoby se oceňují v souladu se ZoU a ČÚS pro podnikatele. Rozlišujeme tři typy možností nabytí zásob, jsou jimi:

- nakoupené zásoby,
- zásoby pořízené bezplatně,
- zásoby vytvořené vlastní činností.

Každý typ těchto zásob se oceňuje jiným způsobem, můžeme je oceňovat pořizovací cenou, vlastními N, reprodukční cenou, dále také aritmetickým průměrem z pořizovacích cen či vlastních N.

**Pořizovací cena** – jedná se o cenu, za kterou daná ÚJ zásoby pořídí, do této ceny jsou započítány také N, které souvisí s jejich pořízením (clo, přepravné, spotřební daň, daň z přidané hodnoty, atd.). Tyto náklady jsou zpracovány přímo do příjemek, které se rozpustí do cen jednotlivých položek (tzn., že cena pořízení položek se změní na cenu pořízení). Z vnitropodnikových služeb se do pořizovací ceny zásob aktivuje pouze vnitropodniková doprava a vlastní N na zpracování materiálu. Touto cenou jsou ve společnosti oceněny zásoby materiálu a zboží. (Sotona, 2005, s. 80; Forišková a Sučková, 2012, s. 14)

**Vlastní N** – touto cenou jsou oceňovány zásoby, které jsou pořízeny vlastní činností. Jedná se o přímé N, které jsou spočítány dle kalkulačního vzorce dané ÚJ. Mezi přímé N se řadí: přímý materiál, přímé mzdy (včetně odvodů pojistného) a ostatní přímé N. ÚJ stanovuje výši přímých N na úrovni přímých N minulého účetního období. Touto cenou jsou ve společnosti oceňovány materiál na skladě, nedokončená výroba. (Sotona, 2005, s. 81; Forišková a Sučková, 2012, s. 15)

**Reprodukční cena** – touto cenou jsou oceněny zásoby, které podnik nabyt bezplatně, jedná se tedy o odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby, které ÚJ oceňuje dle odborného odhadu jejich užitné hodnoty. Ve společnosti je touto cenou oceněn bezúplatně pořízený majetek. (Sotona, 2005, s. 81; Forišková a Sučková, 2012, s. 15)

Výrobky společnosti, kterými jsou ropa a plyn, jsou oceněny kalkulací vnitropodnikové ceny, která je popsána v Kapitole II., Hlava III., článek 3 směrnice č. 16-3000/03 – Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů. (Forišková a Sučková, 2012, s. 15)



## 5 DOPORUČENÍ

Společnost MND a.s. je součástí skupiny společností MND, které působí i ve světě. Jako MND a.s. vznikla roku 2008, ale můžeme tuto společnost znát také jako Moravské naftové doly, která má dlouholetou tradici. Společnost MND a.s. je, dá se říci velkou společností, která zaměstnává cca 300 zaměstnanců. Z toho důvodu je pro společnost sestavení vnitropodnikových směrnic v podstatě nepostradatelné. Každá z vydaných směrnic by měla zaměstnancům říkat, jak dělat svoji práci správně, jaké mají kompetence a také odpovědnost za provedenou práci.

Z analýzy současného stavu směrnic společnosti vyplývá, že společnost sice provádí každoročně aktualizaci směrnic, a to vždy v říjnu. Ovšem dle mého názoru by bylo nejvhodnější provádět aktualizace na začátku účetního období, což je v lednu či únoru, a to z důvodu účetních a daňových novel, které jsou vydávány ministerstvem financí. Veškeré nově vydané novely by měly být co nejdříve zahrnuty do vnitropodnikových směrnic z důvodu zajištění aktuálnosti a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

Společnost v podstatě až do „dnešního dne“ postrádala směrnici na inventarizaci majetku a závazků, což dle mého názoru bylo velkým nedostatkem pro tuto společnost. A právě proto jsem se rozhodla pro sestavení této směrnice. Bylo to především z důvodu zajištění přesných pokynů a pravidel pro jednotlivé osoby účastníci se inventarizace. Tato směrnice by měla být ve společnosti využívána pro jednoznačný postup při inventarizaci a zajistit přesnost informací zjištěných právě při inventurách, a právě proto je velmi důležitým přínosem pro podnik. Inventarizace je nepostradatelná, jelikož tvoří podklad pro správné provedení účetní závěrky. Absence této vnitropodnikové směrnice by mohla vést k tomu, že účetnictví by mohlo být kontrolním orgánem považováno za neprůkazné či neúplné.

Společnost sice má vnitropodnikové směrnice na rezervy, ale chybí zde vysvětlení rezervy na opravy hmotného majetku, což je nejrozšířenější typ rezerv u podnikatelských subjektů. Tyto rezervy, jak už je z názvu zřejmé, jsou účelovými rezervami, a ze zákona je možno je tvořit jen za účelem opravy. Tyto rezervy by neměly být ve společnosti opomíjeny, nejenže jsou pro společnost nástrojem k reálnému zobrazení ekonomické situace ÚJ, ale také mohou společnosti posloužit jako nástroj daňové optimalizace, jelikož vyjadřují zvýšení N v aktuálním účetním období, a to v důsledku plánovaných budoucích výdajů. Pro společnost jsou v podstatě nepostradatelné, jelikož ze zákona vyplývá, že účetnictví by mělo obsahovat

vat jen jisté zisky, ale zároveň nejen jisté ztráty, ale všechny předpokládané ztráty, ke kterým by mohlo ve společnosti dojít, a to za dodržení zásady opatrnosti.

Sestavení směrnice na zásoby je pro společnost důležitá, a to z důvodu, že činnosti jako jsou oceňování a způsob účtování o zásobách by ve společnosti měly být vykonávány v souladu s danou legislativou. Vydání této směrnice určuje, které druhy zásob jsou vedeny ve skladové evidenci a které naopak jsou účtovány přímo do spotřeby. Pokud by tyto informace nebyly uvedeny ve směrnici, mohlo by to mít za následek neuznání některých nákladových položek, a tím by byla zvýšena daň z příjmu.

ÚJ by si měla být vědoma toho, že sestavení vnitropodnikových směrnic je především přínosem pro ni a měla by tudíž k jejich vypracování přistupovat tak, že tím v budoucnu usnadní práci především sama sobě.

## ZÁVĚR

Bakalářskou práci zabývající se vnitropodnikovými účetními směnicemi jsem psala ve společnosti MND a.s., kde jsem mimo jiné vykonávala také odbornou praxi. Cílem této práce bylo provést analýzu současného stavu směrnic a na základě této analýzy vytvořit nové směrnice, či dát novou formu některým ze stávajících směrnic. V závěru této práce je důležitým bodem návrh doporučení, jež je výsledkem a celkovým zhodnocením celé bakalářské práce.

Smyslem tvorby vnitropodnikových směrnic je spojení veškeré platné legislativy s potřebami dané ÚJ, jejichž cílem je vytvoření veškerých postupů, pravidel a metodiky, které zefektivní hospodaření společnosti a zabrání tak veškerým hrozícím rizikům.

Jak již vyplývá z této práce, směrnice se dělí na směrnice: povinné, vyplývající z jiných právních předpisů a doporučené. Rozsah této práce je omezen, a proto jsem se rozhodla věnovat se ve své práci jen třem směrnicím. Dvě z nich patří mezi povinné směrnice a jsou jimi rezervy a zásoby, které ve společnosti sice zpracovány jsou, ale u rezerv zcela chybí část, která by stanovila přesnou metodiku postupu pro tvorbu a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku, a zásoby nejsou ve společnosti vedeny jako jedna směrnice nebo určitá část ve směrnici, která je věnována právě jim, ale jsou zde součástí směrnice na dlouhodobý majetek a odpisy. Třetí z těchto zpracovaných směrnic se řadí mezi směrnice doporučené. Jde o směrnici na inventarizaci majetku a závazků, a i když patří mezi doporučené směrnice, dle mého názoru je pro společnost velmi důležitá. U této směrnice se jedná o tvorbu zcela nové vnitropodnikové směrnice, jelikož se ve společnosti do této doby řídila inventarizace podle vnitropodnikového příkazu. V loňském roce byl pro tyto účely sestaven „Příkaz 024 – Inventarizace majetku a závazků v roce 2012“.

Ve své bakalářské práci jsem se nejdříve věnovala výběru jednotlivých literárních zdrojů, a to z důvodu lepšího porozumění dané problematice. V teoretické části této práce jsem zpracovala obecnou charakteristiku vnitropodnikových směrnic, ve které je uveden jejich význam, náležitosti a rozdělení, dále také nejčastější chyby, kterých se při sestavování směrnic můžeme dopustit. Dále jsem se zde věnovala charakteristice tří vybraných vnitropodnikových směrnic, na které jsem poté navázala v praktické části této bakalářské práce. V praktické části jsem na začátku zpracovala představení společnosti, a to z širšího hlediska. Mimo jiné, jak už bylo řečeno, jsem zde provedla analýzu současného stavu vnitropodnikových účetních směrnic ve společnosti, dále jsem vypracovala tři vybrané vnitropodni-

kové směrnice, a na základě poznatků zjištěných touto prací jsem zpracovala doporučení pro tuto společnost.

Zpracováním této práce jsem získala mnoho zkušeností v oblasti této problematiky, což je v dnešní době velmi cenné. Pro společnost MND a.s. jsem zpracovala tři směrnice, které do této doby neměly ve společnosti přesně zformulovány konkrétní postupy a pravidla. Proto si myslím, že tato bakalářská práce byla přínosem pro obě strany, tedy jak pro mě, tak pro společnost.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Knižní zdroje

- Brada, Jiří, 2007. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: VŠCHT Praha. ISBN 978-80-7080-636-4.
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2011. *Účetnictví 1*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3953-3.
- HRUŠKA, Vladimír, 2003. *Vnitropodnikové směrnice*. 1. vyd. Praha: Bilance. ISBN 80-86371-37-9.
- HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Bilance. ISBN 8086371476.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2009. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-516-0.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2010. *Zákon o účetnictví 2010: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 1. vyd. Olomouc: ANAG. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-590-0.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2012. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-743-0.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.
- LOUŠA, František, 2008. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2576-5.
- LOUŠA, František, 2011. *Zákon o účetnictví v praxi*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3848-2.
- SCHIFFER, Vladimír, 2006. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-1921-5.
- SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-575-5.
- SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv, 2012. *Podvojný účetnictví 2012*. 19. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4256-4.
- SOTONA, Milan, 2005. *Vnitropodnikové směrnice - účetnictví 2005*. 1. vyd. Brno: CP Books. ISBN 80-251-0173-8.

SOTONA, Milan, 2006. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 80-251-0924-0.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a Josef PODHORSKÝ, 2011. *Inventarizace: praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-652-5.

TPA Horwath Notia Au, 2011. *Podvojný účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3807-9.

### Dokumenty

FORIŠKOVÁ, Ing. Tatiana, 2012. *Příkaz 024 – Inventarizace majetku a závazků v roce 2012*. Hodonín: MND a.s.

FORIŠKOVÁ, Ing. Tatiana a Ing. Magda SUČKOVÁ, 2012. *Směrnice 16-3000/03 – Zásady účetnictví, oběh a schvalování účetních dokladů*. Hodonín: MND a.s.

MND a.s., 2011. *Výroční zpráva za rok 2011*. Hodonín: MND a.s.

### Elektronické zdroje

BLATNÝ, Ing. Milan, ©2008. *Odpisové skupiny*. In: Daňáři online [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4565v6539-odpisove-skupiny/>.

Colt Group, ©2013. *MND* [online]. [cit. 2013-05-07]. Dostupné z: <http://www.coltgroup.com/projects/offices/mnd/>.

Česko. *Znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví k 1. 1. 2010* [online]. ©2010 [cit. 2013-04-05]. Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_v\\_oblasti\\_vf\\_42073.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_42073.html).

KKCG, ©2012 [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.kkcg.eu/index.php>.

KOLAŘÍK, Lukáš, ©2010. *Analýza vnitropodnikových směrnic společnosti XY, s. r. o. a návrhy na jejich zlepšení* [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: [http://dspace.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/13886/kol%C3%A1%C5%99%C3%ADk\\_2010\\_bp.pdf?sequence=1](http://dspace.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/13886/kol%C3%A1%C5%99%C3%ADk_2010_bp.pdf?sequence=1). Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

KUČEROVÁ, Dagmar, ©2010. *Mimořádný odpis jen u majetku pořízeného do června*. In: Podnikatel.cz [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/mimoradny-odpis-jen-u-majetku-porizeneho-docerna/>.

LUKÁŠOVÁ, Miriam, ©2012. *Jak správně účtovat zásoby? Podívejte se na podrobný návod.* In: Podnikatel.cz [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-spravne-uctovat-zasoby-podivejte-na-podrobny-navod/>.

MND, ©2012. [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.mnd.cz/>.

OTRUSINOVÁ, Ing. Milana a Ing. Karel ŠTEKER, ©2007. *Vnitropodnikové účetní směrnice.* In: Mzdová praxe [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>.

SVOBODA, Ing. Patrik a Ing. Hana BOHUŠOVÁ, ©2007. *Inventarizace majetku a závazků.* In: Účetní kavárna [online]. [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace-majetku-a-zavazku/>.

Výpis z obchodního rejstříku: GLOBULA a.s., B 5870 vedená u Krajského soudu v Brně. MINISTERSTVO SPRÁVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY, ©2008. *Obchodní rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a100103596&typ=actual&klic=xomwu4>.

Výpis z obchodního rejstříku: KKCG a.s., B 9040 vedená u Městského soudu v Praze. MINISTERSTVO SPRÁVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY, ©2012. *Obchodní rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a572333&typ=actual&klic=6xhc1j>.

Výpis z obchodního rejstříku: MND a.s., B 6209 vedená u Krajského soudu v Brně. MINISTERSTVO SPRÁVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY, ©2008. *Obchodní rejstřík a Sbírka listin* [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a100100026&typ=actual&klic=zf2e45>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ÚJ	účetní jednotka
ČR	Česká republika
ZoU	Zákon o účetnictví
ČÚS	České účetní standardy
OP	opravná položka
DPH	Daň z přidané hodnoty
§	paragraf
Sb.	sbírka
odst.	odstavec
ZP	Zákoník práce
ZDP	Zákon o dani z příjmu
s.	strana
atd.	a tak dále
např.	například
DM	dlouhodobý majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DrHM	drobný hmotný majetek
DrNM	drobný nehmotný majetek
CP	cenný papír
Kč	koruna česká
SKP	standardní klasifikace produkce
tzv.	takzvaný
ZoR	Zákon o rezervách
MD	má dáti



---

D	dal
Tab.	tabulka
Obr.	obrázek
FIFO	first in, first out
a.s.	akciová společnost
OR	obchodní rejstřík
E&P	Exploration and Production
PZP	podzemní zásobník plynu
ČPS	Český plynárenský svaz
IGU	International Gas Union
aj.	a jiné
ÚIK	ústřední inventarizační komise
DIK	dílčí inventarizační komise
PHM	pohonné hmoty
ČÚSP	Český účetní standard pro podnikatele
N	náklady
%	procento
tzn.	to znamená
apod.	a podobně
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
IACD	International Asociation of Drilling Contractors

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Základní schéma účtu zásob (Bárková a Hinke, 2011, s. 86).....	30
Obr. 2. Sídlo společnosti MND a.s. (Colt Group, ©2013) .....	34
Obr. 3. Akcionářská struktura (vlastní zpracování na základě interního dokumentu MND a.s.) .....	38
Obr. 4. Organizační struktura (vlastní zpracování na základě interního dokumentu MND a.s.) .....	40
Obr. 5. MND ve světě (MND, ©2012).....	41

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Přehled způsobů inventarizování jednotlivých skupin majetku a závazků (Bohušová a Svoboda, ©2007).....	24
Tab. 2. Příklady skutečností potřebných k jednoznačnému určení majetku a závazků (Svobodová, 2011, s. 125-126) .....	26
Tab. 3. Maximální doba tvorby rezervy (Skálová a kol., 2012, s. 124) .....	29
Tab. 4. Odpisové skupiny pro DHM (Blatný, ©2008) .....	29
Tab. 5. Existence povinných směrnic ve společnosti MND a.s. (vlastní zpracování na základě směrnice č. 16-3000/03).....	43
Tab. 6. Členové ÚIK a jejich činnost při inventarizaci (vlastní zpracování dle příkazu 024).....	45
Tab. 7. Soupis inventarizací (vlastní zpracování dle interního dokumentu Příkaz 024) .....	47



