

# Návrh změn účtového rozvrhu a účetních směrnic ve společnosti XY s. r. o.

Jana Divoká

---

Bakalářská práce  
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Divoká**  
Osobní číslo: **M11977**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Návrh změn účtového rozvrhu a účetních směrnic ve společnosti XY s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum dostupných literárních pramenů týkajících se dané problematiky.

### II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY s. r. o.
- Analyzujte současný stav účtového rozvrhu a účetních směrnic ve společnosti XY s. r. o.
- Na základě provedené analýzy navrhněte vhodné změny v účtovém rozvrhu a účetních směrnicích pro společnost XY s. r. o.

## Závěr

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

Seznam odborné literatury:

**KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.**

**LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2014, 128 s. ISBN 978-80-247-5172-6.**

**MÜLLEROVÁ, Libuše. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář. 3. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009, 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.**

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

**WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. Financial accounting: IFRS edition. 1st ed. Hoboken: John Wiley, c2011, 707 s. ISBN 978-0-470-55200-1.**

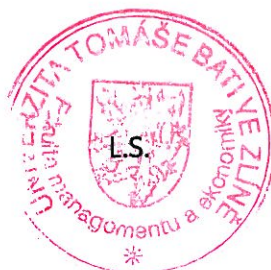
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Markéta Důbravová**

Datum zadání bakalářské práce: **16. února 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE


## Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

## Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 12.5.2015



.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá vnitropodnikovými účetními směnicemi. Cílem práce je navrhnout změny ve vnitropodnikových směnicích společnosti XY s. r. o. na základě analýzy jejich současného stavu. V teoretické části je práce zaměřena na význam, účel a tvorbu směrníc. Dále navazuje kapitola popisující problematiku vybraných vnitropodnikových účetních směrníc.

V praktické části je na úvod představena společnost XY s. r. o., dále je provedena analýza vybraných vnitropodnikových směrníc společnosti. Na základě analýzy jsou navrženy změny v oblasti účtového rozvrhu a ostatních směrníc, které mají vést ke zlepšení stávajícího stavu.

**Klíčová slova:** účetnictví, legislativa, vnitropodnikové účetní směrnice, účtový rozvrh, společnost

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with internal accounting directives. The aim is to propose changes to internal company's directives at the company XY s. r. o. based on an analysis of their current situation. The theoretical part of the thesis is focused on the meaning, purpose and creation of directives. The bachelor thesis then continues with a chapter describing selected issues of internal accounting directives.

The practical part of the thesis begins with an introduction of the company XY s. r. o., and continues with analysis of the selected company's internal directives. Based on the analysis the thesis suggests changes in the chart of accounts and other directives which should lead to improvement of the current situation.

**Keywords:** accounting, legislation, internal accounting directives, chart of accounts, company

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní Ing. Markétě Důbravové za odborné vedení, inspiraci a cenné rady, kterými mi dopomohla k vypracování této bakalářské práce.

Poděkování patří i mé rodině a příteli za jejich trpělivost a podporu nejen při zpracování bakalářské práce, ale i v průběhu celého studia.

„Zákon má být stručný, aby si jej nezkušení lidé snáze zapamatovali.“

Lucius Annaeus Seneca

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>13</b>
<b>1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČR</b> .....	<b>14</b>
1.1 ZÁKON O ÚČETNICTVÍ .....	14
1.2 VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB. ....	15
1.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY.....	15
<b>2 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE</b> .....	<b>16</b>
2.1 VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	16
2.2 ÚČEL VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	17
2.3 ROZDĚLENÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	18
<b>3 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC</b> .....	<b>20</b>
3.1 ZÁSADY PRO TVORBU VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	21
3.2 FORMÁLNÍ ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC .....	21
3.3 CHYBY PŘI SESTAVOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC.....	23
<b>4 VYBRANÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE</b> .....	<b>25</b>
4.1 SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNICTVÍ.....	25
4.2 ÚČTOVÝ ROZVRH .....	25
4.3 OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ .....	27
4.4 DLOUHODOBÝ MAJETEK.....	28
4.4.1 Odpisový plán .....	29
4.5 ZÁSOPY.....	29
4.6 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ .....	30
4.7 KURZOVÉ ROZDÍLY .....	31
4.8 REZERVY.....	32
4.9 VEDENÍ POKLADNY .....	32
4.10 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	33
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>36</b>
5.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI XY S. R. O. ....	37
5.2 VÝVOJ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU.....	40
5.3 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI XY S. R. O. ....	41
<b>6 ANALÝZA A NÁVRHY ZMĚN VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC VE SPOLEČNOSTI XY S. R. O.</b> .....	<b>43</b>

6.1	STATUT ÚČETNÍ JEDNOTKY.....	43
6.2	SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNICTVÍ.....	44
6.3	ÚČTOVÝ ROZVRH .....	45
6.4	OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ .....	48
6.5	DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK, DROBNÝ MAJETEK.....	49
6.6	ZÁSoby A JEJICH EVIDENCE .....	52
6.7	ZÁSADY PRO ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ .....	53
6.8	KURZOVÉ ROZDÍLY .....	55
6.9	ZÁSADY PRO TVORBU A POUŽITÍ REZERV .....	55
6.10	ZÁSADY PRO VEDENÍ POKLADNY .....	57
6.11	VNITROODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	58
6.12	DALŠÍ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST XY S. R. O.....	60
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>67</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>68</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>69</b>



## ÚVOD

Vedení účetnictví pro účetní jednotky není jednoduché, neboť ho musí vést nejen podle platných zákonů, ale zároveň i dle vyhlášek a předpisů. I přes tak velké množství stanovenejších pravidel pro vedení účetnictví v legislativních dokumentech mohou ve vedení účetní agendy společnosti vzniknout chyby, nesrovnalosti nebo pochybnosti. Příčin proč dochází ke vzniku zmíněných nedostatků, může být několik. Z mého pohledu mezi hlavní příčiny patří příliš častá změna zákonů, nedokonale vytvořené vnitropodnikové směrnice nebo dokonce jejich absence. Tím, že účetní jednotka směrnice vytvořeny nemá, zvyšuje riziko nesprávného vedení účetnictví i vznik protizákonného jednání.

Vnitropodnikové směrnice mohou sloužit jako prospěšný nástroj pro účetnictví. Jejich vytvořením společnost může vymezit pravidla, povinnosti a pravomoc jednotlivým zaměstnancům, zároveň si může usnadnit vnitřní i vnější (ze strany finančního úřadu nebo auditora) kontrolní systém. Kvalitně zpracované směrnice můžou vést k zefektivnění hospodaření celé účetní jednotky. Každá účetní jednotka by si měla uvědomit, že nevytváří směrnice jen proto, aby splnila zákonnou povinnost, ale především proto, aby si „ušila“ pravidla, zvolila metody a postupy pro vedení účetnictví přímo na míru a usnadnila si tak práci. Sestavením a hlavně používáním vnitropodnikových směrnic společnost dosáhne věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

V současné době, stále nalezneme společnosti, které směrnice vypracované vůbec nemají nebo mají, ale nevěnují jim patřičnou pozornost. Tento postoj vede k tomu, že opomíjejí jejich pravidelnou aktualizaci a směrnice tak bývají zastaralé a neaktuální. Rozhodla jsem se tomuto tématu věnovat více a zjistit v jakém stavu má vnitropodnikové účetní směrnice vypracované společnost XY s. r. o., která na trhu funguje od roku 1999. Navíc v této společnosti od letošního roku začala platit nová organizační struktura. Tato změna bývá uváděna jako jeden z impulzů, kdy by mělo dojít k aktualizaci účetních směrnic.

Hlavním cílem bakalářské práce je navrhnout změny v účtovém rozvrhu a dalších vybraných směrnicích ve společnosti XY s. r. o. V teoretické části se zaměřím na legislativní úpravu účetnictví v České republice, na tvorbu, účel a význam vnitropodnikových směrnic i na chyby, které vznikají při jejich sestavování. Poté bude následovat kapitola, která se věnuje podrobnějšímu popisu obsahu vybraných vnitropodnikových směrnic. Na začátku praktické části bude představena účetní jednotka XY s. r. o., pro jejichž vnitropodnikové směrnice budu navrhnout změny. V praktické části provedu analýzu vybraných vnitropod-

nikových směrnic, která bude zaměřena na jejich obsahovou část. Na základě této analýzy navrhnou doporučení a změny, které mají přispět ke zlepšení stávajícího stavu vnitropodnikových směrnic. V bakalářské práci nebudou analyzovány všechny směrnice, které má společnost vytvořeny, ale jen ty, které jsou ve společnosti nejvíce využívány.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je na základě teoretických poznatků a analýzy současného stavu účetních směrnic ve společnosti XY s. r. o. navrhnout změny, které přispějí ke zlepšení stávajícího stavu a snížení chyb ve vedení účetnictví analyzované společnosti.

Při studiu problematiky vnitropodnikových směrnic bude vymezena nejdříve legislativa vztahující se k účetnictví a vnitropodnikovým směrnicím. Dále budou uvedeny obecné informace o vnitropodnikových směrnicích, jejich účelu, významu, rozdělení a tvorbě. Teoretická část bude více zaměřena na získání poznatků o konkrétních účetních směrnicích, které budou sloužit jako východisko pro zpracování analýzy současného stavu účetních směrnic a jejich návrhů změn u vybrané společnosti.

V praktické části bude představena vybraná společnost, jejíchž účetní směrnice budou analyzovány. Za pomoci získaných poznatků z odborné literatury budou navrženy změny vybraných vnitropodnikových účetních směrnic, aby došlo ke zlepšení stávajícího stavu a zefektivnění vedení účetnictví ve společnosti XY s. r. o.

Pro bakalářskou práci budu čerpat informace z odborných publikací a internetových článků zabývajících se problematikou vnitropodnikových směrnic. Dále budu využívat data z účetnictví analyzované společnosti a jejich internetové stránky. Budu se snažit využít i osobních rozhovorů se zástupci společnosti XY s. r. o. Veškerá odborná literatura je uvedena v seznamu použité literatury. Nikde v bakalářské práci nebudu uvádět název společnosti, odkazy na její webové stránky a jména osob s ní spjatá, protože si společnost přeje zůstat anonymní.

Metody, které budou využity při zpracování bakalářské práce:

- Abstrakce – myšlenkový proces, na základě kterého jsou vymezeny podstatné charakteristiky, vlastnosti a jeho výsledkem jsou pojmy, teorie. Metoda bude aplikována při zpracovávání teoretických poznatků práce.
- Analýza – jedná se o myšlenkové rozdělení určitého celku na jeho jednotlivé části. Metoda bude využita při zjišťování současného stavu účetních směrnic společnosti XY s. r. o.
- Průzkum – představuje činnost, kdy dochází ke konkrétnímu zjišťování např. vlastností, jevů, situací, atd. Tato metoda bude využita při shromažďování odborné literatury, kterou budu potřebovat pro svou práci.

- Pozorování – jde o cílevědomé sledování skutečností. Metoda bude využita při sledování postupů účtování jednotlivých situací ve společnosti XY s. r. o.
- Osobní rozhovor – zahrnuje komunikaci dvou a více osob, kdy tazatel získává odpovědi na své otázky a dosahuje tak určitého cíle. Tato metoda bude aplikována v případě zjišťování podrobnějších informací a doplnění nejasností od zástupců společnosti.
- Dedukce – znamená myšlenkový proces, kdy postupujeme od známého obecného závěru, tvrzení a aplikujeme je na jednotlivé případy. Metoda bude uplatněna v rámci návrhů změn pro konkrétní účetní směrnice společnosti XY s. r. o.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČR

Účetnictví v České republice je spravováno soustavou právních předpisů, které jsou na úrovni zákonů a podzákonných předpisů. Základ českého účetnictví pro podnikatele tvoří Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele.

„Uvedené právní předpisy ve své podstatě vytváří komplex právních pravidel chování (norm) účetních jednotek pro zákonem stanovený rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznost. Je třeba říci, že bez těchto právních předpisů není vlastní účtování možné.“ (Schiffer, 2008, s. 16)

System českého účetnictví je dále upravován řadou dalších zákonů a předpisů, jedná se např. o občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani silniční, zákon o daních z příjmu, zákon o nemocenském pojištění, zákoník práce, vnitřní směrnice účetní jednotky a další. (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 35)

Jelikož je Česká republika od 1. května 2004 členským státem Evropské unie, musí se její legislativa také řídit právem, různými směrnicemi a nařízeními, které vydávají jednotlivé orgány Evropské unie.

### 1.1 Zákon o účetnictví

Kovaníková (2012, s. 171) označuje zákon o účetnictví jako **průřezový zákon**, a to z toho důvodu, že je společný pro všechny účetní jednotky a je jedno, zda se jedná či nejedná o podnikatelský subjekt.

V tomto zákoně je přesně vymezen rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky pro předávání účetních záznamů pro potřeby státu. (Česko, 1991)

Zákon o účetnictví dále obsahuje obecná ustanovení, kde se dozvíme formulace účetních zásad, kdo je účetní jednotka, co je předmětem účetnictví. Další informace, které nám zákon poskytuje, se týkají rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladů a knih, účetní závěrky, způsobu oceňování, inventarizace majetku a závazků, archivace účetních záznamů. Poslední částí zákona jsou ustanovení společná, přechodná a závěrečná. (Česko, 1991; Šteker a Otrusínová, 2013, s. 35-36)

## 1.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Některá ustanovení zákona o účetnictví jsou prováděna na základě vyhlášek, které vydává Ministerstvo financí České republiky (dále jen MFČR). MFČR vydalo pro účetní jednotky, které jsou podnikateli prováděcí předpis č. 500/2002 Sb.

Tato vyhláška se zaměřuje především na rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, obsahové formulace vybraných položek účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu). Dále je zde vymezena problematika účetních metod a jejich použití, směrné účtové osnovy pro podnikatele a systém označování a uspořádání položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty jak v druhovém, tak i účelovém členění. Nalezneme zde i doplňující informace ke konsolidované účetní závěrce a metodám konsolidace. (Kovanicová, 2012, s. 175-176; Šteker a Otrusínová, 2013, s. 37)

## 1.3 České účetní standardy

Každá účetní jednotka v České republice se musí řídit dalším prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví, kterými jsou české účetní standardy (dále jen ČÚS). ČÚS nahradily celým svým rozsahem Postupy účtování pro podnikatele, jejichž platnost skončila k poslednímu dni roku 2003. (Chalupa et al., 2014, s. 26)

Tyto standardy vydává MFČR a zveřejňuje je ve Finančním zpravodaji. Poslední aktualizace ČÚS pro podnikatele proběhla v lednu roku 2014. Podstatou účetních standardů je zobrazit podrobnější postupy účtování a popis účetních metod. Důležité je, aby jejich obsah nebyl v rozporu se zněním zákona o účetnictví. Pro podnikatele jsou vymezeny české účetní standardy 001-009 a 011-023, standard č. 010 byl zrušen. (Schiffer, 2008, s. 18; Šteker a Otrusínová, 2013, s. 37-38)

## 2 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE

Na začátku kapitoly je zmíněno několik „definí“ o tom, co to vlastně vnitropodniková směrnice je. Následně je pozornost věnována jejich významu a účelu. Nakonec bude uvedeno rozdělení vnitropodnikových směrnic.

„Vnitřní účetní směrnice lze charakterizovat jako soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědností v určité pracovní činnosti, tj. kdo, co, kdy a jak bude vykonávat.“ (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 38)

Vnitropodnikové směrnice by se měly stát součástí života účetní jednotky v jejich denních běžných činnostech. Těmito směrnicemi by se měli řídit všichni zaměstnanci společnosti, neboť jim to dokáže usnadnit a urychlit orientaci v jejich pracovních činnostech. (Lukášová, 2012)

Vnitropodnikové směrnice, které jsou vytvořeny stručně, jasně, přehledně a řídí se zákonem, mohou sloužit jako velmi prospěšný nástroj pro všechny zaměstnance společnosti. (Truhlářová, 2013)

Weygandt, Kimmel a Kieso (2011, s. 300) považují vnitropodnikové směrnice za součást vnitřního kontrolního systému, které dokáží zachytit relevantní informace o společnosti, které mohou být užitečné i pro vnější okolí.

V každé účetní jednotce jsou směrnice nedílnou součástí firemních dokumentů a usnadňují tak orientaci v její administrativě a chodu. Jenže v mnoha případech to tak není, neboť účetní jednotky mají směrnice uzamknuty v trezoru a velká část zaměstnanců ani neví, že existují, natož aby znali jejich obsah. Problémem je i to, že účetní směrnice jsou napsány velmi všeobecně a i po jejich přečtení se pracovník nedozví potřebné informace. Vnitropodnikové směrnice by neměly být nepřítelem, ale naopak spojencem a měly by tvořit součást pracovní náplně. (Lukášová, 2012)

### 2.1 Význam vnitropodnikových směrnic

Pro každou účetní jednotku mají vnitřní účetní směrnice význam, neboť dokáží zajistit chod celého závodu i jeho jednotlivých oddělení. Význam směrnic spočívá také v tom, že napomáhají účetním jednotkám ve vedení správného, průkazného, srozumitelného a přehledného účetnictví, čímž je splněna povinnost vyplývající přímo ze zákona o účetnictví. (Shiffer, 2008, s. 23)



Pokud účetní jednotky vytváří směrnice jen proto, aby splnily zákonnou povinnost, není to úplně správné. Schiffer (2008, s. 23) a Hruška (2005, s. 4) se shodují, že směrnice nemají sloužit jen ke splnění této povinnosti, ale měly by sloužit jako nástroj, který zkvalitní vnitřní řízení jednotky i průběh vnějších kontrol (např. ze strany finančního úřadu či auditora). Tento názor zastává i Sotona (2006, s. 1), který uvádí, že vytvořením směrnic je kontrola vedení účetnictví mnohem jednodušší a může probíhat bez zbytečných diskuzí mezi zaměstnanci. Názor výše uvedených potvrzuje i Hana Kovalíková (2012, s. 7) ve své knižní publikaci o vnitřních směrnicích, kde uvádí: „Z praxe sama vím, že pokud jsou při těchto kontrolách předloženy směrnice, probíhá kontrola mnohem snadněji, než když předloženy nejsou. Jednak je jiný pohled na účetní jednotku, která se při své činnosti a při vedení účetnictví řídí vnitřními předpisy, a jednak také pracovníci při kontrole mají k dispozici potřebné informace a nemusí se tak často dotazovat na určité postupy a operace pracovníků, případně odpovědných osob v účetní jednotce.“

Vytvořením vnitropodnikových účetních směrnic si účetní jednotka snižuje riziko vzniku situací a případů, kdy by docházelo k porušování legislativních předpisů. (Kovalíková, 2012, s. 7)

## 2.2 Účel vnitropodnikových směrnic

Hlavní účel vnitropodnikových účetních směrnic stanovil Milan Sotona (2006, s. 2) následovně:

- užívání uceleného a přehledného účtového rozvrhu podniku,
- jednotné oceňování majetku a závazků, totožné posuzování stejných účetních skutečností,
- vymezení účetních dokladů, zabezpečit jejich oběh a vedení účetních knih,
- zajistit shodné provádění dokladové i fyzické inventarizace,
- zabezpečit úschovu a archivaci všech dokladů.

Uvedenou skutečnost potvrzuje i František Louša (2014, s. 7-8): „Úloha vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech.“ K tomuto výroku ještě dodává: „Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tj. vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích.“

### 2.3 Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Rozdělení směrnic může být ovlivněno různými faktory a to např. velikostí účetní jednotky, kdy menší podnik nebude potřebovat, tak velký výčet směrnic jako mezinárodní společnost. Na každou činnost, pro kterou je potřebný normalizovaný postup, může účetní jednotka vytvořit směrnici (např. normy ISO, organizační pravidla, bezpečnostní předpisy, účetní směrnice). (Truhlářová, 2013)

Truhlářová (2013) píše, že směrnice lze rozdělit podle jejich nutnosti tvorby na dvě skupiny:

- směrnice, jejichž tvorba je stanovena nepřímo legislativou
- směrnice potřebné k usnadnění organizace a optimalizaci procesů v organizaci.

Naopak Kovalíková (2012, s. 18) ve své knižní publikaci rozděluje vnitropodnikové směrnice do tří skupin:

- **povinné**, které vyplývají ze zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS
- **vyplývající z jiných legislativních dokumentů** než účetních (např. zákoník práce, zákon o daních z příjmu, atd.)
- **doporučené**, které odpovídají profilu účetní jednotky (velikost, struktura či předmět podnikání).

Mezi povinné vnitropodnikové účetní směrnice Kovalíková (2012, s. 19) řadí:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- podpisové záznamy,
- stanovení druhů zásob materiálu účtovaného při pořízení přímo do spotřeby v případě, že se o zásobách účtuje způsobem A,
- rozpouštění nákladů, popř. oceňovacích odchylek,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- používání cizích měn, kurzové rozdíly,
- deriváty,
- konsolidační pravidla,
- poskytování cestovních náhrad.

Nahlédneme-li do publikací jiných autorů, kteří se zabývají stejnou problematikou, můžeme zde nalézt nepatrné rozdíly v seznamu povinných vnitropodnikových účetních směrnicích. Sotona (2006, s. 5) zařazuje do povinných směrnic i systém zpracování účetnictví. Schiffer (2008, s. 26-27), ve své publikaci Aktuality z vedení a kontroly účetnictví v seznamu povinných vnitropodnikových účetních směrnic uvádí dlouhodobý hmotný majetek a zásady pro účtování dohadných položek. Louša (2014, s. 40-41) na základě odkazu na § 29 a § 30 zákona o účetnictví začleňuje do výčtu povinných směrnic i inventarizaci majetku a závazků.

Výše uvedené směrnice, které jednotliví autoři řadí mezi povinné, mohou být zpracovány samostatně nebo mohou být součástí jiné směrnice. Zároveň bude účetní jednotka vytvářet z povinných směrnic pouze ty, pro které bude mít uplatnění. (Kovalíková, 2012, s. 19)

Do skupiny doporučených směrnic, lze podle Sotony (2006, s. 5) zařadit:

- oběh účetních dokladů,
- inventarizaci,
- zásady pro tvorbu a použití rezerv, opravných položek, odpis pohledávek,
- vnitropodnikové účetnictví,
- archivaci účetních dokladů,
- harmonogram účetní závěrky,
- pracovní cesty,
- používání motorových vozidel,
- pokladnu,
- odloženou daň,
- reklamace.

### 3 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

Podstatou této kapitoly je přiblížit tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic. Na začátku jsou zmíněny doporučení a názory některých autorů ke tvorbě směrnic. Dále jsou uvedeny základní zásady, které je důležité při jejich tvorbě dodržet. Kapitola je taktéž zaměřena na formální úpravu směrnic a chyby při jejich sestavování.

V České republice je účetnictví regulováno několika 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, 2006, s. 4) Povinnost vytvoření vnitřních účetních směrnic vyplývá pro účetní jednotku ze zákona nepřímo i přímo. (Hruška, 2005, s. 7)

Kovalíková (2012, s. 8) doporučuje, aby se směrnice skládala ze dvou částí. První část by měla být ryze obecná (tj. uvedení platného právního předpisu, ze kterého směrnice vychází) a druhá praktická část (tj. vymezení konkrétního postupu účetní jednotky). V žádném případě by směrnice neměla být tvořena pouze opsáním právních předpisů. Tuto skutečnost potvrzuje i František Louša (2014, s. 9): „Opsání obecně platných předpisů není a nemůže být vnitřní normou, a to ani, pokud jsou tyto předpisy v poslední platné právní úpravě.“

Tvorbu vnitropodnikových směrnic dobře zachytil Sotona (2008, s. 1-2), který říká následující: „Sestavení vnitropodnikových směrnic 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. Každá účetní jednotka má svá specifika. Ve většině případů nelze použít vzory vydaných směrnic bez úpravy, ale je nutné do nich zapracovat konkrétní podmínky, které vedení účetní jednotky určí jako platné.“

Ačkoli tvorba většiny směrnic vyplývá přímo z legislativních dokumentů, stále existuje velké množství činností, které lze upravit za pomoci vnitropodnikových směrnic. Pokud se účetní jednotka rozhodne nějakou činnost takhle zpracovat, musí to mít podložené písemným dokumentem. (Schiffer, 2008, s. 23) Účetní jednotka může směrnice vydat ve formě pokynu, oběžníku, dopisu, nařízení, metodické směrnice či příkazu vedoucího pracovníka. (Louša, 2014, s. 8)

### 3.1 Zásady pro tvorbu vnitropodnikových směrnic

Při vytváření směrnic nesmí účetní jednotka zapomenout na to, že se jedná o pomůcku, která by měla všem zúčastněným usnadnit práci. Na základě toho Truhlářová (2013) uvádí jako hlavní zásady pro zpracování účetních směrnic:

- přehlednost, logiku, stručnost,
- srozumitelnost,
- jednoznačnost,
- vymezení postupu,
- držet se legislativy.

Směrnice musí být vždy v souladu s platnou legislativou, a proto je nutné veškeré změny v zákonech, vyhláškách či standardech promítnout i do účetních směrnic, které se danou oblastí zabývají. Novelizaci vnitřních účetních směrnic musí účetní jednotka realizovat např. při změně organizační struktury, účetních postupů, ve způsobu realizace některých činností, apod. (Lukášová, 2012; Ptáček, 2011)

### 3.2 Formální úprava vnitropodnikových směrnic

Dokumenty, které mají podobu pokynů, oběžníků, příkazů a směrnic by měly mít obdobnou formu na papíře formátu A4, hlavičkovém papíře či formuláři. (Fleischmannová a Kuldová, 2001, s. 132)

K formální podobě směrnic se Vladimír Hruška (2005, s. 5) vyjádřil následovně: „Není důležité, jakým způsobem je směrnice formálně napsána, na jakém médiu vydána. Rozhodující bývá obsah a uvedení popisovaného do praxe.“. Stejného názoru je i Kovalíková (2012, s. 7), která taktéž klade důraz na uvedení opatření a pravidel do praxe, než na přesnou formální stránku. Závěrem lze říci, že vnitropodnikové směrnice nemusí mít nutně fyzickou podobu, ale dostačující je i jejich elektronická verze. Truhlářová (2013) ve svém článku uvádí, že v dnešní moderní době, kdy každý vlastní mobilní telefon či počítač, by interní směrnice mohly mít pouze elektronickou podobu. Pokud by byly směrnice v této podobě, daly by se mnohem rychleji aktualizovat, rozšiřovat a měnit.

Aby nebylo možné u vnitropodnikových směrnic zpochybnit jejich účinnost, platnost nebo problematiku, kterou se zabývají, je nutné, aby všechny směrnice měly jednotnou formální úpravu. (Hruška, 2005, s. 6) Každá vnitropodniková směrnice by měla obsahovat následující tři části:

- **záhlaví,**
- **vlastní text směrnice,**
- **zápatí.** (Otrusinová a Šteker, 2007)

V první části je nutné uvést **název účetní jednotky**, aby bylo zřetelné, pro kterou účetní jednotku daná vnitřní účetní směrnice platí. (Sotona, 2006, s. 4) Uvedením této náležitosti se zmenšuje riziko záměny či zpochybnění, např. při kontrole za strany finančního úřadu. (Hruška, 2005, s. 6) Dále by měl následovat **název dokumentu** a jeho výslovné **označení**. Název dokumentu není přesně stanoven, záleží na účetní jednotce, co si zvolí. (Sotona, 2006, s. 4) Dalším bodem v záhlaví by měl být **název směrnice**, který nám jednoznačně a stručně popíše obsah směrnice. Není vhodné používat krkolomné názvy. (Hruška, 2005, s. 6) Neméně podstatnou náležitostí je **schválení**, což znamená, že na každé směrnici je podpis osoby (např. generálního ředitele, majitele firmy, hlavní účetní, ...), která ji schválila a musí se tak dodržet v ní stanovená pravidla. (Hruška, 2005, s. 6) Výše uvedené náležitosti označuje Otrusinová a Šteker (2007) jako **základní údaje**, které by měla hlavička vnitropodnikové účetní směrnice obsahovat.

V záhlaví vnitropodnikových směrnic se doporučuje ještě uvádět následující informace:

- **revize** – vlivem neustálých legislativních změn je nutné aktualizovat směrnice, aby nebyla zastaralá, taktéž je dobré uvést číslo revize, které označuje novelizovanou verzi směrnice
- **účinnost** – jde o datum, které určuje od kdy je daná směrnice platná, významný údaj pro auditora
- **rozdělovník** – zde jsou informace o tom, pro které osoby je směrnice určena a kolik výtisků se vydává
- **vypracoval a vydal** – směrnici může vypracovat a zároveň vydat konkrétní osoba nebo útvar účetní jednotky, tato osoba současně řeší vzniklé nejasnosti a problémy
- **přílohy** – pokud je ke směrnici nutné přiložit písemnost, která s ní souvisí, musí být srozumitelná, aby s ní dokázali pracovat všichni zaměstnanci (Hruška, 2005, s. 6-7; Otrusinová a Šteker, 2007)

Druhá část směrnice obsahuje její **vlastní text**, který lze rozčlenit na úvodní ustanovení, text směrnice a závěrečná ustanovení. V úvodním ustanovení nalezneme nejčastěji odkazy na příslušné legislativní předpisy, které se zabývají problematikou, jež bude ve směrnici řešena. Aby pracovníci závodu nemuseli složitě hledat v zákonech, jsou zde i uvedeny ci-

tace kompetentních právních předpisů, pro lepší pochopení směrnice. Samotný text směrnice obsahuje konkrétní řešení dané problematiky, zde by měly být užity jasné a stručné formulace. V závěru směrnice objevíme informace o přílohách, zrušovací ustanovení (nová směrnice mění nebo ruší tu starou) a především jasně definovaná pravidla vyplývající přímo ze směrnice, které musí zaměstnanci podniku dodržovat. (Otrusinová a Šteker, 2007; Šteker a Otrusinová, 2013, s. 39)

Zápatí vnitropodnikové směrnice má stejnou váhu jako její záhlaví a usnadňuje práci se samostatnými směrnicemi. V zápatí směrnice můžeme nalézt informace:

- **datum a místo vydání** – datum účinnosti se může od data platnosti lišit
- **změněné stránky** – provede-li se pouze malá úprava ve směrnici, nemusí se vydávat celá znovu, ale pouze se vymění stránka
- **počet stran a konkrétní číslo stránky** – umožňuje rychlejší orientaci ve směrnici. (Hruška, 2005, s. 6; Otrusinová a Šteker, 2007)

### 3.3 Chyby při sestavování vnitropodnikových směrnic

V praxi se velmi často stává, že účetní jednotky nemají aktuální vnitropodnikové směrnice. Mezi důvody proč nejsou vnitřní účetní směrnice pravidelně aktualizovány, můžeme zařadit např. organizační změny ve společnosti, změny v legislativních dokumentech, kterými se účetnictví řídí nebo změny v postupech účtování atd. V praxi tak můžeme nalézt jak směrnice bezchybné, tak i směrnice, které obsahují nějaké formální nedostatky. Mezi nejčastější nedostatky vnitropodnikových směrnic lze zahrnout následující:

- směrnice není přehledná, což komplikuje orientaci,
- často se vyskytují gramatické chyby,
- směrnice postrádají logické a systematické uspořádání,
- účetní jednotka používá zastaralé pojmy, názvosloví a nerespektuje novely právních předpisů,
- směrnice obsahují velké množství zkratk, které jsou známy pouze určitým osobám, a tak se pro ostatní zaměstnance mohou stát nesrozumitelné
- směrnice není vytvořena výstižně a stručně,
- směrnice postrádají některé obsahové náležitosti,
- chybí systém archivace a skartace,
- vyskytuje se nepřehledné a chaotické číslování,

- účetní jednotka nemá určenou osobu, která je zodpovědná za tvorbu a pravidelnou aktualizaci směrnic,
- směrnice se skládají z pouhých citací právních předpisů nebo se jedná jen o opis obecně známých předpisů,
- účetní jednotka vytváří směrnice, které s ní vůbec nesouvisí,
- obsahují odkazy na věci, oblasti, které účetní jednotka nevyužívá,
- pracovníci kontrolních orgánů často obdrží pouze opsané směrnice z jiných účetních jednotek,
- účetní jednotka neprovádí pravidelné aktualizace směrnic podle aktuálních legislativních změn. (Otrusinová a Šteker, 2007)



## 4 VYBRANÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

V této kapitole jsou popsány a rozebrány vybrané vnitropodnikové účetní směrnice, které představují oporu pro analýzu účetních směrnic společnosti XY s. r. o. v praktické části. Níže definované vnitropodnikové směrnice byly zvoleny i z toho důvodu, že tvoří základ pro vedení účetnictví společnosti XY.

### 4.1 Systém zpracování účetnictví

Shiffer (2010, s. 25) považuje tuto směrnici za velmi složitou a rozsáhlou, neboť jejím cílem je zajistit, aby každá účetní jednotka řádně vedla své účetnictví a podávala kvalitní informace o jeho stavu. Lze říci, že stanovením pravidel a podmínek v této směrnici účetní jednotka povede účetnictví **správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a zaručující trvalost účetních záznamů** podle § 8 zákona o účetnictví. (Česko, 1991)

Vladimír Schiffer (2010, s. 25) považuje za důležité splnění požadavků, které vyplývají z § 11, 12, 13 a 16 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ČÚS č. 001 pro podnikatele. Na základě toho by směrnice měla obsahovat následující:

- vymezení správného okamžiku vzniku účetního případu,
- vymezení skupiny účetních dokladů,
- vytvoření seznamu účetních knih,
- určení předpokladů pro včasné provádění účetních zápisů,
- podrobný popis projekčně programové dokumentace (= popis používaného softwaru).

### 4.2 Účtový rozvrh

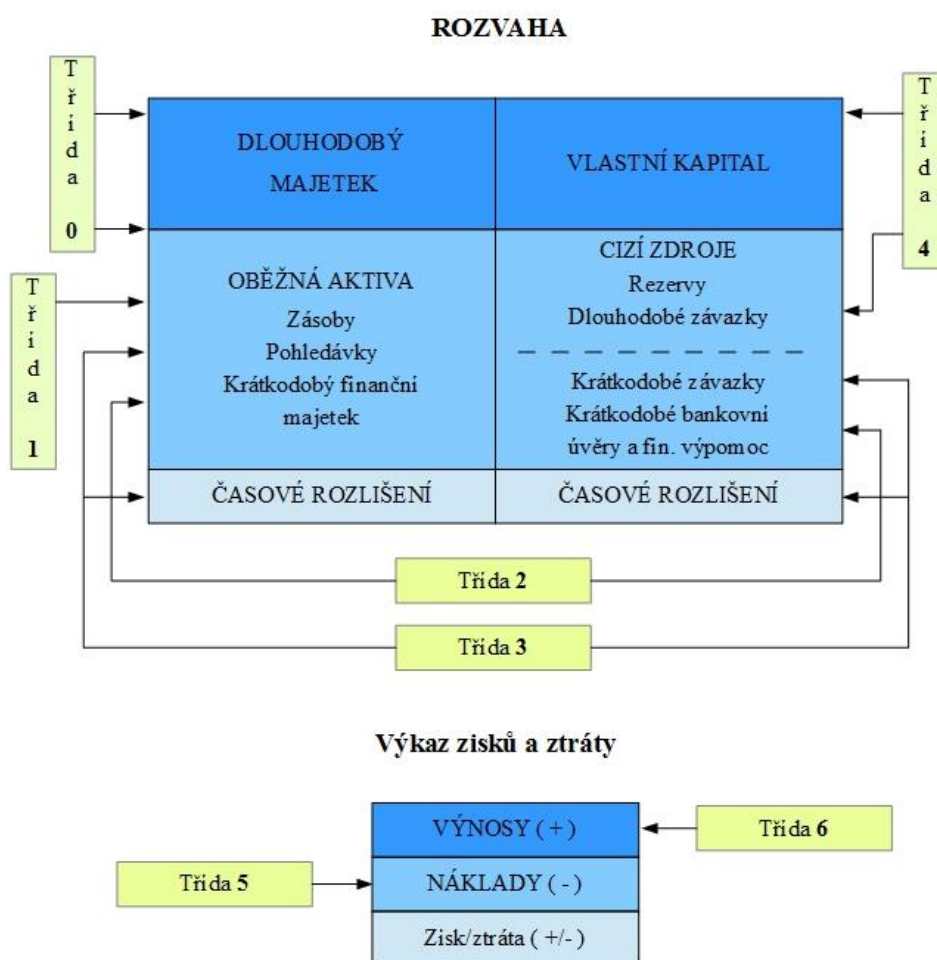
Zákon o účetnictví v § 14 uvádí, že účetní jednotka je povinna na podkladě směrné účtové osnovy sestavit účtový rozvrh. Kovanicová (2012, s. 178) uvádí, že: „Směrná účtová osnova je uspořádaná soustava účtových tříd a skupin – soustavou, která reprezentuje model finančního účetnictví zvolený ministerstvem financí pro zobrazení hospodářské činnosti podniku.“

Podle Schiffera (2008, s. 51) patří účtový rozvrh mezi nezastupitelné účetní záznamy každé účetní jednotky.

Každá účetní jednotka si sestavuje svůj vlastní účtový rozvrh, který může být rozveden na konkrétní syntetické a analytické účty. Tyto účty musí účetní jednotka zvolit tak, aby byla

schopna zaúčtovat veškeré účetní případy. Při sestavování rozvrhu musí dodržet strukturu směrné účtové osnovy. Účetní jednotka při vytváření účtového rozvrhu musí také respektovat požadavky podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., zejména při vykazování položek ve výkazu zisku a ztráty a v rozvaze. (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 26; Louša, 2014, s. 23-25; Kovaníková, 2012, s. 178)

Níže uvádím grafické znázornění vazeb jednotlivých účtových tříd na dva základní účetní výkazy (rozvahu a výkaz zisku a ztráty), které velmi dobře vystihla ve své publikaci Kovaníková (2012, s. 179).



Obr. 1 Směrná účtová osnova a její vazby na účetní výkazy (Kovaníková, 2012, s. 179)

Během účetního období mohou účetní jednotky účtový rozvrh rozšiřovat o nové účty, ale nesmí odstranit účet, na který se v daném období již účtovalo. Účetní jednotky musí pro každé účetní období sestavovat aktuální účtový rozvrh. Pokud k prvnímu dni nového účetního období nedošlo k žádné změně v účtovém rozvrhu, může účetní jednotka použít účto-

vý rozvrh z minulého období. Ze zákona nemusí účetní jednotka tvořit každý rok nový účetní rozvrh, ale Louša (2014, s. 25) doporučuje jeho archivaci a vytištění pro jednotlivé roky.

### 4.3 Oběh účetních dokladů

Oběhem účetních dokladů se má na mysli proces od jeho vyhotovení (přijetí), až po jeho uschování v archívu. Pokud je dodržen správný oběh účetního dokladu, urychlí se proces jeho zpracování a usnadní se kontrola. (Hakalová et al., 2012, s. 21)

Hakalová a její kolegyně (2012, s. 21) doporučují, aby směrnice obsahovala jména osob, které mají zodpovědnost za tyto jednotlivé činnosti s účetními doklady:

- kontrola správného obsahu účetního dokladu,
- zaúčtování účetního případu,
- provedení účetního zápisu,
- formální přezkoušení účetního dokladu,
- ověření přípustnosti hospodářské operace.

Mrkosová (2015, s. 9) píše, že postup pro oběh účetního dokladu a jeho zpracování je obvykle následující:

- zkontrolování účetního dokladu,
- rozdělení dle obsahu,
- označení dokladu (číslo),
- zaznamenat na účetní doklad účtový předpis,
- provést zaúčtování,
- založení dokladu,
- skartace účetního dokladu po zákonem dané lhůtě.

Ale zároveň dodává, že tento postup může být u každé účetní jednotky jiný, a to z důvodu její velikosti nebo organizační struktury.

Müllerová, Vomáčková a Dvořáková (2009, s. 31) označují účetní doklady jako „informační vstupy, kdy jejich neprůkaznost může vést k neprůkaznosti celého účetnictví“. Zároveň upozorňují, že účetním dokladům je nutné věnovat velkou pozornost při formální kontrole (požadavky na náležitosti účetního dokladu podle § 11 odst. 1 ZoÚ) i věcné kontrole dokladu (např. kontrola správnosti údajů, oprávněnosti transakce).

#### 4.4 Dlouhodobý majetek

Cílem směrnice je stanovit podmínky a postupy pro správné účtování, evidenci a uplatnění odpisů u dlouhodobého majetku v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., českými účetními standardy pro podnikatele a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. (Kovalíková, 2013, s. 123; Schiffer, 2010, s. 27)

Dlouhodobý majetek rozdělujeme na tři skupiny:

- dlouhodobý **hmotný** majetek,
- dlouhodobý **nehmotný** majetek,
- dlouhodobý **finanční** majetek. (Kovanicová, 2012, s. 219)

Podstata dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je v jeho délce užívání, kterou má přispět k provozování a rozšiřování podnikatelské činnosti a neslouží tedy k okamžitému prodeji. Díky držbě dlouhodobého finančního majetku může účetní jednotka dosáhnout výnosů ve formě např. dividend, podílu na zisku nebo kapitálového zhodnocení. (Kovanicová, 2012, s. 219)

Dlouhodobý **hmotný** majetek má běžně fyzickou podstatu, dobu použitelnosti delší než jeden rok a musí splnit určitou finanční hranici ocenění, kterou stanovuje účetní jednotka. Do této skupiny majetku **vždy zařazujeme** bez ohledu na výši ocenění **pozemky a stavby**. Dále sem patří samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata. (Kovanicová, 2012, s. 219 -220)

Pro dlouhodobý **nehmotný** majetek je charakteristická jeho nehmotná podstata, konkrétní výše ocenění a stejně jako u DHM doba použitelnosti větší jak 12 měsíců. Do DNM patří zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. (Landa, 2008, s. 35-36)

Dlouhodobý **finanční** majetek představuje volné peněžní prostředky investované dlouhodobě (déle než 1 rok) do určitého typu aktiv, které by měly přinést výtěžek ve formě dividend nebo úroků. Radíme sem dlouhodobé cenné papíry a podíly, půjčky a úvěry. (Kovanicová, 2012, s. 224)

Používáním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází k jeho opotřebovávání. To je třeba vyčíslit a promítnout do nákladů společnosti. K realizaci uvedeného slouží podniku odpisování (tzv. odpisy).

#### 4.4.1 Odpisový plán

Odpisový plán napomáhá účetní jednotce stanovit výši jednotlivých ročních odpisů, na základě kterých promítá postupné opotřebení dlouhodobého majetku do nákladů. Tento majetek smí odepisovat pouze ten, kdo má k majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření. (Sedláček a kol., 2005, s. 77; Schiffer, 2010, s. 26)

Při pořízení hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku si musí účetní jednotka vybrat metodu odpisování a tu po celou dobu životnosti majetku dodržovat. Při vybírání metody je nutné myslet na to, že se odepisuje pouze do výše vstupní ceny majetku, popř. jeho zvýšené vstupní ceny nebo včetně technického zhodnocení. (Lošťák a Prudký, 2015, s. 111) Podle Müllerové, Vomáčkové a Dvořákové (2009, s. 252) by zvolená metoda měla odpovídat očekávanému vývoji užitků z aktiva. Taky je nutné zohlednit i užitek z případného prodeje aktiva.

Opotřebení majetku lze vyjádřit na základě požadavků plynoucích z účetnictví nebo v souladu s daňovými podmínkami. Z toho vyplývá, že rozlišujeme odpisy **účetní** a **daňové**. Podstata účetních odpisů je, že mají odpovídat **skutečnému opotřebení** majetku. Účetní odpisy lze stanovit na základě času (tzn. doby použitelnosti majetku) nebo výkonů. Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. v § 26 až § 32. Výše daňových odpisů se uznává jako výdaj při stanovení základu daně z příjmů účetní jednotky. U tohoto typu odpisů je nutné majetek zařadit do jedné z šesti odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů. Daňové odpisování lze za určitých podmínek přerušit a pak na něj kdykoli navázat. (Kovanicová, 2012, s. 238-242; Lošťák a Prudký, 2015, s. 95; Sedláček a kol., 2005, s. 77-78)

#### 4.5 Zásoby

Směrnice věnující se zásobám je tvořena na základě podmínek stanovených v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., vyhlášce č. 500/2002 Sb. a zejména pak podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015. Zásoby jsou součástí majetku účetní jednotky, který se nazývá oběžný majetek. Zásoby jsou tak určeny k jednorázové spotřebě a v podniku se nevyskytují déle než 12 měsíců. Do zásob zahrnujeme především materiál, výrobky a zboží. (Kovalíková, 2013, s. 107; Kovanicová, 2012, s. 251-252)

Pro účtování pořízených zásob si musí každá účetní jednotka **zvolit jednu z metod** a to buď způsob účtování A nebo B. U metody A se veškeré pořízení zásob zachycuje na jed-

notlivých majetkových účtech v účtové skupině 11, 12, 13 a účtuje se zde o příjmech a výdejích. Podstata metody B je zakotvena v účtování zásob přímo do spotřeby (tj. do provozních nákladů) ihned při jejich pořízení. Účty pro evidenci zásob se u této metody používají jen pro zachycení jejich počátečního a konečného stavu. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 79-85; Ryneš, 2013, s. 128-130)

Hruška (2005, s. 147) ve své knize vyjádřil myšlenku, že zvolený způsob účtování u zásob je možné změnit, ale pouze na začátku nového účetního období při otvírání účetních knih.

František Louša (2014, s. 100-101) se domnívá, že níže uvedené oblasti by měly být součástí každé vnitropodnikové směrnice vztahující se k zásobám. Ve směrnici by tedy účetní jednotka měla formulovat informace a pravidla pro zvolený způsob účtování zásob (tzn. A nebo B), pro sledování nákladů při jejich pořízení na jednotlivých analytických účtech, pro způsoby oceňování zásob (zejména zásoby vlastní výroby tzn. nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky) a taktéž pro způsob ocenění inventarizačních přebytků.

#### 4.6 Časové rozlišení nákladů a výnosů

„Potřeba časového rozlišení vyplývá z rozdílů mezi okamžikem vzniku nákladů a výnosů a jejich úhradou.“ (Šoljaková et al., 2006, s. 43) Účelem je tedy dodržení tzv. „**akruálního principu**“, což znamená zařadit náklady a výnosy účetní jednotky do období, se kterým časově a věcně souvisejí. (Louša, 2014, s. 70)

Kočová (2006) ve svém článku píše, že při korektním dodržení časového rozlišení účetní jednotka vykáže odpovídající hospodářský výsledek za sledované účetní období. Její slova potvrzuje i Ryneš (2013, s. 177), který vyslovuje názor, že je nutné vyřadit z běžného období ty nákladové a výnosové položky, které se týkají příštích účetních období a zároveň ponechat ty, které zde hospodářsky patří. Tímto dojde ke splnění hlavního úkolu časového rozlišení a vyčíslení správného zisku nebo ztráty.

Ke správnému zaúčtování nákladů a výnosů slouží účetní jednotce tzv. přechodné účty aktiv a pasiv, které nalezneme v účtové skupině 38. Pro časové rozlišení se nejčastěji používají účty náklady, výdaje, výnosy a příjmy příštích období. Při jeho účtování je nutné znát současně následující tři kritéria:

- účel vynaložené částky,
- částku,

- období, do kterého se částka zaúčtuje. (Kočová, 2006; Šteker a Otrusinová, 2013, s. 193)

Účetní jednotka si ve směrnici určí, které položky bude časově rozlišovat. Současně může pro časové rozlišení stanovit finanční hranici. Účetní jednotka **nemá** povinnost časově rozlišovat **nevýznamné částky a pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy**. (Kovalíková, 2013, s. 152; Šteker a Otrusinová, 2013, s. 193)

Kovalíková (2005, s. 258) i Louša (2014, s. 71) upozorňují na to, že pravidla pro časové rozlišení, které účetní jednotka stanovila ve vnitropodnikové směrnici, smí měnit jen výjimečně.

#### 4.7 Kurzové rozdíly

Směrnice se musí řídit těmito základními předpisy: § 24 odst. 6 a 7 zákona o účetnictví, § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a zejména ČÚS č. 006. Podstatou směrnice je u všech účetních dokladů vystavených v zahraniční měně určit správný kurzový rozdíl při jejich přepočtu na českou měnu. (Kovalíková, 2004, s. 77; Sotona, 2006, s. 128-129)

Výše zmíněné potvrzuje i Beránek (2005, s. 16) ve své knize, kde uvádí: „Jádrem problematiky účtování v cizích měnách je úspěšné vyřešení dvou otázek – jak správně vyjádřit přepočet mezi cizí měnou a českou měnou a jak se vyrovnat s rozdíly, které vznikají v důsledku kolísání kurzu cizí měny.“

U kurzových rozdílů může vzniknout ztráta, která se zachytí na vrub finančních nákladů nebo zisk, který se zaúčtuje ve prospěch finančních výnosů. Ale existují i výjimky, kde patří např. přecenění cenných papírů a podílů. U těchto aktiv budou kurzové rozdíly jako součást jejich ocenění a neúčtují se na nákladový či výnosový účet. (Sotona, 2006, s. 128; Kovaníková, 2012, s. 205)

Přepočet zahraniční měny na českou měnu musí účetní jednotka použít v okamžiku uskutečnění účetního případu a jednak při sestavení účetní závěrky. V prvním případě může využít pro přepočet **pevný kurz** (stanoven ve vnitropodnikové směrnici na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB k prvnímu dni pro zvolené období, po které bude využíván, např. měsíc, čtvrtletí) nebo **denní kurz** (vyhlašován ČNB denně v 14:15 hod.). U účetní závěrky **musí** účetní jednotka použít **denní kurz**, vyhlášený ČNB, který platí na konci dne, ke kterému se závěrka sestavuje. (Beránek, 2005, s. 17 a 26; Kovalíková, 2005, s. 67)

## 4.8 Rezervy

Tvorba a čerpání rezerv naplňují zásadu opatrnosti v účetnictví vyjádřenou v § 25 odst. 3 zákona o účetnictví. Rezervy jsou zároveň dalším nástrojem, který slouží k zahrnutí nákladů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Při jejich tvorbě se vykazují jako náklady a položky cizích zdrojů. Čerpání nebo zrušení rezervy se projeví jejím snížením v rozvaze a současně poklesem nákladů ve výsledovce. Účetní jednotka může o rezervách účtovat buď během účetního období, nebo až při uzavírání účetních knih. (Šoljaková et al., 2006, s. 218; Ryneš, 2013, s. 182-183)

Pro účely účetních předpisů rozlišujeme rezervy zákonné a ostatní. Zákonné rezervy jsou upravovány zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a uznávají se jako daňový náklad. Ostatní rezervy jsou upraveny vnitřní směrnicí účetní jednotky a nemají vliv na základ daně z příjmů. (Landa, 2006, s. 244; Ryneš, 2013, s. 183)

Podle Louši (2014, s. 57) by účetní jednotka do vnitropodnikové směrnice o rezervách měla zahrnout vymezení případů, kdy bude vytvářet rezervy, způsob jejich tvorby, určit okolnosti vedoucí k zúčtování zrušení či použití rezervy. Louša (2014, s. 57) taky klade důraz na stanovení zásad pro inventarizaci rezerv, popřípadě na úpravu jejich stavu na základě zjištěných skutečností za pomoci inventarizace.

## 4.9 Vedení pokladny

Roku 1993 skončila platnost vyhlášky č. 118/1972 Sb., o pokladních operacích v socialistických organizacích. Podstatou této tzv. pokladní vyhlášky bylo, že výslovně určovala pravidla pokladní agendy. (Schiffer, 2010, s. 36)

V dnešní době, ale není vydán žádný právní předpis, který by upravoval pravidla pro vedení pokladny a s ní spojené činnosti. Tato situace, ale neznamená úplnou volnost při uskutečňování pokladních operací. Při vedení a organizaci pokladny je nutné si uvědomit vzájemné propojení a souvislosti jednotlivých právních dokumentů, kterými je upravováno české účetnictví. (Novotný, 2005, s. 7-8) Výše uvedené potvrzuje Kovalíková (2013, s. 187), která konstatuje, že veškeré operace s hotovostí, vedením a účtováním pokladních operací se řídí **pouze** pravidly stanovenými samotnou účetní jednotkou a účetními předpisy.

Každá účetní jednotka má tedy možnost si za pomoci vnitropodnikové směrnice vymezit rámec pro pokladní agendu. Landa (2005, s. 112) píše, že základní cíl směrnice není jen



stanovení pravidel pro pokladní operace, ale i ochrana majetku (tedy pokladní hotovosti nebo cenin). Účetní jednotka by se při vytváření směrnice měla soustředit na stanovení pravidel v oblasti výplaty peněžní hotovosti, pokladních hodin, na termíny pro výplatu mezd, způsoby účtování pokladní hotovosti i na uzavření dohody o hmotné odpovědnosti s pokladníkem. (Pilátová a Pilát, 2006, s. 68) Kovalíková (2013, s. 187) i Pilátovi (2006, s. 68) se shodují, že ve směrnici by měl být určen limit pokladní hotovosti, který může být v podniku uložen. Hotovost přesahující tento limit se musí převádět do banky, kdy pro tento úkon mohou být ve směrnici vymezeny bezpečnostní pravidla. (Landa, 2005, s. 112)

Účetní jednotka má také možnost vést valutovou pokladnu a zaznamenávat tak příjem nebo výdej peněžní hotovosti v cizí měně. V účetnictví by tato pokladna měla mít vlastní analytický účet. Jednotka má povinnost veškeré pohyby ve valutové pokladně vyjádřit v české měně. U valutové pokladny často dochází ke vzniku kurzových rozdílů, a to z toho důvodu, že pokladník vydává valuty zaměstnancům (např. zálohy na zahraniční cestu) v jiné hodnotě, než v jaké je tam vložil. (Novotný, 2005, s. 33) Pravidla a informace vztahující se ke kurzovým rozdílům jsou popsány v kapitole uvedené výše. Můžeme konstatovat, že účetní jednotka může vymežit pravidla pro pokladnu v cizí měně jednak ve směrnici, která se zabývá kurzovými rozdíly nebo ve směrnici vztahující se k pokladně.

#### **4.10 Vnitropodnikové účetnictví**

Pravidla a podmínky stanovená v této směrnici musí vycházet z předpisů, které jsou určeny pro podnikatele a to zejména ČÚS č. 001, § 14 zákona o účetnictví a § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní předpisy přímo neurčují organizaci vnitropodnikového účetnictví, ale předepisují jen povinnosti pro finanční účetnictví. Na základě toho má účetní jednotka možnost vnitřní účetní směrnici určit, jakým způsobem povede vnitropodnikové účetnictví (tzn., může si vybrat jeho verzi, organizaci a zaměření). Je nutné, aby přitom pro finanční účetnictví zajistila přesvědčivé podklady:

- a) „o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.“

(Schiffer, 2008, s. 31-32; Svatošová a Trávníčková, 2011, s. 186)

Účetní jednotka by za pomoci této vnitřní směrnice měla zachytit informace o vztahu mezi vnitropodnikovým účetnictvím, kalkulacemi a rozpočtováním. Pokud účetní jednotka zaznamenává vnitropodnikové účetnictví pomocí analytických účtů ve vztahu k finančnímu účetnictví, je nutné uvést označení těchto účtů. Účetní jednotka má možnost využít i dvoukruhového účetnictví (účty 8. a 9. třídy), tzn., že by ve směrnici měla definovat spojovací účty mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím a způsob oceňování výnosů a nákladů ve druhém okruhu. (Louša, 2014, s. 64; Sotona, 2006, s. 137)

Schiffer (2008, s. 32) polemizuje nad tím, zda by v této směrnici nebylo vhodné uvést i definici manažerského účetnictví, které svými informacemi slouží zejména pro interní účely účetní jednotky. Toto rozhodnutí, ale ponechává na vedení jednotky.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Veškeré informace zmíněné v této kapitole jsou převzaty z webových stránek společnosti XY s. r. o. nebo byly získány na základě osobního kontaktu se zástupci firmy. Protože si firma nepřeje zveřejnit své jméno, nebudou nikde zmíněny odkazy na stránky a jména osob týkající se dané společnosti.

Účetní jednotka si pro své vystupování na trhu zvolila jako právní formu společnost s ručením omezeným. Společnost XY s. r. o. byla založena na začátku roku 1999, kdy se zaměřovala pouze na výrobu a montáž stínící techniky a bytových doplňků. V roce 2003 se rozhodla rozšířit svoji oblast působení na trhu a začala se věnovat výrobě a montáži plastových a hliníkových oken a dveří. O rok později společnost zažila velké zvýšení poptávky ze strany zákazníků po jejich výrobcích. Na základě rostoucí poptávky začala společnost postupně rozšiřovat i svou obchodní síť po celé České republice. V současné době má společnost na území Čech a Moravy přes 40 poboček, které jsou soustředěny převážně ve větších městech.

Veškerá výroba probíhá v centrále společnosti XY s. r. o., která se nachází ve Zlínském kraji. Svým klientům nabízí společnost komplexní portfolio služeb od odborného poradenství, přes zaměření, montáž a demontáž oken a dveří, zednické zapravení až po odvoz starých oken a dveří. Pro montáž svých výrobků společnost využívá, z velké části, vlastní skupiny odborně vyškolených pracovníků, ale spolupracuje i s externími firmami. K výrobě používá společnost moderní technologie a výrobní stroje, které lze vidět na následujících obrázcích.



*Obr. 2 Ukázka výroby plastového výrobku společnosti XY s. r. o.*

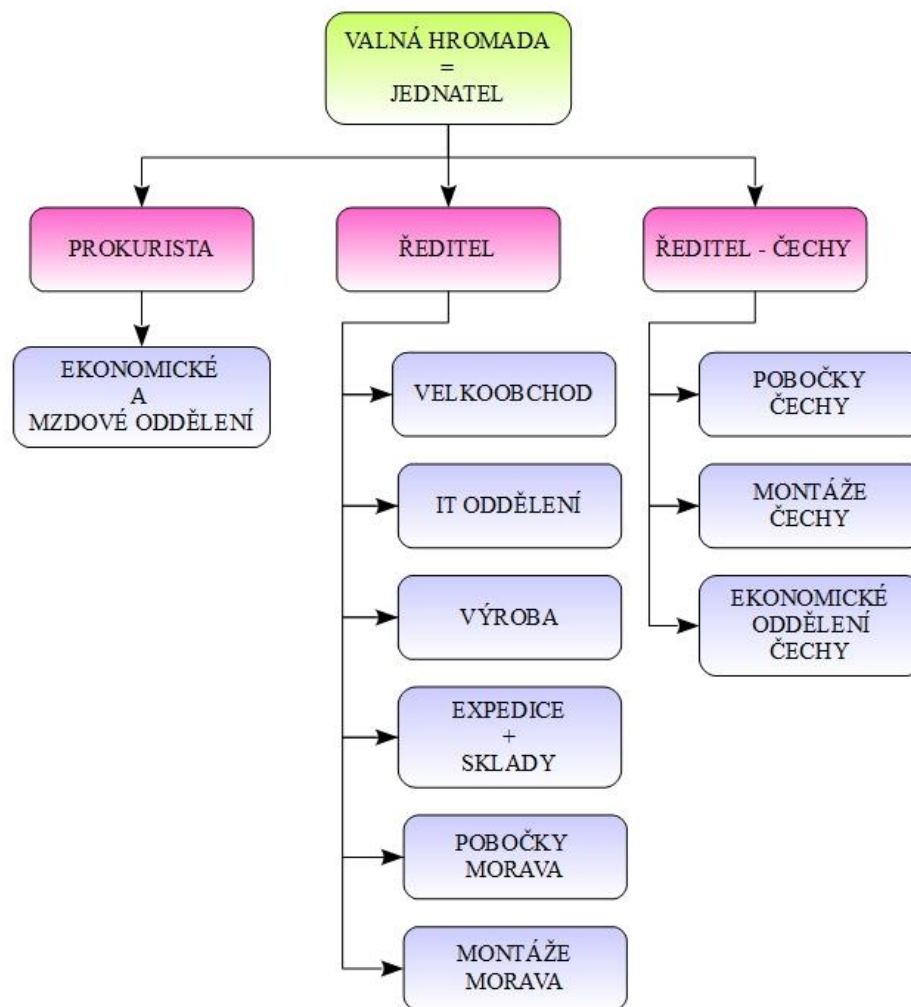


*Obr. 3 Ukázka výroby plastového výrobku společnosti XY s. r. o*

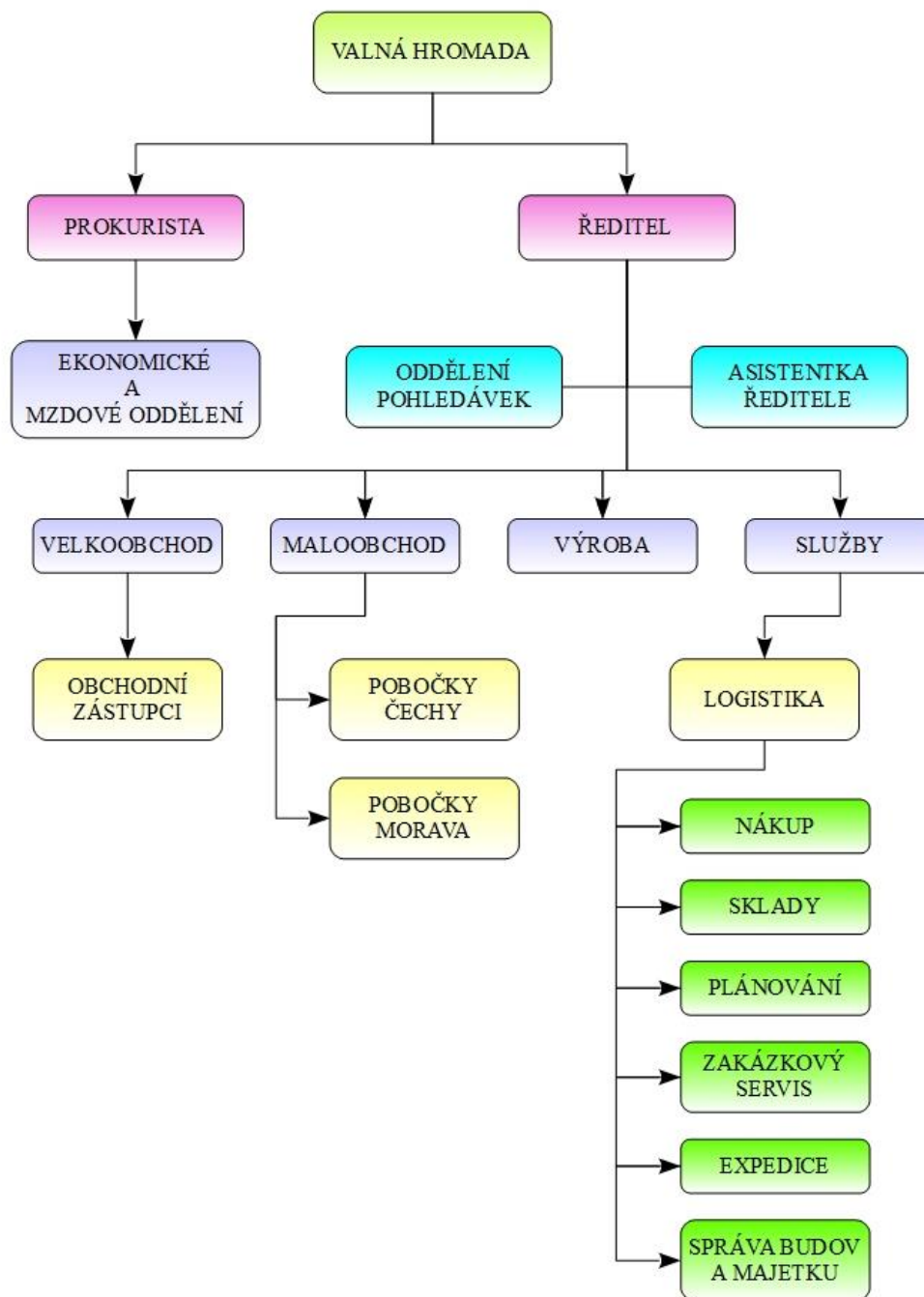
Společnost vede účetnictví, a jelikož účetní jednotka podléhá auditu podle zákona o účetnictví, musí sestavovat závěrku v plném rozsahu. Společnost je plátcem DPH. Pro vedení účetnictví využívá společnost program ABRA G3. Veškerá daňová přiznání jsou zabezpečovaná za pomoci externího daňového poradce.

### **5.1 Organizační struktura společnosti XY s. r. o.**

Svou velikostí se společnost XY řadí mezi větší, tzn., že organizační struktura zde nabývá velkého významu. Ve společnosti XY začne od 1. ledna 2015 platit nová organizační struktura (viz. Obr. 5), která má vést k lepšímu vymezení pravomocí, kompetencí a odpovědnosti jednotlivých pracovníků a hlavně ke sledování vývoje nákladů na dílčí střediska. Na obrázku č. 4 je zachycena organizační struktura platná do 31. prosince 2014. Z obrázků, na kterých jsou zachyceny organizační struktury, jsou patrné rozdíly mezi starou a novou organizační strukturou.



Obr. 4 Organizační struktura společnosti XY s. r. o. do 31. 12. 2014 (vlastní zpracování)



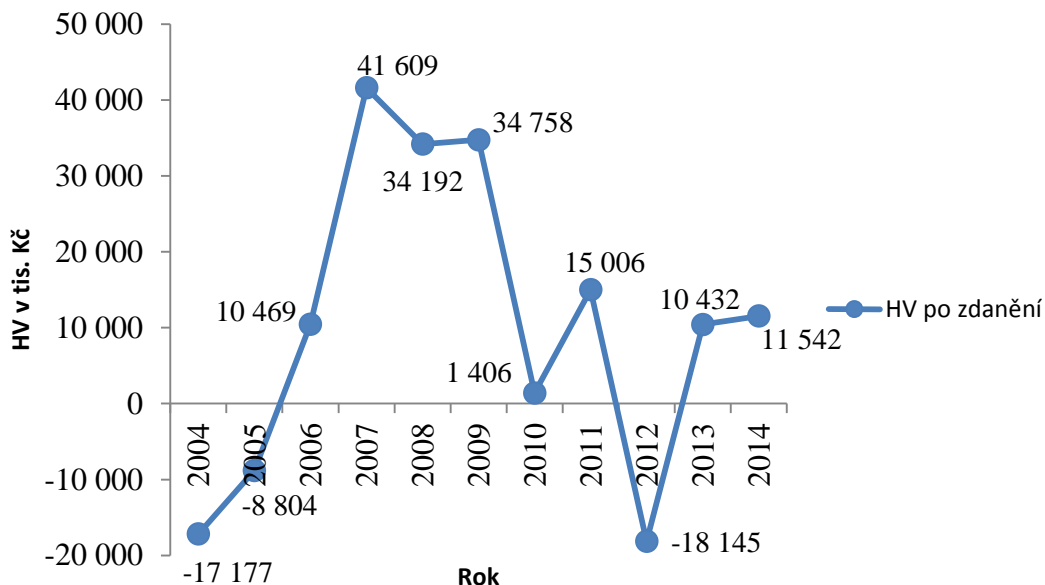
Obr. 5 Organizační struktura společnosti XY s. r. o. od roku 2015 (vlastní zpracování)

Zvláštností u organizační struktury společnosti XY je postavení prokuristy. Ve většině případů je úkolem prokuristy zastupovat podnik ve všech právních úkonech, ke kterým dochází při jeho provozu. Ve společnosti XY, ale prokurista „drží kontrolu“ nad ekonomickým oddělením, což dle mého názoru může mít vliv na spolupráci s dalšími odděleními. Nově bylo zřízeno oddělení pro vymáhání pohledávek, které je nadřazené všem ostatním oddělením. Tato zvolená strategie má přispět ke zmenšení počtu pohledávek po splatnosti.

S novým organizačním schématem chce účetní jednotka sledovat i vývoj nákladů za jednotlivá oddělení. Proto každé oddělení bude mít vytvořeno své nákladové středisko.

## 5.2 Vývoj hospodářského výsledku

Na obrázku č. 6 můžeme vidět vývoj hospodářského výsledku v jednotlivých účetních obdobích ve společnosti XY s. r. o. za posledních 11 let.



Obr. 6 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

Účetní jednotka XY s. r. o. sestavuje účetní závěrku vždy k 31. 12. 20xx, tzn., shodu účetního období s běžným kalendářním rokem. V letech 2004 a 2005 se společnost XY nacházela ve ztrátě, ale od roku 2006 do roku 2011 dosahuje hospodářský výsledek kladných hodnot. Kolísavý vývoj hospodářského výsledku mezi roky 2009 až 2014 je ovlivněn celkovým vývojem hospodářského cyklu a zejména vývojem v oblasti stavebního průmyslu. V roce 2010 můžeme vidět extrémní pokles výsledku. Tento pokles byl způsoben vlivem celosvětové ekonomické krize, kdy společnost musela realizovat výrobky těsně nad hranicí kalkulovaných nákladů a zároveň musela čelit vzrůstu přímých nákladů. Urychlená poptávka po výrobcích společnosti v předchozích letech a snaha o splnění veškerých poptávek vedla k nekontrolovanému růstu nákladů, které se naplno projeví v obratu společnosti XY s. r. o. v roce 2012. Těmito náklady se hlavně myslí celkové náklady na výrobu (např. nákup materiálu, nových strojů, opravy starších strojů, ceny energií, časové prostoje) a mzdové náklady (vysoký nárůst zaměstnanců – zejména oddělení výroby). Strategie, která byla vedena cestou maximálního splnění poptávky a snahou vyhovět tehdejší pod-



mínkám na trhu, vedla k poklesu hospodářského výsledku. V letech 2013 a 2014 se společnosti podařilo díky úsporám a zlepšení výrobních procesů dostat opět do kladných hodnot.

### **5.3 SWOT analýza společnosti XY s. r. o.**

Do profilu společnosti XY s. r. o. zařazují i SWOT analýzu (Obr. 7), protože nám umožní identifikovat klíčové prvky situace, ve které se společnost nachází. Podstatou je sestavení stručného a jasného přehledu silných a slabých stránek společnosti a zároveň jejich hrozeb a příležitostí. Z mého pohledu tato analýza poskytuje podklady pro lepší představivost jaké postavení má účetní jednotka XY na trhu. Zároveň může uvedená SWOT analýza posloužit svými výsledky jako odrazový můstek pro další rozvoj společnosti.

SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
<ul style="list-style-type: none"><li>• postavení společnosti na trhu (patří mezi největší)</li><li>• stálé rozšiřování produktového portfolia</li><li>• vyhledávání příležitostí na trhu</li><li>• financování z vlastních zdrojů</li><li>• vybudovaná základna zákazníků</li><li>• certifikáty</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• nespokojenost zákazníků</li><li>• špatné recenze</li><li>• délka výroby u některých produktů</li><li>• časté reklamace</li><li>• nedostatečná kontrola pracovní činnosti zaměstnanců</li><li>• nepřesné vymezení kompetencí jednotlivých pracovních pozic</li><li>• nedostatečná a špatná vnitřní komunikace</li></ul>
PŘÍLEŽITOSTI	HROZBY
<ul style="list-style-type: none"><li>• zvýšení poptávky</li><li>• inovace produktů (nabídka nových profilů, barev)</li><li>• outsourcing vybraných podnikových procesů (doporučuji oblast marketingu a logistiky)</li><li>• využití dotací v oblasti technologie i vzdělávání zaměstnanců</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• recese ekonomiky</li><li>• rostoucí konkurence</li><li>• změny cen vstupních materiálů</li><li>• zvýšení cen energií</li><li>• cenová válka s konkurencí</li><li>• pokles kupní síly obyvatel/firem</li><li>• odchod klíčových zaměstnanců</li></ul>

Obr. 7 SWOT analýza společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování)

## 6 ANALÝZA A NÁVRHY ZMĚN VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC VE SPOLEČNOSTI XY S. R. O.

V této kapitole se zabývám analýzou vybraných vnitropodnikových směrnic společnosti XY s. r. o. a zároveň navrhuji změny. Zaměřím se především na ty směrnice, které dle mého uvážení potřebují upravit či doladit především z hlediska obsahového.

Společnost XY s. r. o. má v současné době vytvořeny následující vnitropodnikové směrnice, kterými upravuje oblasti účetnictví a vnitropodnikové procesy:

- statut účetní jednotky,
- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- oběh účetních dokladů,
- oceňování majetku a závazků,
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, drobný majetek,
- zásoby a jejich evidence,
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů, pro tvorbu dohadných položek,
- evidence valutových a devizových operací,
- zásady pro tvorbu a použití rezerv,
- zásady pro vedení pokladny,
- zásady pro tvorbu a použití opravných položek,
- inventarizace majetku a závazků, harmonogram roční uzávěrky,
- pracovní cesty, cestovní náhrady,
- poskytování osobních ochranných pracovních pomůcek,
- stravování zaměstnanců,
- pravidla pro vnitropodnikové účetnictví.

### 6.1 Statut účetní jednotky

Účetní jednotka XY má vytvořenou směrnici, která nese název „Statut účetní jednotky“. Obsah této směrnice je tvořen různými právními dokumenty, kterými jsou výpis z obchodního rejstříku, společenská smlouva, stanovy, zápisy z valných hromad, živnostenské listy a organizační schéma.

Chybou směrnice pod názvem „Statut účetní jednotky“ je, že nikde není zobrazena organizační struktura i když by tak podle znění směrnice mělo být. Pokud je něco dáno vnitropodnikovou směrnicí, musí to daná jednotka dodržet. Navrhuji tedy, aby tato směrnice byla doplněna o grafickou podobu organizační struktury spolu s organizačním řádem. Do organizačního řádu může účetní jednotka XY zahrnout např. popisy pracovních míst, vymezení rozhodovacích pravomocí, lze zde stanovit povinnosti, odpovědnost a pravomoc jednotlivých pozic. Pro lepší informovanost pracovníků by bylo vhodné uvést i grafickou podobu organizačního schématu se jmény zaměstnanců na vedoucích pozicích.

## 6.2 Systém zpracování účetnictví

Vnitropodniková směrnice upravuje vedení a systém zpracování účetnictví. Ve směrnici je uvedeno, že účetní jednotka XY vede účetnictví a účetní období je shodné s kalendářním rokem. Následují informace o zpracování účetních dat, které probíhají na počítači prostřednictvím účetního programu ABRA, ke kterému je doložena programová dokumentace. Součástí směrnice je také seznam účetních knih pro evidenci účetních dokladů. Jelikož účetní jednotka XY s. r. o. provozuje svoji činnost i na pobočkách, uvádí zde seznam knih, které musí vést jednotlivé pobočky.

Směrnicí, která se zabývá systémem zpracování účetnictví, bych na úvod doplnila přehledem právní legislativy, ze které vychází. Dále navrhuji směrnici rozšířit o znění obecných zásad, které pro účetní jednotku vyplývají z § 2 - § 8 zákona o účetnictví (např. ÚJ je povinna účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, s nímž časově a věcně souvisí.; ÚJ je povinna vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, v případech uvedených v § 4 odst. 12 ZoÚ musí použít i cizí měnu...atd.). Uvedením výše zmíněného spolu s odkazy na příslušné paragrafy by byly přehledně stanoveny postupy a pravidla pro vedení účetnictví. Do výčtu pravidel bych zahrnula i popis způsobu pro provádění oprav účetních zápisů, aby nedocházelo ke zbytečné neúplnosti, nesrozumitelnosti, nesprávnosti a neprůkaznosti účetnictví.

Ve směrnici je informace, že je doložena programová dokumentace pro účetní program, který účetní jednotka XY používá, ale nikde není zmínka, kde se nachází. Proto bych doporučila programovou dokumentaci uvést jako součást směrnice ve formě přílohy pro případ obtíží či dohledání potřebných informací.

### 6.3 Účtový rozvrh

Účetní jednotka XY s. r. o. má zpracován účtový rozvrh v souladu s účtovou osnovou, která je součástí prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Pro vedení účetnictví a pro potřeby řízení a kontroly účetní jednotky obsahuje účtový rozvrh syntetické a analytické účty. Společnost XY zahrnula do svého účtového rozvrhu jak čísla účtů, tak i jejich názvy.

V účtovém rozvrhu společnosti XY s. r. o. jsou definovány i účty, které v současné době společnost nepoužívá, nebo nemají žádný zůstatek. Není nutné, aby účetní jednotka dodržovala přesné názvy a číslování účtů, jak je psané ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Ale na druhou stranu by účetní jednotka neměla mít účty, které nemají žádné opodstatnění a pouze matou uživatele.

V účtovém rozvrhu účetní jednotky XY se vyskytují účty s devítimístným označením. Tyto účty se nacházejí v účtové skupině 31 (pohledávky - krátkodobé a dlouhodobé), 32 (závazky - krátkodobé), 50 (spotřebované nákupy), 51 (služby) a 60 (tržby za vlastní výkony a zboží). Důvodem pro založení těchto účtů je, že společnost XY spolupracuje se přátelými firmami (pozn. všechny firmy i společnost XY mají stejného majitele). Na těchto účtech společnost účtuje o nákladech, výnosech, pohledávkách nebo závazcích s propojenými osobami. Důvodem je sledování vzájemných obchodních transakcí mezi propojenými osobami tak, aby nedocházelo k nevýhodným obchodním transakcím.

Účetní rozvrh obsahuje účty, které mají tři nuly (např. 314000, 501000,...) na těchto účtech se v některých případech účtuje a někdy ne. Označení těchto účtů má logiku v případě, že se jedná o syntetické účty. Formu těchto účtů doporučuji zanechat a do směrnice uvést pravidlo, že tyto účty budou sloužit pouze jako syntetické a účtovat se bude jen na účtech analytických. Při tomto způsobu evidence musí účetní jednotka dbát na správné pojmenování jednotlivých účtů. Navrhuji, aby za obsah účtového rozvrhu (např. za označení účtů, jejich názvy, analytiku,...) zodpovídala hlavní účetní společnosti XY.

Účtový rozvrh společnosti XY je velice rozsáhlý, velké množství účtů nalezneme v účtové skupině 21 (peníze), 31 (pohledávky) a 33 (zúčtování se zaměstnanci a institucemi). Ve skupině 21 je nejrozsáhlejší syntetický účet 211 (pokladna), který má mnoho analytik. Důvodem je, že společnost má pro každou ze 40 poboček vytvořen vlastní analytický účet pokladny. Ve skupině 31 má největší zastoupení syntetický účet 314 (poskytnuté zálohy krátkodobé i dlouhodobé), který má opět analytickou evidenci podle jednotlivých poboček.

Na tomto účtu jsou zachycovány zálohy placené na plyn, elektrickou energii nebo nájem pro danou pobočku. Syntetický účet 335 (pohledávky za zaměstnanci) je taktéž rozdělen na velké množství analytických účtů, kdy každý zaměstnanec vůči kterému má společnost pohledávku má vlastní analytický účet (např. 335014 - Pohl. za zam. Novák). U všech výše zmíněných účtů je zachována číselná posloupnost.

Rozdělení syntetického účtu 211 a 314 na jednotlivé analytické účty podle poboček považuji za logické. Tímto rozdělením má společnost přehled nad chodem jednotlivých poboček a kontrola stavu účetního a skutečného stavu je tak přehlednější. U účtu 335 jsem názoru, že je zbytečné, aby každý zaměstnanec měl svůj vlastní analytický účet. Tento způsob by byl možná vhodný pro podnik s menším počtem zaměstnanců, ale ne pro společnost, která v průměru zaměstnává přes 300 zaměstnanců. Větší část analytických účtů spadajících pod syntetický účet 335 nezobrazuje za poslední roky žádný pohyb. Příčinou je, že někteří zaměstnanci už delší dobu ve firmě nepracují a tak jsou veškeré pohledávky, které měli vůči společnosti XY vyrovnané. Do účtového rozvrhu pro rok 2015 je vhodné zahrnout pouze ty účty, které mají jiný než nulový zůstatek k 31. prosinci 2014.

Dále mě v účtovém rozvrhu společnosti XY zaujalo pojetí označování syntetického účtu 343, kde se zachycuje daň z přidané hodnoty. Společnost má účet rozdělen na analytické účty, kdy pro každou sazbu ať snížené nebo základní sazby DPH má vlastní analytický účet (např. 343015 - DPH 15%, 343020 - DPH 20%, 343021- DPH 21%). Z důvodu, že sazby pro DPH se mohou rok od roku lišit, zavedla bych pouze analytický účet 343001 pod názvem „DPH – snížená sazba“ a 343002 pod názvem „DPH – základní sazba“. Při pohledu na účtový rozvrh by jak člověk z oboru, tak i úplný laik poznal, o jakou sazbu DPH se jedná. Pro zúčtování DPH s finančním úřadem má společnost zaveden účet 343100. Pokud by společnost přešla na novou evidenci sazeb DPH (343001, 343002) doporučila bych pokračovat v číselné posloupnosti a pro zúčtování s institucí bych zavedla účet 343003. Zvláštností u účtu 343 ve společnosti XY je, že v letech 2006 a 2007 vytvořila pro každý měsíc nový účet, kde se zachycoval pohyb DPH. Označení těchto účtů bylo 343601 (701) => DPH leden 2006, (2007), 343602 (702) => DPH únor 2006, (2007) atd. Účetní jednotka XY tento způsob vedení DPH zavedla kvůli dodatečnému daňovému přiznání k DPH, protože tak snadněji mohla dohledat rozdíl mezi původním a dodatečným přiznáním. Naštěstí společnost XY s. r. o. od výše zmíněného způsobu vedení evidence DPH od roku 2008 ustoupila. Bohužel jednotlivé účty pro DPH z roku 2006 a 2007 se stále objevují v „aktuál-

ním“ účtovém rozvrhu, i když se už nepoužívají. Doporučila bych tyto účty z rozvrhu pro rok 2015 vyřadit.

V účtové skupině 51, do které spadají služby, je v účetní jednotce XY zajímavé rozdělení syntetického účtu 512 (cestovné) a 518 (ostatní služby) na analytické účty. V účtovém rozvrhu je vytvořen účet, který nese název „cestovné“ celkem třikrát, a to pod účty 51200, 512000 a 512001. Dále je pak analyticky rozdělen od 512002 do 512010, kdy je pojmenován jako „noclehy + název pobočky“ a ještě účet 512011 „noclehy ostatní pobočky“. Společnost chtěla tímto rozdělením sledovat náklady na cestovné pro jednotlivé pobočky. Vzhledem k množství poboček, které společnost XY má, je naprosto nereálné vést pro každou pobočku vlastní účet pro zachycení cestovních nákladů. Účetní jednotce bych doporučila vést pouze jeden účet pro cestovné pod označením 512001. Pokud by účetní jednotka chtěla vyčíslit náklady na cestovné pro jednotlivé pobočky, stačilo by, kdyby při účtování uvedla správné označení nákladového střediska pro danou pobočku. Seznam středisek a jejich přiřazení k pobočkám by byl uveden ve směrnici, která se bude zabývat vnitropodnikovým účetnictvím.

Když se zaměřím na účtovou třídu č. 0, má účetní jednotka v účtovém rozvrhu definovány účty, které za dobu své existence ani jednou nepoužila a ani nepoužije, protože jsou pro ni naprosto bezvýznamné z hlediska oboru, ve kterém podniká. Z účtového rozvrhu společnosti XY s. r. o. doporučuji odstranit účty 025000 – pěstitelské celky trvalých porostů, 026000 – základní stádo a tažná zvířata, 032000 – umělecká díla a sbírky. Nadále by měly být vymazány účty oprávek a opravných položek vztahujících se k výše zmíněným účtům. Jedná se tedy o účty 085000 – oprávkky k pěstitelským celkům trvalých porostů, 086000 – oprávkky k zákl. stádu a tažným zvířatům, 092400 – opravné položky k pěstitelským celkům a 092500 – opravné položky k zákl. stádu a tažným zvířatům. V účtové třídě 0 se některé účty stejného názvu vyskytují i dvakrát, ale pod jiným nebo podobným označením. Jde např. o účet pro drobný dlouhodobý nehmotný majetek, kde existují účty 01800 a 019000 nebo jsou v účtovém rozvrhu účty 04200 a 042000 pro pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Výše popsané označení účtů je naprosto matoucí, stačí ponechat pouze jeden účet pro zachycení účetních případů týkajících se DDNM (např. 019001) a pro pořízení DHM (042001). Pokud to bude nutné, může společnost použít analytiku, kde bude zachována číselná posloupnost (tzn. 042001, 042002,...).

Na účtech účtové třídy 1 se zachycují informace o hodnotě zásob, které účetní jednotka má. Společnost XY má v této třídě vytvořeny a pojmenovány účty podle účtové osnovy

podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jelikož firma XY vyrábí plastové a hliníkové výrobky, je pro účet 123 – výrobky zavedena analytika => 123000 – výrobky, 123001 – výrobky hliník. Součástí účtového rozvrhu společnosti XY nemusí být účet 124000 – zvířata a 195000 – opravná položka ke zvířatům, protože pro tyto účty nemá společnost naplnění.

V účtové třídě 1 bych společnosti XY doporučila vytvořit analytickou evidenci k účtu materiál na skladě, který má číselné označení 112. Vzhledem k tomu, že společnost uvádí, že o skladových zásobách účtuje způsobem B, zde by na základě evidence skladových zásob měla účtovat o stavu materiálu na skladě ke každému poslednímu dni v měsíci. Následně bych doporučila účet 123000 – výrobky uvádět jako syntetický a zavést analytický účet pro plastové výrobky pod označením 123002.

#### 6.4 Oběh účetních dokladů

Směrnice je tvořena seznamem toho, co musí obsahovat účetní doklad, aby mohl být zařazen do účetnictví účetní jednotky. Ale po obsahové stránce se směrnice více věnuje oběhu účetních dokladů ve společnosti XY. Ke každé fázi je popsán postup, co se má s účetním dokladem dělat a je zde vždy jmenovitě uvedena osoba, která je zodpovědná za danou část oběhu dokladů. Směrnici je stanoveno, že evidence přijatých faktur bude probíhat odděleně od ostatních dokladů, které budou do firmy doručeny ať už poštou, osobně či elektronicky. Pokud se objeví účetní doklad, který svou povahou nelze předat určeným zodpovědným osobám, podepisuje tyto doklady ředitel nebo prokurista společnosti. Součástí směrnice je i seznam druhů dokladů, které účetní jednotka XY používá a uvádění odkazů na příslušné legislativní předpisy.

Slabou stránku směrnice nacházím v odkazech na neplatné právní předpisy (např. odkaz na § 12 a § 13 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty => tento zákon byl zrušen a od května roku 2004 nahrazen zákonem č. 235/2014 Sb., o dani z přidané hodnoty). Ve společnosti XY se často stává, že účetní doklady se na účetní oddělení dostanou pozdě (např. po uzavření DPH a jeho podání FÚ). Domnívám se, že příčinou je absence termínů (ve směrnici jsou zmíněny pouze termíny spojené s archivací účetních záznamů a pro přezkoumání dokladů). Doporučila bych změnit jmenovité uvádění zodpovědných osob pouze na uvádění pracovních pozic. Součástí směrnice by mohl být i podpisový řád – zde uvedeny jména osob, jejich funkce, podpisový vzor, co mají právo odsouhlasit => ve formě tabulky. Podpisový řád by musel být v souladu s organizační strukturou. Bylo by nutné ho



každý rok aktualizovat, aby neobsahoval jména osob, které už ve firmě nepracují nebo nevykonávají danou pozici.

## 6.5 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, drobný majetek

Účetní jednotka má povinnost, která vyplývá z § 6 a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vytvořit vnitropodnikovou směrnici vztahující se k dlouhodobému majetku. A protože účetní jednotka XY v současné době disponuje majetkem, který je převážně tvořen samostatnými movitými věcmi (např. stroje pro výrobu oken a automobily) a softwarem z oblasti dlouhodobého nehmotného majetku, má tuto směrnici vytvořenou.

Společnost XY ve směrnici stanovila hranice cen, které určují, zda bude majetek zařazen do kategorie dlouhodobého majetku hmotného, nehmotného nebo drobného. Cenová hranice pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek odpovídá vstupní ceně majetku podle § 26 (40 000,- Kč) a § 32a (60 000,- Kč) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za dlouhodobý hmotný majetek společnost XY považuje i drobný hmotný majetek v ocenění od 10 000,- Kč do 40 000,- Kč s dobou použitelnosti déle než 1 rok. Dále má účetní jednotka ve směrnici stanoveno, že dlouhodobý drobný hmotný majetek v ceně do 10 000,-Kč je evidován v operativní evidenci. U každého druhu majetku jsou přímo nadefinovány účty pro zachycení pořízení a poté zařazení majetku. Směrnice obsahuje i informace o evidenci majetku, která probíhá v inventární knize majetku a na jednotlivých inventárních kartách. Ve směrnici je vypsán seznam položek, které musí být vyplněny na inventární kartě. Pro technické zhodnocení zvolila účetní jednotka limit 40 000,- Kč, pokud by bylo nižší, než stanovený limit bude se jednat o jednorázový náklad. Směrnicí jsou stanoveny způsoby vyřazení majetku, o jehož vyřazení rozhoduje statutární orgán společnosti.

Součástí směrnice je i odpisový plán, který má formu tří menších odstavců. Z těchto odstavců vyplývá, že účetní jednotka stanovuje daňové odpisy jednou ročně, a to k 31. prosinci, aby mohla zjistit zůstatkovou cenu majetku. Účetní odpisy stanovuje společnost XY měsíčně. Dále jsou v odpisovém plánu uvedeny účtové skupiny, ve kterých se na příslušných účtech zachycují oprávký dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Způsob odpisování podle zákona č. 586/1992 Sb. volí účetní jednotka vždy, při zařazení předmětu do užívání. Na závěr je zde uvedena věta: „Odpisový plán na příslušné období je zpracován systémem ABRA.“

Směrnice vztahující se k dlouhodobému majetku je textově obsáhlá, ale přesto v ní postrádám určité informace. Úvod směrnice navrhuji doplnit o odkazy na aktuálně platné zákonné dokumenty či významné pojmy, které tvoří hlavní jádro směrnice. K definici drobného hmotného i nehmotného majetku připsat konkrétní položky, které zde budou patřit. Znění směrnice bych obohatila o podrobnější informace k technickému zhodnocení (např. uvést seznam účetních operací i se zaúčtováním). Za pomoci konkrétních příkladů stanovit definici, co je považováno za technické zhodnocení a co není. Protože firma XY využívá i software, který může upgradovat, doporučuji určit i hranici technického zhodnocení pro nehmotný majetek.

Aby ve společnosti XY nedocházelo k pořizování majetku bez odsouhlasení ředitele, zavedla bych do směrnice pravidla, které vymezí přesné kroky, jak postupovat při pořizování nového majetku. Ve směrnici je uveden výčet možností, jak lze vyřadit majetek z evidence. Na základě toho navrhuji doplnit i seznamem se způsoby pro pořízení majetku. Veškeré doklady související s pořízením majetku budou uloženy na oddělení účtárny.

Ve směrnici postrádám informace o tom, jak postupovat při poškození, znehodnocení nebo likvidaci majetku. Tento prohřešek lze napravit vytvořením předpisů spolu s protokolem, do kterého by se zaznamenávala škoda, znehodnocení nebo likvidace. Vytvořený protokol by byl součástí směrnice ve formě přílohy.

Formu a obsahové vyjádření informací o odpisovém plánu považuji za nedostatečné. Odpisový plán bych rozšířila o vysvětlení účetních a daňových odpisů (poukázat na to, jaký je mezi nimi rozdíl) a odkazy na paragrafy o odpisech v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. U účetních odpisů by účetní jednotka XY měla zmínit, jakou formu účetních odpisů pro daný majetek zvolí, zda časové nebo výkonové. Pro lepší přehlednost bych doplnila informace o seznam odpisových skupin s výčtem majetku, počtem odpisovaných let, odpisové sazby a koeficienty. Pro zpracování těchto informací lze využít grafické zpracování ve formě tabulek (viz. tabulka č. 1, 2 a 3).

Tab. 1 Odpisové skupiny a doba odpisování (Marková, 2014, s. 42)

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Tab. 2 Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování (Marková, 2014, s. 43)

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,

Tab. 3 Koeficienty pro zrychlené odpisování (Marková, 2014, s. 44)

Koeficient pro zrychlené odpisování			
Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

## 6.6 Zásoby a jejich evidence

Tato vnitropodniková směrnice se zabývá účtovou třídou 1, ve které se zachycují veškeré pohyby a stav zásob. Společnost XY účtuje o zásobách způsobem B, tzn., že veškerý pořízený materiál včetně pořizovacích nákladů se účtuje na příslušný analytický účet nákladů. Účtování probíhá na základě faktur nebo dodacích listů. Analytická evidence je vedena na skladových kartách podle druhů zásob materiálu a zároveň v odděleném programu na řízení výroby. Při uzavírání účetních knih se na základě provedené inventarizace provede zaúčtování zásob ve prospěch účtu 112 nebo 132 souvztažně k účtu 501 nebo 504. Ve směrnici je uveden seznam druhů materiálu, který je při pořízení účtován přímo do spotřeby a není veden ve skladové evidenci (např. kancelářské potřeby, odborná literatura, reklamní a propagační předměty).

Ve společnosti XY se provádí **fyzická** inventura zásob na konci každého čtvrtletí, a to z toho důvodu že skladová evidence nefunguje plně správně => nelze tak provádět účtování zásob způsobem B. Na základě inventury je pak určena hodnota všech zásob přítomných ve skladových prostorách společnosti XY. Následně pak dojde k přeúčtování na příslušný majtkový účet. Vzniká tak, ale další problém s porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním. Zároveň účetní jednotka XY nemůže účtovat o manku, protože ho nikdy nebude moci přesně vyčíslit. Z toho lze soudit, že účetní jednotka XY téměř vůbec nedodržuje pravidla, která si stanovila ve vnitropodnikové směrnici (zejména o účtování zásob metodou B). Řešení tohoto problému je zakotveno ve **správném fungování skladové evidence**, na kterém je nutné zapracovat. Pokud tak společnost XY neučiní co nejdříve, bylo by nutné přejít na účtování zásob způsobem A. Metoda účtování zásob A je složitější, ale umožní zjistit **skutečné náklady** kdykoliv v průběhu účetního období.

Po provedení inventury materiálu, dojde k zaúčtování jeho stavu na účet 112000. Vzhledem k tomu, že společnost používá pro výrobu různorodý materiál, který je přechováván v různých skladech, jeden účet materiálu pro jeho evidenci je podle mého názoru nedostatečný. Společnost XY využívá program, který ji umožňuje kalkulovat ceny jednotlivých zakázek, nakupovat materiál a zjišťovat informace o výrobním materiálu. V tomto systému je materiál rozdělen na nezastupitelný a zastupitelný. Za nezastupitelný materiál je považován ten, který je nutno objednat na konkrétní zakázku a na tu se musí i spotřebovat a zároveň tento materiál prochází výrobou. Zastupitelný materiál je ten, který se dá použít i na jinou zakázku, než na tu, na kterou byl objedнан. Samozřejmě v případě, že je tento

materiál ve druhé zakázce obsažen a zároveň prochází výrobou. Velkou položkou skladových zásob jsou skla, která se objednají a musí se spotřebovat jen na konkrétní zakázku, na kterou byly objednány. Dále jsou velkou položkou parapety, kování a žaluzie neboli tzv. doplňky. Veškeré tyto položky se objednávají na konkrétní zakázku a na ni se materiál spotřebuje v dokončovací fázi výroby, popř. se do zakázky namontuje až v místě montáže. Společnost se snaží, aby výše zmíněné doplňky byly dodávány v režimu Just in Time. Pár dní před expedicí zakázky nebo její montáží jsou doplňky dodány do skladových prostor společnosti.

Z výše popsaných důvodů by bylo vhodné rozdělit účet pro materiál 112000 na několik analytických účtů. Navrhuji rozdělení podle jednotlivých druhů materiálu a tzv. doplňků na:

- 112001 – materiál nezastupitelný (přímý výrobní)
- 112002 – materiál zastupitelný
- 112003 – skla
- 112004 – parapety
- 112005 – kování
- 112006 – žaluzie.

Výše uvedené analytické rozdělení je možné použít díky výrobnímu systému, který společnost XY využívá. Doporučovala bych do vnitropodnikové směrnice zahrnout podrobnější výčet materiálu, který je definovaný jako nezastupitelný a zastupitelný. A to z toho důvodu, aby nedocházelo ke špatnému zaúčtování a tím pádem ke zkreslování nákladů.

## **6.7 Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů**

Společnost XY s. r. o. zaznamenává všechny náklady a výnosy do období, se kterým časově a věcně souvisí. Náklady, výdaje, příjmy a výnosy, které se týkají budoucích období, časově rozlišuje. Pro časové rozlišení používá následující účty:

- 381000 – náklady příštích období
- 383000 – výdaje příštích období
- 384000 – výnosy příštích období
- 385000 – příjmy příštích období.

Ve směrnici má účetní jednotka XY ke každému účtu časového rozlišení uvedenou formulaci, která popisuje jaké náklady a výdaje, výnosy a příjmy se zde účtují a zároveň i konkrétní příklady (např. na účtu 381000 se účtuje o nájmu reklamních ploch, inzerce, předplatné odborné literatury,...). Směrnice také určuje, že o zaúčtování dokladů rozhoduje hlavní účetní, která je uvedena jménem a příjmením. Účetní jednotka stanovila, že drobné a pravidelně se opakující nákladové položky nebude časově rozlišovat. Kritériem pro tyto položky je částka nepřesahující 20 000,- Kč v jednom účetním případě.

Společnost XY s. r. o. do této směrnice zahrнула i dohadné položky aktivní (účet 388000) a pasivní (účet 389000). Ve směrnici si stanovila druhy nákladů, které bude účtovat pomocí těchto účtů při uzávěrkových operacích. Na účet:

- 388000 – náhrady od pojišťovny, nevyúčtované bankovní roky, nevyfakturované dodávky materiálu, zboží a služeb
- 389000 – elektřina, plyn, vodné a stočné, topení.

Odpovědnost za zaúčtování všech případů týkajících se časového rozlišení má konkrétně jmenovaná osoba. Tenhle způsob mi připadá nepraktický, neboť daná osoba nemusí ve společnosti po celý rok pracovat, může být delší dobu v pracovní neschopnosti. Proto bych doporučila uvádět pouze název pozice, která bude za danou problematiku zodpovědná. Ve většině případů to bude pozice hlavní účetní. Z mého pohledu by nebylo špatné ještě do směrnice uvést větu: „V případě **delší** nepřítomnosti (doba, která přesáhne 21dnů) hlavní účetní, bude za zaúčtování účetních případů souvisejících s časovým rozlišením zodpovědná osoba ji zastupující.“.

Účetní jednotka XY si v této vnitropodnikové směrnici stanovila, že nebude časově rozlišovat drobné a pravidelně se opakující nákladové položky, které v **jednom účetním případě nepřesáhnou částku 20 000,- Kč**. Doporučila bych k této směrnici uvést soupis položek, které zařazuje společnost XY do pravidelně se opakujících položek. Dále mi zvolená částka mi připadá příliš vysoká neboť tak společnost XY nemůže téměř žádné nákladové položky časově rozlišovat (tzn. nájemné poboček, reklamních ploch, vyúčtování energií). Opět bych v účtovém rozvrhu ponechala účty pro časové rozlišení se třemi nulami jako syntetické (nebude se na nich účtovat) a podle potřeby k jednotlivým účtům vytvořila účty analytické, kde bude probíhat účtování individuálních operací.

## 6.8 Kurzové rozdíly

Směrnice, která se zabývá kurzovými rozdíly je ve společnosti XY známa pod názvem „Evidence valutových a devizových operací“. Směrnicí je určeno, že veškeré účetní operace v cizí měně se přepočítávají na českou měnu za pomoci kurzu **devizového trhu ČNB k okamžiku ocenění**. Pro faktury ze zahraničí a pro účtování v průběhu roku se používá měsíční kurz. Ke konci rozvahového dne, tj. k 31. 12. se veškeré závazky a pohledávky evidované v cizí měně přepočítají pomocí posledního známého středního kurzu ČNB k 31.12. Vzniklé kurzové rozdíly se zaúčtují do finančních nákladů (563000) nebo finančních výnosů (663000).

Společnost pro vedení svého účetnictví využívá účetní program ABRA. Tento podnikový informační systém sám automaticky přepočítává zahraniční měny na českou měnu podle aktuálních denních kurzů ČNB. Na druhou stranu v podniku probíhá i ruční výpočet kurzových rozdílů, převážně měsíčním kurzem ČNB. V obou dvou případech společnost XY používá pro zachycení těchto operací stejné účty tedy 563000 a 663000. U těchto účtů bych doporučovala zavést analytiku pro automatické počítání systémem ABRA a pro ruční přepočet. Analytické účty by mohly mít následující označení:

- 563001 a 663001 => Kurzové rozdíly počítané automaticky programem ABRA
- 563002 a 663002 => Kurzové rozdíly počítané ručně.

Účty 563000 a 663000 by v účtovém rozvrhu zůstaly, ale plnily by pouze funkci syntetického účtu, na kterém by se neúčtovalo. Veškeré účetní operace se budou zachycovat na analytických účtech výše zmíněných syntetických účtů.

## 6.9 Zásady pro tvorbu a použití rezerv

Účetní jednotka XY má vytvořenou i vnitropodnikovou směrnici, která určuje pravidla a postup pro tvorbu a využití rezerv. Ve směrnici nalezneme seznam právních dokumentů, ze kterých daná směrnice vychází. Součástí směrnice je i přesně stanovený postup, který musí účetní jednotka dodržet při tvorbě rezerv i jejich čerpání. Dále zde nalezneme informaci o tom, jak budou rezervy evidovány v účetnictví, a jaké jsou potřebné doklady k doložení, že došlo k oprávněnému čerpání rezervy.

Paradoxem je, že účetní jednotka má sice vytvořenou vnitropodnikovou směrnici o rezervách, ale jeví se jako zbytečná, neboť společnost doposud netvořila žádnou rezervu. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, společnost by měla vytvářet pouze ty směrnice, pro které

má uplatnění. Důvodem proč společnost netvoří rezervy je, že její obrat je natolik dostačující, aby pokryl i případné nečekané investice a opravy.

Navrhuji u této směrnice dvě možnosti řešení. Prvním je, že společnost směrnicí o rezervách naprosto vypustí ze svého seznamu, protože nemá potřebu rezervy vytvářet. Pokud na tom společnost bude trvat, je zde druhá možnost, která umožňuje ponechání směrnice. V tomto případě bych doporučovala její úpravu, po stránce formální i obsahové. Z hlediska formálního bych směrnicí rozdělila do několika částí, aby poskytovala přehledné a dostačující informace i pro osobu, která ji uvidí úplně poprvé. Formální stránka by měla obsahovat úvodní ustanovení (předmět směrnice, komu je určena, účinnost, odkazy na legislativní dokumenty, ...), poté by následovalo obecné ustanovení (informace o zákonných a ostatních rezervách) a poslední pasáž by se zaměřila na účetní postup související s rezervami. Z obsahového hlediska bych doporučila do účetního postupu zahrnout následující vzor účetních operací:

- Tvorba rezerv a jejich zvýšení se účtuje na vrub nákladů:
  - tvorba a zvýšení zákonných rezerv – 552001 (tvorba a zúčtování zákonných rezerv)/ 451001 (zákonné rezervy)
  - tvorba a zvýšení ostatních rezerv – 554001 (tvorba a zúčtování ostatních rezerv)/ 459001 (ostatní rezervy).
- Snížení, použití či zrušení rezerv se účtuje ve prospěch nákladů:
  - Snížení, použití či zrušení zákonných rezerv – 451001 (zákonné rezervy)/ 552001 (tvorba a zúčtování zákonných rezerv)
  - Snížení, použití či zrušení ostatních rezerv – 459001 (ostatní rezervy)/ 554001 (tvorba a zúčtování ostatních rezerv).

V účtovém rozvrhu budou existovat i účty 551000, 552000, 451000 a 459000, ale zastávaly by pouze funkci syntetického účtu, kde by se neúčtovalo. Účetní operace se budou zachycovat za pomoci analytických účtů zobrazených výše.

Součástí směrnice by měl být i výčet zákonných a ostatních rezerv, aby bylo jasné, na který účet konkrétní rezervu zachytit. Tímto a zároveň uvedením výše zmíněného vzoru pro zachycení účetních operací s rezervami, by společnost XY předešla zmatkům a chybám v účetnictví. Jelikož společnost XY s. r. o. doposud o rezervách neúčtovala, tak jasně stanovené pravidla uvedené ve směrnici ji urychlí a ulehčí práci, až tato situace nastane.



## 6.10 Zásady pro vedení pokladny

Právní legislativa České republiky nikde přímo neuvádí, že je povinností účetní jednotky vytvořit směrnici věnující se problematice pokladny. Společnost XY zmíněnou směrnicí vytvořenou má a to i z toho důvodu, že má větší množství poboček, kdy každá z nich vede vlastní pokladnu. V účtovém rozvrhu je pro každou pokladnu zaveden samostatný analytický účet.

Ve směrnici společnost XY stanovila základní principy a pravidla pro manipulaci s penězi v hotovosti. Jsou stanoveny maximální limity hotovosti pro centrální pokladnu ve výši 500 000,- Kč a pro jednotlivé pobočky 100 000,- Kč. Při dosažení těchto limitů musí zodpovědná osoba (hlavní pokladní nebo vedoucí pobočky) odvést tržbu na bankovní účet. Kromě toho účetní jednotka XY určila, že se peníze do banky budou odvádět každý pátek a v pokladně smí zůstat hotovost cca 2 000,- Kč. Zásady ve směrnici povolují výdaj z pokladny maximálně ve výši 300,- Kč, vyšší částky musí schválit nadřízený pracovník. Proplácení přijatých faktur, dobropisů či vratek záloh probíhá pouze prostřednictvím bankovního účtu. Evidence pohybů v pokladně se zaznamenává jak v ruční, tak i v počítačové pokladní knize. Pro příjmové a výdajové pokladní doklady používají pobočky individuální označení číselných řad a zkratk, které jim bylo přiřazeno při jejich založení. Zaměstnanci jsou zodpovědní za to, aby pokladní i daňový doklad obsahoval veškeré zákonem stanovené náležitosti. Se zaměstnanci, kteří mají na starosti vedení pokladny je uzavřena a podepsána hmotná odpovědnost.

Směrnice obsahuje jednu zajímavou a neobvyklou informaci, a to ohledně záložní pokladny, která je přítomna v centrále (Zlínský kraj) účetní jednotky XY. Tato pokladna je v rukou hlavní účetní, která má k dispozici provozní zálohu. Záložní pokladna může být použita pouze ve výjimečných případech a v době nepřítomnosti hlavní pokladní.

Účetní jednotce se podařilo směrnicí vymezit základní pravidla pro vedení pokladny, jako jsou např. maximální limity a odpovědnost. Znovu se ve směrnici objevuje odkaz na neplatný zákon (č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Tato hrubá chyba je důkazem toho, že směrnice **nebyla již delší dobu aktualizována**.

Každá pobočka společnosti XY odvádí hotovost do banky buď při dosažení limitu, nebo každý pátek. Z toho důvodu navrhuji směrnici doplnit o přesná pravidla pro úschovu a přepravu peněz do banky. Pravidla by určovala, kde se peněžní hotovost uschovává (např. v pokladní skříni, trezoru, přenosné pokladně), při přepravě peněz do banky nad určitou

částku (např. 70 000,- Kč) je nutný doprovod ještě jedním pracovníkem. Zodpovědnou osobou za správnou úschovu či přepravu hotovosti by byla hlavní pokladní nebo vedoucí pobočky. Upozornila bych i na **denní limit** pro platby v hotovosti ve výši **270 000,- Kč** podle poslední novely (účinnost od 1. 12. 2014, změněno předpisem č. 261/2014 Sb.) zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Ve směrnici je zmíněno, že zaměstnanci zodpovídají za to, aby doklad (pokladní i daňový) obsahoval veškeré náležitosti. Pokladní tyto náležitosti musí znát, ale ne vždy tomu tak je. Aby nedocházelo ke zbytečným chybám, do směrnice bych zařadila pasáž s vyjmenovanými všemi náležitostmi výše zmíněných dokladů. Mezi tyto náležitosti patří např. označení pokladního dokladu, popis účetního případu, peněžní částka, okamžik vyhotovení, ...atd.

Účetní jednotka XY využívá i pokladnu, která není vedena v české měně, ale v měně zahraniční - **eurech**. Ve směrnici jsem **nenalezla** žádné stanovené pravidla a postupy pro tuto pokladnu. I v účtovém rozvrhu má pokladna zvláštní pojmenování: „pokladna jídelna – EUR“. Navrhuji, aby směrnice byla rozšířena i o informace, týkající se pravidel pro pokladnu vedené v cizí měně (např. stanovení limitu zůstatku v pokladně, používaný kurz, pravidla pro kurzové rozdíly). Dále by bylo vhodné upravit název účtu pouze na: „pokladna – EUR“.

## 6.11 Vnitropodnikové účetnictví

Současná podoba směrnice je velice stručná. Ve směrnici je stanoveno, že společnost účtuje v jednookruhovém systému účetnictví (tzn., že se používají účty 5 a 6 účtové třídy, které se člení na jednotlivé syntetické popř. analytické účty). Dále je zde stanoveno, že pobočky, které se nachází v Čechách, mají střediska od č. 100 a pobočky na Moravě od č. 200. Účetní jednotka na daných střediscích účtuje výnosy, majetek, náklady i přímé náklady (tzn. mzdy zaměstnanců, odvody státu, nájemné apod.).

U této směrnice za velké mínus považuji to, že nikde není zmíněno jaké číslo střediska má konkrétní pobočka v Čechách a na Moravě. Za další velké mínus u společnosti XY považuji chybně nastavený systém v oblasti nákladových středisek. Společnost má nastaveny střediska velmi nestandardně, neboť není schopna v rámci srovnávání nákladů porovnat stejná čísla. Evidence nákladů pro střediska na Moravě je jiná, díky tomu, že součástí Moravy jsou i výrobní střediska, která zahrnují výrobu pro pobočky v Čechách. Na střediska určená pro Čechy se účtují náklady, které se na střediscích poboček pro Moravu neúčtují, ale zachycují se na výrobních střediscích na Moravě. Z tohoto důvodu je naprosto nemožné

srovnat nákladovost jednotlivých poboček. Zavedení nové organizační struktury má napomoci k novému nastavení nákladových středisek. Jejich nastavení má být takové, aby bylo možné srovnávat nákladovost jednotlivých poboček a následně nastavit i možnost vnitropodnikového a manažerského účetnictví. Pro vyčíslení nákladovosti a ziskovosti jednotlivých poboček je tedy nutné, aby společnost XY s. r. o. začala vést vnitropodnikové účetnictví. V případě dalších strategických plánů a rozhodnutí, by bylo vhodné zavést účetnictví manažerské. Na základě zavedení nového postavení nákladových středisek doporučuji směrnici vnitropodnikového účetnictví rozepsat.

Společnost XY má výrobní i obchodní charakter, a protože má nastaveny výrobní i obchodní procesy, tak bych doporučila tyto procesy jednoznačně sepsat do vnitropodnikové směrnice ve formě účetních případů. Níže uvádím možný způsob rozdělení nákladových účtů podle jednotlivých druhů materiálu, a jak by ve směrnici mohly být znázorněny účetní operace související s nákupem materiálu.

#### Rozdělení nákladových účtů podle materiálu:

- 501001 – Materiál výrobní nezastupitelný (je tak specifikovaný v IT systému)
- 501002 – Materiál výrobní zastupitelný
- 501003 – Sklo
- 501004 – Parapety
- 501005 – Kování
- 501006 – Žaluzie od dodavatelů, kteří nejsou propojenými osobami
- 501000006 – Žaluzie od dodavatelů, kteří jsou propojenými osobami.

#### Účtování nákupu materiálu:

- nákup od českého dodavatele – 50100x/321001
- nákup od zahraničního dodavatele – 50100x/321002
- nákup hotově – 50100x/211xxx.

K poslednímu dni čtvrtletí se bude stav materiálu účtovat na vrub nákladů a ve prospěch majetkového účtu pro materiál, tzn. 11200x/50100x.

Dále bych doporučovala, aby ve směrnici byly přesně a podrobně specifikovány nákladové a výnosové účty. Nedílnou součástí směrnice by měl být důkladný a precizní popis nákladových středisek s informací, v jakém poměru rozdělit náklady, které se týkají více nákladových středisek.

## 6.12 Další doporučení pro společnost XY s. r. o.

V praktické části se převážně zabývám obsahovou stránkou účetních směrnic společnosti XY, ale v této podkapitole navrhuji i menší formální změny směrnic. Pro návrh formální úpravy jsem se rozhodla, protože současné směrnice nemají shodnou úpravu a jsou nepřehledné. Není jasné, od kdy jsou jednotlivé směrnice účinné, kdo je vydal, schválil a obdržel. Pro odstranění tohoto nedostatku navrhuji, aby na úvod každé směrnice byla uvedena tabulka, která bude obsahovat základní informace o směrnících. Tato tabulka může vypadat následovně:

Tab. 4 Úvodní tabulka ke směrnicím (vlastní zpracování)

Název účetní jednotky:	XY s. r. o.
Den a místo vydání:	xx. xx. 201x
Účinnost:	xx. xx. 201x
Identifikace směrnice (číselné označení):	
Vypracoval:	
Kontroloval:	
Schválil:	
Revize č.:	
Rozdělovník:	

V současné době společnost XY s. r. o. disponuje v účtovém rozvrhu velkým množstvím účtů. Vytisknutý účtový rozvrh obsahuje čtyři sloupce – číslo účtu, název účtu, typ účtu (aktivní, pasivní, nákladový, výnosový) a zda je účet daňový nebo nedaňový. Protože společnost XY chce sledovat vývoj nákladů na jednotlivá střediska, navrhuji do účtového rozvrhu přidat ještě jeden sloupec, který by obsahoval informaci o tom, na které středisko jednotlivé účty patří. A jelikož chce společnost XY sledovat i vývoj nákladů pro každou pobočku zvlášť, tak doporučuji, aby každá účetní měla k dispozici seznam se středisky, které byly přiřazeny jednotlivým pobočkám. Je taky nutné, aby vždy na začátku nového účetního období každá osoba, pracující na ekonomickém oddělení obdržela aktuální účtový rozvrh a seznam středisek pro jednotlivá oddělení společnosti XY i jejich poboček. Zavedení tohoto způsobu povede k eliminaci chyb ve vedení účetnictví.

Následující problém nesouvisí přímo s účtovým rozvrhem a účetními směrnicemi, ale dle mého názoru by jeho odstranění mohlo vést ke zlepšení podkladů, se kterými účetní pracují. Jedná se o to, že společnost od období Vánoc do půlky ledna vyhlašuje celozávodní do-

volenou. Z jedné strany je to pochopitelné, protože zimní období znamená pro firmu útlum zakázek a tím i práce pro zaměstnance. Ale doporučuji tohle časové období využít k aktualizaci vnitropodnikových směrnic a účtového rozvrhu pro nové účetní období. Zároveň se tato doba dá využít k přípravě podkladů pro účetní závěrku za předcházející období.

## ZÁVĚR

Účetnictví se neustále mění, vyvíjí a přizpůsobuje se okolnímu prostředí a zároveň tvoří nedílnou součást života účetní jednotky. Je tedy nutné, aby účetní jednotka dokázala na provedené změny pružně reagovat a co nejefektivněji je zakomponovat do svého účetního systému. Povinností účetní jednotky je zajistit, aby její účetnictví bylo v souladu s platnou legislativou a zároveň podávat kvalitní informace o stavu aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. K dodržení výše zmíněného můžou účetní jednotce dopomoci správně vypracované účetní směrnice.

Čím podrobněji účetní jednotka sestaví účetní směrnice, tím lepší bude možnost kontroly, zda všichni plní své činnosti zodpovědně, správně a včas. Pokud by se zjistilo, že tomu tak není, nesly by za to odpovědné osoby důsledky. V praxi to pro účetní jednotku může znamenat, že jí bude vyměřena pokuta od finančního úřadu za špatně vedené účetnictví nebo pozdě podané daňové přiznání. Nelze tedy pochybovat o tom, že vnitropodnikové směrnice tvoří významnou položku firemních dokumentů i vnitřního prostředí jednotky.

Cílem bakalářské práce bylo navrhnout změny v oblasti vnitropodnikových směrnic a účtového rozvrhu u konkrétní společnosti. K dosažení cíle jsem využila poznatků popsaných v teoretické části, kde je nastíněna legislativní úprava účetnictví, která tvoří základ pro tvorbu směrnic. Navazují kapitoly, kde jsem se věnovala směrnicím obecně, tzn. jaký je jejich účel, význam, jak je lze rozdělit a jak je tvořit. Dále jsem zvolila kapitolu zabývající se problematikou vybraných účetních směrnic, která tvoří hlavní zdroj pro vypracování praktické části.

V praktické části jsem analyzovala současný stav vnitropodnikových účetních směrnic u vybrané společnosti XY s. r. o., která působí na trhu již od roku 1993. Analýzou vybraných účetních směrnic jsem dospěla k závěru, že nejsou v souladu s platnými právními normami, neboť se v nich objevovaly odkazy na neexistující zákony a paragrafy. Tohle byl pro mě jeden z důkazů, že směrnice ve společnosti nebyly již delší dobu aktualizovány a jsou brány jako dokument, který pouze existuje, a to jen proto, aby se vyhovělo zákonným podmínkám.

V takovém případě je úplně jedno, zda směrnice v účetní jednotce existují, protože nastane-li nějaký problém, není možné se jimi řídit. Situace ve společnosti XY je taková, že směrnice se téměř vůbec nepoužívají a vše se realizuje na základě znalostí z minulosti nebo rad od daňové poradkyně.

Společnosti XY s. r. o. bych doporučila změnit přístup ve vztahu k vnitropodnikovým směrnicím a také, aby jim začala věnovat větší pozornost. Společnost by měla klást větší důraz i na méně důležité věci, které také přispívají k lepším výsledkům. Je nutné, aby účetní jednotka přepracovala své účetní směrnice. Pokud společnost nemá nikoho z řad svých zaměstnanců, má možnost využít externích zprostředkovatelů, kteří společnosti XY sestaví vnitropodnikové účetní směrnice na míru. Domnívám se, že vynaložené finanční prostředky se firmě vrátí a nebude potřeba tak často řešit zmatky vzniklé ve vedení účetnictví.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BERÁNEK, Petr, 2005. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. 4. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 199 s. Účetnictví (ANAG) ISBN 80-7263-294-9.
- ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. [cit. 2015-01-03]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- FLEISCHMANNOVÁ, Emílie a Olga KULDOVÁ, 2001. *Jak psát obchodní dopisy a jiné písemnosti: pro střední školy i pro širokou veřejnost*. 4. upr. vyd. Praha: Fortuna, 200 s. ISBN 80-7168-795-2.
- HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnici*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Balance, 332 s. ISBN 80-86371-47-6.
- HAKALOVÁ, Jana et al., 2012. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 120 s. ISBN 978-80248-2905-0.
- CHALUPA, Rostislav et al., 2014. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
- KOČOVÁ, Miroslava, 2006. Časové rozlišení. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d105v81-casove-rozliseni/?search\\_query=\\$index=71&search\\_results\\_page=5](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d105v81-casove-rozliseni/?search_query=$index=71&search_results_page=5)
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2004. *Jednoduchý průvodce základními vnitropodnikovými směrnici pro podnikatele*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 135 s. ISBN 80-726-3222-1.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2005. *Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Linde, 295 s. ISBN 80-7201-554-0.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2012. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2012*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 408 s. ISBN 978-80-7263-743-0.
- KOVALÍKOVÁ, Hana, 2013. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2013*. 11. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.



LANDA, Martin, 2005. *Organizace účetních agend ve firmě*. 1. vyd. Praha: Management Press, 163 s. ISBN 80-7261-123-2.

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 496 s. ISBN 80-86861-11-2.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. Vyd. Ostrava: KEY Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

LOŠŤÁK, Milan a Pavel PRUDKÝ, 2015. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi - komentář, příklady, výklad změn*. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 344s. ISBN 978-80-7263-932-8.

LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 128 s. ISBN 978-80-247-5172-6.

LUKÁŠOVÁ, Miriam, 2012. Vnitropodnikové směrnice nepatří do trezoru, můžete na ně zapomenout. In: Podnikatel.cz [online]. [cit. 2015-01-07]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/vnitropodnikove-smernice-nepatri-do-trezoru/>

MARKOVÁ, Hana, 2015. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 272 s. ISBN 978-80-247-5507-6.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2015. *Účetnictví 2015: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, 291 s. ISBN 978-80-266-0623-9.

MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ, 2009. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář*. 3. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.

NOVOTNÝ, Pavel, 2005. *Pokladna – vedení a účtování*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 120 s. ISBN 80-247-1028-5.

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel Šteker, 2007. Vnitropodnikové účetní směrnice. In: *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>

PTÁČEK, Jiří, 2011. Vnitropodnikové směrnice online. [online]. [cit. 2015-01-12]. Dostupné z: <http://www.smernice.com/>

- PILÁTOVÁ, Jana a Tomáš Pilát, 2006. *Pokladna – její organizace a vedení, výklad včetně příkladů z praxe*. 5 aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 120 s. ISBN 80-7263-339-2.
- RYNEŠ, Petr, 2013. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2013*. 13. aktualiz. vyd. Olomouc, ANAG, 1112 s. ISBN 978-80-7263-793-5.
- SEDLÁČEK, Jaroslav a kol., 2005. *Základy finančního účetnictví*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 331 s. ISBN 80-86119-95-5.
- SCHIFFER, Vladimír, 2008. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. 1. vyd. Praha: Linde, 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8.
- SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.
- SOTONA, Milan, 2006. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 179 s. ISBN 80-251-0924-0.
- SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, 2011. *Účtová osnova, české účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele...* Olomouc: ANAG, 364 s. ISBN 978-80-7263-645-7.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše et al., 2006. *Slovník účetních pojmů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 320 s. ISBN 80-7357-197-8.
- TRUHLÁŘOVÁ, Martina, 2013. *Vnitropodnikové směrnice*. In: portal.POHODA.cz [online]. [cit. 2015-01-08]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>
- WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO, 2011. *Financial accounting: IFRS edition*. 1st ed. Hoboken: John Wiley, 707 s. ISBN 978-0-470-55200-1.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard
DDNM	Dlouhodobý drobný nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EUR	Euro
FÚ	Finanční úřad
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
ÚJ	Účetní jednotka
ZoÚ	Zákon o účetnictví

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1 Směrná účtová osnova a její vazby na účetní výkazy (Kovanicová,2012, s. 179).....</i>	<i>26</i>
<i>Obr. 2 Ukázka výroby plastového výrobku společnosti XY s. r. o. ....</i>	<i>36</i>
<i>Obr. 3 Ukázka výroby plastového výrobku společnosti XY s. r. o. ....</i>	<i>37</i>
<i>Obr. 4 Organizační struktura společnosti XY s. r. o. do 31. 12. 2014 (vlastní zpracování).....</i>	<i>38</i>
<i>Obr. 5 Organizační struktura společnosti XY s. r. o. od roku 2015 (vlastní zpracování).....</i>	<i>39</i>
<i>Obr. 6 Vývoj hospodářského výsledku (vlastní zpracování).....</i>	<i>40</i>
<i>Obr. 7 SWOT analýza společnosti XY s. r. o. (vlastní zpracování).....</i>	<i>42</i>

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 Odpisové skupiny a doba odpisování (Marková, 2014, s. 42).....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 2 Odpisové sazby při rovnoměrném odpisování (Marková, 2014, s. 43) .....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 3 Koefficienty pro zrychlené odpisování (Marková, 2014, s. 44) .....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 4 Úvodní tabulka ke směrnícím (vlastní zpracování) .....</i>	<i>60</i>