

Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich problematika ve společnosti Czech Sport Aircraft a.s.

Marie Hrabcová

Bakalářská práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Marie Hrabcová**

Osobní číslo: **M110384**

Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **Účetnictví a daně**

Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Vnitropodnikové účetní směrnice a jejich problematika ve společnosti Czech Sport Aircraft a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretická východiska týkající se problematiky vnitropodnikových účetních směrnic.

II. Praktická část

- Charakterizujte činnost společnosti Czech Sport Aircraft, a.s.
- Analyzujte stávající stav využití vnitropodnikových účetních směrnic ve společnosti Czech Sport Aircraft a.s.
- Na základě analýzy navrhněte doporučení pro zlepšení současného stavu.

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 směrnici. 3. aktualiz. vyd. Praha: Balance, 2005, 332 s. ISBN 8086371476.

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): s komentářem. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 552 s. ISBN 978-80-7357-289-1.

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

EDMONDS, Thomas P., Frances M. MCNAIR a Philip R. OLDS. Fundamental financial accounting concepts. 7th ed. New York: McGraw-Hill Irwin, c2011, 773 s. ISBN 9780073527123.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2014**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
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 nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). 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 § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou 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

5.5. 2014

Marek Hubecna

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 přihledne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou vnitropodnikových účetních směrnic ve společnosti Czech Sport Aircraft a.s. Cílem je provést analýzu vybraných vnitropodnikových účetních směrnic ve vybrané společnosti a na základě této analýzy navrhnout doporučení pro jejich zlepšení.

Cílem práce je provést analýzu současného stavu vnitropodnikových účetních směrnic ve vybrané společnosti a na základě této analýzy navrhnout doporučení pro jejich zlepšení."

V teoretické části popisují metodická východiska upravující oblast vytváření vnitropodnikových směrnic, jejich význam, funkce, náležitosti a rozdělení.

V praktické části uvádím základní údaje o společnosti a zabývám se analýzou vybraných vnitropodnikových účetních směrnic ve společnosti Czech Sport Aircraft a.s. Na základě této analýzy je návrh doporučení týkající se jejich aktualizace a doplnění.

Klíčová slova: vnitropodniková účetní směrnice, společnost, účetnictví, dlouhodobý majetek, odpisový plán, cestovní náhrady, opravné položky

ABSTRACT

This Bachelor Thesis deals with the issue of internal accounting standards in the Czech Sport Aircraft a.s. company. The aim of the Bachelor Thesis is to analyse the current status of internal accounting standards of selected company and on the basis of this analysis, to suggest recommendations for improvement of these standards.

The theoretical part describes the methodical bases regulating the area of preparation of internal standards, their significance, function, requirements and distribution.

The practical part shows the basic data about the company and the analysis of selected internal accounting standards in the Czech Sport Aircraft a.s. company. Based on this analysis, the recommendations regarding upgrades and additions of the internal standards are proposed.

Keywords: internal accounting standard, company, accounting, fixedassets, depreciation-schedule, travelexpenses, correctiveitems

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Karlu Štekerovi, Ph. D. za vstřícné a odborné vedení a rady které mi poskytl. Dále bych ráda poděkovala finančnímu řediteli Czech Sport Aircraft, a. s. panu Jaroslavovi Fialíkovi za vstřícný přístup, ochotu a spolupráci.

V neposlední řadě manželovi, rodině, přátelům a spolupracovníkům za podporu nejen při zpracování bakalářské práce, ale i během studia.

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

Motto:

Abys uspěl ve své kariéře nebo pracovním úsilí, musíš se osvobodit od všudypřítomného hlasu, který ti našeptává: „To nezvládnu.“ Zvládneš!

Deepak Chopra, M. D.

OBSAH

ÚVOD	5
I TEORETICKÁ ČÁST	6
1 LETISLATIVNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ	7
1.1 ÚČETNÍ SYSTÉMY	7
1.1.1 Anglosaský model.....	7
1.1.2 Kontinentální model.....	7
1.1.3 Jihoamerický model	8
1.1.4 Smíšený model.....	8
1.2 LEGISLATIVNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	8
1.2.1 Zákon o účetnictví.....	8
1.2.2 Vyhlášky ministerstva financí České republiky.....	9
1.2.3 České účetní standardy.....	9
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	12
2.1 VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC.....	13
2.2 FUNKCE VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	13
2.3 NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	14
2.4 ROZDĚLENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	15
2.5 NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI SESTAVOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	16
3 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	18
3.1.1 Odkaz na předpisy.....	18
3.1.2 Účel směrnice.....	18
3.2 CESTOVNÍ NÁHRADY	19
3.2.1 Odkaz na předpisy.....	19
3.2.2 Účel směrnice.....	19
3.3 OPRAVNÉ POLOŽKY	20
3.3.1 Odkaz na předpisy.....	20
3.3.2 Účel směrnice.....	20
3.3.3 Zákonné opravné položky	21
3.3.4 Účetní opravné položky	21
II PRAKTICKÁ ČÁST	22
4 PROFIL SPOLEČNOSTI CZECH SPORT AIRCRAFT A. S.	23
4.1 ZALOŽENÍ A CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	23
4.1.1 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců:.....	23
4.1.2 Předmět podnikání	24
4.1.3 Vývoj hospodaření	25
4.2 ROZSAH A ZPŮSOB VEDENÍ ÚČETNICTVÍ	27
4.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	28
5 ANALÝZA VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC VE SPOLEČNOSTI	30
5.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK, ODPISOVÝ PLÁN.....	30
5.1.1 Obsah směrnice dlouhodobý majetek, odpisový plán.....	31

5.1.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	31
5.1.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	31
5.1.1.3	Drobný hmotný majetek	32
5.1.1.4	Vyřazování dlouhodobého majetku	32
5.1.1.5	Odpisový plán dlouhodobého majetku	33
5.1.1.6	Daňové odepisování.....	33
5.1.1.7	Účetní odepisování	33
5.1.2	Analýza směrnice dlouhodobý majetek, odpisový plán.....	34
5.2	CESTOVNÍ NÁHRADY	36
5.2.1	Obsah směrnice Cestovní náhrady	36
5.2.1.1	Tuzemské pracovní cesty.....	36
5.2.1.2	Zahraníční pracovní cesty.....	37
5.2.2	Analýza směrnice cestovní náhrady.....	38
5.3	OPRAVNÉ POLOŽKY	39
5.3.1	Opravné položky daňově uznatelné	39
5.3.1.1	Pohledávky vzniklé do 31. 12. 2013.....	39
5.3.1.2	Pohledávky vzniklé po 1. 1. 2014.....	40
5.3.2	Opravné položky daňově neuznatelné	41
5.3.3	Analýza směrnice opravné položky	41
6	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST	42
6.1	DLOUHODOBÝ MAJETEK, ODPISOVÝ PLÁN.....	42
6.2	CESTOVNÍ NÁHRADY	43
6.3	OPRAVNÉ POLOŽKY	44
	ZÁVĚR	46
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	48
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	50
	SEZNAM OBRÁZKŮ	51
	SEZNAM TABULEK.....	52
	SEZNAM PŘÍLOH.....	53
	PŘÍLOHA P I:VZOR VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE CSA.....	54

ÚVOD

Úloha vnitropodnikových směrnic je především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací. Jednotný postup při řešení stejných operací je důležitý pro hodnocení daných skutečností v účetní jednotce jako celku.

Tvorba vnitropodnikových směrnic vyplývá z právních norem, a to především ze zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, Českých účetních standardů a jiných právních předpisů.

Vnitropodnikové směrnice plní úlohu vnitřních pravidel odpovídající platným legislativním normám, kterými se musí všichni pracovníci řídit. Lze říci, že zaměstnanci dodržují obsah právních předpisů zprostředkovaně seznámením se s nimi pomocí vnitřních předpisů. I když se v tomto směru zvyšuje administrativa, jde o administrativu, která směřuje k zavedení pořádku, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností zaměstnanců a odstraňuje mnoho nedorozumění.

Důvodem, proč mít dobře vytvořené směrnice je snadnější kontrola účetnictví pracovníky finančního úřadu nebo potřeby auditora. Praxe ukazuje, že pokud jsou při kontrole předloženy směrnice, probíhá kontrola rychleji a snadněji. Zvolený účetní postup je pak respektován, pokud neodporuje zákonným ustanovením, nevzbuzuje pochybnosti.

Cílem bakalářské práce je na základě podrobné analýzy stávajících vnitropodnikových účetních směrnic společnosti Czech Sport Aircraft, a.s. zpracovat doposud chybějící směrnice a provést porovnání stávajících směrnic se současnou platnou legislativou a zpracovat jejich aktualizaci.

Vytvořením nových vnitropodnikových směrnic a aktualizací stávajících vytvořit nástroj ke zkvalitnění vnitřního řízení společnosti. Zabezpečení průkaznosti a správnosti účetnictví a dodržování účetních a právních předpisů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LETISLATIVNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ

Regulace účetnictví probíhá v různých státech světa různým způsobem a v různém rozsahu, a to zejména v závislosti na tradicích, ekonomickém a legislativním prostředí dané země či způsobu jejího zapojení do širšího hospodářskopolitického seskupení apod. V zásadě se však tato regulace děje prostřednictvím státu nebo profesních obvykle účetních či podnikatelských svazů (Landa, 2006, s. 27).

1.1 Účetní systémy

Ve světě existuje velké množství účetních systémů, které se od sebe liší např. mírou regulace účetnictví, vztahem mezi účetnictvím a daněmi, vykazování daně ze zisku, okruhem uživatelů, zohledněním inflace, způsobem tvorby účetních pravidel.

Účetní systémy lze rozdělit do čtyř základních modelů.

1.1.1 Anglosaský model

Anglosaský model je založen na zvykovém právu, zažitě praxi, dlouhodobých tradicích všeobecně akceptovaných a dodržovaných veřejností a státem. Účetní informace jsou určeny hlavně pro investory a majitele akcií a dluhopisů. Účetnictví je samoregulováno prostřednictvím profesních organizací. Stát do legislativy týkající se účetnictví zasahuje jen v případě určitého konfliktu, jinak to nechává na profesních organizacích. Finanční účetnictví je oddělené od účetnictví pro daňové účely. (Kovanicová, 2005, s. 7). Tento model se uplatňuje v anglicky mluvících zemích zejména v USA, Velké Británii, Irsku, Nizozemsku, Kanadě, Austrálii, Singapur, Izrael. Obecně platí „co není zakázáno, je dovoleno“.

1.1.2 Kontinentální model

Pro kontinentální model je charakteristická regulace státem a tím daná menší pružnost, větší možnost „politizace“, větší podřízenost daňovým zákonům a obchodnímu právu. Účetní informace jsou určeny pro potřeby věřitelů, pro stát i pro banky. Tento model se používá v Evropě, zejména ve Francii, Itálii, Německu, Norsku, Švédsku mimo postkomunistické země. Dále v Japonsku a ve francouzsky mluvících afrických státech např. Alžírú. Obecně platí „co není dovoleno je zakázáno“.

1.1.3 Jihoamerický model

Jihoamerický model zohledňuje především vysoké inflační vlivy, potřeby státu a daňových orgánů. Používá se ve státech Latinské a Jižní Ameriky, např. Argentině, Brazílii a také dalších zemí jako Indie a Pakistan.

1.1.4 Smíšený model

Smíšený model se snahou pokrýt jak potřeby centrálně řízené ekonomiky, tak i tržní aktivity podniků a organizací. Tento model je využíván většinou v postkomunistických zemích, i když v řadě z nich je možné pozorovat tendence vedoucí k přechodu na model kontinentální (Ficbauer, 2012, s. 10).

1.2 Legislativní rámec účetnictví v České republice

Účetnictví v České republice je řízeno Ministerstvem financí České republiky prostřednictvím těchto právních norem:

1.2.1 Zákon o účetnictví

Základní legislativní normou je Zákon o účetnictví č. 563/2001 Sb., ve znění pozdějších novelizací, který zakotvuje řadu prvků tvořících základ moderního účetnictví v tržním prostředí (Kovanicová, 2008, s. 171). Zákon se vztahuje obecně na všechny právnické a fyzické osoby, které jsou podle tohoto zákona tzv. účetními jednotkami a které v důsledku toho povinně vedou podvojně účetnictví a k nim souhrnně zpracované České účetní standardy, které mají za úkol stanovit základní postupy účtování za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek.

Zákon o účetnictví má 7 částí:

- Obecná ustanovení
- Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
- Účetní závěrka
- Způsoby oceňování
- Inventarizace majetku a závazků
- Úschova účetních záznamů

- Ustanovení společná, přechodná a závěrečná

„Zákon o účetnictví stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.“ (Zákon o účetnictví, 1991, § 1)

1.2.2 Vyhlášky ministerstva financí České republiky

Prováděcím předpisem k zákonu o Účetnictví jsou Vyhlášky ministerstva financí České republiky.

Od 1. ledna 2014 jsou účinné novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví v souvislosti s rekodifikací soukromého práva – vyhlášky č. 500 až 504/2002, č. 383/2009 Sb. a č. 410/2009 Sb.

Vyhláška 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví je rozdělena do 6 částí:

1. část první – předmět úpravy a působnost
2. část druhá – účetní závěrka
3. část třetí – směrná účtová osnova
4. část čtvrtá – účetní metody
5. část pátá – konsolidovaná účetní závěrka
6. část šestá – ustanovení přechodná a závěrečná, účinnost

1.2.3 České účetní standardy

Další prováděcí předpis, které vydává MF ČR jsou České účetní standardy pro podnikatele, navazují na vyhlášku č. 500/2002 Sb. a upravují postupy a způsob účtování. Pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví jsou platné standardy č. 001 – 023 s výjimkou standardu č. 010, který byl zrušen.

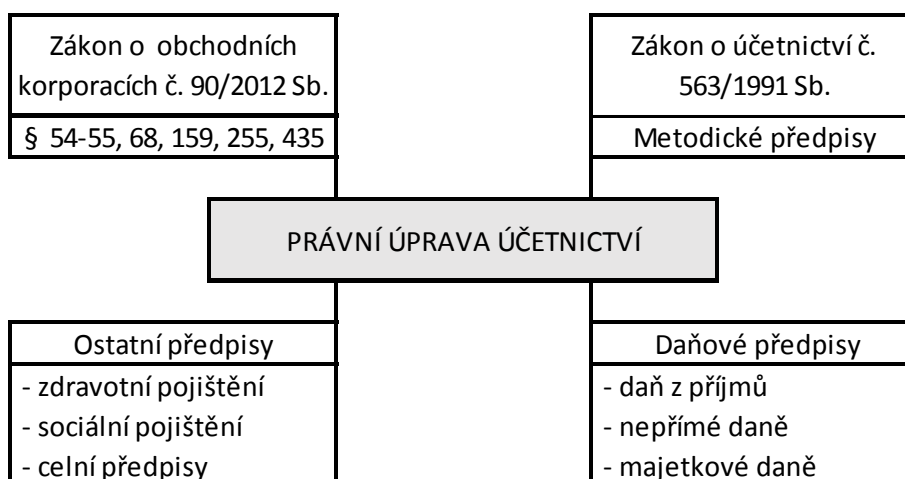
Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz účetnictví. Odchylku od standardů a její

důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví (Šteker, Otrusinová, 2013, s. 37).

Kromě regulace vnějšími předpisy vyhláší povinně každý podnik své vlastní (interní) předpisy, směrnice, opatření či příkazy pro vedení účetnictví, které jsou předpokladem pro jeho průkaznost (Sedláček, 2004, s. 8).

Od doby, kdy vstoupily v platnost České účetní standardy a v letech 2003 a 2004 byly provedeny významné změny v zákoně o účetnictví, je účetním jednotkám poskytnuta daleko větší volnost, než tomu bylo předtím. Tím více vystupuje do popředí nutnost vymezení jednotlivých postupů a skutečností právě interními účetními směrnicemi (Truhlářová, 2013).

Zákony přímo neukládají jejich tvorbu, ale z jednotlivých ustanovení lze dovodit, že se vydání směrnice pro příslušnou oblast předpokládá. Především se jedná o zákon o účetnictví, který byl novelizován zákonným senátním opatřením č. 344/2013 Sb. a vyhláškou o účetnictví č. 467/2013 Sb., jež reaguje na změny soukromého práva České republiky. Na vedení účetnictví mají vliv i další zákony, jedná se především o Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. a Občanský zákoník č. 89/2012 Sb., které od 1. 1. 2014 upravují v legislativě obchodní a občanské právo.



Obr. 1. Právní úprava účetnictví (Sedláček, 2004, s. 8, vlastní úprava)

Základní legislativní rámec a prameny, kterými se musí účetní jednotka řídit při tvorbě vnitropodnikových směrnic:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně,
- zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku,
- zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- České účetní standardy,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., novelizace vyhláškou 467/2013 Sb.,

Autor odborných publikací Ing. Vladimír Schiffer píše: „*Sestavení vnitropodnikových účetních směrnic slouží ke splnění povinností daných legislativou a přináší poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci. Je o to obtížnější, že tyto předpisy se netýkají pouze pracovníků v účetním oddělení, ale zahrnují činnost ve většině vnitropodnikových útvarů účetní jednotky. (Schiffer, 2010, s. 27).* František Louša konstatuje, že: „*pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána (Louša, 2008, s. 9).*“

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

Přestože řada povinností vyplývá přímo z právních norem, existuje široký okruh oblastí, které si každý podnik včetně účetnictví upravuje dle svého uvážení. Každé své rozhodnutí však musí být podloženo písemným dokumentem, který je jedním z hlavních předmětů zájmu případné kontroly (Schiffer, 2010, s. 27).

Vnitropodnikové směrnice lze charakterizovat jako stanovení pravidel, organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomocí v určité pracovní činnosti. Smyslem účetních směrnic je aplikovat zákonné předpisy na konkrétní podmínky v účetní jednotce. Měly by být součástí podnikové kultury, stát se aktivně využívaným nástrojem usnadňujícím orientaci v operativních činnostech, kterými se musí více či méně všichni zaměstnanci zabývat (Otrusinová, Šteker, 2007).

Není důležité, pod jakým názvem budou vnitropodnikové směrnice vydávány, mohou se nazývat příkaz vedoucího pracovníka, metodická směrnice, pokyn, oběžník, dopis či v jakékoli jiné formě. Podstatný je jejich obsah, tj. obvykle stanovení metodiky postupu a určení osob, které budou odpovídat za její dodržování (Louša, 2008, s. 8).

Každá účetní jednotka je povinna vytvořit vnitřní směrnice, na jejichž tvorbě by se mělo podílet více lidí. Účetní by měla vytvořit základ, ale dále by se na tvorbě směrnice měli podílet i další odborníci např. hlavní ekonom, výrobní technik, šéf výzkumného oddělení, majitel firmy. Pravidla a postupy, které budou ve vnitropodnikové směrnici obsaženy, jsou závazné pro všechny zaměstnance, přičemž nedodržení těchto pravidel a postupů může být hodnoceno jako hrubé porušení pracovních povinností. (Kovalíková, 2013, s. 6).

Vnitropodnikové směrnice je možné formulovat pouze jako odkaz na související právní předpis, je však lepší uvést obecně platná ustanovení konkrétně, pro usnadnění práce se směrnicemi. Účelem směrnice je působit jako zjednodušení pracovních postupů a ne jako strašák pracovníků, nutící je k samostudiu platných vyhlášek a zákonů. Podmínkou je pravidelná a důsledná aktualizace vnitropodnikových směrnic z důvodu poměrně častých legislativních změn (Otrusinová, Šteker, 2007).

2.1 Význam vnitropodnikových účetních směrnic

Vnitropodnikové účetní směrnice mají význam pro správný chod podniku. Chce-li podnik fungovat pružně a zároveň vyloučit nedorozumění je pro něj nezbytné mít zpracované vnitropodnikové směrnice.

Úloha vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech. Tím mají též pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tj. vnitropodnikové směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení podobných situací v různých účetních obdobích (Louša, 2008, s. 7).

V případě výměny účetních či ekonomických pracovníků, napomáhá existence vnitropodnikových směrnic k lepší orientaci a adaptabilitě nových pracovníků. To přináší i zvýšenou jistotu pro majitele i vedení samotné účetní jednotky, nedochází k nahodilému provádění činností či k nesprávnému rozhodnutí některého z pracovníků (Otrusínová, Šteker, 2007).

2.2 Funkce vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice sestavené v souladu s platnou legislativou mají následující funkce:

- směrnice jsou komunikačním nástrojem – jejich aplikace eliminuje nedorozumění, nejasnosti, kdo to jak myslel a proč to tak udělal, kdo je za co zodpovědný,
- směrnice standardizují postupy – když dva dělají totéž, není to totéž, proto je pro vedení velmi důležité dodržování stejných postupů v jednotlivých činnostech. To má neocenitelný přínos v přehlednosti, průhlednosti a zejména v zastupitelnosti jednoho pracovníka druhým, bez složitého sdělování hromady informací,
- směrnice pomáhají automatizovat postupy a dokáží zefektivnit práci tím, že dávají co nejjednodušší recept, jak vyřešit danou situaci,
- a v neposlední řadě mají směrnice funkci „obrannou“ – tj. v případě externího auditu (např. kontroly finančního úřadu) již samy o sobě hlásají a následně svou aplikací dokazují, že v této firmě vládne pořádek a mantinely jsou nastaveny dle zákonných požadavků (Truhlářová, 2013).

Dobře fungujícím systémem vnitropodnikových směrnic se můžeme vyhnout postihům ze strany státních a veřejných institucí a také tím můžeme zabránit eventuálním sporům v pracovněprávních vztazích (Sotona, 2006, s. 1).

2.3 Náležitosti vnitropodnikových směrnic

Je vhodné, pokud mají dokumenty jako jsou vnitropodnikové účetní směrnice jednotnou hlavičku či záhlaví. Takové údaje jsou důležité nejen z důvodu nezpochybnitelnosti, platnosti či data účinnosti, ale i kvůli identifikaci materiálu, který směrnice popisuje (Ostrusínová, Šteker, 2007).

Podobný názor zastává Truhlářová: *Měli bychom mít na paměti, že důležitější než forma je obsah. Nicméně žijeme v době, kdy začínáme být s rozvojem všudypřítomné dokonalé grafiky citliví na vnější vizuální podněty. Když se nám podaří kvalitní obsah s logickou strukturou zabalit do líbivého obalu, bude takovéto sdělení rozhodně příjemnější pro naše spolupracovníky a bude se jim s ním lépe pracovat* (Truhlářová, 2013).

Nově vydávané směrnice je vhodné číslovat vzestupně, s uvedením prvního platného účetního období. Ve větších podnicích bývá zavedena jednotná grafická úprava (Hruška, 2005, s. 5).

Struktura každé směrnice by z hlediska přehlednosti měla být stejná. Směrnice by tedy měla obsahovat, uvádí Truhlářová:

1. záhlaví

- hlavička s identifikačními údaji firmy – vyplývá z firemní kultury,
- název písemnosti a název příslušné směrnice – opět bychom měli být struční, ale přesní, pozor na krkolomné názvy,

hlavní text směrnice

- odkázat na příslušné předpisy,
- citovat stručně to, co by bylo zdržující hledat v zákonech,
- vymezit specifika firmy, uvést hodnotová omezení (doporučuji zvýraznit, aby v textu upoutalo pozornost),
- uvést, koho se daná směrnice týká, které směrnice ruší,

zápatí

- účinnost – zda na dobu neurčitou, do změny, nebo omezeně,
- datum a místo vydání – zakotví nás v čase a místě,
- schválení – kdo schválil směrnici (většinou statutární orgán),

- počet stran a číslo stránky – usnadní orientaci v delších směrnících.

Toto členění je pouze doporučením a vychází jednak z korespondenčních zvyklostí a jednak z formy, jakou jsou psány zákony (Truhlářová, 2013).

2.4 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Účetnictví se řídí více právními předpisy. Z některých předpisů však lze pouze zprostředkovaně odvodit vhodnost, či povinnost stanovit vnitropodnikové zásady a postupy. Vždy je třeba se řídit konkrétními podmínkami účetní jednotky (Sotona, 2005, s. 4).

Dle Kovalíkové, je možno dělit vnitropodnikové směrnice podle toho, zda existuje povinnost směrnicí vytvořit na:

- **Povinné**, které můžeme dále dělit podle toho, zda jejich tvorbu nařizují účetní předpisy nebo je jejich tvorba nařízena jinými právními předpisy např. zákoníkem práce, zákonem o rezervách.
- **Doporučené**, jejichž tvorba záleží na velikosti, struktuře a v neposlední řadě na předmětu činnosti konkrétní společnosti (Kovalíková, 2013, s. 35).

Shodný názor zastávají Karel Šteker a Milada Otrusinová: *Vnitřní účetní směrnice lze podle nutnosti jejich tvorby pomyslně rozčlenit do dvou skupin. Jednak jsou to směrnice, jejichž tvorba je stanovena nepřímo legislativou, a dále směrnice, jejichž vytvoření je vhodné z hlediska usnadnění organizace a fungování jednotlivých činností v účetní jednotce* (Šteker, Otrusinová, 2013, s. 39).

Autoři Karel Šteker a Milana Otrusinová vyjmenovávají tyto směrnice vyplývající nepřímo z legislativy:

- Systém zpracování účetnictví
- Účtový rozvrh
- Kompetence a podpisové vzory
- Dlouhodobý majetek, odpisový plán
- Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- Cizí měny a kurzové rozdíly
- Zásoby
- Oběh účetních dokladů

- Inventarizace
- Rezervy a opravné položky
- Archivace účetních dokladů
- Harmonogram účetní závěrky
- Inventarizace
- Pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad
- Pokladna
- Deriváty
- Odložená daň
- Konsolidační pravidla

Sotona a Schhiffer mezi povinné směrnice nezařazují tyto směrnice:

- Inventarizace
- Harmonogram účetní závěrky
- Pokladna
- Opravné položky, odpis pohledávek

Dle jejich názoru tyto směrnice především zabezpečují jednotný metodický postup a jejich vydání nevyplývá ze Zákona či jiných obecně závazných zákonů, případně jiných předpisů.

František Louša mezi doporučené směrnice mimo výše jmenované směrnice zařazuje i směrnici Dlouhodobý majetek. Tento názor zdůvodňuje: *Oblast dlouhodobého majetku je upravována vnitropodnikovou směrnicí často. Myslím si, že to není nutné, ovšem v žádném případě není na závadu, když i tato oblast bude upravena* (Louša, 2008, s. 98).

2.5 Nejčastější chyby při sestavování vnitropodnikových směrnic

Nejvýraznějším problémem, se kterým se účetní jednotky v praxi potýkají, je často neexistence aktuálních vnitropodnikových účetních směrnic (Otrusínová, Šteker, 2007).

Zásadním nešvarem a často i důvodem pro vznik následných problémů je vytvoření směrnic narychlo ze vzorů stažených z internetu, často bez vazby na skutečné podmínky, někdy i s úsměvným výsledkem (například, pokud strojírenská firma řeší postupy při odpisu základního stáda). Tyto narychlo vytvořené směrnice mohou způsobit škodu tím, že ukládají postupy, které jsou v rozporu s praxí a často i v rozporu s platnou legislativou. Směrnice je nutno průběžně aktualizovat s tím, že překonané směrnice se nesmějí likvidovat,

ale firma je povinná je ukládat k ostatním archiváliím firmy na místo, které zaručí jejich trvalou kvalitu pro práci s nimi, nebo pro kontrolu (Novotný, 2010).

Hula k této problematice uvádí: *„Dle mých praktických zkušeností mívají vnitropodnikové směrnice účetních jednotek především tyto dva podstatné nedostatky: nekompletnost a neaktuálnost. V této souvislosti je proto vhodné na tomto místě textu, abych upozornil na aspekty s tímto související. Jedním ze základních principů účetnictví je jeho průkaznost, úplnost a správnost. Pro prokázání těchto parametrů by tedy měla, jak už jsem výše uvedl, společnost písemně shrnout pravidla, která si pro účetnictví stanovila právě do vnitropodnikových směrnic. Na základě nich pak může jak auditorovi, tak správci dane prokázat, že účetnictví a účetní závěrka je v souladu s platnými právními předpisy, věrně zobrazuje skutečnost a může tak případně vyvrátit pochybnosti u posouzení výše aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Jejich nekvalitní vypracování resp. Nevypracování pak přináší problémy nejen v komunikaci s externími subjekty, tvorbě účetní závěrky, ale například i při výměně personálního obsazení účetního resp. finančního oddělení společnosti (Hula, 2009).*

3 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

Jelikož téma vnitropodnikových směrnic je velmi rozsáhlé a nebylo by možné v této práci obsáhnout zdaleka všechny vnitropodnikové předpisy, zaměřila jsem se jen na vybrané směrnice, které budu v praktické části podrobně zpracovávat.

3.1.1 Odkaz na předpisy

- § 4 odst. 11 Sb. zákona o účetnictví
- § 26 zákona č. 58681992 Sb., o daních z příjmu
- § 7 a 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 013 pro podnikatele

3.1.2 Účel směrnice

Zajistit řádné hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem, zahrnující jeho včasné přejímání a předávání do používání, udržování, ochranu a vyřazování, jakož i jeho opatřování inventárními čísly a vymezení drobného dlouhodobého majetku. Vymezit technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a jeho opravy.

Zabezpečit řádné účtování a dokumentaci účetních zápisů týkajících se pořizování a vyřazování dlouhodobého hmotného majetku, jakož i jeho sledování na inventárních kartách v analytické, podrozvahové a operativní evidenci a vyhlásit či stanovit vzory příslušných účetních záznamů (protokoly o zařazování dlouhodobého hmotného majetku doužívání (Schiffer, 2010, s. 28).

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož základě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Je vhodné do jednoho odpisového plánu zařadit jak účetní, tak daňové odpisování (Otrusínová, Šteker 2007).

Odpisový plán dle Zákona slouží jako podklad pro vyčíslení opravek. Zákon neurčuje žádné další základní pravidlo, dle kterého se v účetnictví odpisuje, než ustanovení o odpisování v průběhu používání toho kterého majetku a výše uvedené vyjádření trvalého snížení hodnoty, ale stanoví, že způsob odpisování musí být v souladu s účetními metodami (Louša, 2008, s. 32).

Ke tvorbě odpisového plánu Sotona uvádí: *Odpisování se netýká majetku, u něhož to předpisy nedovolují (pozemky, umělecká díla apod.). Ostatní majetek účetní jednotka odpisuje od okamžiku jeho zařazení do používání, a to dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek na základě protokolu o převodu dlouhodobého majetku do používání. Výjimku v odpisování může tvořit pouze majetek dlouhodobě zakonzervovaný, jehož využití je protokolárně odloženo na budoucí období* (Sotona, 2006, s. 78-79).

- Daňové odpisování

Zařazení a doba odpisování jednotlivých skupin dlouhodobého majetku pro účely daňového odpisování jsou dány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- Účetní odpisování

Životnost jednotlivých skupin dlouhodobého majetku pro účely účetního odpisování se stanovují následujícím způsobem. Pro určené skupiny předmětů dlouhodobého majetku (výrobní stroje, dopravní technika apod.) podle plánované životnosti příslušného předmětu dlouhodobého majetku definované celkovou dobou provozu nebo celkovým plánovaným výkonem za dobu životnosti. Přitom u pracovních strojů a zařízení, přístrojů a dopravních prostředků bude přihlédnuto ke stupni jejich využití a rychlosti opotřebení. U vybraných strojů a dopravních prostředků budou uplatňovány výkonové odpisy, stanovené podílem vstupní ceny a plánovaným počtem kalkulačních jednic výkonu dosažených za životnost majetku (Sotona, 2005, s. 79).

3.2 Cestovní náhrady

3.2.1 Odkaz na předpisy

- § 151-190 zákona č. 262/2006, zákoník práce

I když vnitřní směrnice o cestovních náhradách nevychází či nenavazuje na účetní předpisy, ale vychází ze zákoníku práce, lze je pro její úzký vztah k účetní problematice přiřadit mezi účetní předpisy (Schiffer, 2010, s. 29).

3.2.2 Účel směrnice

Účelem směrnice je upřesnit a stanovit vše co není v zákoně přesně stanovené, rozvést a pevně stanovit zásady:

- Pro poskytování náhrad – tuzemsko (včetně např. náhrad na používání silničních motorových vozidel při pracovních cestách),
- Pro poskytování náhrad – zahraničí (včetně kapesného)
- Vyúčtování pracovních cest

Vzhledem ke každoroční aktualizaci vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí o sazbách cestovních náhrad a výši ceny pohonných hmot je třeba též i interní směrnici každoročně aktualizovat a přizpůsobit nově platným sazbám cestovních náhrad a výši průměrné ceny pohonných hmot pro nadcházející rok (Schiffer, 2010, s. 30).

3.3 Opravné položky

3.3.1 Odkaz na předpisy

- § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- ČÚS č. 007 a 019 pro podnikatele
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu z příjmů

3.3.2 Účel směrnice

Účelem této směrnice je zajištění správného vytvoření a rozpuštění opravných položek, jejich zachycení v účetnictví a dále zajištění správného postupu při odpisování pohledávek, které zanikly, jsou nevymahatelné či by jejich vymožení bylo spojeno s vyššími náklady, než by byl finanční prospěch z tohoto vymožení (Sotona, 2005, s. 107).

Účetní závěrka bude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky pouze tehdy, bude-li obsah jejich položek odpovídat skutečnému stavu. Tohoto může účetní jednotka dosáhnout pouze v případě, že bude tvořit opravné položky při každém snížení hodnoty majetku přechodného charakteru. Rozeznáváme dva druhy opravných položek – zákonné a účetní (Otrusínová, Šteker, 2007).

U některých účetních jednotek přetrvává názor, že tvorba opravných položek je věcí dobrovolnou. Tak tomu ale není. Dobrovolná tvorba opravných položek je pouze při jejich uplatňování do daňového základu. V účetnictví, které má za úkol podávat věrný obraz o skutečnostech, které jsou jeho předmětem, je jejich tvorba povinností (Louša, 2008, s. 85).

3.3.3 Zákonné opravné položky

Tyto opravné položky se stávají součástí základu pro výpočet daně z příjmů. Rozlišujeme:

- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám (§ 8a zákona o rezervách),
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách),
- opravné položky k tzv. méně významným pohledávkám (§ 8c zákona o rezervách).

3.3.4 Účetní opravné položky

Tyto opravné položky se nezapočítávají do základu pro výpočet daně z příjmů. Rozlišujeme:

- Opravné položky k dlouhodobému majetku
- Opravné položky k zásobám,
- Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku,
- Opravné položky k pohledávkám (nesplňují požadavky daňových předpisů).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PROFIL SPOLEČNOSTI CZECH SPORT AIRCRAFT A. S.

Informace o společnosti jsem čerpala z firemních zdrojů a z přílohy k roční závěrce 2012, která je dostupná na stránkách obchodního rejstříku a i z webových stránek společnosti www.czechsportaircraft.com.

4.1 Založení a charakteristika společnosti

Czech Sport Aircraft a.s. byla založena *zakladatelskou listinou jako akciová společnost* dne 30. 1. 2008 a vznikla zapsáním do obchodního rejstříku soudu v Praze dne 30. 1. 2008. Předmětem podnikání společnosti je *Výroba, prodej, servis a vývoj letadel*.



Obr. 2. Logo společnosti CSA (CSA, 2012)

Sídlo společnosti je v *Kunovicích, Na Záhonech ev. č. 212, PSČ 686 04*

Společnost má základní kapitál ve výši 150 000 tis. Kč.

Jediným akcionářem CSA je společnost Assets Management, a.s. – 100% podíl.

4.1.1 Vývoj průměrného počtu zaměstnanců:

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Rok	2009	2010	2011	2012
Počet zaměstnanců	140	201	218	148

V roce 2010 se stav zaměstnanců zvýšil o 61. V tomto roce dochází k rozvinutí spolupráce s americkou obchodní společností Piper Aircraft, je předpoklad výroby 10-15 letadel

měsíčně. V roce 2011 dochází k nečekanému ukončení spolupráce s výše uvedenou obchodní společností, a pouze dobíhají jen nasmlouvané a rozpracované zakázky. Přes veškerou snahu se nedaří nahradit výpadek v odbytu letadel. V této situaci společnost neprodlužuje pracovní smlouvy na dobu určitou některými zaměstnanci a v závěru roku dochází k mírnému snížení stavu pracovníků. V roce 2012 pokračuje negativní vývoj a společnost výrazně snižuje stav pracovníků, především dělnických profesí.

4.1.2 Předmět podnikání

Základním předmětem podnikání společnosti je výroba, prodej, servis a vývoj letadel. Obchodní činnost firmy je orientována především na export do zahraničí a to do Spojených států amerických a států Evropské Unie. Při výrobě letadel aplikuje nejmodernější technologie využívané u velkých dopravních letadel a dosahuje lepších parametrů, v oblasti snižování hmotnosti, aerodynamického odporu, zvyšování vztlaku a rychlosti.

Pro náročné americké zákazníky CSA vyrábí letouny v provedení pro noční létání, které musí splňovat přísné požadavky na navigační systémy.

Díky svým výborným letovým vlastnostem je vhodný pro použití v leteckých školách po celém světě. Zástavbou vlečného zařízení a výkonnějším motorem se stává jedinečným pro použití ve sportovním létání a také pro komerční lety, je ideálním pro využití v aeroklubech.



Obr. 3. Letoun Sportcruiser s pracovníky CSA (CSA, 2011)

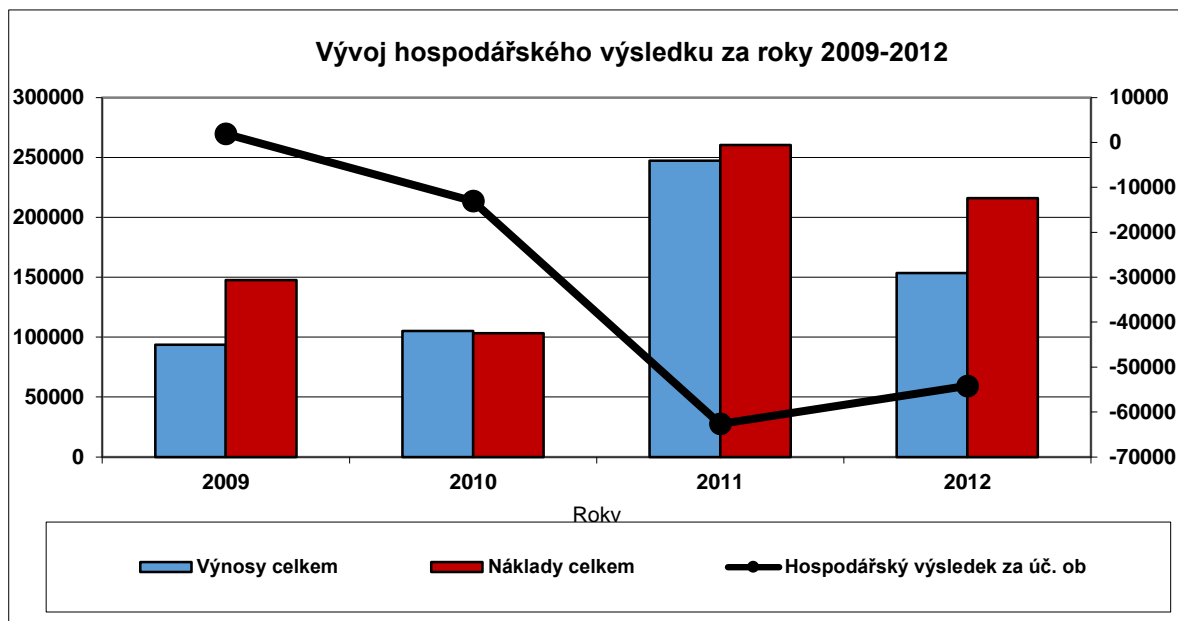
Firma v roce 2011 získala certifikace pro vývojovou a výrobní činnost. Tyto certifikace vydané Evropským úřadem pro letectví jsou důležitým krokem pro získání typových certifikátů na výrobky CSA. S typově certifikovanými letouny se naskytá možnost rozšířit prodejní aktivity především na evropském trhu. Zároveň to usnadní i průnik na další zajímavé světové trhy jako je např. Rusko, Čína, jižní Amerika.

4.1.3 Vývoj hospodaření

Společnost Czech Sport Aircraft a.s. v současné době prochází krizí. Společnost v roce 2011 ukončila spolupráci s výhradním distributorem v USA a z tohoto důvodu není plně využita její kapacita. V roce 2010 byl předpoklad výroby 10-15 letadel. Její hlavní úkol je zlepšit marketing a rozšířit území, na kterém působí letouny její výroby. Hospodářský výsledek je velmi negativní, což je způsobeno nízkým objemem výroby.

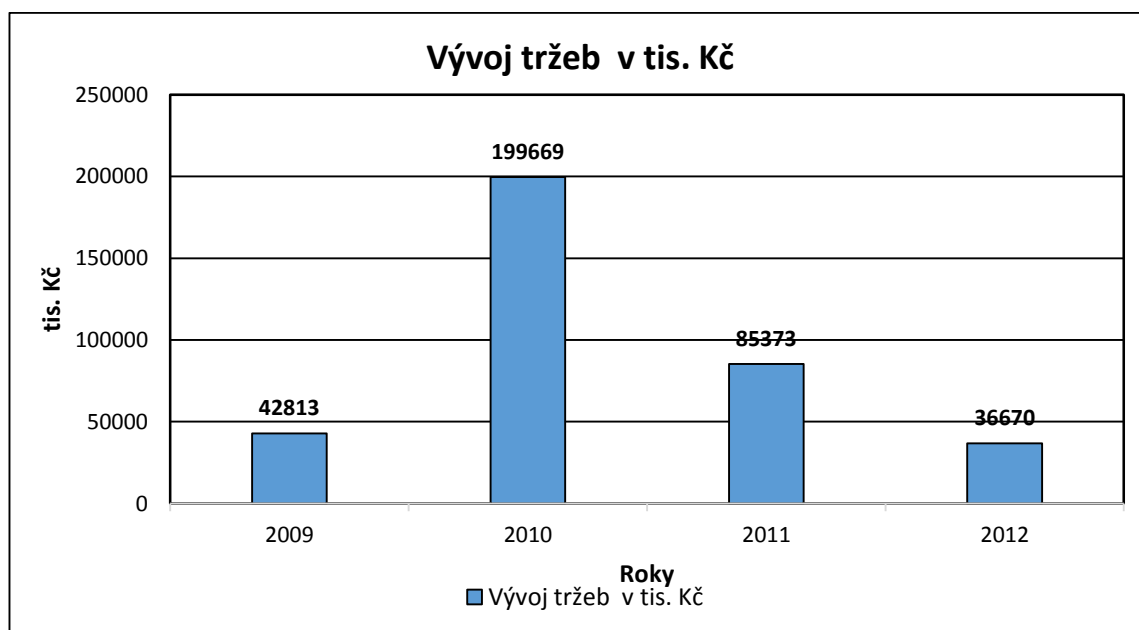
Tab. 2. Vývoj nákladů a výnosů za roky 2009-2012 (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Provozní výnosy	102 459	228 400	139 388	50 256
Provozní náklady	92 091	219 809	163 535	143 693
Provozní HV	10 368	8 591	-24 147	-93 437
Finanční výnosy	2 660	16 177	12 400	13 482
Finanční náklady	7 452	26 698	36 924	29 510
Finanční HV	-4 792	-10 521	-24 524	-16 028
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 180	87	-9 036	-5 140
HV za běžnou činnost	4 396	-2 017	-39 634	-104 325
Mimořádné výnosy	0	0	0	0
Mimořádné náklady	0	0	0	0
Daň z příjmu za mimořádnou činnost	0	0	0	0
Mimořádný HV	0	0	0	0
Výnosy celkem	105 119	244 577	151 788	63 738
Náklady celkem	100 723	246 594	191 423	168 063
Hospodářský výsledek za účetní období	4 396	-2 017	-39 635	-104 325
Hospodářský výsledek před zdaněním	5 576	-1 930	-48 670	-109 465



Obr. 4. Vývoj hospodářského výsledku za roky 2009-2012 (vlastní zpracování)

Z níže uvedeného grafu je patrný propad tržeb v roce 2011 o více než 57 %. Tento propad je způsoben neočekávaným ukončením smlouvy o prodeji výhradním letounů pod obchodní značkou Piper společností Piper Inc. Tento trend se nepodařilo zastavit a propad tržeb pokračoval i v roce 2012.



Obr. 5. Vývoj hospodářského výsledku za roky 2009-2012 (vlastní zpracování)

Czech Sport Aircraft a.s. je bezesporu podnik s pevnou základnou a zároveň s moderním myšlením. Aplikuje všechny nové poznatky v leteckém průmyslu do praxe a tím vytváří předpoklady pro dlouhodobý vývoj firmy nových projektů. Pro nastartování ozdravného procesu ve společnosti je v první řadě nutné dobudování dealerské sítě, až čtyřnásobné zvýšení prodeje roku 2010 tzn. na 75 letadel za rok.

Jedním z důležitých nástrojů zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky jsou i vnitropodnikové účetní směrnice, které umožní průhlednější vnitřní a vnější kontroly. Důsledné plánování nákladů a následně vyhodnocování po jednotlivých úsecích s osobní odpovědností vedoucích pracovníků.

4.2 Rozsah a způsob vedení účetnictví

Účetnictví společnosti je vedeno a účetní závěrka byla sestavena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění.

Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách.

Účetní operace v cizích měnách prováděné během roku jsou účtovány pevným kurzem, který je aktualizován pravidelně k prvnímu dni v měsíci dle kurzu České národní banky.

Společnost je povinna mít auditorem ověřenou řádnou účetní závěrku a výroční zprávu.

Vedení účetnictví si firma zajišťuje sama, nevyužívá služeb outsourcingu.

Účetnictví je vedeno v podnikovém informačním systému QI. Tento informační systém je od tuzemské firmy DC Concept, v České republice jej využívá více než 600 firem. Je složen z jednotlivých modulů - finanční účetnictví, mzda a personalistika, nákup a prodej, řízení výroby, sklady. Všechny moduly jsou navzájem propojené, a fungují i samostatně.

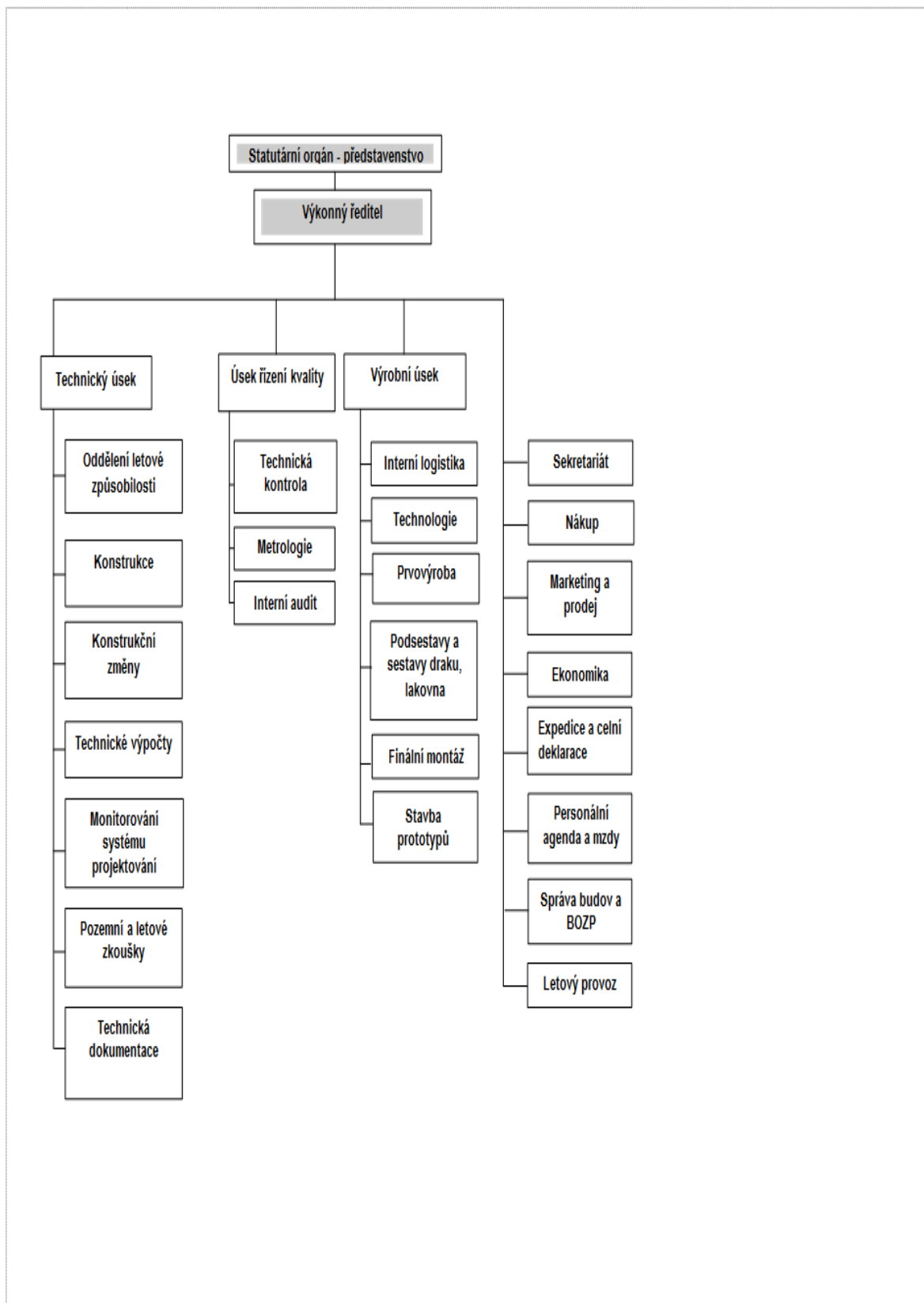
Firma Czech Sport Aircraft a.s. má základní hodnocení rizik ekologické újmy zpracované dle Zákona 167/2008Sb., o předcházení ekologické újmy a její nápravě a dle Nařízení vlády č.295/2011 Sb., o způsobu hodnocení rizik ekologické újmy a bližších podmínkách finančního zajištění pro provozování činnosti uvedené v příloze č. 1. k zákonu.

Firma plní legislativní požadavky a snaží se minimalizovat negativní vliv na životní prostředí.

4.3 Organizační struktura

Společnost má sídlo a stálý provoz na adrese Kunovice, Na Záhonech ev. č. 212, PSČ 68604. Jelikož se jedná o akciovou společnost, statutárním orgánem je představenstvo. Společnost zastupuje výkonný ředitel.

Organizační struktura společnosti a její fungování vyplývá ze specifík a potřeb tohoto typu letecké výroby. Tato organizační struktura navíc tvoří součást schváleného dokumentu CSA, a.s. pro certifikovanou výrobu leteckých produktů určených pro evropský trh. Nejen výroba, ale i samotný systém řízení vývoje a jakosti podléhá přísným předpisům, vyplývajícím s mezinárodních standardů certifikovaných výrobců letecké techniky. Každá změna, kterou by společnost měla v úmyslu vstoupit do této struktury, by musela podléhat změnovému a schvalovacímu řízení u příslušného certifikačního úřadu.



Obr. 6. Organizační struktura CSA (CSA, 2012)

5 ANALÝZA VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC VE SPOLEČNOSTI

Povinností každé účetní jednotky je účetní směrnice pravidelně kontrolovat a aktualizovat v rámci legislativních změn. Cílem mé bakalářské práce je analyzovat a na základě zjištění analýzy navrhnout aktualizaci stávajících směrnic.

Společnost CSA je držitelem dvou certifikátů ISO. V rámci splnění požadavků pro jejich získání bylo nutné vytvořit kvalitní systém označování a evidence veškerých firemních písemností a také vnitřní firemní předpisy. Zde musím konstatovat, že tyto směrnice byly tvořeny na základě specifických požadavků certifikace, které jsou odlišné od požadavků na vnitřní účetní směrnice. Tyto směrnice jsou zpracovány pro různé oblasti podnikatelské činnosti (řízení jakosti a kvality, interní audit, marketing, bezpečnost práce, řešení reklamací apod.). Společnost, i přes svou velikost a rozsah činnosti nemá vypracovány všechny vnitropodnikové účetní směrnice. A ty které byly zpracovány, zůstávají neaktualizovány. Tímto firma ztrácí důležitý nástroj pro vnitřní řízení firmy a také riskuje porušování právních předpisů.

Všechny směrnice mají jednotné záhlaví, které obsahuje název společnosti, název dokumentu a číslo směrnice a další náležitosti, které jsou uvedeny v teoretické části Náležitosti účetní směrnice (Příloha č. 1).

Při analýze stávajících vnitropodnikových účetních směrnic společnosti se zaměřím jen na tyto níže vyjmenované:

- Dlouhodobý majetek, odpisový plán
- Cestovní náhrady
- Opravné položky

Každá směrnice je analyzována zvlášť v samostatné podkapitole, kde je uveden pouze obsah současného znění příslušné směrnice a poté její analýza. Z obsahu současné směrnice je uvedeno pouze její znění, viz v teoretické části vlastní text směrnice.

5.1 Dlouhodobý majetek, odpisový plán

Směrnice definuje co je dlouhodobý majetek, určuje způsoby jeho oceňování, evidenci a způsoby vyřazení dlouhodobého majetku.

Odpisový plán stanovuje dobu životnosti a metodu výpočtu účetních odpisů. Tento plán vytváří účetní systém QI na základě vložených dat na kartách dlouhodobého majetku.

5.1.1 Obsah směrnice dlouhodobý majetek, odpisový plán

5.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 40 tis. Kč v jednotlivém případě.

Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávky a zaúčtovanou ztrátu ze snížení hodnoty.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností zahrnuje přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku přesahuje období jednoho účetního období.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek nabytý darováním, dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci (účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek), dlouhodobý majetek nově zjištěný v účetnictví (účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek) a vklad dlouhodobého hmotného majetku. Reprodukční cena nebyla použita.

Technické zhodnocení, pokud převýšilo u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 tis. Kč, zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého hmotného majetku.

Zisky či ztráty z prodeje nebo vyřazení majetku jsou určeny jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a účetní zůstatkovou hodnotou majetku k datu prodeje a jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty.

5.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je v případě zřizovacích výdajů vyšší než 60 tis. Kč a v ostatních případech vyšší než 60 tis. Kč v jednotlivém případě.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí, kromě jiného, nehmotné výsledky vývoje s dobou použitelnosti delší než jeden rok, tyto se aktivují pouze v případě využití pro opakovaný prodej. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, SW a ocenitelná práva vytvořená vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivují. Oceňuje se vlastními náklady, nebo reprodukční pořizovací cenou, je-li nižší.

Nakoupený dlouhodobý nehmotný majetek je oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávky a zaúčtovanou ztrátu ze snížení hodnoty.

Výdaje související s výzkumem jsou účtovány do nákladů v roce, kdy vznikají.

Technické zhodnocení, pokud převýšilo u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 60 tis. Kč a zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého nehmotného majetku.

5.1.1.3 Drobný hmotný majetek

Hmotný majetek účtovaný přímo do nákladů je v pořizovací ceně nižší než 10 tis. Kč. Tento majetek představuje drobný hmotný majetek, což jsou ostatní movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce dlouhodobého majetku – účtuje se o nich jako o zásobách přímo jednorázově do nákladů.

5.1.1.4 Vyřazování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje z důvodů:

- Fyzické likvidace
- Prodeje
- Darování
- V důsledku škody nebo manka, zcizení

Vyřazení po uplynutí plánované doby životnosti bude provedeno na základě posouzení pracovníka, který má k tomuto posouzení právo. Vyřazení před uplynutím doby životnosti řeší příslušný vedoucí pracovník individuálně.

Při zjištění, že předčasné zničení majetku bylo zaviněno pracovníkem, bude rozhodnuto škodní komisí o případné náhradě ze strany pracovníka.

Dlouhodobý drobný hmotný majetek se vyřazuje průběžně, a to na základě schválení komise, jejíž složení určí statutární orgán společnosti. Majetek určený k vyřazení bude předložen komisi pracovníkem, který navrhuje jeho vyřazení.

Komise musí brát v úvahu při vyřazovacím řízení, popřípadě při určování výše náhrady ceny, životnost věci, její frekvenci používání, vstupní cenu a dobu používání.

Výsledkem činnosti komise bude vyřazovací protokol, ve kterém je uvedeno:

- číslo vyřazovacího protokolu
- číslo vyřazovaného majetku

- název majetku
- rok pořízení
- odpovědná osoba
- místo užívání
- případná výše finanční účasti pracovníka na úhradě ceny

Pracovník odpovědný za vedení evidence majetku uvede u vyřazovaného majetku číslo vyřazovacího protokolu, kterým bylo povoleno majetek vyřadit. Při zařazování předmětů dlouhodobého majetku (odpisovaných) do evidence během účetního období budou první účetní odpisy vyčíslovány ve vazbě na počet měsíců využívání tak, že odpisy budou vypočteny až za měsíc následující po měsíci zařazení. Převzetí předmětu dlouhodobého majetku do užívání na příslušném útvaru potvrzuje pověřený vedoucí pracovník účetní jednotky na evidenční kartě a na protokolu o zařazení.

5.1.1.5 Odpisový plán dlouhodobého majetku

Pro účely výpočtu účetních odpisů je použita lineární metoda v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní odpisy dlouhodobého majetku rozdílně od daňových odpisů.

5.1.1.6 Daňové odepisování

Pro účely výpočtu daňových odpisů je použita lineární metoda. Daňové odpisy budou vyčíslovány na konci zdaňovacího období. Evidence daňových odpisů bude zajištěna neúčetně záznamem na evidenčních kartách dlouhodobého majetku. Po výpočtu daňových odpisů bude stanovena daňová zůstatková cena u každého předmětu dlouhodobého majetku. V případě jeho vyřazení během daného zdaňovacího období daňově neuznatelným způsobem bude tato daňová zůstatková cena porovnána s hodnotou přijatých náhrad či prodejní cenou. Toto porovnání bude evidováno na evidenčních kartách dlouhodobého majetku.

5.1.1.7 Účetní odepisování

Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku, s výjimkou pozemků a nedokončených investic, je odpisována lineární metodou následujícím způsobem:

Tab. 3. Způsob odpisování hmotného majetku (CSA, 2013)

	Metoda odpisování (lineární, zrychlená, výkonová)	Počet let / %
Budovy	lineární	13,33%
Výrobní stroje	lineární	75,29%
Počítačové systémy	lineární	91,28%
Dopravní prostředky	lineární	71,46%
Inventář	lineární	90,98%
Ostatní	lineární	90,16%

Daňové odpisy drobného dlouhodobého majetku jsou shodné s odpisy účetními.

Dlouhodobý nehmotný majetek je odpisován lineárně. Účetní a daňové odpisy jsou shodné. U majetku, ke kterému máme právo užívání **na dobu určitou**, se stanoví roční odpis jako podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou (např. certifikace letounu).

Tab. 4. Způsob odepisování nehmotného majetku (CSA, 2013)

	Metoda odpisování (lineární, zrychlená, výkonová)	Počet let / %
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	lineární	-
Software	lineární	100,00%
Ocenitelná práva	lineární	-
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	lineární	42,00%

Účetní odpisy jednotlivého dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou stanoveny na základě individuálně stanovené doby životnosti, používání a úplného opotřebení.

V roce pořízení se začíná odepisovat dlouhodobý hmotný majetek od následujícího měsíce po měsíci uvedení dlouhodobého majetku do používání. Odpisy se účtují do nákladů měsíčně. Hodnota měsíčního odpisu je stanovena ve výši jedné dvanáctiny vypočtené částky ročního odpisu při zaokrouhlení na celou korunu nahoru.

5.1.2 Analýza směrnice dlouhodobý majetek, odpisový plán

Směrnice vymezuje zacházení s dlouhodobým majetkem. Ve směrnici jsou používány důležité pojmy, některé jsou však uvedeny bez bližšího vysvětlení nebo alespoň odkazu na příslušnou právní normu. Zejména „technické zhodnocení“ hmotného a nehmotného majetku,

považují za důležité vysvětlit a zpracovat změny v účetním vymezení technického zhodnocení od roku 2014 (ruší se tak provázanost účetnictví se zákonem o daních z příjmů, který i nadále zachovává hodnotovou hranici pro technické zhodnocení 40 tis. Kč).

Také by neměla chybět informace o tom, co se za technické zhodnocení nepovažuje a jakým způsobem se o něm účtuje v případě, že jeho ocenění nepřesahuje částku stanovenou zákonem o daních z příjmů.

Drobným hmotným majetkem je majetek s pořizovací cenou v rozmezí 10 tis. Kč až 40 tis. Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok (např. tiskárny, notebooky, nábytek apod.). Tento majetek se časově rozlišuje na 2 roky. Pořízení nového majetku je zaúčtováno na účet 022 a jeho následné odpisování do daňově uznatelných nákladů po dobu 2 let. Takto účtovaný majetek je pak veden v majetkové evidenci stejně jako dlouhodobý majetek. Zde by bylo vhodné zvážit, zda hranice 10 tis. Kč není příliš nízká a zvýšit ji na 20 tis. Kč.

Drobný hmotný majetek se vstupní cenou do 10 tis. Kč včetně se zaúčtuje při pořízení na účet 501, Odpis je proveden jednorázově, evidence majetku je na podrozvahové evidenci.

Výpočet účetních odpisů slouží podniku k zachycení faktické trvalé opotřebovanosti majetku, a proto si může účetní jednotka až na výjimky stanovit vyšší odpisových sazeb sama podle vlastního uvážení. Ve společnosti je při zařazení majetku nastavená doba odpisování, účetní i daňová ve stejné výši. V tabulce č. 4 a 5 vidíme, výrobní prostředky jsou odepsány více než ze 75 %, počítačové systémy z 91 % a dopravní prostředky ze 71 %, software na 100%. Společnost má za poslední 3 roky ztrátu, která je způsobena výpadkem ve výrobě, přičemž jsou účtovány účetní odpisy ve stejné výši, i když využití výrobních prostředků je podstatně nižší. Je otázka, zda by nebylo účelné přehodnotit dobu odpisování jednotlivých majetků na delší časový úsek. Při určování doby použitelnosti movitých věcí, nelze najít oporu v zákoně, většinou se stanovuje na základě zkušeností, případně na základě informací od dodavatele. Tento krok by snížil účetní ztrátu společnosti.

V případě daňových odpisů hmotného majetku jsou závazně stanoveny sazby a odpisové skupiny, kam musí poplatník jednotlivý majetek zatřídit. Jedním z nejvýznamnějších rozdílů účetních a daňových odpisů je to, že zatímco účetní jednotka je povinna vést evidenci účetních odpisů, tvorba a uplatnění daňových odpisů je právem. Poplatník může, ale i nemusí využít tvorby daňových odpisů.

Z výše uvedené analýzy odpisování vlivem rozdílných účetních a daňových odpisů vzniknou rozdíly ve velikosti účetní a daňové zůstatkové ceny, vzniklé rozdíly vedou k výpočtu odložené daně.

5.2 Cestovní náhrady

Směrnice je vypracována v souladu se zákonem č.262/2006 Sb., zákoníku práce a upravuje poskytování cestovních náhrad zaměstnancům.

Pracovní cestou se rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty.

5.2.1 Obsah směrnice Cestovní náhrady

5.2.1.1 Tuzemské pracovní cesty

Tuzemské stravné

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163/1 zákoníku práce ve spodní sazbě příslušného rozpětí:

- 67 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin
- 102 Kč trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin
- 160 Kč trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Náhrada jízdních výdajů při použití určeného hromadného dopravního prostředku

Náhradu jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku poskytne zaměstnavatel v prokázané výši. Předložení elektronické jízdenky se též považuje za prokázaný jízdní výdaj.

Náhrada jízdních výdajů při použití soukromého vozidla

Za použití soukromého vozidla pro služební účely (na žádost zaměstnavatele) přísluší zaměstnanci základní náhrada za každý 1 km jízdy a náhrada za spotřebované pohonné hmoty. Cílem základní náhrady je kompenzovat opotřebení vozidla.

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty je odvozena z technických parametrů vozidla (průměrný údaj o spotřebě podle technického průkazu) a ceny pohonné hmoty prokázané dokla-

dem nebo v případě více dokladů aritmetickým průměrem. V případě, že nedojde k prokázání skutečné ceny pohonných hmot, využije se následujícího výpočtu průměrné výše náhrady:

- U benzínu 95 oktanů: 35,70 Kč/l
- U benzínu 98 oktanů: 37,90 Kč/l
- U motorové nafty: 36,00 Kč/l

Základní náhrada za 1 km jízdy pro rok 2014 u osobních vozidel činí 3,70 Kč.

Náhrada výdajů za ubytování

Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci náhradu výdajů za ubytování, které vynaložil v souladu s podmínkami pracovní cesty, a to do výše, kterou zaměstnavateli prokáže.

5.2.1.2 Zahraniční pracovní cesty

Zahraniční stravné

Stravné na zahraniční cestě se poskytuje v souladu s § 170 zákoníku práce zásadně v cizí měně. Výše stravného se vypočítá podle základní sazby, a to stanovené pro stát, ve kterém zaměstnanec stráví v kalendářním dni nejvíce času.

Na žádost zaměstnance může zaměstnavatel vyplatit stravné v českých korunách, pro přepočítání použije směnný kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou.

- základní sazby, jestliže doba strávená mimo území České republiky trvá v kalendářním dni déle než 18 hodin.
- 2/3 základní sazby, pokud tato doba trvá déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin.
- 1/3 základní sazby zahraničního stravného, jestliže doba strávená mimo území ČR je 12 hodin a méně, avšak alespoň 1 hodinu. Zahraniční stravné se neposkytuje, pokud doba strávená mimo území ČR činí méně než 1 hodinu.

Nárok na zahraniční stravné se počítá od okamžiku přechodu státní hranice (např. dle evidence o provozu vozidla, GPS atd.) nebo při letecké dopravě okamžikem odletu letadla dle letového řádu.

Kapesné, pokud o tom rozhodne nadřízený, je vypláceno až do výše 40% denní sazby stravného v cizí měně.

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě zálohu v cizí měně v rozsahu a ve výši podle předpokládané doby trvání a podmínek pracovní cesty. Záloha může být poskytnuta i zapůjčením platební karty zaměstnavatele.

Vyúčtování cestovních náhrad

Vyúčtování cestovních náhrad provede zaměstnanec v tiskopisu Příkaz k pracovní cestě, a to nejpozději do 10 dnů po skončení pracovní cesty. Současně předloží veškeré doklady týkající se pracovní cesty a také vrátí nevyúčtovanou zálohu.

5.2.2 Analýza směrnice cestovní náhrady

Směrnice cestovní náhrady je pravidelně aktualizovaná o nové sazby stravného i průměrné ceny pohonných hmot vždy počátku kalendářního roku.

Zaměstnanec, který je vyslán na pracovní cestu, by měl mít souhlas svého zaměstnavatele. Ideálním je cestovní příkaz, podepsaný nadřízeným pracovníkem. U vrcholových pracovníků (kteří nemají nadřízeného) by měly být hlavní zásady smlouveny ve smlouvě anebo zakotveny v interním předpise zaměstnavatele. Je běžné, že cestovní příkaz je dodatečně schvalovaný až po ukončení pracovní cesty. Tento postup má riziko především pro zaměstnance, v případě nenadálé události na pracovní cestě.

Měl by být určen způsob dopravy, předpokládaná doba pracovní cesty a schválená výše zálohy, sazby stravného, příp. krácení a poskytnutí kapesného.

Společnost nekrátí stravné, v případě že zaměstnanec na pracovní cestě měl zabezpečené bezplatné stravování. Tento postup je zdůvodněn, že krácení stravného není povinnost.

Od 1. 1. 2012 může zaměstnavatel libovolně rozhodnout mezi tím, zda provede nebo neprovede krácení stravného při bezplatně poskytnutém jídle zaměstnanci během pracovní cesty. Zde je na místě stanovit pravidlo pro procentní krácení snížení stravného v rámci zákonem definovaného rozsahu podle § 163 odst. 2 a 3 zákoníku práce.

Míra snížení stravného za jedno bezplatně poskytnuté jídlo tak může činit např. u pracovní cesty trvající 5 až 12 hodin třeba jen 1 % nebo až plných 70 %. Skutečnou míru krácení stravného za každé bezplatně poskytnuté jídlo by měl zaměstnavatel určit vnitřním předpisem společnosti.

Pokud byla záloha na zahraniční pracovní cestu v cizí měně poskytnuta v nižší částce, než byl skutečný nárok zaměstnance, potom se vyúčtuje doplatek. Tento doplatek je vyplácen

v cizí měně a na žádost zaměstnanců může být vyplácen v české měně. Přepočten na českou měnu je prováděn měsíční kurzem. V případě, že záloha je poskytnuta ve vyšší částce, než potom byla skutečná výše cestovních náhrad, zaměstnanec vrací zaměstnavateli cizí měnu, ve které mu byla poskytnuta záloha, případně cizí měnu, za kterou poskytnutou měnu v zahraničí smění.

5.3 Opravné položky

Vnitropodnikové směrnice definuje principy při tvorbě a rušení opravných položek. Opravné položky umožňují promítnout do účetnictví očekávané snížení hodnoty majetku podniku tak, aby jeho ocenění lépe odpovídalo věrnému a pravdivému zobrazení skutečnosti.

Opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru.

Od roku 2014 tvorba opravných položek k pohledávkám podle § 8a zákona o rezervách podléhá dvojímu režimu a to podle toho, kdy předmětná pohledávka vznikla. Pokud pohledávka vznikla do konce roku 2013, použije se znění zákona o rezervách platné do konce roku 2013. Když pohledávka vznikla v roce 2014, použije se znění zákona o rezervách platné od 1. 1. 2014. Změny platné od roku 2014 jsem zapracovala do stávající směrnice.

5.3.1 Opravné položky daňově uznatelné

Opravné položky daňově uznatelné se tvoří podle § 8a zákona o rezervách za těchto podmínek:

5.3.1.1 Pohledávky vzniklé do 31. 12. 2013

- a) Pokud uplynulo od konce sjednané lhůty splatnosti více než 6 měsíců. Další podmínkou je, že rozvahová hodnota pohledávky v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200 tis. Kč.
- b) Vyšší tvorba opravných položek je možná, v případě že společnost zahájila rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení proti dlužníkovi a pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- c) Tvorba opravné položky je možná, pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

Tab. 5. Tvorba OP k pohledávkám do konce roku 2013 (vlastní zpracování)

číslo	Doba	% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
1.	12 měsíců	33%
2.	18 měsíců	50%
3.	24 měsíců	66%
4.	30 měsíců	80%
5.	36 měsíců	100%

- d) Pokud je pohledávka do výše 30 tis. Kč a od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo nejméně 12 měsíců a celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči těmž dlužníkovi, u nichž se uplatňuje postup, podle tohoto ustanovení nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání částku 30 tis. Kč.

5.3.1.2 Pohledávky vzniklé po 1. 1. 2014

Pro tvorbu opravných položek k pohledávkám (s výjimkou pohledávek nabytých postoupením) není nutné prověřovat hodnotu předmětné pohledávky v okamžiku vzniku, hodnota pohledávky je nepodstatná. Tvorba opravné položky je možná, pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

Tab. 6. Tvorba OP k pohledávkám od roku 2014 (vlastní zpracování)

číslo	Doba	% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
1.	18 měsíců	50%
2.	36 měsíců	100%

Vytvořené opravné položky se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávky, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčely, případně nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za daňový náklad.

5.3.2 Opravné položky daňově neuznatelné

Opravné položky vytváří účetní jednotka pouze k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru.

a) **Opravné položky u zásob** – účetní jednotka je vytváří v případě, pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena (snížená o náklady s prodejem) je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví.

b) **Opravné položky u dlouhodobého majetku** – účetní jednotka je vytváří v případě, kdy užitná hodnota dlouhodobého majetku zjištěná při inventarizaci je výrazně nižší než jeho ocenění v účetnictví.

c) **Opravné položky k pohledávkám** – účetní jednotka o nich účtuje v případě, kdy nejsou vytvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

d) **Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku** – účetní jednotka je vytváří v případě poklesu tržních cen tohoto majetku

5.3.3 Analýza směrnice opravné položky

Společnost tvoří opravné položky na konci roku, kdy na základě provedené inventarizace majetku a pohledávek vyhodnotí případná rizika

Vzhledem k ekonomickým podmínkám společnosti tvoří společnost opravné položky jen k pohledávkám a zásobám.

Opravná účetní položka k zásobám je vytvářena s přihlédnutím k neobrátkovým a pomalu obrátkovým zásobám, s přihlédnutím k možnosti jejich prodeje, tj. zda budou vůbec prodány či nikoli a za jakou cenu. Během roku se sledují neobrátkové zásoby a jsou nabízeny k odprodeji.

Opravné položky jsou tvořeny k pohledávkám za zákazníky a zaměstnanci (nedobytná půjčka) a to jak ve výši daňově uznatelných, tak i daňově neuznatelných.

6 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Vnitropodnikové účetní směrnice byly okrajovou záležitostí, nebyly vytvořeny všechny povinné směrnice, a ty které byly zpracovány, nejsou vždy aktualizované. V současné době budou tyto směrnice aktualizovány podle příslušných legislativních norem a přizpůsobeny současným potřebám společnosti

6.1 Dlouhodobý majetek, odpisový plán

Směrnice vymezuje zacházení s dlouhodobým majetkem. Ve směrnici jsou používány důležité pojmy, některé jsou však uvedeny bez bližšího vysvětlení nebo alespoň odkazu na příslušnou právní normu. Zejména „technické zhodnocení“ hmotného a nehmotného majetku, které je definováno zákonem o daních z příjmů, považuji za důležité vysvětlit.

Navrhuji podrobněji zpracovat ve směrnici metodiku technického zhodnocení, přesně definovat co je technické zhodnocení, jak je definováno zákonem o dani z příjmu § 33 a prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví ve znění novely vyhláškou č. 467/2013 Sb. účinnou od 1. ledna 2014:

- Náklady na zásahy do majetku se vykazují (při splnění dalších podmínek) jako technické zhodnocení majetku v případě, kdy **dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou** pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku u dlouhodobého nehmotného majetku a u samostatné hmotné movité věci, popř. jejich souborů.
- U staveb se vykazují jako technické zhodnocení, pokud **dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby**.
- Pokud výdaje na zásahy charakteru technického zhodnocení nedosáhnou výše uvedeného ocenění, je o nich účtováno jako o nákladech.

Tab. 7. Hranice významnosti pro TZ (vlastní zpracování)

Zařazení DHM	Hranice pro TZ
Movité věci od 20 tis. Kč	TZ od 20 tis. Kč
Software od 60 000 Kč	TZ od 60 tis. Kč
Stavby bez ohledu na poř. cenu	Hranice významnosti od 40 000 Kč

Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.

Účtování však nemá vliv na pojetí pro účely zákona o daních z příjmů, kdy i nadále je potřeba dodržovat hranici 40 tis. Kč, od které je technické zhodnocení daňově odpisováno společně s majetkem.

Dále doporučuji zvolit pro účetní odpisy variantu individuálního stanovení životnosti dle předpokládané využitelnosti. Jde o nejsprávnější, ale zároveň také o nejsložitější metodu stanovení účetních odpisů.

Výpočet účetních odpisů slouží podniku k zachycení opotřebovanosti majetku, a proto si může účetní jednotka až na výjimky stanovit výši odpisových sazeb sama podle vlastního uvážení. Naproti tomu odpisy daňové, jakožto součást daně z příjmů, jsou důležitým nástrojem daňové politiky státu. Daňové odpisování definuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V případě daňových odpisů hmotného majetku jsou závazně stanoveny sazby a odpisové skupiny, kam musí poplatník jednotlivý majetek zařadit.

Drobným hmotným majetkem je majetek s pořizovací cenou v rozmezí 10 tis. Kč až 40 tis. Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok (např. tiskárny, notebooky, nábytek apod.). Tento majetek se časově rozlišuje na 2 roky. Pořízení nového majetku je zaúčtováno na účet 022 a jeho následné odpisování do daňově uznatelných nákladů po dobu 2 let. Takto účtovaný majetek je pak veden v majetkové evidenci stejně jako dlouhodobý majetek. Zde by bylo vhodné zvážit, zda hranice 10 tis. Kč není příliš nízká a zvýšit ji na 20 tis. Kč.

Z důvodů vysoké ztráty z minulých let navrhuji neuplatnění daňových odpisů, přerušování odpisování.

6.2 Cestovní náhrady

Navrhuji změnu při poskytování tuzemského stravného v případě krácení stravného. Bude-li zaměstnanci během tuzemské pracovní cesty poskytnuto bezplatné jídlo, přísluší zaměstnanci stravné krácené danou procentní sazbou, která se liší dle jednotlivých časových pásem za každé bezplatně poskytnuté jídlo

Směrnici cestovní náhrady bych doporučila rozšířit o snížení stravného, v případě poskytnutí bezplatného jídla na služební cestě:

- až 70 % stravného, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin
- až 35 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- až 25 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin

Pokud bude zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě bezplatně poskytnuto některé z hlavních denních jídel, bude postup při snižování stravného obdobný jako při tuzemských pracovních cestách.

6.3 Opravné položky

Směrnice opravné položky jsem aktualizovala o změny, které jsou platné od roku 2014. Tyto změny znamenají, že tvorba opravných položek k pohledávkám bude podle § 8a zákona o rezervách podléhat dvojímu režimu, a to podle toho, kdy pohledávka vznikla. Pokud pohledávka vznikla do konce roku 2013, použije se znění zákona o rezervách platné do konce roku 2013. Když pohledávka vznikla v roce 2014, použije se znění zákona o rezervách platné od 1. 1. 2014. Z tohoto důvodu v aktualizované směrnici uvádím obě možnosti, se kterými se společnosti při tvorbě opravných položek v roce 2014 může setkat.

Shrnutí zásadních změn od roku 2014:

1. Pro tvorbu opravných položek k pohledávám (s výjimkou pohledávek nabytých postoupením) již není nutné ověřovat hodnotu pohledávky v okamžiku vzniku – hodnota pohledávek je nepodstatná.
2. Opravnou položku lze tvořit nejdříve po uplynutí 18 měsíců od splatnosti pohledávky. To znamená, že v roce 2014 není možné vytvářet zákonné opravné položky.
3. Pokud se nejedná o pohledávku nabytou postoupením, jejíž rozvahová hodnota v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200 000 Kč, lze tvořit opravnou položku ve výši 50 %, příp. 100 % její hodnoty bez ohledu zda bylo zahájené soudní, správní nebo rozhodčí řízení.
4. V případě, že se jedná o pohledávku z postoupení, ověřujeme, zda její hodnota v okamžiku vzniku nebyla vyšší než 200 000 Kč. Pokud není, při tvorbě opravné položky postupujeme jako u standardních pohledávek. Je-li hodnota vyšší než 200 000 Kč, tvorba opravné položky je podmíněna zahájením soudního, správního nebo rozhodčího řízení.

Tvorba a úprava opravných položek u bezobrátkových zásob by měla být součástí vnitropodnikových směrnic a každoročně by měla podléhat inventarizaci a pravidelnému vyhodnocení.

Na závěr bych shrnula moje doporučení. Každý rok provést kontrolu vnitropodnikových účetních směrnic, aktualizovat je v návaznosti na účetní a daňové legislativní změny a respektovat i praktické zkušenosti získané v průběhu používání těchto směrnic.

Vypracovat scházející vnitropodnikové směrnice:

- Pokladna,
- Rezervy,
- Odložená daň
- Archivace účetních dokladů.

Svoje doporučení jsem se snažila zpracovat s ohledem na změny, které ve společnosti v rámci restrukturalizace probíhají, povahu činností vykonávaných ve společnosti a systému jejího účetnictví.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo na základě podrobné analýzy stávajících vnitropodnikových účetních směrnic společnosti Czech Sport Aircraft a.s., provést porovnání stávajících směrnic se současnou platnou legislativou a zpracovat jejich aktualizaci.

V teoretické části stručně popisují hlavní modely účetních systémů, čím se od sebe odlišují, jakým způsobem je účetnictví regulováno. Další část je zaměřena na legislativní rámec účetnictví v České republice. Na základě platné legislativy a odborných publikací týkajících se vnitropodnikových účetních směrnic následuje vymezení vnitropodnikových směrnic, jejich význam, funkce, náležitosti a rozdělení na povinné a doporučené. Následuje rozbor vybraných vnitropodnikových směrnic, kde přesně definují odkazy na předpisy a účel směrnice.

V úvodu praktické části jsem představila společnost Czech Sport Aircraft a. a., pro kterou jsem analyzovala vybrané směrnice. Společnost se zabývá výrobou, prodejem, servisem a vývojem dvoumístných sportovních letadel. Stručně je popsáno účetnictví a je zpracován vývoj hospodaření za roky 2009 – 2013, tyto údaje jsou důležité pro analýzu vnitropodnikových směrnic.

V další části je zpracována analýza vybraných vnitropodnikových směrnic, a to směrnice dlouhodobý majetek a dopisový plán, cestovní náhrady a opravné položky. V úvodu každé směrnice je popsán stávající stav a v druhé části je zpracována analýza. Na základě výsledků analýzy je navrhována aktualizace stávajících směrnic a doporučení, která povedou k lepší možnosti vnější i vnitřní kontroly hospodaření a účetnictví.

Společnost CSA je držitelem dvou certifikátů ISO. V rámci splnění požadavků pro jejich získání bylo nutné vytvořit kvalitní systém označování a evidence veškerých firemních písemností a také vnitřní firemní předpisy. Zde musím konstatovat, že směrnice byly tvořeny na základě specifických požadavků certifikace, které jsou odlišné od požadavků na vnitřní účetní směrnice. Tyto směrnice jsou zpracovány pro různé oblasti podnikatelské činnosti (řízení jakosti a kvality, interní audit, marketing, bezpečnost práce, řešení reklamací apod.). Společnost, i přes svou velikost a rozsah činnosti nemá vypracovány všechny vnitropodnikové účetní směrnice. A ty, které byly zpracovány, nejsou vždy aktualizovány. Tímto firma ztrácí důležitý nástroj pro vnitřní řízení firmy a také riskuje porušování právních předpisů.

Doporučuji společnosti CSA se zaměřit na pravidelnou aktualizaci stávajících směrnic. Některé směrnice jsou obecné, bez specifikací dané leteckou výrobou. Je otázkou, zda v situaci, kdy firma prochází restrukturalizací, dochází ke kumulaci funkcí a není vždy dostatečné jednoznačné

vymezení odpovědností lze tyto úkoly plně zvládnout. Zpracování interních směrnic není jednoduchý úkol, je to časově náročná práce.

Při zpracování bakalářské práce bylo mojí snahou, aby zpracované výsledky byly přínosné jak pro společnost CSA tak i pro mne samotnou.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**Literární zdroje:**

- EDMONDS, Thomas P, Frances M MCNAIR a Philip R OLDS. *Fundamental financial accounting concepts*. 7th ed. New York: McGraw-Hill Irwin, c2011, xxxii, 773 s. ISBN 9780073527123.
- FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 9788074181436.
- HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Bilance, 2005, 332 s. ISBN 8086371476.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ...* Praha: Grada, 2011-. 1x ročně.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2013*. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 439 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-824-6.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi : ...* Olomouc: ANAG, 2010-, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-590-0.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, ix, 412 s. :. ISBN 978-80-7273-169-5.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept : IFRS/IAS*. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 2005, 526 s. ISBN 8072731297.
- LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, 495 s. ISBN 8086861112.
- LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008, 116 s. ISBN 9788024725765.
- MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : s komentářem*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, xvi, 552 s. ISBN 9788073572891.
- PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví v praxi: měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Rekodifikace práva a navazující účetní a daňová legislativa s účinností od 1. 1. 2014. Praha: Adore, 2013, roč. 2014, č.1, s. 40. ISSN 12117307. 1x měsíčně.

- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, xi, 272 s. ISBN 8071798592.
- SCHIFFER, Vladimír. *Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Adore, 2010, roč. 2010, č. 7. ISSN 1211-7307.
- SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, x, 179 s. ISBN 8025109240.
- SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ. *Účtová osnova, České účetní standardy, : postupy účtování pro podnikatele ...* Olomouc: Anag, 2010, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-578-8.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. ISBN 9788024747026.
- Účetnictví podnikatelů: zákony, prováděcí vyhlášky, standardy; Audit: podle stavu k 14. 1. 2013. Ostrava: Sagit, 2013, sv. ÚZ. ISBN 978-80-7208-959-8.

Internetové zdroje:

- DASHÖFER, Verlag. *Technické zhodnocení v účetnictví od roku 2014*. [online]. [cit. 2014-04-13]. DOI: Daně účetnictví. Dostupné z: http://www.du.cz/33/zobrazeni-dokumentu/?uniqueid=gOke4NvrWuNAcUiL-fcBUcapKoahK_WE
- HULA, Jiří. *Metodická směrnice firmy Audit účetnictví s.r.o.: Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek*. [online]. 2009. vyd. [cit. 2014-03-16]. Dostupné z: <http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf>
- NOVOTNÝ, Jiří. *Povinné směrnice 2012* [online]. 2012 [cit. 2014-04-13]. Dostupné z: <http://www.accontes.cz/povinne-smernice-2012>
- OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. *Vnitropodnikové účetní směrnice. Účetnictví v praxi* [online]. 2007, 2007/9 [cit. 2014-04-13]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>
- TRUHLÁŘOVÁ, Martina. *Vnitropodnikové směrnice*. In: [online]. 2013. vyd. [cit. 2014-02-25]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CSA	Czech Sport Aircraft, a.s.
ČR	Česká republika
D	Dal
MD	Má dáti
TZ	Technické zhodnocení
OP	Opravné položky
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
ISO	International Organization for Standardization (Mezinárodní organizace pro tvorbu norem)

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Právní úprava účetnictví (Sedláček, 2004,s.8), vlastní úprava.....	10
Obr. 2. Logo společnosti CSA (CSA, 2012).....	23
Obr. 3. Letoun Sportcruiser s pracovníky CSA (CSA, 2011).....	24
Obr. 4. Vývoj hospodářského výsledku za roky 2009-2012 (vlastní zpracování).....	26
Obr. 5. Vývoj hospodářského výsledku za roky 2009-2012 (vlastní zpracování).....	26
Obr. 6. Organizační struktura CSA (CSA, 2012)	29


SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování).....	23
Tab. 2 Vývoj nákladů a výnosů za roky 2009-2012 (vlastní zpracování)	25
Tab. 3. Způsob odpisování hmotného majetku (CSA, 2013)	34
Tab. 4. Způsob odepisování nehmotného majetku (CSA, 2013).....	34
Tab. 5. Tvorba OP k pohledávkám do konce	40
Tab. 6. Tvorba OP k pohledávkám od roku 2014 (vlastní zpracování).....	40
Tab. 7. Hranice významnosti pro TZ (vlastní zpracování).....	42

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P 1: Vzor vnitropodnikové směrnice CSA

PŘÍLOHA P I: VZOR VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE CSA

 CZECH SPORT AIRCRAFT	Směrnice č. „Název směrnice“	Datum: Účinnost:	
Komu:		Počet stran:	
Od koho:		Přílohy:	
Vlastní text směrnice			
	Jméno	Funkce	Podpis
Vypracoval			
Schválil			
Rozdělovník kopií			

