

Analýza vnitropodnikových směrnic společnosti Ostrožsko, a.s.

Klára Štajnochová

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: **Klára ŠTAJNOCHOVÁ**
Osobní číslo: **M100049**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza vnitropodnikových směrnic společnosti
Ostrožsko, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav vnitropodnikových směrnic ve společnosti Ostrožsko a.s.
- Na základě provedené analýzy navrhněte v souladu s platnou legislativou možné úpravy a aktualizace stávajících směrnic.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodnikové směrnice. 3. aktualiz. vyd. Praha: Bilance, 2005. 332 s. ISBN 80-863-7147-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana. Jednoduchý průvodce základními vnitropodnikovými směrnici pro podnikatele. 3. aktualiz. a rozšíř. vyd. Olomouc: Anag, 2005. 175 s. ISBN 80-726-3280-9.

LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy). 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 560 s. ISBN 978-80-7357-363-8.

SOTONA, Milan. Vnitropodnikové směrnice 2006. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Huspeninová**
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 obhajoby¹;
- 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k 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.

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

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

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

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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít 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 17.5.2013

Štajnochová

⁴ 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 užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Hlavním cílem mé bakalářské práce je analýza a tvorba vnitropodnikových směrnic pro společnost Ostrožsko, a. s. V teoretické části se zaměřím na hlavní rozdělení vnitropodnikových účetních směrnic a na obecné informace o směrnicích. V praktické části budu analyzovat stávající směrnice a vytvořím nové vnitropodnikové směrnice pro dlouhodobý majetek a pokladní regulativ.

Klíčová slova: vnitropodnikové účetní směrnice, legislativa, dlouhodobý majetek, odpisový plán, inventarizace

ABSTRACT

The main aim of my thesis is analysis and creating of internal accounting guidelines for the company Ostrožsko a. s. The theoretical part will be concentrate on the main divisions of internal directions and general information about directives. The practical part will analyze the existing internal accounting guidelines and create new internal accounting guidelines for fixed assets and cash regulative.

Keywords: international accouting guidelines, legislation, fixed Assets, depreciation schedule, inventory

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla velmi poděkovat vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Kateřině Huspeninové za odborné vedení, praktickou pomoc a udělování cenných rad při zpracování bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat vedoucí účtárny společnosti Ostrožsko, a. s. paní Ing. Kateřině Hrbáčkové za poskytnuté informace, trpělivost i čas, který mi věnovala při zpracování bakalářské práce.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 LEGISLATIVA	12
1.1 ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY PRO TVORBU SMĚRNIC	12
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	14
2.1 VÝZNAM A ÚČEL VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	14
2.2 HLAVNÍ ZÁSADY PRO TVORBU VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	16
2.3 NÁLEŽITOSTI A ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	17
2.4 PŘEHLED VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	18
2.4.1 Povinné směrnice	18
2.4.2 Ostatní směrnice	19
2.5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC	19
2.5.1 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	19
2.5.2 Oběh účetních dokladů	21
2.5.3 Dlouhodobý majetek a odpisový plán	22
2.5.4 Zásoby	23
2.5.5 Inventarizace majetku a závazků	24
2.5.6 Používání cizích měn a kursové rozdíly	27
2.5.7 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů	27
2.6 SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	29
II PRAKTICKÁ ČÁST	30
3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI OSTROŽSKO, A. S.	31
3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI	31
3.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	33
4 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC SPOLEČNOSTI OSTROŽSKO, A.S. A NÁVRH NA JEJICH ZLEPŠENÍ	34
4.1 SMĚRNICE DLOUHODOBÝ MAJETEK A ODPISOVÝ PLÁN	35
4.1.1 Návrh nové směrnice	35
4.2 SMĚRNICE INVENTARIZACE	40
4.2.1 Návrh nové směrnice	41
4.3 SMĚRNICE K VEDENÍ POKLADNY	47
4.3.1 Návrh na novou směrnici	48
4.4 SHRNUTÍ NAVRŽENÝCH OPATŘENÍ	51
ZÁVĚR	53
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	54
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	57
SEZNAM OBRÁZKŮ	58

SEZNAM TABULEK.....	59
SEZNAM PŘÍLOH.....	60

ÚVOD

Tvorba vnitropodnikových směrnic je jednou z oblastí, kterou mnohdy účetní jednotky zanedbávají. V praxi se často stává, že účetní jednotky tvoří vnitropodnikové směrnice jen proto, aby byla splněna zákonná povinnost, a jsou tvořeny pouze v malém počtu nebo nejsou tvořeny účetní jednotkou vůbec.

Současná právní úprava v účetnictví přinesla pro účetní jednotky mnohem větší volnost, čímž vzrostla i potřeba vnitropodnikových směrnic. V uvedených právních předpisech nalezneme často odkazování na vnitřní směrnice, z čehož v podstatě vyplývá povinnost účetní jednotky směrnice tvořit. Vnitropodnikové směrnice by měly vypovídat o tom, kterou z možných metod si účetní jednotka vybírá, dále by měly zajistit jednotný metodický postup při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních v útvarech. Směrnice, které zpravidla kopírují ustanovení zákona nebo i celé paragrafy, účetní jednotce příliš neposlouží.

Cílem mé bakalářské práce je analýza stávajících vnitropodnikových směrnic společnosti Ostrožsko, a. s. a dále zpracování návrhu nových vnitropodnikových účetních směrnic.

Vzhledem k rozsáhle činnosti podniku není možné v rámci bakalářské práce analyzovat podrobně celý systém vnitropodnikových směrnic společnosti Ostrožsko, a. s. Zaměřím se na směrnice zabývající se inventarizací, odpisovým plánem, ke kterému připojím směrnici upravující dlouhodobý majetek a dále vytvořím směrnici k vedení pokladny. Konkrétní vnitropodnikové směrnice jsem vybrala na základě rozhovoru s kompetentní osobou.

Při sestavování vnitropodnikových směrnic budu vycházet z firemní kultury společnosti Ostrožsko, a. s., tak aby byly sestaveny dle požadavků společnosti a současně splňovaly svůj účel. Budu dbát na to, aby směrnice nebyly v rozporu se současnou legislativou.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LEGISLATIVA

Účetnictví je v České republice regulováno a upravováno státem prostřednictvím ministerstva financí.

Základním předpisem, kterým se musí řídit účetní jednotky v České republice, je Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších novel. Dne 4. července 2012 byl zveřejněn zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. září 2012.

Významná změna zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví proběhla v roce 2002, kdy byl přijat zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl platnosti 1. ledna 2004. V tom okamžiku byly Postupy účtování pro podnikatele nahrazeny Českými účetními standardy pro podnikatele. Současně začala platit vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., Zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dále byly vydány vyhlášky č. 501 až 506/1992 Sb., které jsou určeny pro další subjekty existující v České republice, a České účetní standardy pro tyto subjekty.

Novely přinesly pro účetní jednotky mnohem větší volnost, čímž vzrostla i potřeba vnitropodnikových směrnic. V uvedených právních předpisech nalezneme často odkazování na vnitřní směrnice, z čehož v podstatě vyplývá povinnost účetní jednotky směrnice tvořit.

1.1 Základní právní předpisy pro tvorbu směrnic

Přehled nejdůležitějších právních předpisů pro tvorbu vnitropodnikových směrnic:

- 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.;
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, 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 příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 401/964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

„Vnitropodnikové směrnice charakterizujeme jako stanovení pravidel, povinností i odpovědnosti v rámci pracovního procesu. Smysl směrnic spočívá v aplikaci platné legislativy v podmínkách účetní jednotky s využitím možností, které zákony umožňují použitím variantních řešení, nebo i limitních rozpětí. Řada vnitropodnikových směrnic je ze zákona povinných, a proto jsou při zahájení kontroly finančním úřadem vyžadovány.

Oblast vnitropodnikových směrnic je součástí podnikové kultury a jsou tedy i aktivním nástrojem zaměstnanců usnadňujícím orientaci v operativních činnostech v rámci probíhajících procesů.“ (Novotný, 2010)

2.1 Význam a účel vnitropodnikových směrnic

Účel vnitropodnikových směrnic vyplývá pro účetní jednotku ze zákona č. 563/1991 Sb., smyslem je podat úplné, průkazné a správné informace o stavu a pohybu majetku a závazků, o vlastním kapitálu, o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Přitom musí být dodržovány základní zásady pro vedení účetnictví:

- 1) **Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti** – ÚJ jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky je shodný se skutečným stavem. Skutečný stav musí být zobrazen v souladu se stanovenými metodami a souvisejícími právními předpisy. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou účetní metody použity způsobem, který vede k dosažení věrnosti.
- 2) **Akruální princip** – ÚJ účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.
- 3) **Zásada opatrnosti** – ÚJ při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a v úvahu berou všechna předvídatelná rizika možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk, nebo ztráta.

- 4) **Zákaz kompenzace** – ÚJ jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, nákladech a výnosech samostatně. Vzájemné zúčtování položek je povoleno jen v několika málo případech.
- 5) **Stálost metod** – v průběhu účetního období může podnik jen výjimečně změnit postupy účtování, způsoby oceňování, postupy odpisování, uspořádání a obsahového vymezení účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky. Důvodem může být změna předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky.
- 6) **Princip podvojnosti a souvztažnosti** – podle toho principu každá skutečnost, kterou účetnictví zobrazuje, znamená změnu vždy na dvou stranách účtů, a to na straně Má dáti a na straně Dal. Pravidlo souvztažnosti znamená, že se účetní případ zaúčtuje právě na těch dvou stranách účtů, které nejvěrněji zobrazí účetní případ.
- 7) **Bilanční kontinuita** – z této zásady vyplývá návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími.
- 8) **Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky** – ÚJ je povinna použít účetní metody způsobem, který zajišťuje nepřetržité trvání podniku.
- 9) **Zásada historické pořizovací ceny** – převážná část majetku a závazků se v účetnictví oceňuje historickými pořizovacími cenami. Přechodné snížení ceny se vyjadřuje nepřímo pomocí opravných položek a o zvýšení ceny se neúčtuje.
- 10) **Dokladovost a inventarizace** – účetní případ se zaznamená účetním zápisem a doloží účetním dokladem. Jednotlivé skutečnosti zobrazuje účetnictví až na základě ověřených účetních dokladů. (Svatošová, Trávníčková, 2010, s. 149-158)

Prostřednictvím vnitropodnikových směrnic účetní jednotka naplňuje výše uvedené zásady.

Sestavením jednotlivých směrnic zajišťuje účetní jednotka jednotný metodický postup při sledování skutečností, které nastaly v podnikových útvarech. Další jejich úlohou je pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Prostřednictvím vnitropodnikových směrnic se zajišťuje zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. (Louša, 2008, s. 7)

Vnitropodnikové směrnice představují taktéž určitá pravidla, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky včetně těch pracovníků, kteří zajišťují zpracování účetnictví společnosti, i když nejsou jejími zaměstnanci. (Louša, 2008, s. 8)

Hlavním úkolem vnitropodnikových směrnic je zejména:

- „rozpracovat některé oblasti činností tak, aby fungovaly bezproblémové řídicí vztahy a byla stanovena konkrétní odpovědnost příslušných zaměstnanců
- upravovat činnosti a postupy, u kterých to vyžadují právní předpisy, nebo pro které se úprava považuje z hlediska účetní jednotky za potřebnou a užitečnou s ohledem na význam, opakovanost výskytu apod.“ (Otrusinová, Šteker, 2007)

2.2 Hlavní zásady pro tvorbu vnitropodnikových směrnic

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic je nutné se zaměřit na činnost a postupy v účetní jednotce a danou směrnicí přizpůsobit na konkrétní činnost a situaci. Není možné vytvořit jednotný vzor směrnic, který by se dal použít stejně v každé účetní jednotce. Závisí to na činnosti a náplni dané účetní jednotky. (Kovalíková, 2010a, s. 11)

Otrusinová a Šteker (2007) uvádějí hlavní zásady, které je dobré dodržovat při vytváření a úpravě vnitropodnikových směrnic:

- směrnice by měla být logická, přehledná, stručná, srozumitelná a jednoznačná
- směrnice musí, i při své stručnosti, řádně řešit vymezené postupy
- stanovené postupy musí být uspořádány tak, aby bylo možné stejnou problematiku sjednotit do společné směrnice a zabránilo se tak zbytečnému opakování
- směrnice musí být v souladu s právními předpisy

Vnitropodnikové směrnice by se měly pravidelně novelizovat a odrážet současný legislativní stav. Vzhledem k častým změnám v právních předpisech, které upravují vnitropodnikové směrnice, je potřeba těmto změnám směrnice přizpůsobit.

Aktualizaci každé směrnice je třeba provést v těchto případech:

- každoročně, začátkem nového účetního období (kalendářního roku)
- při organizačních změnách
- při změně pravidel v obecně platných předpisech

- při změně ve způsobu realizace určitých činností
- při změně stanovených účetních postupů apod. (FIN-PARTNER Accounting-Tax s.r.o., © 2011)

2.3 Náležitosti a úprava vnitropodnikových směrnic

Při sestavování vnitropodnikových směrnic není důležitá jejich formální stránka, rozhodující bývá obsah a uvedení pravidel do praxe. Lze je vydávat samostatně nebo mohou být uspořádány do jednoho souboru. (Kovalíková, 2010a, s. 7)

Podle Kovalíkové (2010a, s. 7) mohou být směrnice vydávány zejména jako:

- *metodické směrnice*
- *organizační směrnice*
- *vnitřní směrnice*
- *pokyny*
- *oběžníky*
- *dopisy*
- *rozhodnutí*
- *nařízení*
- *příkazy*

U vnitropodnikových směrnic je důležité, aby obsahovaly vedle vlastního textu i náležitosti, které předcházejí vzniku pochybností o platnosti nebo datu účinnosti vnitřních směrnic. Obsah směrnic musí být jednoznačný a srozumitelný. Sotona (2006, str. 4) uvádí následující náležitosti:

- 1) název účetní jednotky (musí být zřejmé, které účetní jednotky se směrnice týká)
- 2) název předpisu včetně konkrétního označení (označování směrnic je v kompetenci účetní jednotky; směrnici lze označit číslem revize nebo je možné vydat novou směrnici, která původní nahradí)
- 3) název směrnice (název musí být jednoznačný, výstižný a stručný)

- 4) datum vydání
- 5) datum účinnosti
- 6) vypracoval
- 7) kontroloval, schválil
- 8) seznam pracovníků, kteří směrnici obdrží

Dále je u každé vydávané směrnice vhodné uvést právní předpis, na základě kterého je tvořena.

2.4 Přehled vnitropodnikových směrnic

Účetní jednotka má povinnost tvořit pouze ty směrnice, pro které má uplatnění a náplň, vždy to záleží na hospodářské činnosti jednotky. Vytváření jednotlivých směrnic by mělo vyplývat z potřeb účetní jednotky.

2.4.1 Povinné směrnice

Jak již bylo výše zmíněno, povinnost vytvářet vnitřní směrnice ukládá obchodní zákoník, zákoník práce, zákon o účetnictví a vyhláška 500/2002 Sb.

Směrnice vyplývající z legislativy:

- systém zpracování účetnictví
- účtový rozvrh
- podpisové záznamy
- odpisový plán
- časové rozlišení nákladů a výnosů
- používání kurzů a kursové rozdíly
- deriváty
- zásoby
- rozpouštění nákladů
- pravidla konsolidace

2.4.2 Ostatní směrnice

Vedle povinných směrnic existuje řada směrnic, které si účetní jednotka tvoří dle vlastního uvážení, pokud má pro ně náplň.

Výběr nejdůležitějších vnitropodnikových směrnic, které lze pro potřeby účetní jednotky tvořit:

- oběh účetních dokladů
- inventarizace majetku a závazků
- zákonné a ostatní rezervy
- zásady pro použití dohadných položek
- vnitropodnikové účetnictví
- harmonogram účetní závěrky
- cestovní náhrady
- pokladní regulativ
- odložená daňová povinnost

2.5 Charakteristika vybraných vnitropodnikových účetních směrnic

V následující části bakalářské práce se zaměřím na podrobnější rozpracování vybraných vnitropodnikových směrnic.

Při jejich tvorbě je důležité si uvědomit, za jakým účelem je směrnice zpracovávána a jaká je její náplň. Jak již bylo výše zmíněno, podstatné je, že účetní jednotka bude tvořit pouze ty vnitropodnikové směrnice, pro které má uplatnění. Dále je vhodné uvést právní předpis, na základě kterého je tvořena.

2.5.1 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Směrnice se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou Ministerstva financí ČR, Českými účetními standardy a zákonem o daních z příjmů.

Směrná účtová osnova pro podnikatelské subjekty je definována ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd,

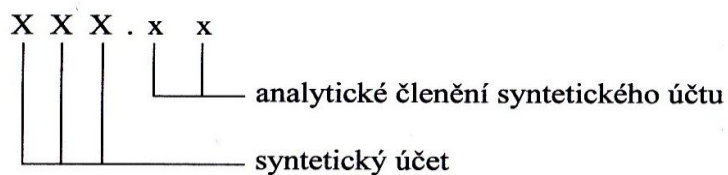
úctových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o výnosech a nákladech a o výsledku hospodaření. Účetní jednotky jsou povinny sestavit účtový rozvrh, na podkladě směrné účtové osnovy, ve kterém uvedou účty potřebné k zaúčtování účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce. (Česko, 1991)

Účtový rozvrh se obvykle skládá z třímístných syntetických účtů. Důležité je, aby účetní jednotka dodržela označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. (Louša, 2008, s. 25) Účtová třída je označena jednomístným číselným znakem (prvním znakem), účtová skupina dvoumístným (první dva znaky) a syntetický účet trojmístným číselným znakem. (Hruška, 2010, s. 18)

Pozice určuje:		
úctovou třídu	úctovou skupinu	syntetický účet
X	XX	XXX
Dle Směrné účtové osnovy		Dle rozhodnutí účetní jednotky

Obr. 1: Schéma třímístného účtu (Hruška, 2010)

Účetní jednotky mohou ve svém účtovém rozvrhu v rámci syntetických účtů vytvářet i analytické účty. Analytické členění se tvoří tak, že se další čísla uvádí za desetinou čárkou. Počet míst za čárkou není omezen.



Obr. 2: Schéma analytického členění syntetického účtu

(Müllerová, Dvořáková, Vomáčková, 2008)

Účetní jednotka určí osobu, která bude zodpovědná za sestavení účetního rozvrhu, jeho udržení v aktuálním stavu a archivaci. Tato osoba má na starost i dokumentaci, musí být

jasné, podle které verze účtové osnovy se účetnictví vedlo v předchozích účetních obdobích. (Louša, 2008, s. 27)

2.5.2 Oběh účetních dokladů

Zákon o účetnictví stanoví rozsah, způsob a vedení účetnictví. Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, musí být doloženy účetními doklady.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- označení účetního dokladu
- obsah a účastníky účetního případu
- peněžní částku nebo záznam o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství
- okamžik vyhotovení dokladu
- okamžik uskutečnění účetního případu, jestliže není shodný s okamžikem vyhotovení
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování (Kovalíková, 2010b, s. 37)

Vnitřní směrnice by měla upravovat oběh účetních dokladů, dále musí určit odpovědné pracovníky a musí obsahovat lhůty k vyhotovení dokladů a jejich zpracování. Účetní jednotka je povinna vyhotovit účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi dokládají. (Paseková, Otrusínová, 2005)

Oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti:

- třídění
- evidování
- odsouhlasení existence operace
- číslování
- zkoumání správnosti
- stanovení účtovacího předpisu
- zaúčtování

- úschovu účetních dokladů
- skartaci (Kovalíková, 2010a, s. 34)



Obr. 3: Oběh účetních dokladů (Munzar et al., 1998)

2.5.3 Dlouhodobý majetek a odpisový plán

Směrnice se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou k zákonu o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 014 Dlouhodobý finanční majetek a zákonem o daních z příjmů.

Tato směrnice se zabývá především hmotným a nehmotným majetkem, stanovuje způsoby ocenění, zařazení, evidence, vyřazení a účtování. Účetní jednotka klade pozornost zejména na sestavení odpisového plánu, jelikož jde o povinnou vnitropodnikovou směrnici.

Dlouhodobý majetek představuje z hlediska likvidity majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Tento majetek se během doby své životnosti postupně opotřebovává a poskytuje ekonomický prospěch dlouhodobě. Dlouhodobý majetek spadá do účtové třídy 0, zahrnuje dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku (Česko, 2002)

Účetní jednotky jsou povinny sestavit odpisový plán, který dle zákona slouží jako podklad pro vyčíslení oprávek (Louša, 2008, s. 32).

Odpisy dělíme na:

- 1) účetní odpisy
- 2) daňové odpisy

Sestavení účetních odpisů je v pravomoci účetní jednotky. V odpisovém plánu si účetní jednotka stanoví sazby účetních odpisů jednotlivých druhů majetku, např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo vztahu k výkonům, pokud jiným opatřením není stanoven pravidelný odpis po předem stanovenou dobu (Otrusínová, Šteker, 2007).

Daňové odpisy jsou upravovány zákonem o dani z příjmů, který stanovuje zařazení a dobu odepisování jednotlivých skupin majetku.

Louša (2008, s. 40) uvádí, co by mělo být minimálně v odpisovém plánu stanoveno:

- metoda odpisování
- doba používání
- zda bude či nebude uvažováno při stanovení odpisů s předpokládanými náklady na likvidaci a s výnosy z likvidace
- jaké druhy předmětů budou zařazovány do dlouhodobého majetku, i když jejich hodnota nedosahuje výše stanovené ZDP.
- pravidla pro pořizování DM, uvádění do užívání a likvidaci

2.5.4 Zásoby

Směrnice se řídí zejména zákonem o účetnictví, vyhláškou k zákonu o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele č. 015 Zásoby.

Zásoby spadají do účtové třídy 1, jsou oběžným majetkem účetní jednotky. Jednotlivé složky zásob a jejich náplň jsou vymezeny v § 9 vyhlášky k zákonu o účetnictví:

- materiál
- nedokončená výroba a polotovary
- výrobky
- zvířata
- zboží
- poskytnuté zálohy na zásoby (Česko, 2002)

Materiál je dále členěn na jednotlivé složky, které jsou uvedené v odstavci 1 § 9. Jde zejména o předměty určené k jednorázové spotřebě a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. (Louša, 2007, s. 11)

Bulla (2007) uvádí hlavní náležitosti směrnice, které by měly obsahovat pravidla a postupy týkající se především následujících oblastí:

- oceňování zásob (váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO)
- postupy účtování zásob (způsob A či způsob B)
- uskutečňování inventarizace zásob
- stanovení norem přirozených úbytků zásob
- postup tvorby a čerpání OP k zásobám

Je vhodné v dané směrnici uvést postup oceňování zásob vlastní výroby a stanovit kalkulační vzorec ocenění zásob. Dále by se měl stanovit organizační postup pro zahrnování vlastní přepravy do ceny zásob, tj. aktivaci vnitropodnikových služeb atd. (Bulla, 2007)

2.5.5 Inventarizace majetku a závazků

Směrnice je upravována zákonem o účetnictví (především § 6, § 29 a §30), dále vyhláškou k zákonu o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele.

Vnitropodniková směrnice týkající se inventarizace je pro účetní jednotku důležitá, jelikož ZoÚ řeší inventarizaci pouze obecným způsobem ve dvou paragrafech, je tedy nezbytné

vydat směrnici, která bude uvedenou problematiku konkrétně řešit a stanoví postupy zpracování pro konkrétní účetní jednotku. (Hruška, 2005, s. 186)

Účetní jednotky prostřednictvím inventarizace zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizaci je prováděna k okamžiku, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku řádnou nebo mimořádnou. (Česko, 1991)

Účetní jednotka může rozdělit inventarizaci do několika kroků, které musí být v souladu se ZoÚ. Na základě těchto kroků by měla být schopna prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. ZoÚ neurčuje, co má být součástí těchto kroků, záleží to na účetní jednotce, aby v návaznosti na svoji činnost zvolila přiměřenou formu a způsob zpracování a provedení inventarizace. (Hruška, 2005, s. 187)

§30 odst. 1 uvádí, že účetní jednotka zjišťuje skutečné stavy majetku a závazků:

- fyzickou inventurou u hmotného a nehmotného majetku
- dokladovou inventurou u závazků a pohledávek a u ostatních složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru. (Česko, 1991)

Položka (účtová skupina)	Forma inventury
01 - Nehmotný dlouhodobý majetek	Dokladová inventura. Pokud to umožňuje forma majetku (software, projekty, výsledky výzkumu či vývoje), rovněž fyzická inventura
02 - Hmotný odpisovaný majetek 21 - Peníze	Fyzická inventura
03 - Hmotný neodpisovaný majetek	Fyzická inventura, u pozemků fyzická i dokladová
04 - Nedokončený dlouhodobý majetek	Dokladová inventura
05 - Zálohy na dlouhodobý majetek	
07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	
08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	
09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku	
22 - Účty v bankách	
26 - Převody mezi finančními účty	
29 - Opravné položky k finančnímu majetku	
23 - Krátkodobé bankovní úvěry	
46 - Dlouhodobé bankovní úvěry	
24 - Krátkodobé finanční výpomoci	
31 - Pohledávky	
32 - Krátkodobé závazky	
33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	
34 - Zúčtování daní a dotací	
35, 36 - Pohledávky a závazky ke společníkům, účastníkům sdružení a členům družstva	
37 - Jiné pohledávky a závazky	
38 - Přechodné účty aktiv a pasiv včetně dohadných účtů	
39 - Opravné položky ke zúčtovacím vztahům	
45 - Rezervy	
47 - Dlouhodobé závazky	
48 - Odložený daňový závazek a pohledávka	
06 - Dlouhodobý finanční majetek	Dokladová inventura, s výjimkou cenných papírů v hmotné podobě
25 - Krátkodobý finanční majetek	
1 - Zásoby	Většinou fyzická inventura, s výjimkou záloh na zásoby, zásob na cestě a opravných položek k zásobám

Obr. 4: Způsoby inventarizování majetku a závazků (Svoboda, Bohušová, 2007)

Účetní jednotky jsou povinny dle zákona zaznamenat skutečné stavy majetku a závazků zjištěné inventurou do inventurních soupisů.

Svoboda a Bohušová (2007) uvádějí zásady vyhotovování inventurních soupisů:

- vystavit inventurní soupisy za jednotlivá oddělení, dle odpovědných osob
- vystavit inventurní soupisy bez zbytečného odkladu, musí odrážet stav majetku a závazků k datu uskutečněné inventarizace
- vnitropodniková směrnice by měla jednoznačně upravovat obsah, strukturu inventurních soupisů a podstatné náležitosti

2.5.6 Používání cizích měn a kursové rozdíly

Směrnice se řídí zákonem o účetnictvím, vyhláškou k zákonu o účetnictví, Českými účetními standardy pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly a zákonem o daních z příjmů. Základní ustanovení pro zjišťování kursových rozdílů jsou obsažena v zákoně o daních z příjmů, zejména v § 24 odst. 6 a 7, a v § 60 vyhlášky.

Hlavním úkolem směrnice je stanovit základní postupy účtování kursových rozdílů u účetních dokladů, které jsou vystaveny v cizích měnách při přepočtu na českou měnu, za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. (Svatošová, Trávničková, 2010, s. 182)

Kursové rozdíly vznikají v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví. K okamžiku uskutečnění účetního případu ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka se kursové rozdíly podle § 60 odst. 1 vyhlášky k zákonu o účetnictví účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. (Kovalíková, 2010a, s. 146)

Pro přepočet majetku a závazků vyjádřených v cizí měně k okamžiku uskutečnění účetního případu může účetní jednotka použít kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou nebo může využít i tzv. pevný kurz. Ten si účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem a v takovém případě použije kurz devizové trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán. (Hruška, 2010, s. 70)

2.5.7 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

Směrnice Časové rozlišení nákladů a výnosů se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou k zákonu o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy, č. 019 Náklady a výnosy.

V účtové skupině 38 se účtuje o přechodných účtech aktiv a pasiv, na jednotlivých účtech se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité výši, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Podle Českých účetních standardů pro podnikatele musí být pro časové rozlišení splněno, že účetní jednotka zná jeho věcné vymezení a výši, a musí znát období, kterého se týká. (Kolektiv autorů, 2006, s. 140-141)

Časové rozlišení	Současné období	Příští období
381 – Náklady příštích období	výdaj	náklad
382 – Výdaje příštích období	náklad	výdej
384 – Výnosy příštích období	příjem	výnos
385 – Příjmy příštích období	výnos	příjem
382 – Komplexní náklady příštích období	výdaj	náklad

Tab. 1: Časové rozlišení (Kolektiv autorů, 2006)

Náklady příštích období

Představují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů příštích období, a sice jednotlivých konkrétních nákladových položek, např. nájemné placené předem, předplatné apod. Rozpouštění nákladů příštích období se provede na příslušný účet nákladů v účetním období, s nímž časově a věcně souvisí. (Kovalíková, 2010a, s. 108)

Komplexní náklady příštích období

Na účtu Komplexní náklady se evidují náklady a výdaje příštích období, které se vztahují k danému účtu a vztahují se k danému účelu. (Kolektiv autorů, 2006, s. 142)

Výdaje příštích období

Jedná se o náklady, které s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně bude uskutečněn v následujících účetních obdobích v souladu s dohodnutými podmínkami. Účetní jednotka může vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. (Kovalíková, 2010a, s. 108)

Výnosy příštích období

Účtují se zde příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, např. nájemné přijaté předem. (Kovalíková, 2010a, s. 108)

Příjmy příštích období

Příjmy příštích období jsou částky nepřijaté (neinkasované), které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného období. Jde zejména o výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby. (Kolektiv autorů, 2006, s. 143)

Tato směrnice pomáhá naplňovat zásadu nezávislosti účetních období neboli akruální princip. Uplatnění této zásady vede k časovému rozlišení nákladů a výnosů a pomáhá účetní jednotce vyčíslit hospodářský výsledek za příslušné časové období. (Hruška, 2005, s. 83)

2.6 Shrnutí teoretických poznatků

V teoretické části bakalářské práce byly shrnuty poznatky získané z literatury.

V první kapitole jsou uvedeny nejdůležitější právní předpisy, které upravují tvorbu vnitropodnikových směrnic. Zabývá se současnou právní úpravou, která pro účetní jednotky přinesla mnohem větší volnost, čímž vzrostla i potřeba vnitropodnikových směrnic.

V druhé kapitole jsou popsány základní teoretické poznatky, ke kterým by účetní jednotka měla při tvorbě směrnic přihlížet a ze kterých budu i já čerpat v praktické části bakalářské práce. Je zde popsáno, jak by měly vnitropodnikové směrnice vypadat, co by měly obsahovat, aby měly tu nejlepší vypovídací schopnost vzhledem k účelu a kdy by se měly aktualizovat.

Závěrečná část druhé kapitoly je věnována podrobnějšímu rozpracování vybraných vnitropodnikových směrnic.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI OSTROŽSKO, A. S.

Akciová společnost je nástupnickou organizací Zemědělského družstva Ostrožsko se sídlem v Ostrožské Lhotě. Ostrožsko, a. s., jako samostatný právní subjekt působí na trhu 16 let. (Ostrožsko, a.s., © 2013)

Hlavní činností společnosti je zemědělská výroba s převahou rostlinné výroby. Jejím základem jsou obiloviny, cukrovka, olejnin. Společnost spolupracuje s farmaceutickým průmyslem prostřednictvím dodávek makové slámy pro farmaceutické zpracování. Společnost se zabývá rovněž pěstováním zeleniny a ovoce. Odbyt těchto komodit je však v posledních letech poznamenán silící konkurencí. Na rostlinnou výrobu navazuje živočišná výroba se zaměřením na produkci mléka, mladého dobytka jak pro obnovu stáda, tak i na maso. Dále je zajišťována výroba vepřového masa, a to turnusovým zástavem selat. Zvířata na maso jsou dodávána do jatek s majetkovou účastí společnosti. Společnost poskytuje svým zákazníkům služby mechanizace a služby posklizňového zpracování zemědělských komodit. (Ostrožsko, a.s., © 2013)

Společnost hospodáří na katastrech tří obcí, a to Ostrožské Lhoty, Ostrožské Nové Vsi a Uherského Ostrohu. V těchto obcích jsou umístěny samostatné farmy. (Ostrožsko, a.s., © 2013)

3.1 Základní informace o společnosti

Obchodní firma: Ostrožsko, a. s.

Sídlo: Ostrožská Lhota čp. 413, okres Uherské Hradiště, PSČ 687 23

IČ: 25302451

Datum vzniku: 1. červenec 1996

Právní forma: akciová společnost

Základní kapitál: 32 480 000 Kč

Počet akcií: 812 ks

Jmenovitá hodnota: 40 000 Kč

Druh akcií: na jméno

Forma akcií: listinná (Ostrožsko, a.s., © 2013)

Podle výpisu z Obchodního rejstříku jsou předmětem podnikání společnosti tyto činnosti:

- zemědělství včetně prodeje nezpracovaných zemědělských výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje, nejde-li o provozování odborných činností na úseku rostlinolékařské péče
- pronájem nemovitostí a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb
- výroba rozmnožovacího materiálu za účelem jeho uvedení do oběhu
- výroba krmiv s doplňkovými látkami a s premixy
- opravy silničních vozidel
- obráběčství
- kovářství, podkovářství
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů
- silniční motorová doprava
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny
 - vnitrostátní příležitostná osobní
 - mezinárodní příležitostná osobní
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence
- truhlářství, podlahářství (Ostrožsko, a.s., © 2013)

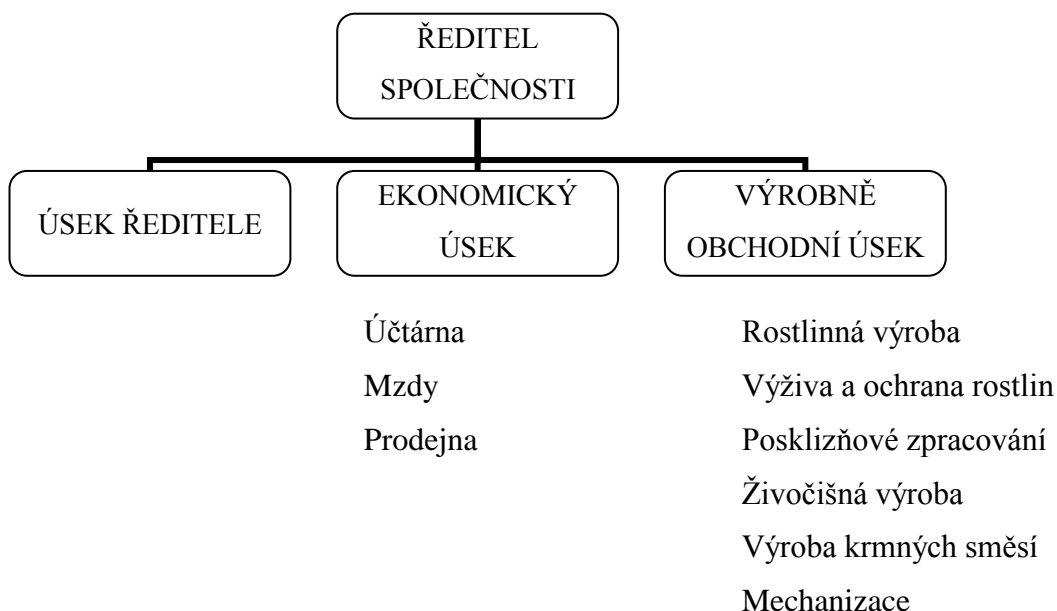
Základní kapitál společnosti

Základní kapitál společnosti ve výši 32 480 tis. Kč je tvořen 812 ks akcií na jméno v nominální hodnotě 40 tis. Kč. Akcie jsou ve vlastnictví 117 fyzických osob. Členové představenstva drží celkem 67 % akcií a jsou tedy osobou ovládající společnost Ostrožsko, a. s. (Ostrožsko, a.s., © 2013)

Obchodní firma	Ostrožsko komodity, s. r. o.	Dolňácko, a. s.	Drumas, spol. s r. o.
Sídlo	Ostrožská Lhota 413	Hluk, Družstevní 520	Hluk, Družstevní 530
Základní kapitál	200 tis. Kč	120 654 tis. Kč	32 600 tis. Kč
Podíl na základním kapitálu	100,00 %	39,56 %	37,50 %
Vliv	rozhodující	podstatný	podstatný

Tab. 2: Majetkové účasti v obchodních společnostech s podstatným a rozhodujícím vlivem (Ostrožsko, a.s., © 2013)

3.2 Organizační struktura



Obr. 5: Organizační schéma společnosti Ostrožsko, a. s. (Ostrožsko, a.s., © 2013)

4 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC SPOLEČNOSTI OSTROŽSKO, A.S. A NÁVRH NA JEJICH ZLEPŠENÍ

V této části práce aplikuji získané teoretické poznatky, při analýze a tvorbě vnitropodnikových účetních směrnic účetní jednotky Ostrožsko, akciová společnost. Společnost disponuje vnitropodnikovými směrnicemi, které byly tvořeny v roce 2007.

Účetní jednotka má zpracovávánu vnitropodnikovou směrnici pro vedení účetnictví, která má dvě části. První část se týká účetních dokladů, tzn. jejich náležitostí, správnosti, oběhu, evidence a archivace. Druhá část směrnice pak vymezuje účetní metody a obecné účetní zásady. V této části jsou stanovena pravidla pro účtování a oceňování zásob, dlouhodobého majetku, pohledávek, kurzových rozdílů, rezerv, časového rozlišení a dohadných položek a některých specifických nákladových položek, jako je např. nájemné z pozemků nebo odložená daň.

Některé části vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví jsou pak rozpracovány do samostatných směrnic. Společnost tak má k dispozici i následující směrnice:

- č. 1 Plán oběhu účetních dokladů
- č. 2 Stanovení norem přirozených úbytků
- č. 3 Účtový rozvrh
- č. 4 Inventarizace
- č. 5 Jmenovitá odpovědnost k oběhu dokladů
- č. 6 Odpisový plán

Vnitřní mzdový předpis

Vedle účetních směrnic má společnost vypracovávánu řadu směrnic, které upravují různé oblasti jejího podnikání, např. oblast ochrany zdraví a bezpečnosti práce, oblast skladování chemických prostředků k ochraně a výživě rostlin apod.

Pro společnost Ostrožsko, a. s. by bylo vhodné vytvořit směrnici, která bude upravovat vedení pokladny, dlouhodobý majetek a jistě i některé další.

V následující části se podrobně zaměřím na vybrané účetní směrnice, připojím k nim svůj komentář, navrhnou změny vnitropodnikových směrnic a sjednotím jejich formální úpravu, která bude zjednodušovat orientaci v jednotlivých směrnících. Konkrétně se budu zabývat analýzou směrnice inventarizace, vytvořím návrh nové směrnice, tak aby byla v souladu se současnou legislativou a splňovala svůj účel. Dále se budu zabývat analýzou směrnice odpisový plán, ke které vytvořím směrnici dlouhodobý majetek, který byl prozatím pouze okrajově upravován směrnicí pro vedení účetnictví. Bylo dohodnuto, že bude vytvořena směrnice pro vedení pokladny, kterou společnost doposud nevytvořila.

4.1 Směrnice Dlouhodobý majetek a odpisový plán

Účetní jednotka nemá vytvořenou směrnici k dlouhodobému majetku, disponuje pouze odpisovým plánem, který má podobu spíše pracovní verze. Odpisový plán byl vytvořen v roce 2007, od té doby neprošel žádnými úpravami. Ve směrnici odpisový plán nejsou blíže specifikované metody pro výpočet odpisů, které účetní jednotka využívá. Jde pouze o zařazení majetku do odpisových skupin a stanovení doby životnosti majetku. Směrnice není opatřena řádnou hlavičkou, ve které by měl být uveden název účetní jednotky, ke které se směrnice vztahuje, není ani zjištěné, kdo směrnici vydal a následně schválil.

V rámci práce bude navržena úprava směrnice v souladu se současnými právními předpisy a navrhnutá směrnice, která se bude zabývat dlouhodobým majetkem.

4.1.1 Návrh nové směrnice

DLOUHODOBÝ MAJETEK A ODPISOVÝ PLÁN	
Typ předpisu:	vnitropodniková směrnice č./2013
Název účetní jednotky:	Ostrožsko, a. s.
Sídlo účetní jednotky:	Ostrožská Lhota čp. 413 687 23 Ostrožská Lhota
Vydal:	
Účinnost od:	

Tab. 3: Záhlaví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

A. Legislativa

Účtování majetku se řídí příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a dále Českými účetními standardy č. 013 a č. 014.

B. Účel

Tato směrnice vymezuje základní pojmy a stanovuje způsoby pořizování, zařazování, oceňování, vyřazování a odpisování dlouhodobého majetku společnosti Ostrožsko, a. s.

Vnitropodniková směrnice je závazná pro všechny pracovníky v rámci účetní jednotky, kteří přijdou při výkonu své práce do styku s prvotními účetními doklady týkajícími se dlouhodobého majetku. Účetní odpovídá za správnou evidenci, zařazení do odpisových skupin, vyřazení a odpisy dlouhodobého majetku.

C. Vymezení jednotlivých kategorií dlouhodobého majetku

Vymezení dlouhodobého majetku odpovídá zákonu č. 586/92 Sb. o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotka rozděluje dlouhodobý majetek na:

Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotka Ostrožsko, a. s. považuje za dlouhodobý nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Nákup nehmotného majetku, jehož vstupní cena je nižší než 60 000 Kč, účtuje do nákladů na účet 518 890 a eviduje v operativní evidenci zásob. Aktualizace programového vybavení nezvyšuje hodnotu programu, účtuje se do nákladů na účet 518 880.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Do dlouhodobého hmotného majetku náleží budovy, stavby, pozemky, pracovní stroje a zařízení, dopravní prostředky, trvalé porosty. Patří sem i základní stádo skotu. Krávy evidujeme jednotlivě na středisku Uherský Ostroh.

Dlouhodobým majetkem zařazeným do kategorie „Dospělá zvířata“ jsou dojnice. Patří sem i dojnice se vstupní cenou nižší než 40 000 Kč.

Ostatní zvířata, tj. telata do 3 měsíců, telata 3 – 6 měsíců, jalovice, býci, jalovice vysokobřezí, předvýkrm prasat, výkrm prasat, jsou účtována v zásobách jako „Mladá zvířata“.

Pozemky společnost nakupuje a eviduje v pořizovací ceně (kupní cena včetně poplatků).

Účetní jednotka účtuje o dlouhodobém hmotném majetku především na těchto účtech:

- 021 Stavby
- 022 Samostatné movité věci
- 025 Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 031 Pozemky

D. Pořízení a evidence dlouhodobého majetku

O pořízení dlouhodobého hmotné a nehmotného majetku rozhoduje ve společnosti Ostrožsko, a. s. ředitel společnosti.

Pořízení dlouhodobého majetku se uskutečňuje:

- koupí
- vytvořením ve vlastní režii
- získání majetku bezúplatně, darováním
- převodem z osobního užívání do podnikání

O pořízení dlouhodobého majetku se účtuje na účet 041.xxx Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek nebo na účet 042.xxx Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek Na základě protokolu o zařazení je majetek převeden na příslušný majtkový účet.

Účetní vyhotoví Zápis o převzetí dlouhodobého majetku, prostřednictvím kterého bude majetek uveden do užívání, dále bude proveden zápis do inventární karty v příslušném účetním softwaru. Pro vedení řádné evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, využívá účetní jednotka účetní software ZEIS.

Účetní jednotka odpovídá za zařazení hmotného majetku do příslušných odpisových skupin za účelem stanovení daňových odpisů. Účetní odpisy se stanoví měsíčně na základě doby použitelnosti. Dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje dle odpisového plánu.

E. Oceňování dlouhodobého majetku

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek v souladu se zákonem č. 563/1999 Sb., o účetnictví pořizovací cenou, která zahrnuje cenu, za kterou byl majetek pořízen s náklady s jeho pořízením souvisejícími. V případě nabytí majetku bezúplatným darováním použije se pro jeho ocenění reprodukční pořizovací cena, a pokud byl dlouhodobý majetek pořízen vlastní činností, ocení se vlastními náklady.

F. Odpisový plán

Majetek, ke kterému uplatňuje účetní jednotka vlastnické právo, se odepisuje do výše vstupní ceny podle odpisového plánu. Účetní jednotka si stanoví dobu životnosti, což je základnou pro tvorbu odpisového plánu. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se odepisuje prostřednictvím **účetních odpisů**.

Pokud inventarizační komise zjistí, že došlo k většímu snížení hodnoty dlouhodobého majetku, než vyjadřují odpisy, je možné stanovit mimořádný účetní odpis. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku.

Majetek se odepisuje od měsíce zařazení do užívání. Odepisuje se do konce měsíce, v němž byl majetek zcela odepsán nebo vyřazen z používání. Účetní odpisy se účtují měsíčně dle počtu dnů a odpisové sazby.

Pořízení majetku, které je trvale zastaveno a nebude v něm pokračováno (zmařená investice), se odepíše na vrub účtu 548.

Dále účetní jednotka účtuje o **daňových odpisech** dle zákona o daních z příjmu.

Majetek je zařazen do odpisových skupin. Dle skupin je stanovena doba a sazba, resp. koeficient. U majetku pořízeného nebo vyřazeného v průběhu kalendářního roku se uplatňuje odpis snížený dle zákona.

U nově zařazovaného dlouhodobého majetku lze individuálně rozhodnout, zda bude odepisován rovnoměrně či zrychleně.

Dlouhodobý majetek, který nebyl pořízen jako nový, stanoví účetní jednotka dobu odpisování individuálně na základě stáří technického stavu.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je připočitatelnou nebo odpočitatelnou položkou v daňovém přiznání. Zvolený způsob odpisů nelze v průběhu odepisování měnit.

Doba životnosti jednotlivých skupin majetku

Majetek	Životnost (let)
zřizovací výdaje	6
budovy a haly	30
mimo	
buňky kovové	12
dřevěné budovy	20
stavby odp. sk. 5	30
stavby odp. sk. 4	20
energetické a hnací	
odp. sk. 1	(kotle, agregáty tepl., topidla, hořáky)
odp. sk. 2	(chladicí zař., pásové zavl., čerpadla)
12	
6	
pracovní stroje a zařízení	6
mimo	
stroje na ochranu a hnojení	4
ruční mech. nářadí	4
samosběrací a samovykládací vozy	4
dopravníky a zásobníky	8
přístroje a zvl. technická zařízení	
odp. sk. 1	(počítače, tiskárny, faxy, ústředny, kopírky)
odp. sk. 2	(váhy, hodiny doch.)
4	
6	
dopravní prostředky	12
mimo	
automobily osobní	4
automobily nákladní	6
vleky	6
autobus	5
zařízení pro tech. obsluhu	6
jeřáby	6
vozíky	6
traktory	6
inventář	6
trvalé porosty	12
zvířata	
základní stádo	
krávy do roku 1997	6
krávy od roku 1998 a další	4
software	4

Tab. 4: Doba životnosti jednotlivých skupin majetku (Ostrožsko, a. s., © 2007)

G. Vyřazení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka vyřazuje majetek prostřednictvím protokolu o vyřazení. Odpovědnou osobou rozhodující o vyřazení majetku z používání je ředitel společnosti.

Jestliže účetní jednotka využívá majetek, který je již zcela odepsaný, nebude tento majetek z účetnictví vyřazován.

Vyřazení dlouhodobého majetku se uskutečňuje:

- prodejem

- likvidací
- bezúplatným převodem
- vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva
- převodem na základě právních předpisů
- v důsledku škody nebo manka
- přeřazením z podnikání do osobního užívání

Tuto směrnici nelze v průběhu účetního období měnit. Provádět změny je možné pouze s cílem dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a lze je provést k počátku následujícího účetního období.

Skutečnosti, které nejsou zachyceny v této směrnici, se řídí ustanovením zákona o účetnictví vyhlášky 500/2002 Sb. a českými účetními standardy.

Rozdělovník

Č.	Funkce	Jméno	Podpis
1			
2			
3			
Vydání č.		Datum	Změna č.

Tab. 5: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

4.2 Směrnice Inventarizace

V inventarizační směrnici účetní jednotky Ostrožsko, a. s. chybí mnoho podstatných náležitostí. V záhlaví směrnice není uvedeno, kdo směrnici vydal a schválil. Rovněž chybí právní rámec, podle kterého byla směrnice vytvořena a podle kterého se řídí, není uveden ani rozdělovník pracovníků, pro které je směrnice určena.

Ve směrnici jsou používány důležité pojmy, některé jsou však uvedeny bez bližšího vysvětlení nebo odkazu na příslušnou právní normu.

4.2.1 Návrh nové směrnice

INVENTARIZACE	
Typ předpisu:	vnitropodniková směrnice č..../2013
Název účetní jednotky:	Ostrožsko, a. s.
Sídlo účetní jednotky:	Ostrožská Lhota čp. 413 687 23 Ostrožská Lhota
Vydal:	
Účinnost od:	

Tab. 6: Záhloví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

A. Legislativa

Povinnost provádět inventarizaci je ukotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v ČÚS pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty z norem přirozených úbytků zásob.

B. Účel

Zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků a následné ověření, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizace majetku a závazků je jedna z podmínek zajišťující průkaznost účetnictví.

C. Vymezení základních pojmů

Zjišťování skutečného stavu majetku a závazků ke stanovému datu se provádí:

Fyzickou inventurou u majetku hmotné popř. nehmotné povahy.

Dokladovou inventurou u závazků a pohledávek a ostatních složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru.

Inventarizace může být vyhlášena jako:

Řádná – periodická a průběžná

Mimořádná – při mimořádných událostech (např. vloupání, živelná pohroma) nebo při namátkové kontrole

D. Inventarizační komise

Za řízení inventarizace a dodržení prováděcích předpisů zodpovídá hlavní inventarizační komise ve složení:

- Předseda: Předseda představenstva
- Členové: Místopředseda představenstva
- Ekonom
- Agronom
- Mechanizátor
- Vedoucí účtárny
- Právní zástupce

Pro každý inventarizovaný druh (pro příslušné středisko, oddělení apod.) bude v Příkazu k provedení inventarizace sestavena dílčí inventarizační komise. Pracovník, který je odpovědný za svěřený majetek, musí být členem dílčí inventarizační komise. Všechny inventurní soupisy daného inventarizovaného okruhu musí být podepsány všemi členy dílčí inventarizační komise.

Společnost sestavuje Dílčí inventarizační komise pro jednotlivé farmy, a to:

Uherský Ostroh

- DIK pro inventarizaci DM
- DIK pro inventarizaci zásob
- DIK pro inventarizaci živočišné výroby

Ostrožská Nová Ves

- DIK pro inventarizaci DM

Ostrožská Lhota

- DIK pro inventarizaci DM
- DIK pro inventarizaci zásob zemědělských
- DIK pro inventarizaci zásob náhradních dílů a PHM
- DIK pro inventarizaci zásob ostatních

- DIK pro inventarizaci pokladny, cenin, investic a hmotné odpovědnosti

E. Provádění inventur

Termínovaný plán inventarizace stanoví předseda představenstva v Příkazu k provedení inventarizace, který je vydán pro každé účetní období. V rámci příkazu jsou stanoveny konkrétní termíny pro provedení fyzické a dokladové inventury majetku a závazků společnosti.

Ve společnosti se provádí:

a) fyzická inventura

- dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k 30.11.
- zásob k 30. 11.
- zvířat k 31. 12.
- pokladny k 31. 12.
- cenin k 31. 12.

b) dokladová inventura

- pohledávek, závazků, rezerv, investic, podrozvahových účtů k 31. 12.

c) kombinovaná inventura

- nedokončené výroby RV k 30. 11.

Pokud byla inventarizace provedena fyzickou inventurou k jinému datu než 31. 12., pak musí být stav k 31. 12. ověřen dokladovou inventurou. Za tuto inventarizaci zodpovídá vedoucí účtárny.

Hmotně zodpovědný pracovník podpisem potvrdí, že fyzická inventura byla provedena za jeho účasti a že žádné prostředky nezatajil. Předkládá prohlášení, že všechny doklady byly předány k zúčtování. Doloží doklady o neopravitelnosti.

F. Vypracování inventurních soupisů

Po ukončení inventarizace vyhotoví inventarizační komise zápis, ve kterém bude uvedeno:

- druh inventarizace, označení inventarizovaných hospodářských prostředků, jejich umístění, jména pracovníků, kteří za ně odpovídají,
- den, k němuž byla inventarizace provedena,

- den zahájení a ukončení inventarizace, datum srovnání skutečného stavu se stavem účetním,
- způsob zjišťování skutečných stavů hospodářských prostředků,
- přehled vyhotovených inventarizačních soupisů, počet listů,
- zjištěné inventarizační rozdíly, návrh na vypořádání rozdílů, vyjádření pracovníků zodpovědných za hospodářské prostředky,
- jména členů inventarizační komise vč. podpisů,
- datum vyhotovení inventarizačního zápisu,
- způsob zajištění majetku společnosti proti znehodnocení, ztrátě a rozkrádání.

K inventarizačnímu zápisu se připojí soupisy a doklady související s inventarizací. Inventurní soupisy musí mít číslované listy a musí obsahovat:

- pořadové číslo
- číslo položky
- název výrobku
- měrnou jednotku
- cenu za jednotku
- fyzický stav
- účetní stav
- hodnotu v Kč
- rozdíl + a –

Jako inventarizační soupis zásob může sloužit počítačová sestava. Do této sestavy zapíše DIK skutečné stavy, provede srovnání s účetními stavy a vyčíslí rozdíly. Sestava musí mít očíslované strany a musí být opatřena podpisy členů DIK.

Osoby zodpovědné za provedení inventarizace předloží nejpozději do 15 dnů po stanoveném datu, k němuž je inventarizace prováděna, podepsané inventurní soupisy spolu se zápisem o provedení inventarizace. Inventurní soupis se vyhotovuje dvakrát, z toho se originál předá hlavní inventarizační komisi. Kopie zůstane u dílčí inventarizační komise.

V zápise upozorní hlavní komisi na případné nedostatky v ošetřování, skladování. Zároveň podá návrh na opatření ke zvýšení péče o ochranu svěřeného majetku.

G. Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíl je rozdíl mezi skutečným stavem a stavem zjištěným v účetnictví, který nelze prokázat způsobem uvedeným v ZoÚ.

Manko – skutečný stav je nižší než stav zachycený v účetnictví, popřípadě jde o schodek u peněžních hotovostí a cenin.

Přebytek – skutečný stav je vyšší než stav účetní.

Přílohou inventarizační směrnice je směrnice norem přirozených úbytků, ke kterým v případě manka komise přihlíží. Vyčíslí přirozený úbytek, zbytek je manko.

Při zjištění, že:

- užitná hodnota dlouhodobého majetku je výrazně nižší,
- existují pochybné pohledávky,
- účetní cena zásob neodpovídá tržní ceně

vyčíslí se rozdíly a zúčtují se opravné položky, které představují přechodné snížení hodnoty majetku.

Nejsou-li zjištěny žádné závady nebo rozdíly, musí to být v zápise uvedeno.

Ekonom oznámí HIK reálnou hodnotu cenných papírů a účastí (Zevos, DRUMAS, Dolňácko).

H. Vypořádání inventarizačních rozdílů

Inventarizační rozdíly musí být vyúčtovány do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Manka a přebytky nelze kompenzovat, výjimkou je zjištění neúmyslné fyzické záměny. Za zúčtování inventurních rozdílů zodpovídá vedoucí účtárny.

Pracovníci, kteří jsou odpovědní za majetek, mají povinnost se vyjádřit ke všem vzniklým mankům, schodkům a přebytkům.

V návrzích na konečné vypořádání inventarizačních rozdílů je nutné u zjištěných mank uvést, jsou-li zaviněná či nezaviněná a dále postupovat podle předpisů.

I. Vyhodnocení celého procesu inventarizace

Spolu s inventurními soupisy předloží DIK návrhy na vyřazení majetku. Po projednání v HIK likvidační komise zajistí likvidaci vyřazeného majetku. Výsledek předloží vedoucí účtárny.

Provedení inventarizace musí být prokazatelné po dobu 5 let po jejím provedení.

J. Doklady subsystému dlouhodobého hmotného majetku

a) **Zápis o vyřazení dlouhodobého majetku** slouží k vyřazení v důsledku opotřebení, poškození, zničení, prodeje dlouhodobého majetku.

Doklad vyhotoví hmotně zodpovědný pracovník v průběhu roku. Návrh předloží inventarizační komisi.

Materiál získaný při likvidaci vyřazeného majetku je nutné doložit příjemkou do skladu. Náklady spojené s vyřazením se proúčtují.

b) **Převodku dlouhodobého majetku** vystavuje hmotně zodpovědný pracovník při převodu majetku mezi středisky a ihned ji předá k proúčtování.

c) **Zápis o převzetí** vystavuje účetní dlouhodobého majetku, věcnou správnost ověřuje vedoucí střediska.

Náležitosti dokladu:

- den dodání, zařazení do dlouhodobého majetku
- číslo faktury, objednávky
- dodatečné náklady
- zařazení do SKP
- odpisová sazba
- životnost

Ke každému předmětu bude vystavena inventární karta se všemi náležitostmi. Za její vystavení odpovídá účetní dlouhodobého majetku.

K. Doklady subsystému zásoby

a) **Deník vážení** je základní formulář evidence zásob. Vyhotovuje jej vrátný průpisem ve dvou vyhotoveních. Značí se do něj datum, jméno dopravce, registrační značku vozidla, druh a váhu nákladu a místo, kam je náklad vezen. Při sklizni se dále značí pozemek sklizené plodiny, při výdeji pak místo a účel spotřeby.

b) **Příjemka – převodka – výdejka** je doklad pro zachycení stavu a pohybu zásob.

Vyhotovuje se, případně se vkládají požadované údaje do počítačového programu, při:

- příjmu vlastních výrobků do skladu
- příjmu zásob od jiných dodavatelů
- vnitropodnikovém přesunu
- výdeji do spotřeby
- prodeji

Číselné řady jsou evidovány.

c) **Prodejní stvrzenka** slouží k zúčtování tržeb z prodeje v drobném. Stvrzenky jsou evidovány, nepoužité musí být vráceny.

Rozdělovník

Č.	Funkce	Jméno	Podpis
1			
2			
3			
Vydání č.		Datum	Změna č.

Tab. 7: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

4.3 Směrnice k vedení pokladny

Účetní jednotka doposud nevytvořila směrnici k vedení pokladny. Vzhledem k tomu, že přes pokladnu ve společnosti procházejí často nemalé částky, je nutné stanovit základní principy a pravidla, kterými se budou řídit pracovníci, kteří mají tuto problematiku na

starosti. V rámci této práce bude navržena směrnice dle informací, které mi společnost poskytla.

4.3.1 Návrh na novou směrnici

VEDENÍ POKLADNY	
Typ předpisu:	vnitropodniková směrnice č..../2013
Název účetní jednotky:	Ostrožsko, a. s.
Sídlo účetní jednotky:	Ostrožská Lhota čp. 413 687 23 Ostrožská Lhota
Vydal:	
Účinnost od:	

Tab. 8: Záhloví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

A. Legislativa

Vedení pokladny, manipulace s pokladní hotovostí a účtování pokladních operací se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále Českými účetními standardy a určité postupy i zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

B. Účel

Touto vnitropodnikovou směrnicí se stanovují základní pravidla pro manipulaci s peněžní hotovostí, ceninami a šeky.

C. Pokladna

Pokladna je zřízena v hlavní budově společnosti, čp. 413, Ostrožská Lhota.

V účetní jednotce jsou zavedeny tyto pokladny:

- pokladna korunová
- pokladna EUR

Účtuje se zde o stavu pohybu:

- hotovosti na základě pokladních dokladů

- o stavu a pohybu cenin (poštovní známky, dálniční nálepky, stravenky apod.)

Pokladna je součástí ekonomického úseku organizace.

D. Hmotná odpovědnost pokladníka

Pro disponování s pokladní hotovostí je pověřen odpovědný pracovník účetní jednotky, který je přímo podřízený hlavnímu ekonomovi společnosti.

Pracovníci, kteří jsou pověřeni vedením pokladny, mají podepsanou smlouvu o hmotné odpovědnosti zaměstnance za svěřené prostředky.

E. Pokladní doklady, pokladní kniha

Pro valutovou pokladnu se stanovuje použití denních kurzů ČNB.

Druhy pokladních dokladů:

- příjmové pokladní doklady
- výdajové pokladní doklady
- samotná pokladní kniha

Příjmové pokladní doklady - se vystavují v účetním programu ZEIS, případně se píše na předtištěné tiskopisy a následně se zaúčtují do účetního programu. V případě prodeje za hotové se pokladní doklad nahrazuje zjednodušeným daňovým dokladem. Každý z těchto tiskopisů musí splňovat požadavky dané § 11 zákona o účetnictví, příp. pokud jsou pokladní doklady používány jako daňové doklady, také § 12 zákona o DPH.

Výdajové pokladní doklady – platí obdobná pravidla jako u příjmových pokladních dokladů.

Náležitosti pokladních dokladů:

- a) název pokladního dokladu
- b) číslo pokladního dokladu
- c) název organizace
- d) okamžik vyhotovení pokladního dokladu
- e) jméno plátce nebo příjemce
- f) finanční částku platby číslicemi a slovy

g) podpisy oprávněných osob

h) účel platby

i) podpis pokladníka

Pokladní kniha – je samostatnou účetní knihou, která slouží k evidenci příjmů a výdajů peněžní hotovosti.

Pokladní kniha by měla minimálně obsahovat:

a) název účetní jednotky

b) období, kterého se pokladní kniha týká

c) rozpis pohybů v pokladně dle jednotlivých pokladních dokladů, řazeno chronologicky

d) vykazování počátečního stavu, obratu příjmů a výdajů a konečného stavu

Způsob provádění oprav pokladních dokladů a oprav v pokladní knize musí respektovat ustanovení § 35 zákona o účetnictví, tzn. nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví. Opravy v pokladních knihách a v pokladních dokladech lze opravovat pouze přeškrtnutím chybného zápisu a provedením správného tak, aby původní zápis byl čitelný.

F. Pravidla účtování pokladních operací

Pokladník při proúčtování pokladních operací postupuje následujícím způsobem:

1. Příjem hotovosti:

Příjmy jsou účtovány na základě jednotlivých příjmových pokladních dokladů, přílohou jsou jednotlivé paragony, případně faktury.

2. Výdej hotovosti:

Výdaje jsou účtovány do účetních deníků jednotlivě na základě výdajových pokladních dokladů.

G. Zálohy a jejich vyúčtování

Zaměstnancům jsou poskytovány zálohy k drobnému nákupu materiálu a služeb. Poskytnutá záloha bude v účetnictví zachycena jako pohledávka za zaměstnancem, záloha nesmí být nikdy poskytnuta bez vyhotovení výdajového pokladního dokladu. Vyúčtování přechodné zálohy se provede do 5 pracovních dnů po poskytnutí zálohy.

H. Pokladní limity

Pro účetní období 2013 jsou stanoveny pro hlavní pokladnu následující pokladní limity, které nesmí být překročeny v trezoru, při odchodu pokladníka ze zaměstnání:

- hotovost CZK 500 000 Kč
- ceniny 10 000 Kč

Veškerá hotovost, která přesahuje stanovené limity, musí pokladní odvést na bankovní účet.

I. Inventarizace

Termíny inventarizace jsou vyhlašovány vnitropodnikovou směrnicí Inventarizace majetku.

Inventarizaci pokladní hotovosti lze provést pouze fyzicky, a to nejméně čtyřikrát za účetní období. Dále budou fyzické inventury probíhat v případě předávání pokladní hotovosti např. při nemoci, dovolené či odchodu pokladníka.

Provedení inventarizace musí účetní jednotka doložit písemným inventarizačním protokolem s uvedením stavu pokladní hotovosti.

Rozdělovník

Č.	Funkce	Jméno	Podpis
1			
2			
3			
Vydání č.		Datum	Změna č.

Tab. 9: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj)

4.4 Shrnutí navržených opatření

Jak již bylo výše zmíněno společnost vytvořila směrnice v roce 2007, které od té doby neprošly novelizací. Vzhledem k častým změnám v právních předpisech je nutné, aby společnost s vnitropodnikovými směrnicemi neustále pracovala a udržovala je v aktuálním stavu tak, aby nebyly v rozporu se zákonem.

Jestliže je v předpisech stanoveno, co, kdy, jak a kdo bude dělat a do jaké míry za to bude odpovědný, povede to k větší efektivnosti.

Směrnice by měly být označeny řádnou hlavičkou, která umožňuje jednoznačnou identifikaci účetní jednotky. Do směrnice je zapotřebí uvést, kdo ji vypracoval, kontroloval a schválil. Dále by bylo vhodné doplnit směrnici seznamem pracovníků, kteří ji obdrží, a uvést právní předpis, na základě kterého je tvořena.

Pro společnost byly vytvořeny směrnice upravující vedení pokladny, dlouhodobý majetek a odpisový plán. Dále byla provedena podrobná analýza směrnice inventarizace, u které bylo zjištěno, že směrnici chybí mnoho povinných náležitostí a neodpovídá současné právní úpravě. Proto byl vytvořen nový návrh směrnice.

U všech vnitropodnikových směrnic by se měla účetní jednotka pokusit o nenásilné začlenění vnitropodnikových směrnic mezi své zaměstnance. Implementací těchto směrnic do chodu organizace povede k efektivnějšímu a dokonalejšímu chodu společnosti.

Sestavení agendy vnitropodnikových směrnic by účetní jednotka neměla brát jako práci navíc, ale jako něco, co v budoucnu zaměstnancům i vedení společnosti usnadní práci.

ZÁVĚR

Smysl směrnic spočívá v propojení platné legislativy s potřebami účetní jednotky a stanovení určitých postupů, pravidel a metodik. Směrnice by měly být vnímány především jako nástroj pro zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky.

Hlavním cílem mé bakalářské práce bylo provést analýzu stávajících vnitropodnikových směrnic společnosti Ostrožsko, akciová společnost, navrhnout doporučení pro zkvalitnění směrnic, popřípadě zpracování návrhu zcela nových vnitropodnikových účetních směrnic.

Analýzou vnitropodnikových směrnic jsem dospěla k závěru, že účetní jednotka disponuje s vnitropodnikovými směrnicemi, které byly tvořeny v roce 2007. Od té doby neprošly novelizací, tudíž neodrážejí současný legislativní stav a v mnoha případech jsou zastaralé a neodpovídají potřebám společnosti. Takové směrnice společnosti příliš nepomůžou.

K dosažení stanoveného cíle mé práce, jsem využila poznatky shrnuté v teoretické části. V praktické části jsem u vybraných analyzovaných směrnic upozornila na formální nedostatky a navrhla jsem směrnici novou. Současně jsem navrhla směrnici upravující oblast dlouhodobého majetku, odpisový plán a dále směrnici pro vedení pokladny, kterou účetní jednotka neměla doposud vytvořenou. Směrnice jsem vytvořila tak, aby odpovídaly současné legislativě a zároveň požadavkům a potřebám společnosti.

Při zpracování mi poskytla potřebné informace o firmě a o její firemní kultuře vedoucí účtárny

Věřím, že tyto vnitropodnikové účetní směrnice budou přínosem pro obě strany.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BULLA, Miroslav, 2007. Zásoby. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2013-03-19]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1916v2677-uctovatrída-1-zasoby/?search_query=Z%C3%A1soby&search_results_page=
- [2] ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802. Dostupný z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&fulltext=&nr=563~2F1991&part=&name=&rpp=15#local-content>
- [3] ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690. Dostupný z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&fulltext=&nr=500~2F2002&part=&name=&rpp=15#local-content>
- [4] FIN-PARTNER Accounting-Tax s.r.o., © 2011. Vnitropodnikové směrnice online. In: *Směrnice.com* [online]. [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://smernice.com/>
- [5] HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Bilance. ISBN 8086371476.
- [6] HRUŠKA, Vladimír, 2010. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. Praha: VOX. ISBN 978-80-86324-85-2.
- [7] Kolektiv autorů, 2006. *Účetní souvztažnosti*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-457-9.
- [8] KOVALÍKOVÁ, Hana, 2010a. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-604-4.
- [9] KOVALÍKOVÁ, Hana, 2010b. *Zákon o účetnictví*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-590-0.
- [10] LOUŠA, František, 2007. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním i oceňováním*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2117-0.

- [11] LOUŠA, František, 2008. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [12] MUNZAR, Vladimír et al., 1998. *Účetnictví pro 2. ročník obchodních akademií*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Fortuna. ISBN 80-7168-323-X.
- [13] MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2008. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy : komentář*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-363-8.
- [14] NOVOTNÝ, J., 2010. Vnitropodnikové směrnice. In: *Accountes* [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: <http://www.accontes.cz/vnitropodnikove-smernice-2010>
- [15] OSTROŽSKO, a. s., © 2007. *Vnitropodniková směrnice Opisový plán*. Ostrožská Lhota: Ostrožsko, a. s.
- [16] OSTROŽSKO, a. s., © 2013. *Výroční zpráva 2013*. Ostrožská Lhota: Ostrožsko, a.s.
- [17] OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER, 2007. Vnitropodnikové účetní směrnice. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetnismernice/?search_query=tvorba+vnitropodnikov%C3%BDch+sm%C4%9Brnic&search_results_page=
- [18] PASEKOVÁ, Marie a Milana OTRUSINOVÁ, 2005. Účetní doklady a jejich použití v praxi. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1624v1600-ucetni-doklady-a-jejich-pouziti-v-praxi/>
- [19] SOTONA, Milan, 2006. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Vyd. 1. Brno: Computer Press. ISBN 80-251-0924-0.
- [20] SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, 2010. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-578-8.
- [21] SVOBODA, Patrik a Hana BOHUŠOVÁ, 2007. Inventarizace majetku a závazků. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2013-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2820v3638-inventarizace->

majetku-a-zavaz-

ku/?search_query=inventarizace+majetku+a+z%C3%A1vazk%C5%AF&search_resu

lts_page=

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Apod.	A podobně
Atd.	A tak dále
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard
DIK	Dílčí inventarizační komise
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FIFO	First in, First out
HIK	Hlavní inventarizační komise
Např.	Například
PHM	Pohonné hmoty
Popř.	Popřípadě
OP	Opravná položka
RV	Rostlinná výroba
Sb.	Sbírka
Tj.	To je
Tzn.	To znamená
ÚJ	Účetní jednotka
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Schéma třímístného účtu (Hruška, 2010)	20
Obr. 2: Schéma analytické členění syntetického účtu (Müllerová, Dvořáková, Vomáčková, 2008)	20
Obr. 3: Oběh účetních dokladů (Munzar et al., 1998)	22
Obr. 4: Způsoby inventarizování majetku a závazků (Svoboda, Bohušová, 2007)	26
Obr. 5: Organizační schéma společnosti Ostrožsko, a. s. (Ostrožsko, a.s., © 2013).....	33

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Časové rozlišení (Kolektiv autorů, 2006).....	28
Tab. 2: Majetkové účasti v obchodních společnostech s podstatným a rozhodujícím vlivem (Ostrožsko, a.s., © 2013).....	33
Tab. 3: Záhloví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	35
Tab. 4: Doba životnosti jednotlivých skupin majetku (Ostrožsko, a. s., © 2007).....	39
Tab. 5: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	40
Tab. 6: Záhloví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	41
Tab. 7: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	47
Tab. 8: Záhloví vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	48
Tab. 9: Zápatí vnitropodnikové směrnice (Vlastní zdroj).....	51

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA PI: Šablona vnitropodnikové směrnice	61
PŘÍLOHA PII: Inventární karta	62
PŘÍLOHA PIII: Příjmový pokladní doklad.....	63

PŘÍLOHA PI: ŠABLONA VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE

VEDENÍ POKLADNY	
Typ předpisu:	vnitropodniková směrnice č..../2013
Název účetní jednotky:	Ostrožsko, a. s.
Sídlo účetní jednotky:	Ostrožská Lhota čp. 413 687 23 Ostrožská Lhota
Vydal:	
Účinnost od:	

A. Legislativa

B. Účel

C. Konkrétní postupy a použité metody

Rozdělovník

Č.	Funkce	Jméno	Podpis
1			
2			
3			

Vydání č.	Datum	Změna č.
-----------	-------	----------

PŘÍLOHA PIII: PŘÍJMOVÝ POKLADNÍ DOKLAD

Příjmový pokladní doklad

Firma: Ostrožsko, a.s.
 687 23 Ostrožská Lhota čp. 413
 okres Uherské Hradiště

Číslo dokladu : 232783

IČO : 25302451 Datum uskutečnění ZP :
 DIČ : CZ25302451 Datum vystavení : 17.04.13


Částka : 63281 Kč 00 Hal Slovy : šedesátřítisícdvěstaosmdesátjedna

Účel platby : tržba

Přijato od : sklady OL

p.Fejfar

Pokladník :

Přijato od - podpis : 

Text	Účtovací předpis	Kč
514 / 920	604 000	33.514,87
212 / 807	601 500	2.243,74
352 / 778	642 000	246,94
112 / 132	601 150	300,42
112 / 101	601 150	2.221,70
112 / 104	601 150	13.699,20
	343 015	484,62 8.251,44 opr. Fejfar

Schválil: 

Přezkoušel: 

Zúčtoval: 

STVRZENKA série 06
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	34	500		1500	
Livom	4	600		600	
Datum		Celkem		2100	
15.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 07
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	54	100		2500	
Datum		Celkem		2500	
14.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 08
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Sono Livom	344	287,5		977,10	
Přímek II	24	300		600	
Datum		Celkem		1577,10	
14.2.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 09
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	14	500		500	
Datum		Celkem		500	
10.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 10
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	0,64	500		330	
Datum		Celkem		330	
10.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

252783

STVRZENKA série 01
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	14	100		500	
Datum		Celkem		500	
3.4.2013		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 02
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	64	500		3060	
Přímek II	74	500		4130	
Datum		Celkem		7190	
4.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 03
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Mos Livom	0,54	6900		3410	
Datum		Celkem		3410	
4.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 04
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Přímek II	0,54	680		340	
Datum		Celkem		340	
5.4.2013		Přijal (podpis)		Fajla	

STVRZENKA série 05
pro prodej v drobném
 Organizace
 Přijato (od)
 Kč hal slovy

Ostrožsko, a. s.
 687 23 Ostrožská Lhota 413
 okres Uherské Hradiště
 Útvar
 DIČ: CZ25302451 -17-

Předmět	Množství	á		Částka	
		Kč	h	Kč	h
Sono Livom	2,64	287,5		747,10	
Přímek II	24	300		600	
Datum		Celkem		1347,10	
15.4.13		Přijal (podpis)		Fajla	