

Implementace změn účetní legislativy do účetnictví společnosti Interhotel Moskva a. s.

Jana Gerychová

Bakalářská práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Gerychová**

Osobní číslo: **M13948**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Implementace změn účetní legislativy do účetnictví společnosti
Interhotel Moskva a. s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Prozkoumejte literární prameny a zpracujte teoretické poznatky týkající se vnitropodnikových účetních směrnic.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost.
- Analyzujte současný stav vnitropodnikových účetních směrnic ve společnosti.
- Navrhněte vhodnou úpravu vnitropodnikových směrnic pro společnost.
- Vypracujte souhrn doporučení vedoucí k implementaci změn v účetnictví do účetní jednotky společnosti.

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodnikové směrnice. 3. aktualiz. vyd. platné od 1.1.2005. Praha: Bilance, 2005. ISBN 80-86371-47-6.

KOVALÍKOVÁ, Hana. Vnitřní směrnice pro podnikatele: včetně přílohy CD-ROM pro tvorbu 30 vnitřních směrnic. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2003. ISBN 978-80-7263-410-1.

LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 6. vyd. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-2576-5.

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

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

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Petr Svěrák**

Datum zadání bakalářské práce: **4. března 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **22. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 8. dubna 2016


Mgr. Pavel Hýl
zast. děkan




Bc. Ing. Šárka Vránová, Ph.D.
zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORABAKALÁŘSKÉPRÁCE

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;
- byl/a jsem seznámen/a 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,

1. že jsem na bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval, v případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor;
2. že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

.....

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se věnuje změnám v účetní legislativě a jejímu odrazu ve vnitropodnikových účetních směrnicích. Cílem je vypracování souhrnu doporučení pro společnost vedoucí k implementaci změn v účetnictví do účetní jednotky.

Teoretická část se zaměřuje na popis směrnic, jejich funkci a význam, dále se zabývá nejdůležitějšími účetními směrnicemi využívaných v podnicích. V praktické části práce je charakterizována společnost a její vnitropodnikové směrnice. Zjištěné informace povedou k návrhu úpravy stávajících standardů nebo k návrhu nových vnitropodnikových směrnic.

Klíčová slova: vnitropodniková směrnice, účetní jednotka, účetnictví, legislativa

ABSTRACT

This thesis deal with accounting legislativ changes and it's reflection in internal accounting standards. The aim of this work is to develop recommendations for company leading to implementation of changes in accounting entity procedures.

Theoretical part is focused on guidelines description, their function and signification, continues to the most important guidelines used in other companies. Practical part is aimed on characterisation of company and its internal accounting standards. This informations obtained will lead to a proposal for modification of existing standards or to a draft of new internal guidelines.

Keywords: internal company guidelines, accounting entity, accounting, legislation

OBSAH

ÚVOD	8
I TEORETICKÁ ČÁST	9
1 ÚČETNÍ PŘEDPISY A LEGISLATIVA	10
2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE	15
2.1 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	15
2.2 ZÁKLADNÍ NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	17
2.3 ČLENĚNÍ VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC	19
2.3.1 Vnitropodnikové směrnice plynoucí z legislativy	20
2.3.2 Vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými účetními předpisy	20
2.3.3 Ostatní vnitropodnikové směrnice.....	21
II PRAKTICKÁ ČÁST	22
3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	23
3.1 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	23
3.2 HISTORIE	23
3.3 SOUČASNOST A CÍLE SPOLEČNOSTI	24
3.4 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	25
3.5 SWOT ANALÝZA.....	25
4 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE SPOLEČNOSTI	27
4.1 ÚČTOVÁ OSNOVA A ÚČTOVÝ ROZVRH	28
4.1.1 Základní ustanovení	28
4.1.2 Změny v legislativě	29
4.2 SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNICTVÍ A OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ	29
4.2.1 Základní ustanovení	30
4.2.2 Změny v legislativě	31
4.3 INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ.....	31
4.3.1 Základní ustanovení	32
4.3.2 Změny v legislativě	32
4.4 HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK, ÚČTOVÁNÍ A JEHO EVIDENCE, OCEŇOVÁNÍ MAJETKU A ODPISOVÝ PLÁN	32
4.4.1 Základní ustanovení	33
4.4.2 Změny v legislativě	34
4.5 PRACOVNÍ CESTY, CESTOVNÍ NÁHRADY	34
4.5.1 Základní ustanovení	34
4.5.2 Změny v legislativě	35
4.6 HARMONOGRAM ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	35
4.6.1 Základní ustanovení	35
4.6.2 Změny v legislativě	36
5 DOPORUČENÍ	37
5.1 ÚČTOVÁ OSNOVA A ÚČTOVÝ ROZVRH	37
5.2 SYSTÉM ZPRACOVÁNÍ ÚČETNICTVÍ A OBĚH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ.....	38

5.3	INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ.....	39
5.4	HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK, ÚČTOVÁNÍ A JEHO EVIDENCE, OCEŇOVÁNÍ MAJETKU, ODPISOVÝ PLÁN	40
5.5	PRACOVNÍ CESTY, CESTOVNÍ NÁHRADY	42
5.6	HARMONOGRAM ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	43
5.7	OSTATNÍ DOPORUČENÍ.....	46
	ZÁVĚR	48
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	49
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	51
	SEZNAM OBRÁZKŮ	52
	SEZNAM TABULEK.....	53
	SEZNAM PŘÍLOH.....	54

ÚVOD

Je povinností každé účetní jednotky řídit se dle stanovených zákonů a předpisů země, kde dochází k její působnosti. K zajištění správného chodu účetnictví je kladen důraz na využívání účetních metod a postupů, prostřednictvím nichž si jednotka může nejen usnadnit práci, ale také předcházet případným problémům, které by mohly nastat. Pro jednodušší pochopení využívaných principů je podnikům obecně doporučeno v rámci svého vlastního zájmu přistoupit k vypracovávání vnitropodnikových účetních směrnic, které se mnohdy jeví jako zbytečné, přesto však mohou hrát velmi podstatnou roli pro každou účetní jednotku.

Podnikové směrnice jako takové jsou důležitým dokumentem sloužícím k usnadnění, pochopení a kontrole obecně užívaných postupů a stávají se jakýmsi nápomocným předpisem, na který se mohou pracovníci v případě potřeby obrátit. Vzhledem k neustálým změnám, ke kterým dochází v zákonech a různých předpisech, je však také velmi důležité, aby jednotka udržovala směrnice v aktuálním stavu.

Hlavním cílem této bakalářské práce je vypracování návrhů a doporučení pro vnitropodnikové směrnice společnosti Interhotel Moskva a. s. vedoucích k úpravám a implementaci legislativy, nebo případné tvorbě nových směrnic zohledňujících změny v účetní legislativě a jejích dopadů na účetnictví společnosti. Teoretická část práce je zaměřena na zpracování obecných literárních faktů. Nejprve bude zmíněn vliv legislativy a předpisů na účetnictví. Je objasněn důvod tvoření směrnic, základní náležitosti směrnic a kategorie, do kterých lze směrnice členit. V praktické části dojde k obecné charakterizaci a seznámení se společností. Následovně budou analyzovány a posouzeny vybrané směrnice společnosti s upozorněním na zákony, dle kterých se musí jednotka při tvorbě směrnic řídit a též bude upozorněno na případné změny v předpisech a legislativě. V závěrečné kapitole budou navrženy vhodné úpravy směrnic a doporučení, které by mohla účetní jednotka ve své působnosti zohlednit.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ PŘEDPISY A LEGISLATIVA

„Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný.“ (Kovanicová, 2012, s. 1)

Slouží jako jakýsi informační systém mající určité společné vlastnosti pro všechny jednotky, data a informace v podniku. Jsou jimi:

- zjištění a zachycení důležitých informací,
- zaznamenávání systematicky nashromážděných informací,
- analýza a interpretace shromážděných informací,
- oznamování informací způsobem, který vyhovuje potřebám uživatelů.¹

(McLaney, 2005, s. 12)

Od účetnictví je vyžadováno, aby byly jeho prostřednictvím poskytovány informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření (zisku nebo ztrátě) za dané časové období. Dále informuje, zda jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku, zda jsou schopni zajistit dlouhodobou stabilitu, dosáhnout přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku. Nedochozí však pouze k posouzení, jak bylo vedení podniku schopno zhodnotit svěřené prostředky za uplynulé období, ale zároveň o prognózu finanční situace, zda a nakolik bude podnik schopen dosahovat příznivých finančních výsledků v budoucnosti. (Kovanicová, 2012, s. 1)

„Cíl účetnictví lze charakterizovat jako kvalitativní stav, který v maximální míře uspokojí informační potřeby uživatelů účetních informací.“ (Landa, 2006, s. 20)

Účetnictví je upraveno samostatným zákonem č. 563/1991 Sb. a jeho pozdějších znění, které platí od 1. ledna 1992. Je základním předpisem pro vedení účetnictví. Ukládá povinnost vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. (Paseková, 2001, s. 13)

¹ „The accounting information system has certain features that are common to all information systems within a business:

- identifying and capturing relevant information,
- recording in a systematic manner the information collected,
- analysing and interpreting the information collected,
- reporting the information in manner that suits the needs of users.“

(McLaney, 2005, s. 12)

Zároveň by se každá účetní jednotka měla řídit obecně uznávanými účetními zásadami pro vedení účetnictví. Těmi jsou:

Zásada věrného zobrazení skutečnosti

- Úplnost – zaúčtování všech účetních případů týkajících se účetního období.
- Průkaznost – všechny účetní případy musí být doloženy prvotními doklady.
- Správnost – účetnictví musí být vedeno v souladu s právními normami, především zákonem o účetnictví.

Zásada vymezení účetní jednotky – Vymezení účetní jednotky jako celku, ve kterém je vedeno účetnictví a který sestavuje účetní závěrku. Účetní jednotka může být fyzická nebo právnická osoba provozující podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost dle zvláštních předpisů.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky – Znamená povinnost vedení účetnictví v účetní jednotce od vzniku až do jejího zániku.

Akruální princip – je principem, který vyžaduje účtování účetních případů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Uplatněním této zásady dochází k časovému rozlišování nákladů a výnosů.

Zásada zjišťování výsledku hospodaření – Účetním obdobím rozumíme 1 rok, který je obvykle vymezený jako 12 po sobě následujících měsíců, během kterých se zjišťuje hospodářský výsledek. Může být shodný s kalendářním rokem, nebo také s hospodářským rokem.

Zásada bilanční kontinuity – V rozvahových účtech se konečné zůstatky jednoho období stávají počátečními stavby následujícího období.

Zásada stálosti metod v průběhu účetního období – Účetní jednotka je povinna využívat jednoho zvoleného postupu po celé účetní období. Je tím zajišťována srovnatelnost údajů v různých časových obdobích.

Zásada oceňování majetku a závazků v historických cenách – Tato zásada spoléhá na oceňování majetku v pořizovacích cenách, tzn. v cenách, které byly vynaloženy právě v okamžiku pořízení včetně vedlejších nákladů, které s pořízením souvisejí. Dále pak v pořizovacích cenách nebo v cenách vlastních nákladů.

Zásada opatrnosti – Účetnictví zachycuje náklady, tedy úbytky peněžních prostředků již v momentě, kdy se jejich vznik stane pravděpodobným. Výnosy jsou naopak zaznamenány až v okamžiku, kdy je jasná jejich realizace.

Zásada zákazu kompenzace – Je zakázáno vyrovnávání mezi jednotlivými položkami majetku a jeho zdroji nebo vyrovnávání mezi položkami nákladů a výnosů. Je povinností účtovat náklady jako náklady a výnosy jako výnosy.

Zásada měření pomocí peněžních jednotek – V účetnictví jsou zaznamenávány pouze činnosti, které jsou vyjádřeny v penězích. (Paseková, 2001, s. 15 – 18)

Vnitřní předpisy účetní jednotky jsou podkladem při finanční kontrole a jsou využívány při zpracování přílohy k účetním výkazům (použití metody oceňování, odpisování atd.) Slouží k předávání informací při výměně pracovníků, kteří zpracovávají nebo používají účetní informace. V oblasti účetnictví je nutné stanovit a zpracovat:

- popis zvláštních hospodářských operací,
- popis běžných postupů,
- prvotní evidenci, operativní evidenci,
- rozsah a náležitosti písemných záznamů,
- odpovědnosti a pravomoci za jednotlivé hospodářské a finanční operace,
- organizační uspořádání kontrolních systémů.

Aktualizace vnitřních norem je třeba provést:

- každoročně, vždy k začátku nového účetního období,
- při změně pravidel obsažených v obecně právních předpisech,
- v organizačních změnách.

Úlohou vnitřních směrnic je:

- zajištění jednotného metodického postupu,
- dodržení závazných pravidel,
- správné vyhodnocování skutečnosti,
- zachování stejného řešení v obdobných situacích. (Paseková, 2001, s. 15 – 19)

Z některých textů může nepřímo vyplývat povinnost vypracovat určitá vnitřní rozhodnutí s odkazem na nutnost, případně potřebu ustanovit důležitá rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že v účetnictví je nutností řídit se mnoha zákony, vyhláškami a standardy, je často velmi obtížné podchytit vyčerpávajícím způsobem jejich veškerý výčet. Z předpisů lze pouze nepřímo odvodit jistou povinnost nebo vhodnost stanovit vnitropodnikové zásady a principy. Důležité jsou samozřejmě jednotlivé podmínky účetních jednotek. Odlišná situace však může nastat u drobných podnikatelů, kteří bez větších problémů o všem rozhodují sami a rychle, nebo u velkých účetních jednotek se složitými organizačními strukturami, mnoha útvary a tím pádem i diferencovanými povinnostmi nebo pravomocemi a odpovědnostmi za jednotlivé oblasti. (Hruška, 2005, s. 7)

Kromě obecných zásad jsou všechny účetní jednotky povinny dodržovat následující postupy při vykazování své činnosti kontrolním orgánům.

Při vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat:

- směrnou účtovou osnovu,
- podmínky předávání a přebírání účetních záznamů,
- účetní metody,
- ostatní podmínky pro chod účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy,
- uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- obsahové vymezení těchto závěrek.

(Müllerová, 2009, s. 12 – 13)

Účetní závěrka sestavená na základě účetnictví podává věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situaci podniku. (Kovalíková, 2016, s. 42)

Účetní závěrka je nedílnou součástí výkaznictví, prostřednictvím kterého poskytuje účetní jednotka informace, potřebné pro kontroly.

Účetní závěrku tvoří:

- výkaz zisku a ztráty,
- rozvaha,

- příloha, která má za úkol vysvětlovat a doplňovat informace obsažené v částech zákona o účetnictví pod písmeny a) a b), zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5 a 6.

Součástí účetní závěrky, kterou vyhotovují obchodní společnosti, je přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky zmíněné v § 1a písm. b) až d) přehled o peněžních tocích nesestavují. Přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu nejsou povinny sestavovat malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky, jejichž povinností je tyto přehledy sestavovat, musejí tak učinit vždy, pokud v rozvahový den a předcházející účetní období splnily obě hodnoty uvedené v § 20 odstavci 1 písmena c) bodech 1 a 2. (Kovalíková, 2016, s. 70 - 71)

Kovalíková (2015, s. 8) doporučuje účetním pracovníkům sledovat pokyny Generálního finančního ředitelství, kterými se, ačkoliv nejsou zákonnými normami, pracovníci příslušných finančních úřadů mnohdy řídí a postupují podle nich při kontrolách. Dále doporučuje věnovat pozornost i závěrečným informacím poskytovaným Koordinačními výbory.

2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNÍ SMĚRNICE

Jednou z oblastí, s jejímž zanedbáním se můžeme v účetní jednotce setkat, je záležitost tvorby a vedení vnitropodnikových směrnic. V podnicích a společnostech může docházet k neochotě stanovovat a sepisovat vnitropodniková pravidla nebo chybějícímu pochopení kladeného důrazu na užívání směrnic v podniku. (Hruška, 2003, s. 3)

Kovalíková (2015, s. 7) se ve svých publikacích shoduje s Loušou (2014, s. 7 – 8) tvrzením, že hlavním smyslem vnitřních směrnic je zajištění jednotného metodického postupu při sledování a zachycování skutečností a hospodářských operací v různých vnitřních útvarech ve stejném čase.

Pro účetní jednotku jako celek je podstatné dodržovat jednotný postup při řešení stejných účetních operací v návaznosti pro následné správné posuzování a hodnocení nastalých skutečností. Vnitřní směrnice se stávají určitým pomocným nástrojem pro vnitřní řízení jednotky. Při využívání příslušných směrnic účetní jednotkou se minimalizuje riziko, při kterém by mohlo docházet k porušování právních předpisů a zároveň vzniká určitá výhoda pro zaměstnance, jichž se příslušné směrnice týkají, a to v podobě snadnějšího postupu při plnění svých pracovních povinností. (Kovalíková, 2015, s. 7)

Dalším důvodem, proč mít zavedené a dobře vytvořené vnitřní směrnice, může být například mnohem snazší a jednodušší postup při kontrole účetnictví prováděné odpovědnými osobami finančního úřadu. Kovalíková uvádí (2015, s. 7), že pokud jsou v praxi při těchto kontrolách předloženy vnitropodnikové směrnice, probíhá kontrola mnohem snadněji a rychleji, než když předloženy nejsou. Může také dojít k pozitivní změně pohledu na účetní jednotku, která se vnitřními předpisy při vedení účetnictví řídí. Úřední pracovníci mají při kontrolách k dispozici potřebné informace a v případě potřeby a možných nejasnostech není nutné často se dotazovat na určité postupy a operace účetních pracovníků nebo pověřených osob v účetní jednotce. Díky tomuto usnadnění začínají být vnitřní směrnice při daňových kontrolách čím dál více finančními úřady vyžadovány. (Kovalíková, 2015, s. 7)

2.1 Tvorba vnitropodnikových směrnic

„Neexistují žádná závazná pravidla pro jejich tvorbu.“ (Kovalíková, 2015, s. 7)

Směrnice je možné uspořádat do jednoho uceleného souboru, nebo je lze vytvářet samostatně. Protože každoročně dochází k legislativním změnám (často i v průběhu roku), je nutné provádět kontrolu a obměnu směrnic v oblastech, kterých se změny v zákonech

týkají. Pravidla a postupy stanovované vnitřními směnicemi jsou závazné pro všechny zaměstnance dané účetní jednotky a delegují tím dané pravomoci určeným odpovědným pracovníkům. Směrnice jsou závazné i pro majitele firem. Nedodržení předepsaných vnitřních pravidel a postupů lze na pracovišti považovat za závažné porušení pracovní kázně. Je tedy velmi důležité, aby všichni příslušní zaměstnanci byli s vydanými směnicemi náležitě seznámeni. (Kovalíková, 2015, s. 7 – 8)

Velmi podstatný je obsah a uvedení pravidel a postupů do praxe, nikoliv pouze jejich formální stránka. Ať už je směrnice graficky a literárně dokonalou, je k ničemu, pokud se pracovníci účetní jednotky touto směnicí nebudou řídit, nebo si ji v horším případě ani nepřečtou. Myšlenka a záměr směrnic tak pozbývá na smyslu a významu. (Hruška, 2005, s. 5)

Dále není podstatné, pod jakým názvem budou vnitropodnikové směrnice vydávány, podstatný je hlavně jejich obsah. To znamená zejména stanovení metody postupu a určení osob, které budou mít zodpovědnost za kontrolu jejich dodržování, udržování směrnic v aktuálním stavu a stanovování rozsahu a doby jejich platnosti. Taktéž je důležité, aby tyto směrnice nebyly pouze papírovým dokumentem, ale aby byly zažitě vnímány. Aby se staly součástí jakési metodiky, prostřednictvím které je postupováno a se kterými se pracovníci radí, pokud potřebují znát, jakým způsobem je v účetní jednotce určitý účetní případ řešen. (Louša, 2014, s. 8)

Je čistě v kompetenci každé účetní jednotky, jaké označení si pro směrnice zvolí. V praxi se často můžeme setkat s těmito názvy:

- vnitropodniková směrnice,
- organizační směrnice,
- metodická směrnice,
- směrnice,
- pokyn (hlavního účetního, finančního ředitele, generálního ředitele),
- oběžník,
- dopis.

(Hruška, 2005, s. 5)

2.2 Základní náležitosti vnitropodnikových směrnic

Všechny vnitropodnikové směrnice by měly mít určitou strukturu, jejíž nejčastější provedení vypadá následovně:

- záhlaví vnitropodnikových směrnic,
- vlastní text směrnice,
- zápatí vnitropodnikových směrnic.

(Účetní kavárna, 2007)

Každý z písemných materiálů by měl obsahovat jednotnou hlavičku či záhlaví. Důležité jsou tyto údaje zejména z důvodu účinnosti, platnosti a nezpochybnitelnosti a taktéž kvůli identifikaci popisu materiálu. Text směrnice může, avšak nemusí, sestávat z obecných ustanovení a vnitropodnikových úprav. Ze zápatí vnitropodnikových směrnic by mělo být jasné datum a místo vydání, změněné stránky, případně počet stran a konkrétní číslo. Lze shrnout základní údaje, které by mohly být součástí hlavičky.

Název účetní jednotky – musí být jasně dané, že zpracovaná směrnice se týká vymezeného podnikatelského subjektu a že není možné, aby došlo k záměně či jinému zpochybnění, například při kontrolách prováděných finančním úřadem.

Datum a místo vydání – den a místo, kdy a kde je směrnice sepsána. Důležité je podotknout, že datum zhotovení nemusí být shodný s datem účinnosti směrnice.

Název písemnosti a její číselné označení – jak již bylo uvedeno, název může být libovolný v závislosti na úvaze a zvyklostech účetních jednotek. Důraz se klade na číselné určení, které však musí být jedinečné a zcela nezaměnitelné. Název takovýchto písemností může být například:

- Směrnice č. 1/2007 generálního ředitele,
- Pokyn č. 12/2007 hlavního účetního,
- Rozhodnutí č. 8/2007 finančního ředitele.

Název směrnice – jedná se o rozlišení a identifikaci účetního tématu, o kterém směrnice pojednává. Název by měl být jednoduchý, nekrkolomný.

Schválení – každá vnitropodniková písemnost musí obsahovat podpis (podpisový záznam) osoby, která danou směrnicí schvaluje. Tímto stvrzením se přikazuje dodržovat sestavená pravidla. Takovou osobou může být například hlavní účetní, odborný ředitel či vedoucí,

generální ředitel nebo samotný majitel podniku atd., tedy osoba s delegovanou pravomocí přikázat a rozhodnout o určité problematice.

Revize – je pochopitelné, že u každé směrnice dojde během času k zastarání a je třeba vydat směrnici novou či upravenou. Údaj pod tímto označením má udávat číslo revize, aby bylo srozuměno, o kolikáté aktualizované vydání se jedná. Zdá se poněkud nepřehledné a nepraktické vydávat každou novelu pod zcela novým číslem.

Změněné stránky – v případě, že dojde k opravám a zásahům, není nutné vydávat celou směrnici znovu. Pokud dojde k úpravě například na jedné stránce, je mnohem ekonomičtější a jednodušší vyměnit tuto stránku. Zohledněny jsou však zvyklosti každé účetní jednotky.

Vypracoval – udává informaci, kdo danou směrnici vypracoval. V případě pochybností by ve směrnici měla být uvedena osoba, na kterou se ostatní pracovníci mohou obracet při řešení problémů a nejasností. Pracovník má tuto normu na starosti po celou dobu její „životnosti“, to znamená, že je jeho úkolem sledovat vnitropodnikové a legislativní změny a následně vypracovávat aktualizace a revize.

Vydal – v některých větších účetních jednotkách může mít na starost vydávání vnitropodnikových směrnic jeden útvar či jedna osoba, která by měla být v písemnosti uvedena. Takový útvar nebo pověřený pracovník by měl všechny písemnosti archivovat, a to i po skončení aktuálnosti a platnosti dle stanovené doby.

Kontrola – provádí nadřízený pracovníka, který směrnici vypracoval (může být tatáž osoba). Při přípravě směrnic hlavním účetním a před konečným schválením generálním ředitelem by správnost písemnosti měl stvrdit podpisem např. finanční ředitel. Je však na každé účetní jednotce, jakým způsobem k praxi přistoupí a jak bude zavedená interní pravidla dodržovat.

Vyřizuje – je – li zodpovědná za danou problematiku osoba jiná než ta, která směrnici vypracovala, je podstatné ji zde uvést. Záleží však na organizační struktuře, mechanismu a velikosti každé účetní jednotky.

Rozdělovník – jedná se o informaci, kdo vypracovanou směrnici obdrží a kolik vzorů této písemnosti bude vydáno. Ve velkých podnicích mohou být tyto rozdělovníky vymezeny podle důležitosti a významnosti dané písemnosti.

Uvedené skutečnosti však nemusí být součástí každé vnitropodnikové směrnice, v každé účetní jednotce. Výčet je uveden spíše jako nabídka inspirace a možností, které lze použít při sestavování směrnic. (Hruška, 2005, s. 6 – 7)

I. Nejčastější chyby při tvorbě vnitropodnikových směrnic

Největším problémem, se kterým se velmi často účetní jednotky potýkají, je neexistence zaktualizovaných vnitropodnikových účetních směrnic. Dříve vytvořené směrnice jsou v mnoha případech z pravidla neaktualizované a to zejména při vnitřních organizačních změnách, při změně legislativních pravidel a obecně platných předpisech, nebo také při změně způsobu realizace některých činností nebo při změně zvolených účetních postupů atd.

Nejlepším způsobem řešení by bylo, kdyby všechny směrnice byly v každé organizaci platné a aktuální. V praxi však podmínka výskytu směrnic bez chyb nemusí být pravdivá. Ve směrnicích je možno setkat se s různými nedostatky. Za nejčastější formální nedostatky lze považovat například nesjednocení názvosloví a výklad pojmů. Často se v obsahu směrnic vyskytují zastaralé pojmy, protože nejsou respektovány změny v názvosloví vyplývající z novel právních předpisů. Též postrádají systematičnost a logičnost uspořádání a mnohdy obsahují gramatické chyby. Každá směrnice by měla být zpracována stručně, jasně a výstižně, mnohé však nejsou. Dalšími chybami, se kterými je možné se setkat, je chybné uspořádání obsahových náležitostí, a to zejména v závěrečných ustanoveních. Chybí např. vyznačení, kdy směrnice nabývá účinnosti a také ve směrnici není určena osoba zodpovědná za tvorbu a aktualizaci vnitropodnikových účetních směrnic. V účetních směrnicích lze najít odkazy na oblasti, které se v dané účetní jednotce nevyskytují (např. oceňování stád zvířat, které společnost nevlastní a jejich chov neplánuje). Dále se můžeme setkat s výskytem odkazů na software, který se v organizaci již nevyužívá. Může chybět systém archivace a skartace. V obsahu směrnic nedochází k pravidelné aktualizaci v návaznosti na legislativní změny. (Účetní kavárna, 2007)

2.3 Členění vnitropodnikových směrnic

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění novely č. 344/2013 Sb. přímo nebo nepřímou ukládá povinnost účetním jednotkám vydat vnitropodnikovou směrnici, a to především v případech směrnic, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví. Toto ustanovení platí pro všechny účetní jednotky. (Louša, 2014, s. 7 – 9)

2.3.1 Vnitropodnikové směrnice plynoucí z legislativy

Pro účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném i podvojném rozsahu jsou platná všechna ustanovení Zákona týkající se vnitřních předpisů. Znamená to zejména povinnost vypracovat odpovědnostní řád a podpisové vzory k povinnostem souvisejících s inventarizací. Taktéž je nutno vydat odpisový plán a při užívání pevných kurzů směrnici, která upravuje jejich použití. Tyto materiály vychází z úpravy právních norem tak, jak byly vyhlášeny s platností od 1. 1. 2014. (Louša, 2014, s. 9)

Povinné vnitropodnikové směrnice:

- systém zpracování účetnictví,
- účtový rozvrh,
- podpisové záznamy, podpisové vzory,
- zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- rozpouštění nákladů, popř. odchylek,
- zásoby,
- deriváty,
- dlouhodobý majetek,
- odpisový plán,
- kurzové rozdíly, cizí měny,
- konsolidační pravidla.

(Sotona, 2006, s. 5)

2.3.2 Vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými účetními předpisy

Mimo daných podnikových směrnic, které jsou nařízeny Zákonem, případně Českými účetními standardy, lze najít i další případy, u kterých by bylo pro práci zaměstnanců účetních jednotek vhodné, aby v případě řešených situací, u kterých je předpokládáno, že se mohou stát skutečností, došlo k úpravě vnitřním předpisem. Takovéto směrnice lze označit jako směrnice, které jsou vyžadované jinými, než účetními předpisy, nebo také jako směrnice doporučené. Je možno říci, že v případě potřeby je lepší vnitřní směrnici upravovat použitý postup, pokud daný postup jednoznačně nevyplývá ze Zákona, případně pokud

standards nebo vyhláška připouští jiný postup. V dalším případě může být takováto směrnice nápomocná i při prokazování oprávněnosti postupu vedoucího ke stanovování daňového základu. (Louša, 2014, s. 7)

Za doporučené vnitropodnikové směrnice lze považovat:

- oběh účetních dokladů,
- úschovna účetních písemností a záznamů,
- harmonogram účetní závěrky,
- inventarizace,
- pokladna,
- pracovní cesty,
- zásady pro tvorbu použití rezerv,
- zásady pro použití dohadných položek,
- zásady pro tvorbu a používání opravných položek, odpis pohledávek.

(Sotona, 2006, s. 5)

2.3.3 Ostatní vnitropodnikové směrnice

Dále lze rozlišovat vnitropodnikové směrnice, jenž mohou sloužit zejména jako předlohy pro udržování vnitropodnikových předpisů, na které je kladen zvláštní důraz. Mohou to být zejména:

- výzkum a vývoj,
- organizační řád,
- náhrady škod,
- poskytování příspěvků na rekreaci včetně zájezdů.

(Kovalíková, 2009, s. 5)

II PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Interhotel Moskva a. s. je akciovou společností sídlící v centru města Zlína se základním kapitálem 113 192 000,- Kč. Společnost je dlouhodobým poskytovatelem služeb s významnou historií, která díky nedávné rekonstrukci velmi obstojně dominuje na trhu v nejvyšších příčkách mezi krajskou konkurencí. Účetní jednotka společnosti účtuje způsobem A podle předepsané účtové osnovy a využívá klasického účtového rozvrhu.

3.1 Předmět podnikání

Hlavními činnostmi podnikání Interhotelu Moskva a. s. jsou podle výpisu z obchodního rejstříku:

- ubytovací služby,
- hostinská činnost,
- realitní činnost,
- maloobchod se smíšeným zbožím,
- směnářská činnost.

(Interní materiály společnosti, 2014)

3.2 Historie

Hotel Moskva pochází z Baťovy éry rozvoje města a byl zbudován v roce 1932. Do období II. světové války byl hotel jednou z firemní části Baťova komplexu. Moderně zkonstruovaná desetipatrová hotelová budova je dominantou Zlína na náměstí Práce. Během více než 75 let tradice a úspěšného chodu hotelu se místo přeměnilo v gastronomické zařízení, které nabízí služby vysoké evropské úrovně a v posledních letech se hotel stal i centrem společenského, kulturního a obchodního dění města Zlína i celého regionu.

Velký přínos pro samotný hotel, ale zvláště pak pro úroveň poskytovaných služeb, bylo zařazení hotelu na konci 60. let do sítě Interhotelů v rámci trustu Čedoku, jenž spojoval špičkové hotely v republice. Interhotel Moskva Zlín vznikl v roce 1990 po převratu a v rámci privatizace podniku Čedok se stal samostatným státním podnikem, který v té době zahrnoval hotely Moskvu a Družbu ve Zlíně a Alexandrii v Luhačovicích. (Interní materiály společnosti, 2014)

Rozhodnutím vlády ČR vznikla dne 30. 4. 1992 akciová společnost Interhotel Moskva. V této době došlo i k dokončení rekonstrukcí poloviny ubytovací části hotelu. Již v počátcích fungování akciové společnosti, ale především pak po nástupu majoritního akcionáře, došlo po mimořádné valné hromadě v roce 1994 v říjnu ke změně podnikatelského záměru, kdy se tvář hotelu začala přeměňovat z čistě hotelového domu ve společenskou a podnikatelskou centrum Zlína. Část hotelu byla zrekonstruována za účelem pronájmu jakožto kancelářských kapacit renomovaným firmám a společností. (Interní materiály společnosti, 2014)

V hotelu nadále probíhají pravidelné rekonstrukce, aby došlo k zajištění komfortu hosta nejvyšší kvality. „Protože jedině spokojený host se bude vracet.“ A toho si je společnost dobře vědoma. (Interní materiály společnosti, 2014)

3.3 Současnost a cíle společnosti

Interhotel Moskva je v současnosti multifunkční budovou. Část objektu je určena zejména k pronájmu nebytových prostor pro kanceláře a sídla firem, další část hotelu slouží pro pronájem dlouhodobého ubytování a také studentského ubytování, dále také pro hotelové služby a ubytovací, stravovací a kongresové služby. (Interní materiály společnosti, 2014)

Hotel je jedním z hlavních center společenského dění ve Zlíně. Mnoho známých plesů, tiskových konferencí a rautů se odehrávají právě v jeho prostorách. S hotelem jsou také spjaty důležité kulturní, akademické, vědecké a sportovní akce Zlínského kraje jako jsou Barum Rallye, Filmový Festival pro děti a mládež a také pravidelné mezinárodní lékařské kongresy. (Interní materiály společnosti, 2014)

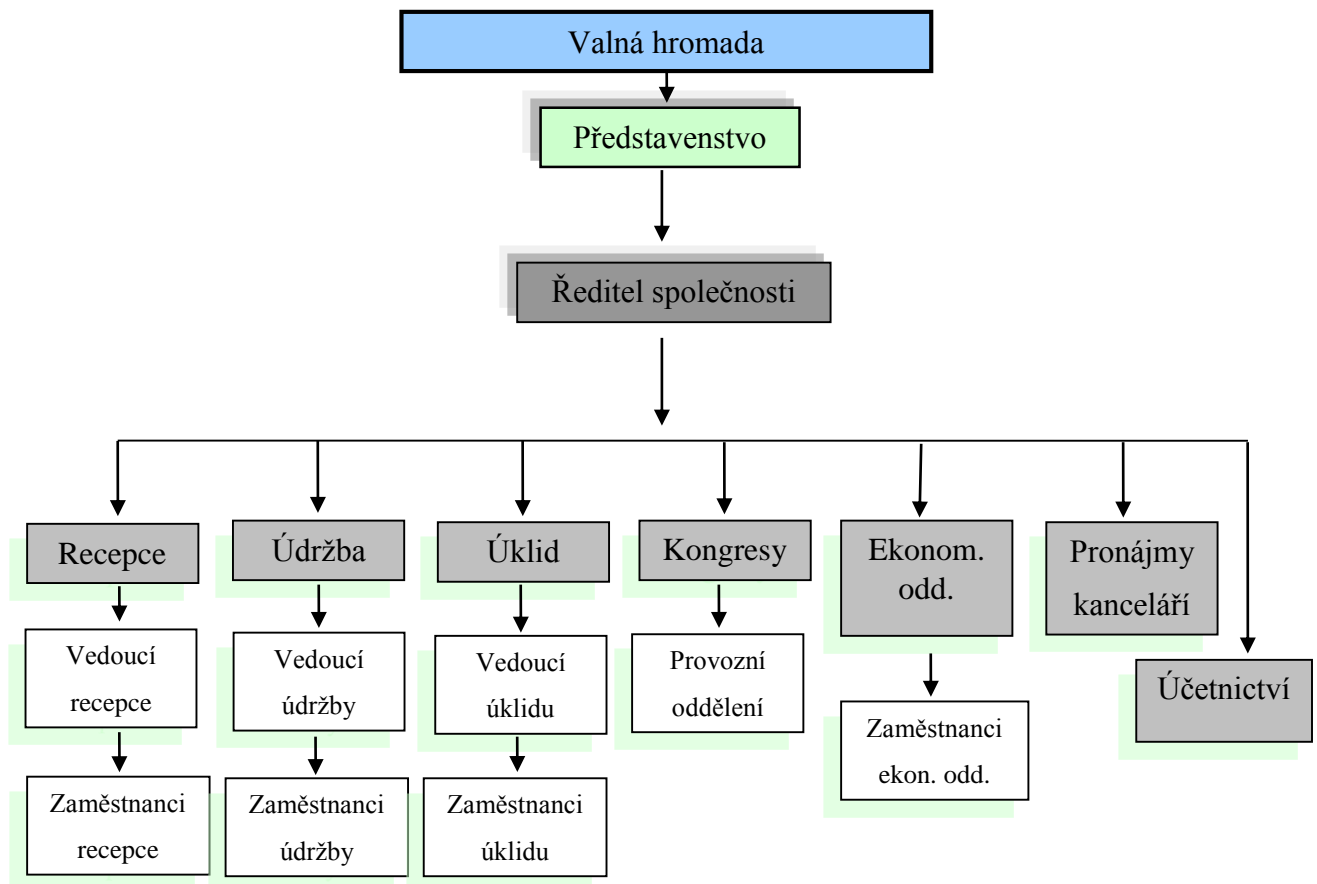
Do krátkodobých plánů hotelu patří například udržovat a v rámci možností vylepšovat standardy ubytování, a zároveň též úroveň nabízených kongresových a stravovacích služeb. (Interní materiály společnosti, 2014)

Dlouhodobým a hlavním cílem hotelu byla změna kategorizace ze tří hvězdičkový na čtyř hvězdičkový hotel, kdy na základě projektu v rámci ROP proběhla plánovaná velmi rozsáhlá rekonstrukce části hotelové budovy, interiéru a zejména ubytovacích pokojů, koupelen, společenských a kongresových prostorů převážně v II. etáži a to způsobem, kdy vznikl multifunkční a moderní prostor, z převážné většiny pro kongresy a semináře, ale též pro recepci, bankety a další společenská setkání a akce. (Interní materiály společnosti, 2014)

Došlo také k rekonstrukci celé vstupní haly, prostoru pro ubytovávající se hosty, baru i recepce. Celá rekonstrukce se stala investicí ve výši cca 50 mil. Kč. Jedním z důvodů

rekonstrukce byl také cíl změnit postoj, který v současnosti obyvatelé Zlína vůči hotelu chovají, a zbudovat a udržovat pověst kvalitního pohostinského a ubytovacího komplexu, kterou díky zastaralým interiéřům postrádal. (Interní materiály společnosti, 2014)

3.4 Organizační struktura



Graf 1. Organizační struktura Interhotelu Moskva, a. s.

(Zdroj: Interní materiály společnosti, 2014)

3.5 SWOT analýza

Tato metoda analýzy se zakládá na principu klasifikace a ohodnocení jednotlivých faktorů, které bývají rozděleny do čtyř základních skupin (tj. faktory, které vyjadřují silné nebo slabé vnitřní stránky společnosti a faktory vyjadřující nebezpečí a příležitosti, jakožto vlastnosti vnějšího prostředí). Vzájemná interakce faktorů silných a slabých stránek z jedné strany vůči nebezpečím a příležitostem z druhé strany lze dosáhnout nových kvalitních informací, charakterizujících a hodnotících úroveň jejich vzájemného střetu. (Interní materiály společnosti, 2014)

<p>S Strengths</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Největší hotel v regionu, • vlastní parkoviště před budovou hotelu, • umístění v centru náměstí Práce, vynikající dopravní dostupnost, • schopnost ubytovat i velké množství hostů (např. v průběhu Filmového Festivalu pro děti a mládež, Barum Rallye atd.), • široká nabídka ubytování, stravování, kongresových a školících prostor a wellness, • umístění podpůrných služeb jako jsou solária, kadeřnictví, nailstudia a další.
<p>W Weaknesses</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Špatná komunikace a spolupráce s Krajským úřadem a Statutárním městem Zlín, • špatné povědomí v očích místních občanů dané „divokou minulostí“ a společností, jež se v hotelu dříve scházela, • špatný pohled na jméno hotelu díky předešlé zastaralosti a stavu prostor a interiérů hotelu.
<p>O Opportunities</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Silná vazba na Baťovy tradice, ke kterým se hlásí velká většina místních obyvatel, • možnost zbudovat 4 hvězdičkový hotel, který by neměl v regionu konkurenci, • jako jedno z mála takových zařízení by si mohlo stanovovat až monopolní cenové horizonty, s ohledem na poptávku.
<p>T Threats</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Možnost ztráty spolupráce s pořadateli významných společenských akcí vzhledem k zastaralým a neodpovídajícím interiérům a kvalitám ubytování, • možnost zbudování nových hotelů ve Zlíně, které by výrazně promluvily do obsazenosti, • nenaplnění potenciálu spjatého s plány kraje města na zvýšení turistiky spjaté s Baťovou architekturou.

Tab. 1. SWOT analýza Interhotelu Moskva

(Zdroj: Interní materiály společnosti, 2014)

4 VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE SPOLEČNOSTI

Je pochopitelné, že samotné zpracování všech vnitropodnikových směrnic je velmi časově náročné a některé jednotky nemusí disponovat dostatkem pracovníků, kterým by úkol vypracovávání a aktualizace těchto písemností mohl být svěřen. Ačkoliv povinností zaměstnanců je sledovat všechny důležité změny v legislativě, které jsou velmi časté, a řídit se jimi, nemusí docházet k pravidelné implementaci těchto změn do účetních směrnic.

Právě tyto důvody se mohou stát zapříčiněním, že řada podniků vlastní směrnice zastaralé, a mnohdy se stávají pouhým dokumentem, který, ač může v případě kontroly uvalit na jednotku lepší světlo, nenajde v jejím chodu pádné využití a mohou upadnout v zapomnění.

Stejně tomu tak bylo i ve společnosti Interhotel Moskva a.s., která má sestaveny vnitropodnikové účetní směrnice určené zákonem nebo doporučeny jinými účetními standardy. V jednotce jsou zpracovány ty směrnice, které se jeví jako nejpodstatnější z hlediska užití, s ohledem na podnikatelskou činnost společnosti.

Pro účel této bakalářské práce bude prozkoumán a analyzován obsah jen určitých, vybraných směrnic. Jsou jimi:

- účtová osnova a účtový rozvrh,
- systém zpracování účetnictví a oběh účetních dokladů,
- inventarizace majetku a závazků,
- hmotný a nehmotný majetek, účtování a jeho evidence, odpisový plán,
- pracovní cesty, cestovní náhrady,
- harmonogram účetní závěrky.

Společnost vlastní směrnice jakožto dokumenty, které jsou však v tištěné verzi zastaralé a neaktualizované. Ve skutečnosti však účetní jednotka ve svých využívaných metodách aplikuje všechny nově vydané aktualizace uveřejněné Ministerstvem financí České republiky. V následujících částech bude na základě společností poskytnutých interních informací a údajů věnována pozornost stávajícím vybraným směrnícím. Dojde k zaměření se na jejich analýzu, podstatu a přijatelnou optimalizaci s ohledem na změny v legislativě a jejich možný přínos pro účetnictví. Každá z výše zmíněných směrnic bude patřičně prozkoumána s odkazem na zákony a vyhlášky, ze kterých jsou při užívání metod a postupů

a sestavování směrnic všechny účetní jednotky povinny vycházet tak, aby bylo možno jejich účetnictví platně a bezúhonně vést.

4.1 Účtová osnova a účtový rozvrh

Směrnice č. 1 – Účtová osnova obsahuje pouze zmínku o příloze účtového rozvrhu, který účetní jednotka využívá. Tato příloha je archivována odděleně od ostatních směrnic a účtový rozvrh společnosti je sestaven dle směrné účtové osnovy obsažené v příloze č. 4, vyhlášky č. 500/2002 Sb., a je pravidelně kontrolován a aktualizován. Přesné definování úpravy směrnice vyplývá z prováděcí vyhlášky § 14. Každý z účtů je vytvořen dle daných požadavků. Účet tedy sestává z trojčíslí obsahujícího třídu, skupinu a pořadové číslo. Účetní jednotka účtuje způsobem A, pro účtování využívá syntetických účtů i analytických účtů a to zejména pro pokladnu vedenou v českých korunách a pro pokladnu vedenou v eurech. Směrnou účtovou osnovu lze nalézt v příloze PI.



Obr. 1. Skladba účtu

(zdroj: vlastní)

4.1.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Českých účetních standardů pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

(Kovalíková, 2015, s. 90)

4.1.2 Změny v legislativě

V letošním účetním roce oproti předešlému účetnímu období došlo k zásadní změně v účtování a účetních metodách. Od 1. 1. 2016 podle nové vyhlášky č. 250/2015 Sb. vešly v platnost následující, poměrně rozsáhlé změny. Kromě přejmenování mnohých položek aktiv a pasiv a změny označení položek ve výkazu zisků a ztrát došlo k obměně v účtovém rozvrhu, kdy byla:

- Zrušena účtová skupina „58 – Mimořádné náklady“
- Zrušena účtová skupina „68 – Mimořádné výnosy“
- Zrušena účtová skupina „61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti“
- Zrušena účtová skupina „62 – Aktivace“
- Založena účtová skupina „58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“

(Ježek SW, 2016)

Poslední změna, tedy založení účtové skupiny 58, slouží pro účtování účetních případů novým způsobem, a to pro účty, které byly zachycovány ve skupinách 61 a 62. V doslovném pojetí tyto změny znějí:

„143. V příloze č.4, účtové třídě 6 - Výnosy se slova „61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti“, slova „62 - Aktivace“ a slova „68 - Mimořádné výnosy“ zrušují.“

„142. V příloze č. 4, účtové třídě 5 - Náklady se slova „58 - Mimořádné náklady“ nahrazují slovy „58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace“.“ (Portál veřejné správy, 2016)

4.2 Systém zpracování účetnictví a oběh účetních dokladů

Tyto směrnice byly ve společnosti zpracovány jakožto dvě samostatné směrnice. Pro zpracování analýzy však bylo navrženo sloučení směrnic v jednu. Směrnice č. 2 - Systém zpracování účetnictví je obsahově sestavena dle předepsaných zákonných ustanovení, ze kterého musí účetní jednotka při využívání postupů vycházet. Je řádně označena a úvodem se odkazuje na jednotlivé zákony, vyhlášky a opatření, dle kterých je sestavena. Směrnice je však zastaralá, jelikož uvádí i odkaz na opatření Ministerstva financí, které nebylo možné dohledat, z lze dedukovat, že již neexistují. Obsahuje vymezení obecných ustanovení a pokračuje vnitropodnikovou úpravou.

Obecná ustanovení – Tato ustanovení jsou ve směrnici vymezena na základě zákonů předepsaných Ministerstvem financí pro účetní jednotku a sepsána dle potřeb společnosti.

Vnitropodniková úprava– Vnitropodniková úprava účetnictví ve směrnici účetní jednotky vymezuje účetní knihy, které jsou v účetním programu využívány pro evidenci. Dále pak směrnice uvádí, jakými způsoby jsou účetní zápisy vedeny. Zároveň je zde uvedeno, jak vycházet v případě zjištění, že je některý z dokladů veden špatně, a to v podobě provedení opravy účetních zápisů.

Směrnice č. 3 – Oběh účetních dokladů úvodem obsahuje odkaz na zákon, ze kterého vyplývá. Tato směrnice není rozčleněna na Obecná ustanovení a Vnitropodnikovou úpravu jako směrnice č. 2 – Systém zpracování účetnictví. Někteří autoři odborných publikací toto rozdělení uvádějí ve směrnících, které ukázkově zpracovali, ale při pátrání po dalších zdrojích mi však tento krok nepřišel nezbytný a je v pravomoci každého podniku, zda k takovému rozdělení při zpracování směrnic přistoupí. Kromě výpisu jednotlivých paragrafů jsou v dokumentu obsaženy a vymezeny základní náležitosti, jenž musí být při zpracování účetnictví dodržovány. Těmi jsou:

- a) vytyčení průkazných záznamů, které musí každý účetní doklad obsahovat,
- b) činnosti, které zahrnuje oběh účetních dokladů,
- c) druhy dokladů, kterých bude účetní jednotka využívat,
- d) schvalování účetních dokladů.

4.2.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů – stanoví rozsah, způsob a průkaznost vedení účetnictví.
- Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
(Kovalíková, 2015, str. 38, 58)

4.2.2 Změny v legislativě

V zápisech legislativy nedošlo u obou směrnic k žádným výrazným změnám. Směrnice byla sepsána s ohledem na zákonná ustanovení dle potřeb společnosti. Jediná drobná změna, které si lze povšimnout, je změna slovosledu, případně úprava stavby vět oproti původním paragrafům směrnice společnosti. Podotknout lze také na odkazování na některé vyhlášky již neexistujících zákonů.

4.3 Inventarizace majetku a závazků

Tato směrnice, nesoucí pořadové číslo 5, podotýká ve svém úvodu zejména odkaz na paragrafy § 6, §29 a § 30 z příslušných ustanovení zákona o účetnictví, dle kterých by měla být inventarizace prováděna. Dále odkazuje na opatření Ministerstva financí, které nebylo na serveru Portál veřejné správy k nalezení.

Ve směrnici se nachází vymezení, která udávají, čeho se inventarizace týká, případně jaké jsou její výhody. Lze předpokládat, že toto vymezení vyplývalo z již neexistujícího opatření Ministerstva financí, neboť nebylo možno jej dohledat. Dále má směrnice následující strukturu:

- a) vymezení pojmu inventarizační komise,
- b) druhy inventur,
- c) inventurní soupisy,
- d) předmět inventarizace,
- e) inventarizační rozdíly.

Pojem Inventarizační komise všeobecně souhlasí s aktuálním vymezením, stejně jako druhy prováděných inventur. Předmět inventarizace je stanoven podle majetku a závazků, kterými účetní jednotka disponuje. Součástí je též stanovení prováděných inventarizací k určenému datu v závislosti na hospodářském období jednotky. V odstavci o účtování inventarizačních rozdílů jsou vymezeny pouze druhy rozdílů, kdy skutečné stavy mohou být nižší (vzniká manko) nebo vyšší (přebytek) než stavy účetní.

4.3.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- Českých účetních standardů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

(Kovalíková, 2015, s. 228)

4.3.2 Změny v legislativě

Při sestavování směrnic dle legislativy došlo k upuštění od opatření Ministerstva financí č. j. 281/1989 a 759/2001, které již neexistuje. U obsahu inventurních soupisů zde došlo k doplnění některých údajů, které tyto soupisy musí obsahovat. Inventarizačním rozdílům se věnuje Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem a přirozených úbytků zásob.

4.4 Hmotný a nehmotný majetek, účtování a jeho evidence, oceňování majetku a odpisový plán

Směrnice č. 6 – Hmotný a nehmotný majetek, účtování a jeho evidence, odpisový plán, se řídí příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví a taktéž byla sestavena v souladu s opatřením Ministerstva financí, které již není legislativně platným. Byla zpracována následující struktura směrnice:

Majetek a jeho evidence – v této části jsou objasněny pojmy dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. U prvních dvou tříd jsou určeny skupiny a pořadová čísla využívaná pro účetní operace vedení účetnictví a u poslední zmíněné třídy, tedy dlouhodobého finančního majetku je stručně vypsán, jaký majetek do této třídy spadá. Dále je zde vymezena finanční hranice stanovená účetní jednotkou, podle které se majetek rozčleňuje do daných tříd, a to následovně:

- a) Dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek, jehož doba využitelnosti je delší než 1 rok a vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč.

- b) Dlouhodobým hmotným majetkem je majetek, jehož doba využitelnosti je delší než 1 rok a vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.
- c) Drobným nehmotným a hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba využitelnosti je kratší než 1 rok a cena je nižší než 60 000 Kč nebo než 40 000 Kč. Pokud se účetní jednotka rozhodne, že jej zaeviduje, je o něm účtováno jako o zásobě (u hmotného majetku), případně jako o službě (u nehmotného majetku).
- d) Krátkodobým hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba využitelnosti je kratší než jeden rok a cena je nižší než 1 000 Kč. O majetku se účtuje jako o zásobách prostřednictvím účtu „501 Spotřeba materiálu“.

Dále jsou zde popsány způsoby pořízení, účtování pořízení majetku a jeho evidence dle paragrafů v zákoně.

Evidence majetku – zmiňuje se o zanášení informací o majetku v inventární knize a vymezuje obsah inventárních karet. Také je zde popsán způsob vyřazení majetku, o kterém rozhoduje statutární orgán a to prodejem, darováním, likvidací nebo zcizením.

Odpisový plán – vymezuje druhy odpisů, které může účetní jednotka využívat, a jsou jimi účetní odpisy a daňové odpisy.

Oceňování majetku – provádí se v souladu se zákonem o účetnictví a je definován pojem pořizovací cena a reprodukční cena, kterou lze majetek ocenit. Dále je vymezena cena pořízení a ocenění majetku ve vlastních nákladech.

4.4.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Českých účetních standardů, ve znění pozdějších předpisů.

(Kovalíková, 2015, s. 117)

4.4.2 Změny v legislativě

V legislativě již nejsou platná opatření Ministerstva Financí č. j. 281/89 759/2001, v průběhu jejichž platnosti byla směrnice sestavována. Za další změnu by bylo možné označit doplnění některých vymezení a postupů, kterých si lze v paragrafech povšimnout.

4.5 Pracovní cesty, cestovní náhrady

Směrnice č. 14 – Pracovní cesty, cestovní náhrady, se úvodem stejně jako všechny směrnice odkazuje na zákony, ze kterých postupy vycházejí. Plynule navazuje textem, který lze vyhodnotit jako souhrn nejdůležitějších pojmů a vymezení při poskytování pracovních cest a cestovních náhrad, přizpůsobených potřebám společnosti. Jsou zde slovně popsány metody proplácení cestovních výdajů, jako jsou jízdné, nocležné, stravné a kapesné, které lze zaměstnanci poskytnout. Směrnice pokračuje vymezením časové hranice pobytu v daném státě, mzdové účely a způsob náhrad při užití vlastního motorového vozidla pro pracovní cestu. Následuje vymezení zásad pro určení stravného a kapesného při tuzemských pracovních cestách a zahraničních pracovních cestách a vyústí ve vymezení vyúčtování pracovní cesty. Ačkoliv tato část směrnice obsahuje nejpodstatnější informace, vnitropodnikové směrnice slouží k tomu, aby v případě potřeby mohl pracovník nahlédnout do jejího obsahu a ujistit se, případně doplnit vědomosti potřebné pro vyhodnocení správných dat a užití předepsaných postupů. Z tohoto důvodu lze směrnici zhodnotit jako neupřesněnou.

4.5.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- § 16 zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním, ve znění pozdějších předpisů.
- Smlouvy č. 227/1993 Sb., mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o vzájemném zaměstnávání občanů.
- Smlouvy č. 330/1993 Sb., mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o dočasném oprávnění k podnikání fyzických a právnických osob, které podnikají na území druhé republiky po 31. prosinci 1992.

- Vyhláškami Ministerstva financí.
(Kovalíková, 2015, s. 180)

4.5.2 Změny v legislativě

V úvodu směrnice odkazuje na již neexistující zákon o cestovních náhradách, který byl zrušen, a jeho upravená znění lze pro současné hospodářské období nalézt v zákoně č. 262/2006 zákoníku práce. Oproti předchozímu roku došlo k úpravě zákonem stanovených sazeb stravného pro tuzemské pracovní cesty za každý kalendářní den, a to zhruba ve výši 1 až 3 korun. Dále došlo k úpravě sazeb pro prokazování průměrných cen pohonných hmot stanovených vyhláškou.

4.6 Harmonogram účetní závěrky

Ve vnitropodnikové směrnici č. 17 – Harmonogram účetní závěrky jsou shrnuty pouze základní postupy v případě, že nastane potřeba zachytit některou z účetních operací. Jsou zde vymezeny způsoby účtování, které se týkají dohadných účtů aktivních a výdajů příštích období, a taktéž dohadných účtů pasivních. Směrnice dále vymezuje pokyn k proúčtování případných mank, škod a přebytků, opravných položek k majetku, trvalého snížení hodnoty majetku, popř. zvýšení hodnoty závazků. Obsahem je též pokyn k vyúčtování kurzových rozdílů, tvorby rezerv a účetních případů časového rozlišení.

4.6.1 Základní ustanovení

Tato směrnice musí být tvořena v souladu s následujícími aktuálními ustanoveními:

- Zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetnictví jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v sestavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Českých účetních standardů pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů.
(Kovalíková, 2015, s. 239)

4.6.2 Změny v legislativě

Z účetní směrnice nelze přesněji určit, zda došlo v průběhu let k podstatným změnám. Směrnice je stručná a postupů, které jsou v ní vymezeny, je možno využívat v nezměněné podobě i pro aktuální účetní období. Jedná se o účetní případy pro dohadné účty aktivní, dohadné účty pasivní a další výše zmíněné.

5 DOPORUČENÍ

V této kapitole je vycházeno z účetní legislativy a s pomocí odborných literárních a internetových zdrojů jsou sestaveny návrhy doporučení, které se jeví jakožto nejvíce vhodné pro implementaci změn účetní legislativy do účetnictví společnosti, přizpůsobené jednotlivým vybraným směrnici.

5.1 Účtová osnova a účtový rozvrh

V této směrnici došlo od nového roku k razantním změnám, a proto se s nimi lze vypořádat následovně - do praxe lze změny v metodách účtování promítnout tak, že sejde z používání zrušených účtů a účetní případy se projeví v jiných, vhodných účtech. Nákladové účty skupiny 58 lze od nového roku zaúčtovat následným způsobem.

Účet „581 Náklady na změnu metody“ lze účtovat jako „427 Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Účet „582 Škody“ lze zaúčtovat na účty „549 Manka a škody z provozní činnosti“ nebo „569 Manka a škody na finančním majetku“ podle povahy nákladu.

Účet „Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv“ lze zaúčtovat na účty „554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv“ nebo „574 Tvorba a zúčtování finančních rezerv“ opět dle povahy účetního případu.

Účet „588 Ostatní mimořádné náklady“ možno zaúčtovat jako „548 Ostatní provozní náklady“ nebo „568 Ostatní finanční náklady“.

Účet „589 Tvorba opravných položek v mimořádné činnosti“ jakožto „559 Tvorba a zúčtování opravných položek“ nebo „579 Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti“.

Dále u původních již zaniklých výnosových účetních skupin 61 a 62 dojde pouze k přesunu do nově vzniklé nákladové účetní třídy 58. Označení pro účetní skupiny a pořadová čísla společně s názvy využívaných účtů zůstávají stejná.

Skupinu 68 v rozvrhu lze účtovat stejně jako u nákladových účtů – Účet „681 Výnosy ze změny metody“ jako účet „648 Ostatní provozní výnosy“ a účet „688 Ostatní mimořádné výnosy“ jako „648 Ostatní provozní výnosy“ nebo „668 Ostatní finanční výnosy“.

5.2 Systém zpracování účetnictví a oběh účetních výkazů

U těchto směrnic v průběhu let nedošlo k žádným velkým a razantním zákrokům. Změnou, které si lze povšimnout, jsou změny převážně ve stavbě vět, případně zrušení některých paragrafů. Dále by bylo vhodné upozornit na některé odkazy na paragrafy z již neexistujících zákonů, které byly vymezeny v nově vzniklých zákonech a jedná se o upřesnění pojmu účetní doklad.

Původní znění:

Účetní doklad slouží současně jako daňový doklad, pokud obsahuje další náležitosti podle §12 a 13 zákona č. 588/92 Sb. O DPH, ve znění pozdějších předpisů.

Oprava:

Účetní doklad slouží současně jako daňový doklad, pokud obsahuje další náležitosti podle §26 a násl. zákona o DPH z přidané hodnoty.

Dále je možné, ne však nutné, aktualizovat tuto část směrnice v **původním znění:**

Účetní doklad je nutno přezkoušet zásadně před jeho zaúčtováním. Přezkoušený účetní doklad se opatří účetním předpisem, který určuje účty, na které má být účetní případ zaúčtován, dále obsahuje okamžik účetního případu a podpis. Účtovací předpis se zapíše do předtisku (razítka) na účetní doklad, případně na průvodku, která je nedílnou součástí účetního dokladu. Účtovací předpis zajišťuje spojitost mezi účetním dokladem a účetním zápisem. Zaúčtování se provádí podle účtovacího předpisu v účetních knihách. Účetní doklady se ukládají v příručním archivu zpravidla po dobu běžného účetního období a pak se předávají do archivu, kde zůstávají po dobu určenou zákonem o účetnictví. Po uplynutí doby stanovené pro archivování dochází k vyřazení účetních dokladů, tj. ke skartaci. Skartace se pak řídí skartačním řádem.

Oprava:

Všechny účetní případy jsou zaúčtovány do účetnictví na základě účetních dokladů, resp. podkladů k zaúčtování. Účetní doklady je nutné přezkoušovat po věcné i formální stránce v zásadě před zaúčtováním těchto případů. Přezkoušené účetní doklady je nutné opatřit účtovacím předpisem, který určuje účty, na kterých musí být účetní případ zaúčtován. Dále obsahuje okamžik účetního případu a podpisový záznam odpovědné osoby za přezkoušení. Účtovací předpis upřesňuje spojitost mezi účetním dokladem a účetním zápisem v příslušných účetních knihách a zaúčtování se provádí v účetních knihách podle

účetních předpisů. Účetní doklady jsou uloženy v příručním archivu zpravidla po dobu běžného účetního období a pak jsou předány do hlavního archivu, kde zůstanou po dobu určenou zákonem o účetnictví a dalšími příslušnými právními předpisy. Po uplynutí doby stanovené pro archivaci dojde k vyřazení účetních dokladů, tj. ke skartaci. Skartaci provede pracovník odpovědný za archivaci a skartaci dokladů podle platných příslušných právních předpisů.

5.3 Inventarizace majetku a závazků

Ve směrnici č. 5 – Inventarizace majetků a závazků došlo k upřesnění některých údajů, a to konkrétně v části, kde je vymezen obsah inventurních soupisů a které by bylo vhodné opravit. Vymezení inventurních soupisů je vhodné upravit následovně:

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) označení účetní jednotky,
- b) skutečný stav veškerého majetku a závazků s jednoznačným určením majetku a závazků,
- c) číslo a název účtu, který je inventarizován,
- d) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností,
- e) podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- f) způsob zjištění skutečných stavů,
- g) ocenění majetku a závazků v okamžiku ocenění inventury i pro účely podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví,
- h) okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- i) rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- j) okamžik zahájení inventury,
- k) okamžik ukončení inventury,
- l) vyčíslení případných inventarizačních rozdílů,
- m) důvod vzniku inventarizačních rozdílů,
- n) způsob likvidace a proúčtování inventarizačních rozdílů,
- o) přílohy, kterými se dokládají skutečnosti uvedené v inventurních soupisech.

5.4 Hmotný a nehmotný majetek, účtování a jeho evidence, oceňování majetku, odpisový plán

U směrnice věnované dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku došlo ke změně názvů u účtů používaných pro zaúčtování při pořízení majetku, oprava by mohla mít tuto podobu:

Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku se účtuje na účtě „042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“. Je zaveden v protokolu o zařazení a je zaúčtován na příslušný majetkový účet.

Účet	Název
021	Stavby
022	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
025	Pěstitelské celky trvalých porostů
026	Dospělá zvířata a jejich skupiny
029	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
031	Pozemky
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
027	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Tab. 2. Účty pro dlouhodobý hmotný majetek

(zdroj: vlastní)

U dlouhodobého nehmotného majetku je účtováno na účtě „041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek“. Dojde k zavedení do protokolu a zařazení a vyúčtuje se na příslušný majetkový účet.

Účet	Název
011	Zřizovací výdaje
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013	Software
014	Ocenitelná práva
015	Emisní povolenky
016	Preferenční limity
017	Goodwill
019	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
051	Poskytnuté zálohy a závadvky na dlouhodobý nehmotný majetek

Tab. 3. Účty pro dlouhodobý nehmotný majetek

(zdroj: vlastní)

Dále došlo k drobným úpravám a doplnění informací, které obsahuje inventární karta určená k evidenci majetku. Aktualizovaný souhrn obsahu zní následovně:

Evidence, popř. inventární karta obsahuje zejména

- a) pořadové číslo karty,
- b) inventární číslo majetku,
- c) syntetický a analytický účet,
- d) název majetku,
- e) vstupní cenu,
- f) zvýšenou vstupní nebo zůstatkovou cenu o technické zhodnocení, modernizaci, rekonstrukci,
- g) způsob pořízení,

- h) okamžik pořízení,
- i) kopii dokladu k okamžiku pořízení,
- j) okamžik uvedení předmětu do stavu způsobilého užívání,
- k) kopii dokladu k okamžiku uvedení předmětu do stavu způsobilého užívání,
- l) odpisovou skupinu,
- m) způsob odpisování,
- n) dobu odpisování,
- o) okamžik a způsob vyřazení předmětu z používání,
- p) kopii dokladu o vyřazení předmětu používání,
- q) rok odpisování,
- r) roční daňový odpis,
- s) účetní odpis,
- t) rozdíl účetních a daňových odpisů,
- u) zůstatkovou cenu,
- v) rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny,
- w) umístění majetku,
- x) středisko,
- y) případně osobu odpovědnou za majetek.

5.5 Pracovní cesty, cestovní náhrady

V této směrnici došlo k úpravě tarifních sazeb stravného a cen pro výpočet pohonných hmot. V původní směrnici nebyly vymezeny korunové sazby, pravděpodobně z důvodu, aby nemusela být směrnice aktualizována při každé zavedené změně. Je tedy na účetní jednotce, zda přistoupí k doplnění těchto údajů do směrnice. Pokud ano, tarifní rozhraní pro stravné a krácení stravného společně s průměrnými cenami pro prokazování pohonných hmot se musí řídit nově vzniklou vyhláškou č. 385/2015 Sb., ze které vyplývají následující informace:

Stravné v korunách	Doba pracovní cesty
70 Kč	5 – 12 hodin
106 Kč	Déle než 12 hodin a méně než 18 hodin
166 Kč	Více než 18 hodin

Tab. 4. Tarifní sazby stravného

(zdroj: <http://portal.gov.cz/>)

Aktuálně navržené sazby pro prokazování průměrných cen pohonných hmot jsou tyto:

Kč za litr	Druh pohonné hmoty
29,70 Kč	U benzínu 95 oktanů
33 Kč	U benzínu 98 oktanů
29,50 Kč	U motorové nafty

Tab. 5. Tarifní sazby pro prokazování průměrných cen pohonných hmot

(zdroj: <http://portal.gov.cz/>)

5.6 Harmonogram účetní závěrky

Veškerá pravidla pro provedení účetní závěrky lze nalézt v zákonných ustanoveních. Účetní jednotka má pro vedení účetnictví dle směrnice vymezen hospodářský rok, sestavuje tedy účetní závěrku k datu 31. 3. Vzhledem k obsahové stránce dokumentu a vážnost provádění tohoto aktu, by bylo vhodné směrnicí více specifikovat a to zejména v podobě detailnějšího popisu jednotlivých úkonů. Úprava směrnice může vypadat následovně:

Účetní závěrka je zpracována společně s auditory, případně daňovými poradci způsobem, který je stanovený smlouvou. Těmto osobám jsou předloženy vnitřní směrnice společnosti. Doplněné směrnice nebo nové směrnice jsou předloženy nejpozději v termínu zpracování roční účetní uzávěrky a daňového přiznání k dani z příjmů. Povinností účetní jednotky je sestavení účetní závěrky v plném rozsahu.

I. Etapy účetní závěrky

První etapou účetní závěrky je zajištění všech potřebných dokladů a podkladů, poté následuje druhá etapa, při které je nutno provést přípravu pro uzávěrkové práce, tzn. kontrolu účetnictví. Proběhnou uzávěrkové operace a uzavře se účetnictví. V poslední etapě je sestavena závěrka a další dokumenty související s účetní závěrkou.

A. Zajištění potřebných dokladů a podkladů

Účetní jednotka je povinna doložit ke zpracování účetní uzávěrky, daňového přiznání k dani z příjmů a k roční účetní závěrce tyto doklady:

1. společenská smlouva nebo zakladatelská listina,
2. všechny dodatky ke společenské smlouvě nebo zakladatelské listině,
3. návrhy na zápis do obchodního rejstříku,
4. výpisy z obchodního rejstříku,
5. zápisy z valných hromad,
6. smlouvy s auditorem u auditovaných společností,
7. smlouvy s daňovým poradcem,
8. ostatní smlouvy (např. nájemní, leasingová, pojistná, o úvěru, darovací),
9. inventarizační protokoly,
10. škodní zápisy se závěry z případného pojistného plnění
11. vnitropodnikové směrnice,
12. daňová přiznání z minulých let,
13. rozvaha a výkaz zisku a ztráty z minulého roku,
14. auditorské zprávy z minulých let u auditovaných společností,
15. korespondence s finančním úřadem,
16. korespondence se správou sociálního zabezpečení,
17. korespondence zdravotními pojišťovnami,
18. potvrzení od správy sociálního zabezpečení o stavu účtu,
19. potvrzení od zdravotních pojišťoven o stavu účtu,
20. potvrzení od příslušného finančního úřadu o stavu účtu jednotlivých daní účetní jednotky,
21. daňová přiznání k DPH za IV. čtvrtletí,
22. daňové přiznání k silniční dani,
23. daňová přiznání k ostatním daním (k dani z nemovitosti, dani darovací),
24. kolaudační rozhodnutí,
25. obchodní smlouvy,
26. kalkulace cen,
27. karty nebo evidence hmotného a nehmotného majetku,
28. pokladní knihy,

29. sestava neuhrazených promlčených závazků nebo závazků po splatnosti 36 měsíců,

30. ostatní nezbytné podklady a doklady vyplývající z činnosti účetní jednotky a mající vliv na účetnictví a daně.

B. Kontrola účetnictví

Před zaúčtováním uzávěrkových operací a uzavřením účetnictví je provedená následující základní kontrola:

- rozvahových účtů,
- vazeb rozvahových účtů,
- nákladových účtů,
- vazeb nákladových a výnosových účtů,
- konečných stavů účtů s provedenou fyzickou inventurou,
- konečných stavů účtů s provedenou dokladovou inventurou,
- knihy jízd,
- evidence docházky s vazbou na stravenky a vyúčtování pracovních cest,
- daňového přiznání k dani silniční,
- daňových přiznání k DPH,
- ostatních daňových přiznání,
- dodržování vnitropodnikových směrnic,
- výběrů z bankovních účtů s vyúčtováním pracovních cest,
- obchodních smluv s vazbou na vyúčtování,
- zpracování soupisu neuhrazených závazků po lhůtě splatnosti delší jak 36 měsíců.

C. Uzávěrková operace

Ve všech jednotkách musí být zaúčtovány tyto uzávěrkové operace – jsou provedeny opravy chybných účtovaných účetních zápisů, taktéž musí být provedeny všechny operace související s majetkem, a to zejména výpočet a zaúčtování odpisů dlouhodobého majetku, zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, zaúčtování vyřazení dlouhodobého majetku, výpočet a zaúčtování nákladů na finanční pronájem s následnou koupí najatého majetku. Součástí těchto uzávěrkových činností je též vyúčtování účetních případů, jako jsou počet a zaúčtování dohadných položek prostřednictvím dohadných účtů aktivních a pasivních. Je nutné přepočíst všechny konečné zůstatky na valutových pokladnách

a devizových účtech. Přepočítají se všechny neuhrazené pohledávky a závazky v cizí měně k 31. březnu. Zaúčtují se všechny případné kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly. Zaúčtuje se výsledek hospodaření předešlého účetního období, dále se zaúčtují opravné položky, tvorba a čerpání rezerv a daňové povinnosti k DPH, pokud v účetní jednotce dojde ke vzniku této povinnosti.

D. Uzavření účetnictví, účetní závěrka a sestavení účetní závěrky

Uzavřou se všechny nákladové a výnosové účty prostřednictvím účtu „710 Účet zisků a ztrát“, a též se uzavřou všechny rozvahové účty. Dojde k převodu výsledku hospodaření na účet „702 Konečný účet rozvažný“. Na podkladě těchto účtů je sestavena účetní závěrka. Při sestavení účetní závěrky jsou vypracovány tyto účetní výkazy – rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha (v jejímž rámci lze sestavit i cash – flow). Je zpracován přehled o změnách vlastního kapitálu a zpráva o vztazích mezi propojenými osobami. Vypracuje se výroční zpráva a jsou zveřejněny údaje z účetní závěrky.

5.7 Ostatní doporučení

U všech vnitropodnikových směrnic by bylo vhodné vytvořit jednotnou grafickou úpravu pro lepší přehlednost. V souvislosti se změnami v účtové osnově došlo ke zrušení mimořádného výsledku hospodaření. Zároveň je od nového roku nutno stanovit kategorizaci účetních jednotek podle vyhlášky č. 563/1991 Sb., ze kterých pro jednotlivé kategorie vyplývají určité povinnosti podle nové vyhlášky č. 250/2015 Sb., jejíž platnost se může odrazit v jiných vnitropodnikových směrnicích.

K dělení dochází podle tří kritérií:

- čistého obratu,
- celkové hodnotě aktiv,
- průměrného počtu zaměstnanců v průběhu ročního období.

Pokud účetní jednotka překročí alespoň dvě z uváděných kritérií, lze ji zařadit do následujících kategorií:

- mikro účetní jednotka,
- malá účetní jednotka,
- střední účetní jednotka,
- velká účetní jednotka.

Jednotlivá kritéria mají vytyčené následující finanční a početní hranice, kdy **mikro účetní jednotkou** je jednotka, která k rozvahovému dni nesmí překračovat dvě z těchto tří uvedených kritérií:

- čistý obrat 18 miliónů Kč,
- aktiva celkem 9 miliónů Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Malá účetní jednotka je jednotka, která k rozvahovému dni nesmí překračovat dvě z těchto tří uvedených kritérií:

- čistý obrat 200 miliónů Kč,
- aktiva celkem 100 miliónů Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Střední účetní jednotka je jednotka, která k rozvahovému dni nesmí překračovat dvě z těchto tří uvedených kritérií:

- čistý obrat 1 miliardu Kč,
- aktiva celkem 500 miliónů Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Velká účetní jednotka je jednotka, která k rozvahovému dni může překračovat dvě z těchto tří uvedených kritérií:

- čistý obrat 1 miliardu Kč,
- aktiva celkem 500 miliónů Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Společnost Interhotel Moskva a. s., se dle prokazovaných údajů zařazuje do skupiny mikro účetních jednotek.

ZÁVĚR

Hlavním tématem této bakalářské práce byla analýza vybraných účetních vnitropodnikových směrnic společnosti Interhotel Moskva a.s. s následnou implementací změn legislativy do účetnictví společnosti. Smyslem práce bylo poukázání na podstatu tvorby těchto směrnic a jejich přínos a výhody pro společnost. Principem je, aby účetní jednotky řídící se danými metodikami zohledňovaly legislativu a předpisy stanovované odpovědnými institucemi za všech okolností. Směrnice však může posloužit i jako shrnutí jakýchsi vnitřních pokynů, tvořených ve vlastním zájmu a snaze o zlepšení chodu a organizaci podniku každé společnosti.

V teoretické části byla zdůrazněna nutnost dodržovat legislativní pravidla a předpisy důležité pro vedení účetnictví. Dále byly zmíněny obecné informace o směrnících potřebné pro pochopení důvodu tvorby směrnic a jejich podstata pro využívání v jednotkách. Byli jsme taktéž obeznámeni se základními náležitostmi vnitropodnikových směrnic, bez kterých by se směrnice neobešly, a také bylo zmíněno, jak lze tyto směrnice rozčlenit dle důležitosti.

V praktické části byla obecně charakterizována společnost, její historie, předmět podnikání a budoucí cíle. Byla provedena analýza a doporučeny návrhy úprav všech vybraných směrnic:

- Účtová osnova a účtový rozvrh – navržena obměna způsobů účtování v reakci na změny v účetní osnově.
- Systém zpracování účetnictví a oběh účetních výkazů – návrh změn pro obsahové vymezení směrnice, týkající se především drobných úprav ve větách.
- Inventarizace majetku a závazků – aktualizace některých informací, které musí obsahovat všechny inventurní soupisy.
- Hmotný a nehmotný majetek, účtování a jeho evidence, oceňování majetku, odpisový plán – úprava názvů účtů a doplnění informací pro vedení evidence majetku.
- Pracovní cesty, cestovní náhrady – aktualizace korunových sazeb pro stravné a pohonné hmoty.
- Harmonogram účetní závěrky – doplnění důležitých údajů a informací pro sestavení účetní závěrky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice*. 3. aktualiz. vyd. platné od 1.1.2005. Praha: Bilance. ISBN 80-86371-47-6.
2. Interhotel Moskva a. s., [2014]. *Interní materiály společnosti*. Zlín: Interhotel Moskva a. s.
3. KOVALÍKOVÁ, Hana, 2015. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-942-7.
4. KOVALÁKOVÁ, Hana, 2016. *Zákon o účetnictví 2016: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 4. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-986-1.
5. KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.
6. LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia. Ekonomie. ISBN 80-86861-11-2.
7. LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5172-6.
8. MCLANEY, E. J. a Peter ATRILL, 2005. *Accounting: an introduction*. 3rd ed. New York: FinancialTimes/PrenticeHall. ISBN 0273688227.
9. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. 3., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-435-2.
10. Novela směrné účtové osnovy. *Ježek SW* [online]. Česká Lípa, 2016 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.jezeksw.cz/aktuality/2016/01/05/novela-smerne-uctove-osnovy/>.
11. PASEKOVÁ, Marie, 2001. *Základy účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 80-7318-024-3.
12. SOTONA, Milan, 2006. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Brno: ComputerPress. Daně a účetnictví. ISBN 80-251-0924-0.
13. Vnitropodnikové účetní směrnice. *Účetní kavárna* [online]. 2007 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>.

14. 250/2015 Sb. *Portál veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra 2016[cit. 2016-05-4]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=84744&nr=250~2F2015&rpp=15#local-content>.
15. 385/2015 Sb. *Portál veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, 2016 [cit. 2016-05-04]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=85376&nr=385~2F2015&rpp=15#local-content>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DPH Daň z přidané hodnoty

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Skladba účtu	28
----------------------------	----

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. SWOT analýza Interhotelu Moskva	26
Tab. 2. Účty pro dlouhodobý hmotný majetek	40
Tab. 3. Účty pro dlouhodobý nehmotný majetek	41
Tab. 4. Tarifní sazby stravného	43
Tab. 5. Tarifní sazby pro prokazování průměrných cen pohonných hmot	43

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Směrná účtová osnova
- P II Záhlaví vnitropodnikové směrnice
- P III Prostory společnosti

PŘÍLOHA P I: SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 - Materiál
- 12 - Zásoby vlastní činnosti
- 13 - Zboží
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 - Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně
- 22 - Peněžní prostředky na účtech
- 23 - Krátkodobé úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 - Závazky (krátkodobé)
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 - Zúčtování daní a dotací
- 35 - Pohledávky za společníky
- 36 - Závazky ke společníkům
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
- 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 - Výsledek hospodaření
- 45 - Rezervy
- 46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím
- 47 - Dlouhodobé závazky
- 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 - Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 - Spotřebované nákupy
- 51 - Služby
- 52 - Osobní náklady
- 53 - Daně a poplatky
- 54 - Jiné provozní náklady
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 - Finanční náklady
- 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
- 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy
- 69 - Převodové účty

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 - Účty rozvahné
- 71 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví

(zdroj: <http://www.portal.gov.cz/>)

PŘÍLOHA P II: ZÁHLAVÍ VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE

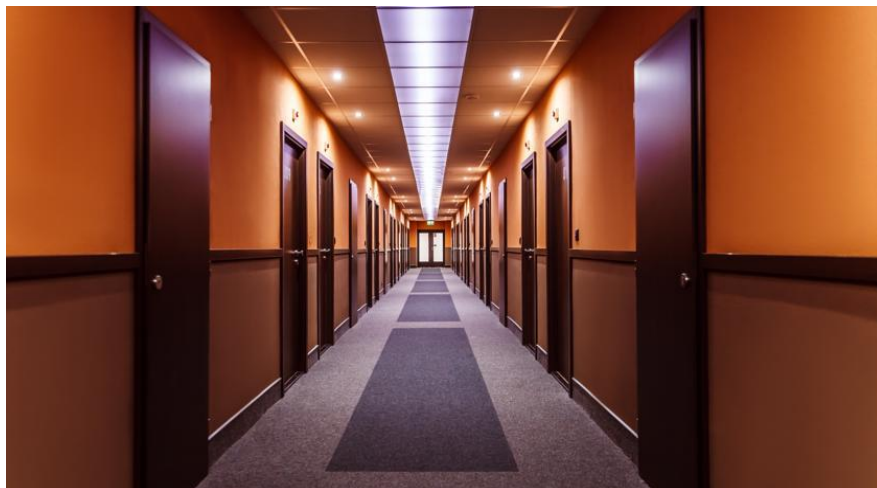
Subjekt:	Datum a místo:
<p>Vnitropodniková směrnice č. 0X/20XX Název směrnice</p>	
Zpracoval:	Rozdělovník:
Vydal:	Revize:
Kontrola:	Změněné stránky:
Schválil:	Datum účinnosti:

(Zdroj: vlastní)

PŘÍLOHA P III: PROSTORY SPOLEČNOSTI



(zdroj: <http://www.booking.com/>, 2016)



(zdroj: <http://www.booking.com/>, 2016)



(Zdroj:<http://www.booking.com/>, 2016)



(Zdroj: <http://www.booking.com/>, 2016)



(Zdroj: <http://www.booking.com/>, 2016)



(Zdroj: <http://www.booking.com/>, 2016)