



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitřní účetní předpisy ve vybrané účetní jednotce

Internal Accounting Rules in the Selected Account Unit

Student: Jana Dedková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student: **Jana Dedková**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Vnitřní účetní předpisy ve vybrané účetní jednotce**  
**Internal Accounting Rules in the Selected Account Unit**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vnitropodnikové směrnice a jejich význam
  3. Vybrané vnitropodnikové směrnice
  4. Návrhy a úpravy vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Úvod do účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 88 s. ISBN 978-80-248-1815-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011  
Datum odevzdání: 11.05.2012

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-6 jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 11. května 2012

*Jana Decková*  
.....  
jméno a příjmení studenta

## Obsah:

<b>1. Úvod.....</b>	<b>4 -</b>
<b>2. Vnitropodnikové směrnice a jejich význam.....</b>	<b>5 -</b>
2.1 Vnitropodnikové směrnice .....	5 -
2.1.1 Vnitropodnikové směrnice dané zákonem o účetnictví.....	5 -
2.1.2 Vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými než účetními předpisy.....	9 -
2.1.3 Vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a ČÚS.....	11 -
2.1.4 Doporučené vnitropodnikové směrnice.....	12 -
2.2 Význam a poslání vnitřních účetních předpisů .....	16 -
<b>3. Vybrané vnitropodnikové směrnice .....</b>	<b>18 -</b>
3.1 Odpisový plán .....	18 -
3.2 Rezervy.....	24 -
3.2.1 Členění rezerv.....	25 -
3.2.2 Vybrané rezervy .....	27 -
3.3 Zásoby .....	29 -
3.3.1 Oceňování zásob.....	32 -
3.3.2 Charakteristika vybraných zásob.....	35 -
3.4. Inventarizace .....	37 -
<b>4. Návrhy a úpravy vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce .....</b>	<b>40 -</b>
4.1. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Odpisový plán .....	40 -
4.1.1. Návrh na odpisový plán.....	41 -
4.2. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Rezervy .....	43 -
4.2.1. Návrh na vnitropodnikovou směrnici o rezervách na opravy.....	43 -
4.2.2. Návrh na vnitropodnikovou směrnici o rezervách na garanční opravy .....	45 -
4.3. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Zásoby .....	46 -
4.4. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Inventarizace majetku a závazků.....	48 -
4.4.1. Návrh na vnitropodnikovou směrnici o inventarizaci majetku a závazků.....	50 -
4.5. Shrnutí .....	52 -
<b>5. Závěr.....</b>	<b>53 -</b>
<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>54 -</b>
<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>57 -</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

# 1. Úvod

Tématem bakalářské práce jsou vnitropodnikové směrnice. Vnitřní předpisy jsou prostředkem pro zlepšení vnitřního řízení účetní jednotky. Jedná se o nástroj, pomocí něhož lze vymezit povinnosti jak jednotlivým útvarům, tak i zaměstnancům, a také se používá k odstranění nesrovnalostí, např. při účtování. Jejich cílem je zajištění jednotného postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitropodnikových útvarech ve stejném čase.

Vnitropodnikové směrnice jsou upravovány zákonem o účetnictví a jinými než účetními předpisy, kterými mohou být např. zákoník práce nebo zákon o dani z příjmů atp. Dále se řídí prováděcí vyhláškou nebo podle Českých účetních standardů.

K vypracování bakalářské práce jsem si vybrala směrnice, které má, mnou vybraná účetní jednotka, zpracovány.

Problematiku vnitropodnikových směrnic jsem se rozhodla zpracovat ve stavební firmě v mém rodném městě. V tomto podniku jsem byla na praxi jak na střední škole, tak i na vysoké škole. Díky tomu jsem získala velmi dobré vztahy v účtárně a dostala potřebné informace k vypracování bakalářské práce.

Firma, kterou budu nazývat Delta, je soukromá společnost založená v 90. letech 20. století. Její hlavní činností je stavebnictví, ale dále také nabízí klempířské a zámečnické práce nebo třeba autodopravu a mechanizaci. V současné době je jednou z největších stavebních firem v regionu.

Cílem této bakalářské práce je definování návaznosti právních norem na tvorbu vnitropodnikových směrnic. Dále pak na zhodnocení předpisů ve společnosti, které mohou pomoci vést společnosti Delta pravdivé, úplné a správné účetnictví a které povedou k lepšímu chodu firmy. Dalším cílem je přiblížit vybrané vnitřní předpisy a to jak z teoretického, tak i z praktického hlediska.

Bakalářská práce je členěna na 3 základní části. První část se zabývá teorií vnitropodnikových směrnic jako takových. Další část je věnována vybraným směrnícím rovněž z teoretického hlediska. Třetí část se pak zabývá zhodnocením předpisů účetní jednotky a jejich doplněním a návrhem změn.

Vlastní názory, závěry, návrhy a komentáře jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

## 2. Vnitropodnikové směrnice a jejich význam

*Tato část bakalářské práce bude věnována charakteristice vnitropodnikových směrnic a jejich významu a poslání.*

### 2.1 Vnitropodnikové směrnice

Vnitropodnikové směrnice lze charakterizovat jako stanovení pravidel, organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomocí v určité pracovní činnosti. Smyslem účetních směrnic je uplatnit zákonné předpisy na konkrétní podmínky v účetní jednotce. Měly by být součástí podnikové kultury, stát se aktivně využívaným nástrojem, který usnadňuje orientaci v operativních činnostech, kterými se musí více či méně zabývat všichni zaměstnanci účetní jednotky. [15]

Účetní jednotka (dále „ÚJ“) si tvoří svoje vlastní vnitropodnikové směrnice. Při jejich tvorbě a sestavení se vychází z konkrétních podmínek dané účetní jednotky. Vnitropodnikové směrnice upřesňují účetní přístupy a postupy. Každá směrnice musí zahrnovat den nabytí účinnosti, popř. období platnosti, a musí být podepsána k tomu oprávněnou osobou. Jejich rozsah není závazný, proto je možné některé směrnice sloučit do jedné směrnice a naopak v případě potřeby učinit jejich podrobnější členění. [1]

Vnitřní předpisy mohou být zpracovány na základě :

- zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále „ZoÚ“),
- jinými než účetními předpisy,
- dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále „VYH“) a Českých účetních standardů (dále „ČÚS“),
- dobrovolně. [6]

#### 2.1.1 Vnitropodnikové směrnice dané zákonem o účetnictví

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. upravuje tyto vnitropodnikové směrnice, mezi které patří:

##### § 11 účetní doklady a jejich oběh

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy. Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu pro zjištění skutečností, které se jimi

zachycují, a to tak, aby bylo možné určit u každého individuálního účetního případu jeho obsah. [6]

Oběh účetních dokladů je jedna z nejobtížněji sestavitelných směrnic. A to vzhledem k tomu, že musí být zaznamenány veškeré vazby, které mohou vzniknout při pohybu účetních dokladů. Jedná se o metodický pokyn, prostřednictvím něhož se popisuje, ukládá a stanovuje postup od vzniku účetního případu až po jeho archivaci. Je vhodné, aby tato směrnice navazovala na předpis, který určuje odpovědnosti a kompetence jednotlivých funkcí v účetní jednotce ke schvalování a podepisování účetních dokladů. [10]

## **§ 12 účetní zápisy**

Jedná se o zaúčtování účetních operací do účetních knih. Podkladem pro jejich zaúčtování jsou účetní doklady. Tyto doklady ověřují hospodářskou operaci a prokazují, že se hospodářská operace opravdu uskutečnila. Operace, které jsou doložené účetními doklady, se stávají účetními případy. [3]

Účetní zápisy se provádějí podle v souladu s ČÚS č. 501 k okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. ke dni, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku inkasu či postoupení pohledávky, atd.

Účetní zápis musí obsahovat podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení v případě, že není shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu. [6]

## **§ 33a průkaznost účetního záznamu**

Hlavním úkolem této směrnice je určit podpisové a rozhodovací kompetence osob, oprávněných za společnost podepisovat a společnost zavazovat. Záměrem této směrnice je stanovit podmínky a způsoby, za kterých tak mohou činit, aby byl zajištěn jednotný proces podpisových a rozhodovacích kompetencí. ZoÚ v ustanovení § 33a odst. 9 ukládá účetní jednotce stanovit vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob vztahující se k připojování podpisového záznamu, a to takovým způsobem, aby se dala určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy přiloženy. Zároveň určuje, že se za průkazný účetní záznam považuje účetní záznam, který se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam. [9]



## **§ 14 směrná účtová osnova a účtový rozvrh**

Účtový rozvrh je zvláštní vnitropodniková písemnost z hlediska významu, a proto je vhodné zařazovat ho hned na začátek. Účtový rozvrh jsou účetní jednotky povinny sestavit na podkladě směrné účtové osnovy, v němž uvedou účty sloužící jak k zaúčtování všech účetních případům, tak i k sestavení účetní závěrky. Každý účtový rozvrh je jedinečný, protože je sestavován individuálně v účetních jednotkách pro jejich jednotlivé, vnitřní potřeby.

Účtový rozvrh sestavují účetní jednotky pro každé účetní období zvlášť. V průběhu účetního období je možné, aby společnost doplňovala účtový rozvrh o další účty. Pokud nedochází k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, jedná ÚJ podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období. [9]

## **§ 24 odst. 7 kurzové rozdíly**

Úkolem této směrnice je určit podle ZoÚ, vyhlášky č.500/2002 Sb. a Českých účetních standardů, základní postupy k zajištění správného vyjádření kurzových rozdílů u účetních dokladů, které jsou vystaveny v cizích měnách při přepočtu na českou měnu.

Účetnictví musí být vedeno v české měně. To je hlavní požadavek ZoÚ. Při pořízení všech aktiv a při vzniku závazků v cizí měně se tato cizí měna musí přepočítat na české koruny kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB. Účetní jednotky mají možnost prostřednictvím své vnitřní směrnice zvolit buď aktuální kurz platný ke dni uskutečnění účetního případu, nebo si vybrat pevný kurz, který bude používán po předem stanovenou dobu. Stanovená doba u pevného kurzu nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurz devizového trhu použije účetní jednotka kurz devizového trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni období, po které je pevný kurz používán, např. první den čtvrtletí.

Při používání pevného kurzu může ÚJ tento kurz přeměnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. V případech vyhlášení devalvace i revalvace české měny musí účetní jednotka změnit pevný kurz vždy. [9]

## **§ 28 odpisový plán**

Ztráta hodnoty v hmotné nebo nehmotné formě, vyplývající z fyzického opotřebení, nebo zastarání, je známa jako odpis. Odpisy nevyplývají jen z jedné, ale z mnoha příčin. [8]

Odpis slouží k postupnému zahrnování (snižování či rozpouštění) pořizovací ceny dlouhodobého majetku (nehmotného i hmotného) do nákladů a k vytváření tzv. oprávek, které zobrazují hodnotu kumulovaných odpisů (součet hodnoty všech odpisů), z nichž je možné

vyvozovat stupeň opotřebenění příslušného dlouhodobého majetku. Odpisy jsou daňové a také účetní.

Vnitropodniková směrnice, která stanoví odpisový plán, by měla zahrnovat:

- výchozí pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku,
- metody odpisování, a to jak z hlediska daňových, tak i účetních odpisů,
- období vyčíslování a zúčtování odpisů,
- zařazování předmětů dlouhodobého majetku z hlediska odpisování,
- vyřazování předmětů dlouhodobého majetku z hlediska odpisování.

Odpisový plán je závazný pro celé účetní období a společnost je v průběhu účetního období nemůže měnit. Za kontrolu, zda je odpisový plán dodržován, by měl být v účetní jednotce určen odpovědný pracovník. [9]

### **§ 29 a 30 inventarizace majetku a závazků**

Jedním z důležitých předpokladů úspěšného a cílevědomého řízení účetní jednotky v podmínkách tržního hospodářství jsou kvalitní a všestranně správné a spolehlivé informace, které poskytuje zejména účetnictví. Rozhodující vliv přitom na pravdivost a všeobecnou správnost těchto informací má včasné uskutečnění inventarizací majetku a závazků, které současně vytváří i nezastupitelné podmínky pro ochranu majetku účetní jednotky.

Dalším, neméně důležitým argumentem pro správné provádění inventarizací majetku a závazků je fakt, že jedním ze základních podkladů pro hodnocení činnosti účetní jednotky je rozvaha (bilance), kterou sestavují účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví, přičemž tento výkaz musí obsahovat hodnověrné údaje, jež se opírají o realitu.

Jedná-li se o řádné provádění inventarizací, významné místo zde má nejen vlastní realizace inventurních prací, ale také jejich řádná organizační příprava, která může přinést nejen nevyčíslitelné hodnoty, ale též uchránit vedení účetní jednotky před nežádoucími a nepřijemnými potížemi. Velmi důležité poslání v daném směru mají i poctivě připravené a prováděné instruktáže zaměstnanců, kteří se podílejí na organizování a uskutečňování inventarizací, k jejichž usnadnění a kvalitnímu provádění přispívá i tato interní směrnice.

Provedení periodické inventarizace majetku a závazků ke dni řádné účetní závěrky představuje v každé účetní jednotce obrovskou a náročnou vnitropodnikovou kontrolní akci,

kteřou je nutné vzhledem k jejímu rozsahu velmi pečlivě připravit, řídit a kontrolovat její plnění, resp. provádění.

Vnitropodniková směrnice pro inventarizace je tedy velmi důležitá. Z praktických důvodů účetní jednotky se mnohdy vydávají dvě písemnosti, týkající se inventarizací. V jedné jsou základní a principiálně neměnné záležitosti s delší platností. Není tedy potřebné vydávat nový vnitřní předpis před každou inventarizací vystihující tyto základní zásady inventarizace. Druhá písemnost má platnost časově omezenou právě jen na provedení dané inventarizace. Jde o písemnost, označovanou jako harmonogram, neboli časový plán, provedení inventarizace, v němž se stanovují aktuální záležitosti, např. kdo jsou odpovědné osoby za provedení konkrétního druhu inventury a jaké jsou termíny provádění inventarizace.

Záleží tedy jen na účetní jednotce, jestli využije tuto možnost, či bude postupovat odlišně, tj. každoročně vydávat novou vnitropodnikovou směrnici na provedení inventarizace. [9]

### **2.1.2 Vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými než účetními předpisy**

Kromě ZoÚ upravují tuto problematiku dále například:

- a) Zákoník práce § 21,
- b) Zákon o cestovních náhradách § 5, § 12, § 19,
- c) Zákon o daních z příjmů § 6,
- d) nařízení vlády, kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků č. 495/2001 Sb.

#### **ad a) § 21 Zákoník práce**

Pracovněprávní nároky s výjimkou nároků mzdových a na cestovní náhrady, které lze dle pracovněprávních předpisů upravit v kolektivních smlouvách, může zaměstnavatel, u kterého nepůsobí odborová organizace, určit vnitřním předpisem.

Vnitřní předpis nemůže být platný v případě, že nebyl vydán písemnou formou nebo je v rozporu s právními předpisy, anebo byl vydán zaměstnavatelem, u kterého působí odborová organizace. [6]

#### **ad b) § 5, § 12, § 19 Cestovní náhrady**

I když vnitřní směrnice o cestovních náhradách nevychází či nenavazují na účetní předpisy, vychází v současné době ze zákoníku práce, lze ji pro její úzký vztah k účetní

problematice přiřadit též mezi vnitřní účetní předpisy, neboť s ní v první řadě pracují rovněž účetní pracovníci.

Není jistě pochyb o tom, že v některých účetních jednotkách, vzhledem k charakteru jejich činnosti, znázorňují náhrady cestovních výdajů vysoký objem cestovních nákladů a z toho důvodu, v souvislosti s tím i s žádoucí hospodárností, jde zejména o správnou aplikaci a o nepostradatelnost jeho „dopracování“ vnitřním předpisem na určité a místní podmínky.

Zákoník práce představuje dnes jediný právní předpis o cestovních náhradách. Jedná se o individuální a základní platný právní předpis na úseku cestovních náhrad, přičemž jeho tolerantní znění umožňuje zvýšenou pravomoc při jeho aplikaci v podobě interního předpisu. Koncepce zákona výrazně posílila pravomoci zaměstnavatele, což současně znamená i zvýšení jeho odpovědnosti. Do praktické aplikace se promítá tato skutečnost tak, že všechno, co není v zákoně jasně a přímo stanovené, o tom rozhoduje, případně stanovuje, sám zaměstnavatel právě v rámci zvýšené pravomoci a odpovědnosti.

V interní směrnici o cestovních náhradách je vhodné vedle vymezení základních pojmů (pracovní cesta, zahraniční pracovní cesta, pravidelné pracoviště) též stanovit a podrobně rozvést zásady:

- a) pro poskytování náhrad v rámci tuzemska,
- b) pro poskytování náhrad v rámci zahraničí,
- c) vyúčtování pracovních cest.

Jelikož se vyhláška MPSV o sazbách cestovních náhrad a výši ceny pohonných hmot aktualizuje každý rok, je nutné také interní směrnici každoročně aktualizovat a přizpůsobit ji novým, platným sazbám cestovních náhrad a výši průměrné ceny pohonných hmot pro daný rok. [9]

#### **ad c) § 6 Zákon o daních z příjmů**

Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele a to za podmínky, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů.

Tímto ustanovením je dána možnost zaměstnavateli stanovit paušály pro poskytování náhrad za udržování stejnokrojů, pracovního oblečení a ochranných pracovních prostředků. [6]

ZDP daným předpisem stanoví základní předpis, který je potřeba dodržet pro to, aby bylo možno použité paušální náhrady uplatnit v daňovém řízení. [7]

#### **ad d) Nařízení vlády č. 495/2001 Sb.**

Způsob, podmínky a dobu používání ochranných prostředků stanoví zaměstnavatel na základě počtu a závažnosti vyskytujících se rizik, povahy a druhu práce a pracoviště. Musí se brát také v potaz vlastnosti těchto ochranných prostředků. [6]

### **2.1.3 Vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a ČÚS**

Vydání vnitropodnikových směrnic zde není stanoveno ZoÚ, ale tato povinnost vyplývá přímo nebo nepřímo z ustanovení VYH nebo ČÚS, lépe řečeno, lze jejich text chápat jako návrhy pro vydání takovýchto směrnic.

V prováděcí vyhlášce nalezneme deriváty (Vyhláška č. 500/2002 Sb.; § 52). České účetní standardy obsahují zásady pro tvorbu a používání rezerv, způsob vedení vnitropodnikového účetnictví, účtování zásob, oceňování zásob a pravidla konsolidace.

#### **Deriváty - Vyhláška č. 500/2002 Sb.; § 52**

ÚJ stanoví, zda bude o všech derivátech účtovat jako o derivátech k obchodování nebo využije možnost účtovat o nich jako o zajišťovacích derivátech ve shodě s jejich strategií řízení finančních rizik.

Požadované rozhodnutí účetní jednotky by bylo vhodné vydat písemně. Vyhláška dále stanovuje, jak má být nakládáno s oceňovacími rozdíly při využití reálné hodnoty derivátů.

Vyhláška rozeznává deriváty:

- zajišťující reálnou hodnotu rozvahového aktiva nebo závazku,
- zaručující očekávané peněžní toky,
- určené k obchodování.

Co je finančním derivátem stanoví zákon o cenných papírech. Za deriváty se považují obvykle opce a futures, forwardy, swapy a spoty, nákupní a prodejní opce. [6]

#### **Zásady pro tvorbu a používání rezerv**

Tento předpis se vztahuje na ÚJ účtující ve zjednodušeném rozsahu pouze u rezerv uplatnitelných do základu daně z příjmů, eventuálně předepsaných jinými právními předpisy. [6]

## **Vnitropodnikové účetnictví**

Účetní předpisy neřeší podrobně organizaci vnitropodnikového účetnictví, ale stanoví jenom úkoly pro finanční účetnictví. Proto si může každá účetní jednotka stanovit formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví sama podle svých ekonomických podmínek. Přitom však musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné 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.

V interní směrnici by mělo být formulováno, jakým způsobem reaguje účetnictví na vnitropodnikové organizační uspořádání. Měla by být stanovena metodika organizace či jiné označení vnitropodnikovými útvary, jak bude v účetnictví zacházeno s výrobní a správní režii, jaký je vztah mezi vnitropodnikovým účetnictvím, rozpočetnictvím a kalkulacemi. V případě, že ÚJ vede vnitropodnikové účetnictví v rámci analytické evidence k finančnímu účetnictví, je třeba také uvést, na jakých účtech budou zachyceny vnitropodnikové vztahy.

V této vnitropodnikové směrnici je též vhodné uvést způsob oceňování vnitropodnikových výkonů, rozpracovanosti a zjišťování změny stavu nedokončené výroby. Stanovení cen, které se používají uvnitř účetní jednotky mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary, není a ani nemůže být žádným právním předpisem omezeno či stanoveno, proto je vhodné učinit úpravu vnitřním předpisem. [9]

### **2.1.4 Doporučené vnitropodnikové směrnice**

Kromě vnitropodnikových směrnic, jejichž vydání vyplývá ze ZoÚ, či jiných obecně závazných zákonů, případně jiných předpisů, především ČÚS, by bylo příhodné vydat ještě další směrnice nebo rozšířit text některé z dříve uvedených vnitropodnikových směrnic.

Mezi doporučené směrnice patří např. zásoby, opravné položky, úschova účetních záznamů, účetní závěrka, odložená daň, směnky apod. [6]

### **Zásoby**

Je důležité stanovit, jestli účetní jednotka bude používat účtování zásob způsobem „A“ nebo způsobem „B“. Dále je nutné zabezpečit vedení skladové evidence. To neplatí pro zásoby v obchodních provozovnách, kde vedení skladové evidence není předepsáno. Dále je třeba zajistit sledování nákladů spojených s pořízením zásob na zvláštních analytických

účtech tak, aby je bylo možno při roční uzávěrce zjistit a vypočítat částku, kterou bude nutno převést do hodnoty skladových zásob.

Použité způsoby oceňování je rovněž příhodné upravit vnitropodnikovou směrnicí. [6]

### **Opravné položky**

Zásada opatrnosti představuje podstatný rys současného účetnictví, především pak roční účetní závěrky, kterou se ÚJ podnikatelského typu prezentuje navenek. Konkrétně se realizuje tvorbou opravných položek k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění, prokázaném na podkladě informací inventarizace majetku, přičemž toto snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Opravnými položkami se tedy vyjadřuje pouze přechodné snížení majetku.

Vzhledem k ekonomickým podmínkám některých účetních jednotek, mohou připadat v úvahu např. interní směrnice pro opravné položky k pohledávkám. Záleží jen na rozhodnutí jejich vedení, jestli bude vydána samostatná směrnice, či tato bude zapracována přímo do směrnice pro inventarizace majetku a závazků. [9]

### **Úschova účetních záznamů**

Nejprve je třeba říci, že úschova účetních záznamů je důležitou součástí povinnosti vést účetnictví způsobem zaručujícím jejich trvalost. Přitom nejde jen o úschovu a řádné opatrování účetních záznamů během kalendářního či hospodářského roku, kterého se týkají a kdy jsou zpravidla nejvíce využívány pro řízení, ale i o jejich řádnou archivaci po skončení běžného roku a sestavní a schválení účetní závěrky. Účetní záznamy účetní jednotky, uschované v účetním archivu, umožňují – i s odstupem několika let

- zjistit údaje pro různá šetření, potvrzení, srovnávání, analýzy apod. za jednotlivá léta jako celek i v průběhu nich,
- získat průkazné údaje nebo podklady potřebné při možném soudním či arbitrážním řízení,
- provést kontrolu hospodaření účetní jednotky za minulá léta a zjistit, jakými cestami a způsoby dosáhla vykázaného hospodářského výsledku.

Požadavek na pořádek a úplnost účetního archivu nabývá na významu obzvlášť v současné době, kdy čas vymezený na audit a rozsah jeho prací neumožňují vždy v patričné hloubce a šíři prověrku či revizi účetnictví běžného roku. Také zpronevěry a jiné neoprávněné přisvojování si majetku se při běžném auditu účetní závěrky velmi těžko zjišťují. Ukončení

roční účetní uzávěrky a sestavení roční účetní závěrky tedy neznamená, že účetní záznamy za uplynulé účetní období jsou zbytečné a není třeba je archivovat.

Interní směrnice o úschově záznamů by měla s potřebnou konkretizací na místní podmínky účetní jednotky specifikovat a řešit všechny otázky, které jsou spojené s řádnou archivací účetních záznamů a pořádkem v účetním archivu. [9]

## **Účetní závěrka**

Účetní uzávěrka je činností, která směřuje k sestavení či vyhotovení účetní závěrky jako výsledku této činnosti ke konci účetního období. Účetní závěrka tedy představuje vyvrcholení účetních prací za běžný účetní rok.

Práce na účetní závěrce je možno rozdělit z hlediska pracovních postupů do několika etap:

- a) přípravné práce pro účetní závěrku, jejichž cílem je zabezpečit věcnou správnost a úplnost údajů v účetnictví,
- b) účetní uzávěrka, která představuje uzavření účtů hlavní knihy převedením zůstatků výsledkových i rozvahových účtů na uzávěrkové účty,
- c) sestavení účetní závěrky, tj. účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, popř. též přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu),
- d) následné povinnosti, kterými je uloženo sestavení účetní závěrky na obchodní rejstřík, audit účetní závěrky a vyhotovení a audit výroční zprávy.

Před vlastním započtením prací na účetní závěrce je vhodné vypracovat interní směrnici obsahující časový a personální harmonogram účetní závěrky, kde bude určena odpovědnost za jednotlivé oblasti. Takový harmonogram je zároveň přehledem nezbytných činností a účetních operací, které je nutno provést, a vede k tomu, že budou všechny práce provedeny včas a nebude nic opomenuto a že budou zjištěny správné obraty účtů za celé účetní období a zároveň stavy účtů k poslednímu dni účetního období.

Do obrátů je nutno zapracovat všechny doklady, které zabezpečí úplnost účetnictví. K tomu je potřeba, aby účetní znali všechny účetní případy, které patří do příslušného účetního období. Proto je nutné všem odpovědným mimoúčetním pracovníkům uložit povinnost oznámit účtárně všechny uskutečněné účetní případy (např. služební cesty, nákupy za hotové), na které nedošly nebo nebyly vystaveny dokumenty, které obvykle slouží pro vystavení účetních dokladů. Jde jak o případy splněných dodávek, na které nebyly dosud



obdrženy faktury od dodavatelů či dosud nebyly vystaveny a odeslány faktury klientům (odběratelům), tak i případy, kde dochází k plnění a povinnosti platit, aniž by byly faktury vystavovány, protože tak je to ujednáno ve smlouvě a podobně. Dále je třeba zabezpečit, aby byly zaúčtovány všechny inventarizační rozdíly, případy časového rozlišení, dohadné položky, opravné položky, příp. též rezervy, pokud se tvoří.

To vše by mělo být touto interní směrnicí a harmonogramem upraveno tak, aby měl každý odpovědný pracovník povinnost sdělit účtárně, že vznikly důvody pro vytvoření účetních zápisů, které vyjádří správný stav majetku, závazků a hospodářského výsledku, jak je to vyžadováno zákonem o účetnictví. [9]

### **Odložená daň**

O odložené dani účtují a vykazují ji ÚJ, které tvoří konsolidační celek a které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek, kde není povinnost sledovat odloženou daň stanoví ve své směrnici, zda budou o ní účtovat a vykazovat ji. ÚJ účtují o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti. Smyslem odložené daně je přiřadit náklady na daň z příjmů do správného účetního období, ve správné výši, aniž bychom brali v úvahu daňový zákon. [12]

### **Směnky**

Směnka je úvěrový cenný papír (dále CP), obsahující zákonem přesně stanovené údaje, ze kterého vyplývá dlužnický závazek, který dává majiteli směnky nesporné právo požadovat ve stanovenou dobu vymezenou částku. [18]

Účetní jednotka si ve své vnitropodnikové směrnici musí stanovit pravidla o oběhu, účtování a archivaci směnek.

Směnky lze rozlišovat na:

- směnky jako dlužné CP se účtují v účtových skupinách 06-Dlouhodobý finanční majetek a 25-Krátkodobé CP a krátkodobý finanční majetek,
- směnky jako platební prostředky,
- směnky jako zajišťovací prostředky.

Požizovací cenou tohoto CP u věřitele je hodnota pohledávky. Hodnota tohoto CP se zvyšuje o alikvotní úrokový výnos. U dlužníka se o těchto směnkách účtuje na příslušných účtech účtové skupiny 32-Závazky a 47-Dlouhodobé závazky.

O směnkách jako zajišťovacích nástrojích se účtuje na podrozvahových účtech. [6]

## 2.2 Význam a poslání vnitřních účetních předpisů

Jedná se o administrativu, která směřuje k zavedení pořádku, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a odstraňuje mnoho nedorozumění.

Přestože řada povinností vyplývá přímo z právnických předpisů, existuje široký okruh oblastí, včetně účetnictví, které si každý podnik upravuje dle svého uvážení. Každé své rozhodnutí však musí mít podloženo písemným dokladem, který je jedním z hlavních předmětů zájmů případné kontroly.

Všechny účetní jednotky jsou povinné vést účetnictví správné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Tuto zákonnou povinnost plní účetní jednotka i tím, že má vydány vnitropodnikové směrnice, které stanovují metody, odpovídající určitým podmínkám příslušné účetní jednotky. Sestavení vnitropodnikových směrnic tedy slouží k uskutečnění povinností, daných legislativou. Vytvoření vnitropodnikových účetních směrnic přináší poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci. Je o to obtížnější, že tyto předpisy se netýkají jen pracovníků v účetních oddělení, ale zahrnují činnost ve většině vnitropodnikových útvarů účetní jednotky.

Jedná-li se o obsah, délkou a rozsahem se kvalita vnitropodnikových směrnic neproказuje. Vnitropodnikové předpisy nemají sloužit pouze k účelu splnění povinností daných legislativou, ale měly by být především prostředkem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky. To se následně promítne do průhlednější vnitřní i vnější kontroly. Pak mohou být použity ke zlepšení, zprůhlednění či zjednodušení auditu nebo daňové kontroly.

Vnitropodnikové směrnice by měly být každoročně revidovány či přinejmenším kontrolovány. Revize a změny vnitropodnikových směrnic musí respektovat nejen legislativní změny, ale i praktické zkušenosti, získané v průběhu používání těchto směrnic. [1]

Aktualizaci každé vnitropodnikové směrnice je třeba učinit každoročně, vždy k začátku nového účetního období (kalendářního roku), při organizačních změnách, při změně pravidel obsažených v obecně platných předpisech, při změně ve způsobu realizace některých činností, při změně zvolených účetních postupů apod. [17]

Pravidla určená vnitropodnikovými předpisy jsou závazná pro všechny zaměstnance dané účetní jednotky. Z tohoto důvodu by měla být schvalována nejvyšším odpovědným zaměstnancem pro daný stupeň pravomocí.

Většinou se ve větších účetních jednotkách vyskytuje několik názvů písemností, dle povahy a důležitosti. Třeba směrnice bývá vnitropodnikovým předpisem s nejvyšší vahou a

s delší platností. Pokyn či rozhodnutí jsou vydávány pro jednorázové akce, jako například harmonogram provádění ročních (periodických) inventarizací majetku a závazků nebo harmonogram provádění účetní uzávěrky a sestavení účetní závěrky. Ať již ÚJ zvolí název jakýkoliv, měla by následně v tomto pojmenování pokračovat.

Škála směrnic závisí především na subjektivním rozhodnutí, zejména pokud jde o směrnice doporučení, jejichž zpracování není výslovně požadováno obecnými předpisy, tzn. především zákonem o účetnictví a vyhláškou. Znamená to, že konkrétní účetní jednotka nemusí mít všechny tyto směrnice vydány a může se v tomto směru opírat jen o interpretaci obecných předpisů, zejména z oblasti účetních předpisů. V tomto směru jde tedy o individuální přístup a uvážlivost vedení každé účetní jednotky. [1]

### 3. Vybrané vnitropodnikové směrnice

*Následující kapitola bakalářské práce je věnována podrobné charakteristice čtyř vybraných vnitropodnikových směrnic, které budou dále zpracovány i v praktické části.*

*První vybranou směrnicí bude odpisový plán. Jako další směrnici jsem si vybrala rezervy. Následuje směrnice, týkající se zásob. Ty jsou ve firmě velice důležité. Jako poslední směrnici jsem si vybrala inventarizaci. Inventarizaci provádí každá společnost a patří mezi jedny z nejdůležitějších činností ve společnosti.*

#### 3.1 Odpisový plán

Podnik ke své činnosti využívá hospodářské prostředky, určitý majetek – aktiva. Tyto aktiva umožňují podniku produkovat zboží či služby, které jsou určeny k uspokojování potřeb nebo požadavků zákazníků. Když aktiva prochází podnikem, dochází k jejich přeměně v peníze. U aktiv, které podnik používá dlouhodobě (strojů, zařízení) je životnost aktiva dána celkovou dobou jeho spotřeby. Smyslem podnikání je získat větší množství peněz, než byla hodnota aktiv. [11]

Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo, které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků, o něm účtují a odpisují ve shodě s účetními metodami. Pozemky a jiný majetek určený právními předpisy se neodpisuje.

Tyto ÚJ jsou povinny tvořit odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. [6]

Odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. Podnik může odepsat kterýkoliv majetek nebo dokonce i závazek. Odpis může být uskutečněn jak jednorázově tak i postupně. Jednorázově podnik odepisuje např. pohledávku za dlužníkem, jenž je v konkurzním a vyrovnávacím řízení, nebo který zemřel a pohledávka nemůže být zaplácena, nemůže být ani vymáhána na dědicích dlužníka. Firma může odepsat pohledávku v případě, kdy je jasné, že náklady na vymáhání převýší její výtěžek nebo je dle sdělení policie či soudu neznámý pobyt dlužníka. [11]

Odpisový plán dle ZoÚ slouží jako podklad pro vyčíslení oprávek. Zákon o účetnictví neurčuje žádné další základní pravidlo, dle kterého se v účetnictví odpisuje, než ustanovení o odpisování v průběhu používání toho kterého majetku a výše uvedené vyjádření trvalého

snížení hodnoty, ale vymezí, že způsob odpisování musí být v souladu s účetními metodami. [6]

Odpisový plán by měl obsahovat dvě části, které se však mohou vzájemně prolínat:

- vymežující část,
- metodickou část.

Ve vymežující části účetní jednotka specifikuje jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení. Metodická část stanovuje metody, sazby a doby účetního odpisování. Na rozdíl od vymežující části je tato část ryzí záležitostí každé účetní jednotky. [16]

Součástí odpisového plánu musí být i seznam majetku a plán jeho přírůstků a úbytků v daném období. Pro stanovení metody odpisování se musí brát v úvahu následující faktory:

- předpokládané doby použití v účetní jednotce,
- očekávané fyzické opotřebení, které záleží na provozních faktorech, jako počtu směn, programu údržby a oprav atp.,
- technického zastarání, které se odvíjí jednak od změn ve výrobě v účetní jednotce, tak i ve vývoji poptávky po produktech vyráběných pomocí tohoto aktiva,
- právní nebo jiné omezení použití aktiva,
- politiky řízení likvidace, tj. nákladů a výnosů s ní souvisejících. [6]

Postupně účtované trvalé snížení hodnoty vyústí v určení doby použitelnosti příslušného majetku u účetní jednotky. Vzniká zde problém, jak tuto dobu stanovit. Jsou dva možné způsoby.

- Tato doba je stanovena pouze k okamžiku, kdy bude aktivum do té míry opotřebeno, že bude nutno vynaložit větší výdaj na opravu;
- Určitý počet oprav bude zahrnut do předpokládané doby životnosti, protože očekávaný vynaložený náklad na opravu v porovnání s pořizovací cenou je nízký, i když bez jeho vynaložení by uvedený předmět nebylo možno používat.

Je tedy patrné, že v prvním případě budou odpisy vyšší jak v případě druhém. [6]

Pro stanovení doby použitelnosti staveb je možno vycházet z přílohy č. 14 vyhlášky č. 540/2002 Sb. Obvyklá doba životnosti staveb je zde stanovena na 100 let, ale jsou tu uvedeny i druhy staveb s dobou životnosti kratší. I když tento zákon používá termín „životnost“, lze

z této doby vycházet i pro stanovení použitelnosti pro účely odpisování, při čemž doba použitelnosti stavby se dá předpokládat o něco kratší, než doba životnosti, protože stavba časem zastarává a může se očekávat, že po nějaké době bude potřebovat technické zhodnocení. Je logické, že pro určování doby použitelnosti každého pořizovaného předmětu, ať movitého či nemovitého, není nutné požadovat posudek soudního znalce.

Odepisovaná částka nehmotného aktiva by měla být systematicky přiřazována v průběhu optimálně stanovené doby životnosti, přičemž tuto dobu mohou ovlivňovat jak ekonomické, tak i právní faktory. Ekonomické faktory vymezují období, během něhož je možné získat budoucí ekonomické přínosy, právní činitele mohou omezit období, ve kterém má podnik přístup k těmto přínosům. V podstatě by neměla překročit doba odpisování 20 let. Pro eventuální delší životnost je potřebné mít zvláštní důvody.

Základem pro posouzení doby použitelnosti je doba, po kterou se domnívá, že bude příslušný předmět přinášet výnosy. Proto tato doba je tak dlouhá, dokud je možné daný předmět udržet v provozu za předpokladu ekonomicky přijatelných oprav. Z toho důvodu by pro účely odpisového plánu mělo být vycházeno z doby zahrnující i uskutečnění oprav. Tuto dobu je možno stanovit buď dle údajů dodavatele, nebo na základě dosavadních poznatků, eventuálně i odborného předpokladu. Názory na budoucí opotřebení mohou být u různých pozorovatelů odlišné. [6]

Určení použitelnosti mimo jiné závisí na fyzickém opotřebení či morálním zastarání a dopředu je to obtížně stanovitelné. Proto není jednoduché sestavit odpisový plán tak, aby vystihoval všechny výše požadované skutečnosti. Velmi často dochází k tomu, že účetní jednotky evidují již stoprocentně odepsaný majetek, který však i nadále využívají. Z toho vyplývá, že se nejedná o kvalitní plánování a přístup k sestavování odpisových plánů. V takovém případě vztah mezi používáním a odpisováním majetku není jednoznačný. V podstatě platí, že využívaný majetek, který je již daňově odepsaný, se účetně odpisuje, v případě, že máme účetní zůstatkovou hodnotu. [16]

Bylo by možné uvažovat, že doba použitelnosti může být pouze do předpokládaného termínu první závažnější opravy, protože teprve v tomto okamžiku je možné zodpovědně stanovit, zda bude ekonomicky výhodné provést opravu nebo likvidaci, především tehdy, dokud lze očekávat z prodeje likvidovaného předmětu přijatelný výnos.

V úvahu se bere i morální opotřebení, tj. opotřebení, které vzniká zastaráním proti technickému vývoji. Je jisté, že pokud v příslušné oblasti dojde k technickému pokroku, jehož výsledkem budou dosažitelná modernější technická zařízení, nemusí být již přistoupeno

k původně předpokládaným opravám a bude ekonomicky výhodnější zastaralý předmět vyřadit a opatřit si nový. Očekávaná doba užívání může být kratší, než doba životnosti.

V případě úvah o prodeji předmětu po ukončení jeho očekávané doby používání, by bylo vhodné, aby potencionálně dosažitelná cena se promítla do snížení vypočtených odpisů.

Pro výpočet účetních odpisů musí být použita pořizovací cena. Ta se může lišit od vstupní ceny, která je používána pro výpočet daňových odpisů, zejména při ocenění nepeněžních vkladů.

Odpisy se běžně stanoví určitým procentem z pořizovací ceny ročně. Lze ale také použít různé metody např. podíl pořizovací ceny na předem odhadnuté velikosti určité technické veličiny dosažené v účetním období.

ÚJ jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a o finančním stavu účetní jednotky.

Zobrazení je věrné, v případě že obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zachycen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona.

Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a hodnotí se z hlediska významnosti. Informace je včasná, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její pořízení, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo mylné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tyto informace využívá.

Je možno účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Věrný obraz je podán i v případě, že nevýznamné částky jsou zařazeny do období jejich zjištění a ne do období, do kterého svou povahou patří. Zásada významnosti umožňuje jednorázový odpis dlouhodobého majetku s nepatrnou hodnotou.

Do dlouhodobého majetku lze zařadit v účetnictví takové předměty dlouhodobé spotřeby, jejichž hodnota přesahuje hranici, kterou jde stanovit; dá se předpokládat, že u hmotného majetku to bude obvykle hodnota uvedená v ZDP pro hmotný majetek nebo nižší, pokud ovšem není povinnost zařazení předmětu do dlouhodobého majetku bez ohledu na jeho cenu. Předměty dlouhodobé spotřeby, které nenaplnují tyto podmínky, je možno zařadit do dlouhodobého majetku pouze tehdy, když odepisování bude postupné. [6]

V běžné praxi existují pochyby o tom, jakým způsobem lze posuzovat z daňového hlediska majetek, který je pevně spojen s budovou. Jde především o stanovení skutečnosti,

jestli se v určitém případě jedná o součást budovy nebo zda jde o samostatnou movitou věc. [14]

Účtování nákladů a výnosů do období, s kterým časově a věcně souvisí, je základním principem (podvojného, akruálního) účetnictví. Hlavním úkolem účetnictví je určit, v jakém stavu je hospodaření účetní jednotky. Toto zjištění je bezpodmínečně nutné proto, že bez znalosti faktického stavu věcí nelze vést ekonomiku podniku. Odpisy musí být účtovány tak, aby vystihovaly skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, tj. v souladu ZoÚ. Náklad vynaložený na pořízení dlouhodobého majetku by měl být prostřednictvím odpisů účtován do nákladů po celou dobu jeho užívání, a to pokud možno tak, aby moment vyřazení byl také momentem ukončení řádného odpisování.

V účetnictví jsou mnohdy u menších ÚJ používány daňové odpisy. Přitom daňové odpisy nejsou stanoveny a ani nemají za úkol stanovit výši opotřebení odpovídající daňovému období. Doba odpisování stanovená daňovým zákonem proto ne vždy vystihuje životnost příslušných předmětů v konkrétních podmínkách jednotlivých účetních jednotek. [6]

Mezi základní způsoby odpisování jsou řazeny především rovnoměrné (lineární) a zrychlené (degresivní) odpisy. Další způsoby odpisování společnost uplatňuje pro specificky definovaný hmotný či nehmotný majetek (např. výkonové odpisy). Roční odpis se u dalších druhů odpisování stanovuje s přesností na dny nebo na měsíce. V případě, že poplatník zvolí odpisování s přesností na celé měsíce, může v měsíci, kdy buď zahájí, nebo ukončí odpisování v průběhu měsíce, určit výši odpisu s přesností na dny. [11]

Bylo by také vhodné v odpisovém plánu stanovit určité skupiny dlouhodobého majetku, u kterých se dá předpokládat podobná doba používání. V určitém provozu nebo za určitých podmínek nedochází k vyššímu než průměrnému opotřebení. Při zjištění významných změn, což by mělo být realizováno v rámci inventarizace, by měla být upravena výše odpisů nebo změněna odpisová metoda.

Do odpisového plánu je možné zařadit i zásady pro vytváření opravných položek či změnu odpisových pravidel v případě, že byl inventarizací zjištěn rozdíl mezi velikostí opravěk a skutečným opotřebením určitého předmětu.

Zásadní také je, aby v odpisovém plánu nebo v jiné vnitropodnikové směrnici, bylo také pamatováno jak na zařazování dlouhodobého majetku do užívání, tak i na jeho vyřazování. Musí se pamatovat i na určení osob odpovědných za uvedení do užívání a za likvidaci. Dále je potřebné stanovit osoby odpovědné za stanovení prodejních cen v případě prodeje. Bylo by vhodné, aby souhlas prodeje a určení prodejní ceny bylo uskutečňováno samotným majitelem.



Je velmi důležité stanovit zásady pro určení takových předmětů, které budou začleněny do dlouhodobého majetku a postupně odpisovány. Při tom finanční hranici určí účetní jednotka a nemusí být totožná s hranicí stanovenou v ZDP pro hmotný majetek. Tyto zásady mohou být součástí odpisového plánu nebo stanoveny zvláštní směrnici.

Odpisy obvykle bývají stanoveny pro budovy 30-50 let, osobní automobily 3-5 let, počítače 3-4 roky, ostatní stroje a zařízení 4-10 let, v některých případech bývá vyčleňován zvlášť inventář. Předměty s nižší než stanovenou pořizovací cenou je možno odepsat jednorázově. [6]

V odpisovém plánu by mělo být tedy alespoň stanoveny:

- Metoda odpisování, tj. jestli bude použito rovnoměrného, výkonového či zrychleného (metoda zmenšujícího se základu) způsobu odpisování;
- Předpokládaná doba používání podle jednotlivých předmětů nebo jejich skupin, případně způsob určování této doby a z toho vyplývající velikost odpisů (procentní sazby) dle jednotlivých skupin předmětů nebo i dle jednotlivých předmětů. Přitom velikost odpisů by měla odpovídat běžným podmínkám používání v účetní jednotce;
- Zda-li bude či nebude zvažováno při stanovení odpisů s předpokládanými náklady na likvidaci a s výnosem z likvidace;
- Může (dokonce mělo by) být i stanoveno, že za období, po které není předmět z jakýchkoliv důvodů používán, bude zastaveno jeho odepisování, v případě, že v průběhu této doby nedochází k trvalému snížení jeho hodnoty a pokud délka tohoto období přesáhne v tomto plánu stanovenou hodnotu;
- Jaké druhy předmětů budou zařazovány do dlouhodobého majetku;
- Odpisový plán by měl obsahovat i další ustanovení související s dlouhodobým majetkem, jako jsou zásady pro jeho pořizování, uvádění do užívání a likvidace. [6]

Odpisy musí odpovídat době životnosti odepisovatelného aktiva, která by měla být odhadnuta po uvážení následujících faktorů:

- předpokládaného fyzického opotřebení,
- zastarání,
- právních nebo jiných omezení použití aktiva.

Hodnota odpisů je snižována o hodnotu očekávaného výnosu z likvidace. Je třeba počítat s náklady na likvidaci, pokud se jedná o významnější částku. Protože ty jsou spojeny s likvidací, je nutno je odečíst z předpokládané dosažitelné ceny. V případě, že by likvidační náklady byly vyšší než dosažitelný výnos, měla by správně být tvořena rezerva. [6]

*Odpisový plán patří, podle mého názoru, mezi jedny z nejdůležitějších vnitropodnikových předpisů. Účetní jednotka má jednak přehled o svém majetku a jednak o jeho zůstatkové ceně. Zároveň se také domnívám, že je pro firmu výhodné, že si může sama stanovit metody odpisování, které pro ni budou nejpříjemnější a které budou podávat věrný a poctivý obraz účetnictví. Dále si také může sama stanovit finanční hranici pro zařazení dlouhodobého majetku do evidence, který bude postupně odepisován. Tato hranice nemusí být stejná, jako je hranice určená ZDP.*

### **3.2 Rezervy**

Na budoucí rizika a ztráty jsou v účetních jednotkách kromě opravných položek vytvářeny také rezervy. Rezervy jsou nástrojem k reálnému zobrazení ekonomické situace účetní jednotky při promítnutí zásad opatrnosti. Účetní jednotka vytváří rezervy na rizika či ztráty z podnikání v okamžiku, kdy se o budoucím riziku či případné ztrátě z podnikání dozví. Na ztráty, které nelze identifikovat, nemůže účetní jednotka tvořit rezervy. Takové riziko je ale nutné uvést slovně v příloze k účetní závěrce.

ÚJ tvoří rezervy, když nezná přesnou částku ani období, ale zná účel. Pokud je kromě účelu známé i období – měla by být tvořena dohadná položka. Rezervy mohou dobře posloužit jako nástroj daňové optimalizace, vyjadřují zvýšení nákladů v aktuálním účetním období v důsledku plánovaných budoucích výdajů. [10]

Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání. Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je hospodářským výsledkem účetního období zisk nebo ztráta. ZoÚ zdůrazňuje nutnost tvorby rezerv tím, že stanoví povinnosti jejich tvorby. [6]

Rezervy jsou společností vytvářeny prostřednictvím nákladů i několik účetních období. V okamžiku čerpání rezervy dochází k jejímu rozpouštění prostřednictvím výnosů.

Vzhledem k tomu, že podnikatelé se zavazují použít rezervy na přesně vymezený účel, jsou v podstatě závazkem. Z toho vyplývá, že rezervy patří do cizích zdrojů krytí. Jsou tedy součástí cizího kapitálu. [3]

Vnitropodniková směrnice by měla vymezovat případy, kdy bude ÚJ vytvářet rezervy a popisovat způsob tvorby rezerv. Dále by mohla též stanovovat okolnosti vedoucí k zúčtování zrušení rezervy nebo zúčtování jejího použití. Vhodné je také stanovit zásady pro jejich inventarizaci a případnou úpravu jejich stavu na základě skutečností zjištěných touto inventarizací.

Především je povinné vytvářet tzv. zákonné rezervy. To jsou takové, které byly vytvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Ovšem není dostatečné vytvářet pouze tyto zákonné rezervy. Při každé inventarizaci je nutno zjišťovat, zda neexistují i jiné důvody pro tvorbu rezerv, případně, zda tvorba rezervy v zákonné výši je dostačující pro krytí vzniklých rizik. Je třeba rozlišovat možnost tvorby rezerv pro daňové účely a povinnost jejich tvorby v účetnictví. [6]

### **Základní předpisy**

Mezi základní předpisy, kterými se rezervy řídí, patří:

- zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.,
- prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- ČÚS pro podnikatele č. 004 Rezervy,
- ČÚS pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy,
- zákon o rezervách č. 593/1992 Sb., pro zjištění základu daně z příjmů. [10]

### **3.2.1 Členění rezerv**

**Rezervy se člení podle těchto hledisek:**

a) Hledisko určení

- rezervy s určením účelovým – vztahují se k majetkovým složkám, u kterých lze s velkou mírou pravděpodobnosti předpokládat v následujících účetních obdobích vznik výdajů, např. na opravy hmotného majetku,
- rezervy s určením obecným – pojí se se skutečnostmi, které mohou vyvolat v budoucích účetních obdobích vznik výdajů, popř. snížení výnosů, např. rizika či ztráty z podnikání.

#### b) Hledisko zohlednění pro daňové účely

- zákonné rezervy – jejich tvorba a použití jsou stanoveny § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a pro daňové účely zohledněny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- ostatní rezervy – jejich tvorba a použití pro daňové účely nejsou zohledněny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a o nich si rozhoduje účetní jednotka sama. [4]

Dále lze rezervy členit dle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb., pro zajištění základu daně z příjmů na bankovní rezervy § 5, rezervy v pojišťovnictví § 6, rezervy na opravu hmotného majetku § 7, rezervy na pěstební činnosti § 9, rezervy na odbahnění rybníka § 10, rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou § 10, rezervy na vypořádání důlních škod § 10, ostatní rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů § 10. [10]

#### **Zákon o rezervách**

Zákon o rezervách stanovuje:

- Tvorba rezerv uplatněná v základu ZDP musí být vždy zaúčtována v účetnictví nebo vedena v daňové evidenci;
- Rezervy se nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku;
- Zůstatek rezerv zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se převádí do následujícího období;
- Je nutné brát v úvahu i paragrafy zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, které určují nakládání s rezervami vytvořenými před aktuálním platným zněním tohoto zákona. [10]

#### **Ostatní rezervy**

Mezi ostatní rezervy patří např. rezerva na garanční opravy, rezerva na restrukturalizaci, rezerva na soudní spory, rezerva na obchodní rizika, rezerva na daň z převodu nemovitostí, rezerva na náklady spojené s likvidací dlouhodobého majetku a rezerva na potenciální závazky. [10]

### **3.2.2 Vybrané rezervy**

Další část věnuji podrobnější charakteristice vybraných rezerv, které souvisí, mimo jiné se stavebnictvím.

#### **Rezervy na důchody a podobné závazky**

Rezervu na důchody a podobné závazky si účetní jednotka tvoří na základě povinnosti vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené jí smlouvou nebo právním předpisem. [10]

Tato rezerva by připadala v úvahu, pokud by zaměstnavatel vytvářel „důchodový fond“ pro své zaměstnance, z kterého by jim v budoucnu přispíval k jejich důchodům, případně, z něhož by svým zaměstnancům nebo bývalým zaměstnancům vyplácel „důchody“ na základě podmínek stanovených zákonem, nebo i dobrovolně podle svého rozhodnutí. [6]

#### **Rezerva na daň z příjmů**

Rezerva se vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti. [10]

#### **Rezerva na opravy hmotného majetku**

Předpoklady pro tvorbu rezervy, která je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů:

- Doba odpisování hmotného majetku stanovená zákonem o daních z příjmů je 5 a více let;
- Mohou vytvářet vlastníci nebo nájemci, kteří jsou k opravám hmotného majetku smluvně písemně zavázáni;
- Rezerva musí být tvořena nejméně na 2 zdaňovací období;
- Do počtu zdaňovacích období se zahrnuje období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy;
- Do počtu zdaňovacích období se nezahrnuje období, kdy dojde k zahájení opravy;
- Rezerva se nevytváří v případech hmotného majetku:
  - který je určen k likvidaci,
  - u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané či nahodilé události,

- u něhož se jedná o opravy, které se opakují pravidelně každý rok,
- k němuž má vlastnické právo poplatník v konkurzním a vyrovnávacím řízení.

[10]

### **Rezerva na náklady spojené s likvidací dlouhodobého majetku**

V případě, že se dají při likvidaci určitého dlouhodobého majetku očekávat vyšší náklady, než bude výnos z likvidace a tento rozdíl nebude nevýznamný, je správné vytvořit rezervu na pokrytí předpokládané ztráty. Tím se dosáhne, že tato ztráta z likvidace majetku bude zúčtována do období, kdy bylo o likvidaci rozhodnuto a tedy do období, v kterém vznikl důvod této ztráty. Tato rezerva nemůže být vytvářena na likvidaci nemovitého majetku v případě, že bude nahrazován novým, neboť demoliční náklady a zůstatková hodnota vstupují do hodnoty nové nemovitosti. [6]

### **Rezerva na garanční opravy**

Rezerva na garanční opravy by měla být vytvářena ve všech účetních jednotkách, poskytujících záruku bezplatného odstranění závad, které se na jejich dodávkách či provedených službách projeví do uplynutí předem stanoveného termínu. Důvod pro vytvoření této rezervy je, že příčina potencionálních nákladů na odstranění reklamovatelných závad spočívá v tom, že jsme vyrobili a dodali výrobky či zboží, případně služby a vystavili fakturu, kterou jsme zahrnuli do výnosů. Přitom náklady spojené s odstraňováním vad musí být stejného období, v kterém bylo dosaženo výnosů, protože jsou z těchto výnosů zaplacený.

U jednotek, které se zabývají stavebnictvím se vyvíjí riziko vzniku skrytých vad, které budou povinni na svůj náklad odstranit. Nezřídka se stává, že jsou při kolaudaci zjištěny vady a nedodělky a přitom je vystavena faktura na plnou částku, která je stanovena ve smlouvě. Je logické, že ve výnosech nemohou být obsaženy výnosy z prací, u kterých byly zjištěny vady, které nebyly do rozvahového dne odstraněny a tím spíše nemohou být ve výnosech zahrnuty ty výnosy, které představují hodnotu zjištěných nedodělků; vždyť jde o neprovedený výkon. [6]

### **Rezerva na obchodní rizika**

Rezervou jde vyjádřit různá rizika, která vznikají v souvislosti se zahájením určitého obchodního případu v běžném účetním období. Existuje nebezpečí, že nebude úspěšně dokončen. Rovněž lze tvořit i rezervy, které budou vyjadřovat obvyklá rizika související s uzavíranými obchodními případy. Do této kategorie nepatří rizika spojená s úhradou faktur,

jelikož jsou kryta opravnými položkami. Mohou to být ale taková rizika, která souvisí s provozními událostmi. Např.:

- nepojištěné škody z odpovědnosti vůči třetím osobám,
- rezerva na pojištěné škody ve výši spoluúčasti,
- rezerva na potenciálně možnou likvidaci neprodejného zboží v době, kdy ještě neprodejnost není zřejmá, ale je v obdobných případech obvyklá, atp. [6]

### **Další rezervy**

Mezi takové případy patří především ty rezervy, které jsou požadovány různými právními předpisy, jako třeba rezerva na rekultivace v hornictví nebo na rekultivace skládek. Dále to jsou rezervy na různé finanční platby, které bude nutno hradit v budoucnu na základě rozhodnutí učiněných v tomto účetní období. Takovou rezervou bude třeba rezerva na provize, které potenciálně mohou vzniknout v budoucnu, ale v době účetní závěrky není ještě známá základna, ze které bude prováděn výpočet, protože podle uzavřené smlouvy bude platba uskutečněna až po zjištění obratu dosaženého za několikaleté období. Taktéž to mohou být rezervy na nepojištěné škody apod. [6]

*Podle mého názoru je vhodné, aby účetní jednotka tvořila kromě zákonných rezerv, která má povinné dle zákona, také ostatní rezervy. Kupříkladu v mé vybrané účetní jednotce, kde dochází k neustálým opravám strojů a zařízení by bylo příhodné, aby společnost měla vytvořenou, kromě zákonné rezervy na opravu hmotného majetku, také jiné rezervy, např. rezervu na garanční opravy. V případě, že vznikne neočekávaná situace, pro podnik by bylo dobré mít vytvořené rezervy. Je tedy výhodné tvořit rezervy z toho důvodu, že kryjí možná rizika. Jak tvorba, tak čerpání rezervy ovlivňují výsledek hospodaření společnosti.*

### **3.3 Zásoby**

Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a také rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Pomocí norem lze určit přirozené úbytky zásob, a to na základě podkladů zjištěných v účetní jednotce. Nelze použít pravidla, které jsou používány v jiných účetních jednotkách, i když mají podobné podmínky.

Přirozeným úbytkem zásob nelze nazvat úbytky, ke kterým dochází v důsledku škod, např. rozbitím láhve a ztrátou jejího obsahu apod. I když to není postupy účtování vymezeno, přesto se v praxi jedná tak, že do spotřeby materiálu jsou zahrnovány všechny úbytky zásob povolené v § 25 ZDP. Teprve ty ztráty, které se nedají zahrnout do základu daně jsou účtovány na účet mank a škod v účtové skupině 54. Standard tak umožňuje účetní jednotce určit svým předpisem druhy materiálu, které budou účtovány při nákupu přímo do spotřeby.

Tento způsob účtování je třeba dobře zvážit, protože je pak téměř vyloučena jakákoliv další kontrola. Není doporučeno, aby byly účtovány přímo do spotřeby ty předměty, které jsou z rozhodnutí účetní jednotky podrobeny další evidenci, tj. podrozvahové. Jinak lze následně obtížně kontrolovat, zda všechny pořízené předměty byly skutečně do této evidence zapsány.

Za předpokladu, že bude toto účtování do spotřeby umožněno i v případě pořízení těchto předmětů, doporučuje se zachycovat náklad na samostatném analytickém účtu a to tak, aby bylo možno srovnávat přinejmenším úhrnnou hodnotu přírůstků v nákladech a v evidenci majetku.

Do spotřeby účtujeme materiál za předpokladu, že je zároveň zachycován i v nákladech na zakázku. Tento materiál následně vchází do nedokončené výroby a tak se vrací do zásob. V případě, že bude materiál spotřebován, pak je všechno v pořádku. Jestliže společnost účtuje způsobem B, je důležité dávat pozor na náklady na zakázky či druhy výrobků.

V případě, že přímý materiál, který je při pořízení zaúčtován rovnou do nákladů a na konci účetního období nebyl společností zcela využit, tak při inventarizaci musí být zjištěna a jeho hodnota musí být zaúčtována na účet materiál na skladě. Jestliže nedojde k tomuto převodu, nedochází sice k podstatnému zkreslení rozvahy (protože jde pouze o převod mezi dvěma položkami zásob), ale přece jen při vyhodnocování rozvahových údajů má zásoba materiálu jinou kvalitu než zásoba nedokončené výroby.

Ve stavební výrobě, kde velká část nakupovaných zásob je dopravována od dodavatele přímo na pracoviště, by bylo možné rozhodnout, aniž by byly porušeny postupy účtování, že všechny zásoby pořizované přímo na pracoviště budou účtovány do spotřeby bez použití účtů zásob. V tomto případě je vhodné, aby nedokončená výroba byla sledována ve skutečných nákladech, protože pak je zabezpečeno, že není zkreslen ani hospodářský výsledek ani rozvaha. Problémy mohou nastat v případě dílčích fakturací.

Je nutné se též zmínit o tzv. průběžných položkách. To je takový způsob evidence přírůstků a úbytků zásob, kdy nakupované zásoby jsou při nákupu směřovány přímo na



pracoviště a skladem fyzicky neprochází. Skladník přijímá takové materiály pouze na základě dokladů, aniž by měl možnost ověřit skutečný rozsah, případně kvalitu nákupu. Proto by takovéto případy měly být příslušnou vnitropodnikovou směrnicí zvláště pečlivě ošetřeny, aby se tímto způsobem pokud možno vyloučily případy možného nesprávného jednání. [6]

### **Analytická evidence zásob**

Analytická evidence se vede dle druhů či skupin zásob na skladních kartách či v datových souborech počítače (u zásob zboží v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení). Analytická evidence podle druhu či skupin zásob slouží k jejich identifikaci a obsahuje především označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství. [4]

### **Vnitropodniková úprava**

Účetní jednotka zachycuje řádně ve svém účetnictví průběh výroby, tj. od počátku vyskladnění materiálu do výroby, přes polotovary až po finální výrobek. Je nezbytně nutné stanovit odpovědným odborným pracovníkem (např. výrobním technikem) celý proces výroby a na základě toho správně určit kalkulaci samostatně pro každý druh výrobku, a dále určit vhodný způsob sledování procesu výroby, a to až do vyskladnění výrobku, vedení skladové evidence a stanovit správný postup účtování. V případě jakékoliv změny výrobního procesu daného výrobku je nutno provést i změnu kalkulace. [4]

### **Poskytnuté zálohy na zásoby**

Krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob. Evidují se v účtové skupině 15. K poskytnutým zálohám se vztahuje DPH. [10]

### **Manka a škody**

Manka a přebytky zásob lze navzájem vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po takovém vyrovnání částka manka částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku manka, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek. [4]

### 3.3.1 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují:

- pořizovacími cenami,
- reprodukčními pořizovacími cenami (zásoby, které jsou pořízené bezplatně, nalezené, odpady a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti) nebo
- u zásob vlastní výroby vlastními náklady.

Úbytky zásob lze oceňovat také cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou „první do skladu – první ze skladu“. Vážený aritmetický průměr se v případě využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc.

Součástí pořizovací ceny zásob jsou i náklady související s jejich pořízením; patří sem přeprava, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb, které souvisejí s pořizováním zásob, nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou, tzn., je vhodné upravit způsob jejich rozpouštění vnitropodnikovým předpisem. [10]

Většinou je používán takový způsob, při kterém procento oceňovacích odchylek příslušných na výdej ze skladu se zjistí stejným dílem, jakým se má podíl vydaných zásob k jejich počátečnímu stavu zvýšenému o nákup ve sledovaném období. Eventuálně se používá obdobný způsob, tj., že se zjistí suma odchylek součtem jejich počátečního stavu a přírůstků a vypočte se poměr k součtu počátečního stavu zásob a jejich přírůstků. Tímto poměrem se pak násobí hodnota vyskladnění. Je třeba věnovat také pozornost stanovení způsobu rozpouštění odchylek, pokud dojde z jakýchkoliv důvodů k přecenění zásob. V tomto případě by bylo vhodné oceňovací odchylky vzniklé z přecenění rozpouštět pouze k prodeji přeceněných zásob, jestliže není jejich váha zanedbatelná k celkové hodnotě zásob.

Rovněž tak je potřeba věnovat pozornost způsobu stanovení odchylek v roce, ve kterém se odchylky zjišťují poprvé. V tomto případě počáteční stav zásob tvoří zásoby, k nimž žádné odchylky neexistují. Nejjednodušší je určit, že při vyskladňování nebudou odchylky vypočítávány až do té doby, kdy bude hodnota vyskladnění rovna hodnotě stavu zásob k počátku období. Teprve od momentu, kdy jsou hodnotově vyskladňovány až nově pořízené zásoby, začíná výpočet procenta odchylek, a to pouze dle poměru přírůstků odchylek k hodnotě nákupů od počátku období.

Další otázkou je, jestli vypočítávat a účtovat odchylky měsíčně či v delším časovém období. Rozhodnutí záleží na konkrétních podmínkách, které jsou v dané ÚJ. Tam, kde dochází pouze ke vzniku odchylek v nepatrné hodnotě, postačí jejich rozpuštění pouze jednou ročně. Jinak, aby nedocházelo ke zkreslování nákladů v průběhu účetního období, bude vhodnější vypočítávat jejich úbytek měsíčně. Na druhé straně měsíční výpočet má tu nevýhodu, že některé náklady na pořízení zásob jsou zjišťovány po obdržení faktur od dodavatelů až v následujícím měsíci a tím dochází ke zkreslování výpočtů v průběhu roku. Tomu se dá odpomoci tím, že se v lednu odhadne výše těchto nákladů a zaúčtují se jako dohadná položka. Celý rok se pak účtuje o běžných nákladech dle harmonogramu zpracování účetních dokladů. V prosinci se pak dohadná položka zruší a zaúčtují se všechny účetní případy, které patří do uplynulého účetního období. [6]

Lze též použít i jednodušší způsob. Během roku se účtuje úbytek odchylek zjišťovaný měsíčně, jak jsou doklady k dispozici, ale v prosinci se vypočte poměr odchylek z celoročních obrátů a zaúčtují se vypočtené celoroční částky snížené o částky zúčtované během roku. Tím se vylučuje vliv skluzu účtování, ale je možné, že lednové náklady, či náklady některých jiných měsíců mohou být zkresleny. Tomu se snaží předejít další způsob účtování odchylek a tím je jejich kumulativní výpočet od začátku roku nebo vždy za posledních dvanáct měsíců bez ohledu na kalendářní rok či účetní období.

V účetní jednotce často dochází k různým přeskladněním či opravným zápisům, které jsou účtovány tak, že zkreslují čistotu obrátů jak na vlastních účtech zásob, tak na účtech odchylek. Pokud se při výpočtu odchylek vychází z obrátů na účtech zásob a odchylek k nim, bývá tím často nepříznivě ovlivněn výsledek. Proto je vhodnější, aby při výpočtu poměru odchylek se vycházelo z pohybů dle skladovaných soupisek. [7]

### **Oceňování zásob vytvořených vlastní činností**

Zásoby, které účetní jednotka tvoří vlastní činností, se oceňují vlastními náklady. Jde o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost. Dále může být do ocenění zahrnuta i část nepřímých nákladů, které se vztahují také k výrobě nebo k jiné činnosti. O tom, jestli do ceny výrobku bude zahrnuta i část nepřímých nákladů, rozhodne odpovědný pracovník ÚJ u každého výrobku samostatně.

Účetní jednotka rozhodne při stanovení ocenění výrobku, zda bude k ocenění používat skutečnou výši vynaložených nákladů, nebo jestli použije výši nákladů podle operativních, tj. plánovaných kalkulací.

Operativní (plánované) kalkulace si stanoví účetní jednotka podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek určených podle technické přípravy výroby. Je zde nezbytně nutná spolupráce výrobních techniků (odborníků) a pracovníků ekonomických útvarů. [5]

Kalkulace musí existovat v případě, že je výše nákladů podle nich stanovena. Nelze tedy ceny zásob vlastní výroby jen odhadovat. Rovněž tak je zřejmé, že pokud standard stanoví, že musí jít o konkrétní podmínky, nemůže se vycházet při oceňování z kalkulací stanovených za podmínek platných před několika lety. Taktéž nelze používat kalkulace převzaté od jiných účetních jednotek.

Je proto potřebné tyto kalkulace pravidelně, tzn. nejméně jednou za každé účetní období, obnovovat. Pokud by ocenění mohlo být zachováno i v dalším období, je i to nutné znovu prokazovat pro každé nové účetní období. Přitom ke změnám nemusí docházet od prvního měsíce nového období, ale teprve od toho měsíce, ve kterém je možno znát hodnocení uplynulého roku. [6]

### **Oceňování zásob vlastní výroby a zásob nedokončené výroby**

Účetní jednotka může oceňovat jak zásoby vlastní výroby, tak i zásoby nedokončené výroby a to:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v němž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary),
  - v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
  - v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie (touto položkou jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje 1 rok).
- [19]

### **Oceňování ostatních zásob**

Zásoby, které si účetní jednotka pořídila bezplatně nebo, které jsou nalezené (přebytky zásob), jako odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Ocenění na skladě se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za zpracování materiálu či o vlastní náklady na zpracování materiálu provedené vlastní činností.

Zvířata pořízená nákupem se oceňují pořizovací cenou, zvířata vlastního odchovu (příchovky) vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky zvířat zase vlastními náklady. [4]

Nevyfakturované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy, popřípadě odhadem dle příslušných dokladů, které má ÚJ k dispozici. [10]

### **3.3.2 Charakteristika vybraných zásob**

#### **Materiál**

Materiálem lze chápat:

- suroviny, což je základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo jen zčásti do výrobku a vytváří tak jeho podstatu,
  - pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří ovšem jeho podstatu, například to může být lak na výrobky,
  - látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, oleje, palivo, čisticí prostředky,
  - náhradní díly,
  - obalové materiály a obaly, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
  - další movité věci s dobou použití jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.
- [10]

#### **Nedokončená výroba**

Nedokončená výroba jsou produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními fázemi, nejsou ale materiálem, ale nejsou ještě ani hotovým výrobkem ani polotovary; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. [2]

#### **Polotovary**

Polotovary jsou odděleně evidované produkty, které doposud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky výrobní jednotky. [2]

## **Výrobky**

Výrobky rozumíme věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. Výrobky jsou dokončený, ale zatím neprodaný produkt výroby; jsou zpravidla skladovány v samostatných odbytových skladech a to z důvodu oddělení zásobovací a odbytové režie. [2]

## **Zvířata**

Mezi zvířata, o kterých účetní jednotka vede evidenci patří:

- mladá chovná zvířata,
- zvířata ve výkrmu,
- dále jsou to například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm. [10]

## **Zboží**

Zboží jsou movité věci nabyté s cílem prodeje, pokud ÚJ s těmito věcmi obchoduje. Položka zahrnuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Osahuje také nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem jednání je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. [10]

*U každé účetní jednotky by měla existovat podrobná evidence zásob. Ať už se jedná o zboží, materiál, nedokončenou výrobu, výrobky a další. Jedním z hlavních důvodů jejich přehledu je sledování nákladů. Aby společnost neměla zbytečně přebytek zásob na skladě, protože čím více zásob, tím jsou náklady na jejich skladování vyšší. Zároveň by ale neměla mít nedostatečné množství zásob, jež by mohlo ohrozit plynulost výrobního procesu.*

*Účetní jednotka musí dále také sledovat jejich oceňování při vyskladnění zboží. Jak jsem již uvedla výše, existuje několik způsobů ocenění. Společnost by měla používat takový způsob, který je pro ni nejvíce přijatelný.*

### 3.4. Inventarizace

Inventarizace slouží ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků a k ověření průkaznosti účetnictví. Kontroluje, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků, které se nalézají v účetnictví.

Hlavní úkoly inventarizace majetku a závazků stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [10]

„ Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3<sup>1)</sup>.“

#### Druhy inventarizací

Rozlišují se 2 druhy inventarizací:

- Inventarizace periodická – provádí se k okamžiku, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, ať už se jedná o řádnou nebo mimořádnou.
- Inventarizace průběžná – tento způsob inventarizace se provádí pouze u zásob, u kterých společnost účtuje podle druhů nebo podle místa jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob. Dále průběžná inventarizace může být použita u dlouhodobého movitého majetku, které je v neustálém pohybu a nemá stálé místo. Každý druh zásob a výše uvedeného majetku musí být podroben inventarizaci alespoň jednou za účetní období. [10]

#### Cíle inventarizace

Inventarizace sleduje především dva cíle:

- ověřovat stavy majetku a závazků, což znamená sledovat, zda aktiva a závazky, které účetní jednotka vykáže v účetnictví, skutečně existují,
- ověřit reálnost ocenění majetku a závazků. [13]

#### Kroky inventarizace

Inventarizace aktiv a závazků zahrnuje následující kroky:

- sledovat skutečný stav majetku a závazků,
- zjišťovat stav majetku a závazků v účetnictví,

---

<sup>1)</sup> Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 29. [20]

- porovnávat skutečný stav se stavem účetním,
- vyčíslovat rozdíly,
- vypořádat a odstranit vzniklé rozdíly. [13]

Provádění inventarizace ve společnosti se provádí také podle podoby prováděné inventarizace.

- Fyzická inventura – uskutečňuje se u hmotného a u nehmotného majetku a to např. přepočítáním, přeměřením, zvážením. Např. se provádí u: zásob, cenin, peněžní hotovosti.
- Dokladová inventura – provádí se u pohledávek a závazků, případně u ostatních složek majetku, u kterých nemůže být provedena inventura fyzická. Například se uskutečňuje u časového rozlišení, opravných položek nebo u rezerv. [10]

Zjištěné výsledky musí společnost uvést v inventurních soupisech. Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat podpisové záznamy odpovědných osob, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků, datum zahájení a ukončení inventarizace a potřebné doklady k určení majetku a závazků. Když je prováděna inventarizace průběžná, je možné nahradit inventurní soupisy průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování vzniklých inventarizačních rozdílů.

Účetní jednotky uskutečňují inventarizace k okamžiku, ke kterému sestavují buď řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku s cílem podání návrhu na vyrovnání. [13]

Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou společnost nemůže provést ke konci rozvahového dne, může uskutečnit:

- během posledních čtyř měsíců účetního období
- v prvním měsíci následného účetního období. [10]

### **Inventarizační rozdíly**

Jedná se o rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví. V případě, že skutečný stav je nižší, než stav účetní, jedná se o tzv. manko. U peněžních hotovostí a cenin je tento rozdíl nazýván schodek. Je-li skutečný stav vyšší než hodnota uvedená v účetnictví, označuje se tento stav jako přebytek.



Vzniklé rozdíly se vyúčtují do účetního období, za něž se inventarizací kontroluje stav majetku a závazků. Účetní jednotka má povinnost prokázat provedení inventarizace po dobu pěti let po jejím provedení. [13]

*Díky inventarizaci má společnost přehled o svých aktivech a dlužích. Inventarizace má zjistit, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu v účetnictví. Což patří mezi základní účetní zásady.*

## **4. Návrhy a úpravy vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce**

*Praktická část bakalářské práce bude zaměřena na 4 vybrané vnitropodnikové směrnice výše zmíněné účetní jednotky. Bude se jednat zejména o návrhy úprav, připomínky a nové návrhy. Cílem této části je ukázat a pomoci firmě vytvořit vhodné a správné směrnice pro lepší vedení účetnictví.*

*Vybraná společnost Delta je společnost s ručením omezeným. Jedná se o stavební firmu. Hlavním předmětem činnosti účetní jednotky je dodávka staveb bytových, občanských sítí, opravy, rekonstrukce, klempířské a zámečnické práce, autodoprava a mechanizace, atp. Společnost provádí také rekonstrukce památkových objektů. Jedná se o jednu z největších společností v regionu, které získala nejedno ocenění ve svém oboru.*

*Danou společnost jsem si vybrala z toho důvodu, že jsem zde působila na praxi jak na střední škole, tak i na vysoké škole. Tím jsem získala kvalitní informace o chodu účetní jednotky.*

*Společnost Delta, s. r. o. má vytvořený komplexní soubor vnitřních účetních předpisů, který zahrnuje celkem 9 směrnic, které jsou pro společnost nejvíce důležité. Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala směrnice, které, podle mého názoru, patří k základním vnitřním předpisům.*

### **4.1. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Odpisový plán**

Účetní jednotka při odepisování svého investičního majetku vychází z ceny, ve které byl majetek oceněn a to do její výše. Společnost ve směrnici také uvádí možné změny odpisování v jeho průběhu za předem stanovených podmínek. Dále uvádějí zaokrouhlování odpisů a to na celé koruny nahoru.

Společnost nakupuje vždy pouze nový majetek, nenakupuje opotřebený čímž předchází problémům se stanovením doby jeho používání. Také neprovádí přerušování odpisů u majetku, který není dlouhou dobu používán.

*Odpisový plán má společnost Delta vypracovaný pouze na jeden odstavec. Pro tak důležitou směrnici, jakou odpisový plán bez pochyby je, je to nedostačující. Společnost by měla danou směrnici více propracovat.*

*Nejdříve by si účetní jednotka měla zvolit účetní odpisy rozdílné od daňových odpisů. Účetní odpisy by měla mít firma stanoveny pro každý předmět samostatně, a to pokaždé, když zařazuje předmět do užívání. Evidenci daňových i účetních odpisů, která je vedena na inventárních kartách, vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.*

*Nově pořízený majetek firma zaúčtuje na příslušné majetkové účty. Společnost následně zatřídí hmotný a nehmotný majetek do odpisových skupin podle ZDP (jedná se o vymezující část) a určí si způsob, jakým bude majetek odpisován (představuje metodickou část). Zda rovnoměrným nebo zrychleným způsobem. Nebo zda bude používat výkonovou metodu odpisování. Po zařazení majetku musí být stanovena doba jeho použitelnosti.*

*V případě, že firma do odpisového plánu zařadí i soupis odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku i s uvedením sazeb a výpočtem, bylo by vhodné připojit také plán přírůstků a úbytků tohoto majetku.*

*Společnost v odpisovém plánu stanoví osoby, které jsou zodpovědné za uvedení majetku do užívání a také za jeho vyřazení.*

#### **4.1.1. Návrh na odpisový plán**

Společnost: Delta, s.r.o.

Směrnice: č. 3

Platnost od: 1.1.2012

### **ODPISOVÝ PLÁN**

Při stanovení odpisového plánu vycházíme ze zákona o účetnictví č. 536/1991 Sb., z přílohy č. 14 vyhlášky č. 540/2002 Sb., a ze zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.

Majetek nově pořízený, bude zařazen do odpisové skupiny s předpokládanou dobou odpisování.

Dlouhodobý nehmotný majetek

- zřizovací výdaje – doba odpisování 5 let
- software – doba odpisování 3 roky
- goodwill – doba odpisování 5 let
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek – po předpokládanou dobu jejich použitelnosti

Dlouhodobý hmotný majetek

- pozemky – tento majetek se neodepisuje

- stavby – doba odpisování podle hlavního užívání stavby
- samostatné movité věci
  - počítače – doba odpisování 3 roky
  - osobní automobily – doba odpisování 5 let
  - nákladní automobily – doba odpisování 5 let
  - kancelářské stroje a zařízení – doba odpisování 3 roky
  - stroje pro stavební práce – doba odpisování 5 let
  - ostatní movité věci – doba odpisování podle druhu majetku.

Za dlouhodobý nehmotný majetek bude považován majetek od 60.000,- Kč. Za dlouhodobý hmotný majetek bude považován majetek od 40.000,- Kč.

Doba použitelnosti nemovitého majetku je určena podle přílohy č. 14 k vyhlášce 540/2002 Sb., kterou je prováděn zákon 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Doby použitelnosti byly určeny podle očekávané doby používání předmětů v uvedených skupinách, společnost přitom předpokládá, že použitelnost hmotného majetku je prodlužována nutnými opravami. Tohle neplatí u staveb, u nichž vymezená doba používání vychází z doby, po kterou se předpokládá účelné udržování stavby v provozuschopném stavu bez zásadního technického zhodnocení.

Odpisy jsou určeny z pořizovací ceny a očekávané doby použití a jsou rozděleny do jednotlivých let předpokládaného používání. Odpisy se vypočítávají procentem ze zůstatkové ceny. Společnost se rozhodla odpisovat rovnoměrným způsobem.

Nově pořízené předměty jsou odpisovány počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení stroje do užívání. Odpisování je ukončeno v měsíci předpokládaného vyřazení.

Podle plánu inventarizace se při inventarizaci určuje, jestli doba zbytkové použitelnosti movitých věcí, která je vypočtena jako podíl zůstatkové hodnoty jednotlivých předmětů a jejich ročních odpisů, se výrazně neodlišuje od použitelnosti, jejíž odhad je určen ze současného technického stavu zařízení (s přihlédnutím k opravám). V případě, že bude zjištěno, že dosavadní odpisy povedou k dřívějšímu ukončení odpisování, firma stanoví odpisy nové, které vypočte tak, aby odpovídaly zbytkové době použitelnosti.

Jestliže odpisy budou nižší než by odpovídalo trvalému opotřebení, tak se v účetním období provede doúčtování zjištěného rozdílu, a to prostřednictvím jednorázového odpisu.

Nemovitosti i movitý majetek se přestávají odpisovat v tom měsíci, ve kterém bylo určeno o jejich vyřazení a přestaly být používány.

Za výpočet odpisů odpovídá ve firmě hlavní účetní.

Za dodržování této směrnice v aktuální stavu odpovídá:

Dne: 1.1.2012

Schválil:

Funkce:

## **4.2. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Rezervy**

*Danou vnitropodnikovou směrnicí má vybraná účetní jednotka zpracovanou velmi stroze. Je uvedena pouze v jednom odstavci, ze kterého vyplývá, že společnost při účtování rezerv vychází z ustanovení zákona o rezervách.*

*Vnitropodnikovou směrnicí, zabývající se rezervami, má společnost nejméně zpracovanou. Proto bych zde navrhla nejvíce změn. Rezervy ovlivňují výsledek hospodaření společnosti a proto by měly být vypracovány mnohem důkladněji než pouze jednou větou.*

*Účetní jednotka by si nejdříve měla stanovit tituly pro tvorbu rezerv. Určit jejich výši a použití. Dále si společnost určí, kdy začíná tvořit rezervy a naopak, kdy dojde k jejich rozpuštění.*

*Bylo by ve směrnici také vhodné určit odpovědné osoby a stanovit zásady pro vedení inventarizace. Například kdo odpovídá za zpracování plánu oprav majetku, nebo kdo odpovídá za prověrku majetku při inventarizaci.*

*Společnost vede pouze zákonné rezervy. Nevede rezervy účetní. Podle mého názoru, by taková společnost, jako je společnost Delta, měla mít vytvořené také účetní rezervy. Především rezervy na garanční opravy.*

*V závěru vnitropodnikové směrnice nesmí chybět, kdo danou směrnicí schválil. Většinou to bývá ředitel podniku.*

*Následuje návrh směrnice o rezervách, kterou jsem vytvořila přímo pro firmu Delta s.r.o. Při jejich tvorbě jsem spolupracovala s hlavní účetní dané společnosti.*

### **4.2.1. Návrh na vnitropodnikovou směrnicí o rezervách na opravy**

Společnost: Delta, s.r.o.

Směrnice: č. 7

Platnost od: 1.1.2012

## TVORBA A ČERPÁNÍ REZERV NA OPRAVY

### **Zákonná rezerva na opravy**

Rezerva na opravy bude vytvářena podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v současně platném znění.

Vedoucí dopravy a zásobování odpovídá za vytvoření plánu oprav pro jednotlivé zařízení a stroje, u kterých je doba daňového odpisování 5 let a více a pro všechny stavby.

V případě, že se na jednom stroji nebo stavbě očekává provedení více druhů oprav a to v různých letech, musí být plán oprav rozdělený ne pouze podle jednotlivých zařízení a budov, ale také dle jednotlivých druhů oprav.

Společnost vytváří rezervy na takové opravy, u kterých očekává dobu uskutečnění ne více než je maximální doba stanovená v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách.

Rezervy se vytváří na opravy, u kterých je cyklus provedení delší než 1 rok. Vytvářejí se jen na předpokládané opravy, které budou uskutečněny s cílem předcházet poruchám. Maximální doba tvorby rezervy je stanovena podle zákona o rezervách.

Vytváření rezervy začíná počátkem daňového období, ve kterém byl pořízen daný předmět, nebo v daňovém období, ve kterém je uskutečněna zákonná podmínka maximální doby její tvorby. Naposledy bude rezerva tvořena v daňovém období, které předchází daňovému období, kdy předpokládáme provedení opravy. Do doby vytváření rezervy se nezapočítává daňové období, v němž se předpokládá uskutečnění opravy, a ani se v něm rezerva netvoří. Výše rezervy se počítá podílem nákladu na opravu a počtem let tvorby rezervy.

Inventární komise při každé inventarizaci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku odpovídá za provedení prověrky stavu tohoto majetku.

Čerpání rezervy bude v roce, kdy byla provedena oprava, nejpozději však v roce následujícím po jejím očekávaném provedení. Jestliže pominou důvody pro tvorbu rezervy, například proto, že byl předmět zlikvidován nebo třeba prodán, bude rezerva zúčtována do výnosů.

Za výpočet tvorby rezerv, stejně jako za zaúčtování rezervy odpovídá hlavní účetní.

*Mnou vybraná účetní jednotka netvoří účetní rezervy, ale podle mého názoru, by bylo vhodné, aby si vytvářela alespoň rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Ve stavební firmě, jako je mnou vybraná společnost, často dochází k poruchám strojů a zařízení a proto je využití této směrnice určitě na místě.*

## **Účetní rezerva na opravy**

Účetní rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku je tvořena zejména u těch předmětů, na které není vytvořena rezerva zákonná a při určování jejich odpisů se vychází z období použitelnosti, které bylo prodlouženo díky preventivním opravám.

Rezerva se vytváří ve výši 3 % z pořizovacích cen všech předmětů, u kterých účetní jednotka předpokládá, že dojde k opravám. Toto procento je tvořeno jako průměr nákladů na opravy, jež jsou vynaloženy na uvedené prostředky v uplynulých 5 letech. Vytvořená rezerva se rozpouští ve výši oprav, ke kterým došlo v běžném roce.

Jestliže vznikne porucha či závada, která nebude odstraněna do konce účetního období a když bude při inventuře zjištěno, že daný prostředek má proto nižší než účetní hodnotu, jež ale bude po opravě zvýšena, bude na určení dočasně snížené hodnoty zařízení vytvořena opravná položka. Tato opravná položka bude následně po opravě rozpuštěna.

Za dodržování této směrnice v aktuálním stavu odpovídá:

Dne: 1.1.2012

Schválil:

Funkce:

### **4.2.2. Návrh na vnitropodnikovou směrnici o rezervách na garanční opravy**

*Další rezervu, kterou bych společnosti Delta doporučila vytvářet je rezerva na garanční opravy. Účetní jednotka danou rezervu nevytváří, ale z hlediska, že se jedná o společnost, která se zabývá stavebnictvím, by bylo vhodné zvážit její tvorbu. Rezerva na garanční opravy slouží především k tvorbě rezervy na odstraňování vzniklých vad.*

Společnost: Delta, s.r.o.

Směrnice: č. 7

Platnost od: 1.1.2012

## **TVORBA A ČERPÁNÍ REZERVY NA GARANČNÍ OPRAVY**

Účetní jednotka tvoří rezervy na náklady, které se vážou na odstraňování vad nebo na náhrady dodaných výrobků či zboží, které se objeví po dobu, na kterou je poskytnuta garance. Garance jsou udělovány na 3 roky v závislosti na druhu poskytované garance podle jednotlivých výkonů. Následujícím způsobem bude společnost vytvářet rezervy.

V každém roce společnost vytvoří zvláštní účet pro sledování rezervy na garance za práce provedené v tomto roce pro každý jednotlivý druh garance. Rozpuštění rezervy bude prováděno ve výši nákladů, které souvisejí s uskutečněnými opravami. Po té, co uplyne garanční doba, bude zbytek vytvořené rezervy rozpuštěn.

Pro lepší sledování nákladů na garance společnost vytvoří zvláštní analytické účty. Při uplatňování nároků na garanční opravu bude technik, jež je pověřený k posuzování oprávněnosti reklamace, po jejím uznání vystavovat garanční protokol, který bude obsahovat kromě jiného také rok, v němž byla uskutečněna činnost. Z rezervy bude tento náklad na opravu poskytnut v plné výši vynaložených nákladů až do výše vytvořené rezervy.

Za udržování této směrnice v aktuálním stavu odpovídá:

Dne: 1.1.2012

Schválil:

Funkce:

#### **4.3. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Zásoby**

Společnost Delta má ve své interní směrnici uvedené, co patří mezi jejich zásoby a čísla jednotlivých účtů, na kterých o těchto zásobách účtují. Účtování zásob účetní jednotka provádí způsobem A. Společnost nemá centrální sklad.

Dále zde společnost uvádí, jak účtuje o pořízení materiálu. Účtují zde pomocí účtů 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží souvztažně s příslušnými účty zúčtovacích vztahů. O spotřebě materiálu účtují na základě výdejek.

Za materiál, který se nespotřebuje a zůstává na skladě, jsou odpovědni určené osoby. V mnou vybrané společnosti to jsou jednotliví stavbyvedoucí.

Směrnice dále obsahuje informace o hodnotě materiálu, který se účtuje přímo do spotřeby. Existují zde také výjimky, tedy materiál, který podléhá rychlé spotřebě. Tady se provádí účtování do spotřeby i u vyšších částek.

Dopravu materiálu účtuje účetní jednotka přímo do spotřeby materiálu, kterého se týkají.

V další části vnitropodnikových směrnic společnosti Delta, se uvádí seznam druhů materiálu, které jsou účtovány přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad. Jedná se např. o



kancelářské potřeby nebo o drobný majetek, který je po pořízení zařazený přímo do užívání. Uvedený materiál mají zaúčtovány v samostatné analytické evidenci.

Účetní jednotka vede též operativní evidenci drobného majetku až do doby jeho vyřazení. Tato evidence obsahuje předepsané položky.

Společnost eviduje zásoby na skladních kartách a to podle druhu nebo skupiny zásob. Inventarizaci zásob provádí účetní jednotka jedenkrát ročně a inventarizační rozdíly účtují na vrub příslušného nákladového účtu.

Společnost Delta vede analytickou evidenci zásob. Při uzavírání knih se účtují zásoby na cestě na příslušném účtu. Nevyfakturované dodávky jsou účtovány ve prospěch dohadných položek pasivních. Účty 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží musí mít nulový zůstatek.

Poslední část vnitropodnikové směrnice o zásobách je věnována oceňování zásob. Účetní jednotka oceňuje zásoby při nákupu pořizovací cenou. Nevyfakturované dodávky oceňují podle uzavřených smluv, popřípadě odhadem. Nedokončená výroba je oceněna podle vlastních nákladů na jednotlivých výkonech a střediscích. Výrobky jsou oceněny ve výši vlastních nákladů výroby a zboží se oceňuje v pořizovacích cenách. Společnost účtuje také o aktivaci dlouhodobého hmotného majetku a vnitropodnikových služeb na příslušných účtech podle účtového rozvrhu.

*Podle mého názoru má společnost Delta, spol. s r.o. vnitropodnikovou směrnici na zásoby vypracovanou docela podrobně. Poukázala bych jen na malé nedostatky a o nějaké další informace bych doplnila a rozšířila již vytvořenou vnitropodnikovou směrnici společnosti Delta, týkající se zásob.*

*Ve vnitřních předpisech by měla mít společnost uvedené, že vedlejší náklady, které jsou spojené s pořízením zásob, vede na zvláštním analytickém účtu. Ve společnosti Delta, s.r.o. patří mezi vedlejší náklady zejména náklady spojené s dopravou zboží a materiálu.*

*Společnost by měla také uvádět, že účtuje o vratných obalech. Jediné vratné obaly, o kterých účetní jednotka účtuje, jsou palety na skladě. Odpovědnost za ně nese vedoucí materiálově-technických zásob.*

*Jak již účetní jednotka uvedla, oceňování úbytku zásob provádí na základě výdejek. Jako způsob ocenění při vyskladnění používají formu pevných skladových cen.*

*Další, co by ve směrnici nemělo chybět je informace o skladovém softwaru. Společnost Delta, s.r.o. nepoužívá zvláštní skladový software. Používá software pro vedení účetnictví, jehož součástí je právě program na sledování zásob na skladě.*

*Jako poslední, na co bych ráda upozornila, je zaokrouhlování částek při pořízení zboží. Společnost o nich účtuje na zvláštním účtu – odchylky při zaokrouhlování – ale nemá uvedeno ve směrnici, že tomu tak je.*

*Co se týče používání vlastních dopravních prostředků (tedy prostředků ve vlastnictví firmy), cenu za jeden kilometr určují podle ceny benzínu, popřípadě nafty, nebo stále častěji vycházejí z ceny určené na základě dohody se zákazníkem.*

*Při používání osobních automobilů, jež patří zaměstnancům, cena za kilometr je kalkulována podle vyhlášky 429/2011 Sb., o změně sazby cestovních náhrad, kterou vydalo Ministerstvo práce a sociálních věcí.*

*Na používání vlastních dopravních prostředků a používání vlastních automobilů jež patří zaměstnancům bych doporučovala účetní jednotce mít stanovenou vlastní vnitropodnikovou směrnici.*

#### **4.4. Vnitropodniková směrnice společnosti Delta – Inventarizace majetku a závazků**

Společnost Delta vychází při inventarizaci ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Další informace, které nám tyto vnitropodnikové směrnice poskytují je, že inventarizace se vztahuje na všechny rozvahové i podrozvahové účty podle jednotlivých analytických účtů. Společnost provádí také inventarizaci drobného majetku, který vede ve své podrozvahové evidenci. Inventarizace je prováděna dle jednotlivých středisek a podle jednotlivých účtů účetní jednotka vytváří sumář inventarizačních soupisů za celou společnost.

Ve směrnici je dále uvedeno, u čeho je prováděna fyzická a dokladová inventarizace. Fyzická je ve společnosti prováděna u hmotného majetku, popř. nehmotné povahy. Přesně o jaký majetek se jedná, společnost ve směrnici neuvádí. Dokladová inventarizace je prováděna u závazků a ostatních složek majetku, u nichž nelze provést inventarizaci fyzickou.

Skutečné stavy společnost uvádí do inventárních soupisů, které jsou podepsány odpovědnými osobami za stav provedené inventarizace. Soupisy jsou označovány číslem a názvem účtu.

Inventarizační rozdíly, mnou vybraná účetní jednotka, účtuje vždy do nákladů, a to na účet č.549 – Manka a škody, popřípadě do mimořádných výnosů účet č. 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Přebytky hmotného i nehmotného majetku jsou zaúčtovány na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 nebo 02 a ve prospěch účtů opravek účtových skupin 07 nebo 08. Co se týče přirozených úbytků v rámci stanovených norem, společnost je účtuje na stranu MD účtové skupiny 50.

Inventarizační rozdíly společnost musí proúčtovat do účetního období, za které se inventarizaci kontroluje stav majetku a závazků.

*Daná vnitropodniková směrnice patří mezi nejlépe vypracované předpisy společnosti. Účetní jednotka je vypracovala velmi precizně. Proto bych navrhla pouze několik málo změn.*

*Společnost Delta, s.r.o. by na úvod měla uvést, k jakému účelu daná směrnice slouží. Ve své vnitropodnikové směrnici by měly být uvedeny také osoby odpovědné za přípravu a provádění inventarizace. Ve vnitřních předpisech musí společnost také prokázat stav majetku k poslednímu dni účetního období v případě, že fyzická inventura majetku je prováděna k jinému než poslednímu dni účetního období.*

*Co se týče způsobu provádění inventarizace, existují 2 možnosti. Jedná se o dokladovou a fyzickou. Konkrétní druhy majetku, které jsou prováděny buď dokladovou, nebo fyzickou metodou by měly být uvedeny v příloze k této směrnici. V dokladové inventarizaci musí být dále uvedeno, co za doklady považuje, ze kterých dokladů společnost při inventarizaci vychází.*

*Další část vnitropodnikové směrnice má být zaměřena na organizační zabezpečení inventarizace. Následuje ochrana a nakládání s majetkem. Zde je nutné ověřit všechny informace, které svědčí o špatné ochraně majetku nebo nakládání s ním, nedodržování platných předpisů apod.*

*Ve směrnici musí být určeno, za jakých podmínek se ve společnosti provádí mimořádná inventarizace. Ta se musí provádět vždy, změní-li se osoba, která má uzavřenou smlouvu o hmotné odpovědnosti, nebo se změní rozsah odpovědnosti tohoto pracovníka.*

*Komise následně provede soupis inventarizovaného majetku a závazků. Tento soupis musí být vyhotoven podle odpovědných pracovníků. Z vyhotoveného soupisu musí být jasné, o jaký majetek se jedná a o jakou organizační složku jde, k jakému datu byla provedena inventarizace. Zápis komise musí dále obsahovat způsob provádění inventarizace, přehled o*

*opravných položkách, jména a členů komise, atd. Zápisy, doklady i soupisy musí být archivovány po dobu 5 let od provedení inventarizace.*

*Následně společnost zpracuje sestavy. Výsledky inventarizace předá účetní jednotka účtárně.*

#### **4.4.1. Návrh na vnitropodnikovou směrnici o inventarizaci majetku a závazků**

*Společnost Delta má danou směrnici vypracovanou celkem podrobně. Navrhla bych ovšem menší úpravy. Vnitropodniková směrnice bude podrobnější a zamezí se tím tak možným nesrovnalostem.*

Společnost: Delta, s.r.o.

Směrnice: č. 8

Platnost od: 1.1.2012

### **INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ**

Účelem této směrnice je návod ke správnému a úplnému provedení inventarizace majetku a závazků. Prostřednictvím inventarizace účetní jednotka zjišťuje skutečný stav a porovnává ho se stavem uvedeným v účetnictví.

Povinnost provádět inventarizaci je dána zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Je nutné ji provést ke dni řádné účetní závěrky, popřípadě ke dni mimořádné účetní závěrky, v případě, že je nutné ji uskutečnit v rozsahu roční účetní závěrky.

Lhůty řádných periodických inventarizací jsou obsaženy v příloze č. 1 k této směrnici. Termíny fyzických inventarizací stanovuje účetní jednotka, inventarizace rozvahových účtů proběhne vždy k poslednímu dni účetního období.

Inventarizace se vztahuje na veškerý majetek a závazky uvedené v účetnictví. Provádí se také inventarizace drobného majetku, který je veden v podrozvahové evidenci. Inventarizace je prováděna podle jednotlivých středisek.

Za řádné provedení inventarizace v daných termínech a lhůtách, které jsou určeny ZoÚ s danou směrnici, odpovídá ekonom společnosti.

V případě, že společnost provede fyzickou inventuru k jinému, než k poslednímu dni účetního období, daný útvar, jež zabezpečuje zpracování evidence inventarizovaného majetku, zajistí také zpracování přírůstků a úbytků v období od inventarizace až k poslednímu dni účetního období, včetně podpisu pracovníka, který provádí zpracování. Následně je

dokument předán účtárně, která odsouhlasí nebo neodsouhlasí zjištěný stav fyzickou inventurou a stavem uvedeným v účetnictví.

Fyzická inventura se provádí u majetku hmotné povahy, případně nehmotné povahy. Majetek, který podléhá fyzické inventuře je uveden v příloze č. 1 této směrnice. Fyzickou inventurou se rozumí přepočítání, převážení a přeměření.

Dokladová inventarizace se provádí u závazků a u ostatních složek majetku, u nichž nelze povést inventarizaci fyzickou. Za doklady se považují například:

- doklady, podle kterých bylo účtováno,
- výpisy z bankovních ústavů,
- inventurní soupisy atp.

Konečné zůstatky rozvahových účtů společnost podrobně rozepíše a odpovědný pracovník, který provedl kontrolu, stanoví, zda vše odpovídá skutečnosti. U zůstatků na běžných účtech je nutné potvrzení konečného stavu od finančního ústavu.

Organizačním zabezpečením inventarizace se rozumí zejména:

- řádná příprava inventarizace,
- řádný průběh inventarizace, která by měla být bez narušování činnosti a bez zbytečného přemísťování majetku,
- vyhotovení dokladů a zápisů o provedené inventarizaci.

Při inventarizaci je důležité ověřovat a v zápisech uvádět zjištěné skutečnosti, které nasvědčují, že ochrana majetku není kvalitní nebo že se nevhodně nakládá s majetkem. Že společnost nedodrhuje platné předpisy, což by mohlo vést k neefektivnosti v hospodaření.

Inventarizační rozdíly společnost proúčtovává do nákladů úč. 549 – Manka a škody, případně do mimořádných výnosů úč. 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Přebytky hmotného a nehmotného majetku se účtují na vrub účtů majetku (úč. sk. 01 a 02) a ve prospěch účtu opravek (úč. sk. 07 a 08). Přirozené úbytky norem na stranu má dáti účtů v účtové skupině 50.

Snížení majetku je při každé inventarizaci ověřováno. Je zakázané tvořit opravné položky z důvodu zvýšení hodnoty majetku.

Mimořádnou inventarizaci je společnost povinna provést vždy, když se změní pracovník, jež má podepsanou smlouvu o hmotné odpovědnosti. Dále ji společnost provádí po mimořádných událostech jako je požár, povodeň, vloupání atp.

Ze soupisů inventarizovaného majetku musí být jasné, o jakou organizační složku se jedná. Zda jde o sklad, středisko nebo provozovnu. Musí být také zřejmé o jaký majetek a závazky se jedná a také, ke kterému dni byla inventarizace provedena. Vytvořené soupisy

musí být podepsány předsedou inventarizační komise a odpovědnými osobami za majetek a závazky. Ze soupisů musí být znát a potvrzen stav majetku a závazků ke dni provedení inventarizace. Archivace zápisů, soupisů a dokladů, které dokumentují inventarizaci, musí být minimálně 5 let od data uskutečnění inventarizace.

Po kompletaci všech výsledků získaných z inventarizace, jsou tyto informace předány účtárně.

Za udržování této směrnice v aktuálním stavu odpovídá:

Dne: 1.1.2012

Schválil:

Funkce:

#### **4.5. Shrnutí**

Vybraná účetní jednotka zpracovává vnitropodnikové směrnice. Mají formu pevně stanovených předpisů. Nejsou vytvořeny formou příkazů.

Mnou vybrané předpisy jsem teoreticky představila, navrhla jsem možné úpravy a vylepšení a vytvořila jsem návrhy, jak by vybrané předpisy mohly být zpracovány.

Mezi vybrané směrnice patří odpisový plán, rezervy, zásoby a inventarizace majetku a závazků. Odpisový plán má vybraná společnost vypracovanou velmi stroze. Proto bych navrhla společnosti její rozšíření. Vnitropodniková směrnice týkající se rezerv byla ve společnosti jednou z nejhůře vypracovaných předpisů. Tady by společnost měla být více precizní a vypracovat skutečně kvalitní směrnice, neboť rezervy významně ovlivňují výsledek hospodaření. Dalším předpisem, kterým jsem se zabývala, jsou zásoby. Ty společnost měla zpracovány velmi podobně. Navrhla bych tedy pouze drobné úpravy. Jako poslední směrnici, jsem si vybrala inventarizaci majetku a závazků. Tato směrnice bezpochyby patří mezi jedny z nejdůležitějších vnitřních předpisů. Není tedy divu, že účetní jednotka má danou směrnici vypracovanou velmi obšírně.

Společnosti bych doporučila, aby problematice zabývající se tvorbou některých vnitřních účetních předpisů věnovala větší pozornost a snažila se směrnice vytvářet více podrobněji.

Podle mého názoru by mnou upravené směrnice byly pro firmu přínosné a pevně věřím, že se společnost při tvorbě nebo úpravě svých vnitřních předpisů nechá inspirovat i mnou navrženými možnostmi.

## 5. Závěr

Hlavní důvod pro sestavení vnitropodnikových směrnic je vytvoření nástroje pro vnitřní řízení účetní jednotky. Kvalitně sestavené vnitřní předpisy napomáhají zjednodušit průběh vnější kontroly, např. finančního úřadu nebo auditora.

Jedná se o poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci. Tyto předpisy se netýkají pouze pracovníků v účetním oddělení, ale zahrnují činnost ve většině vnitropodnikových útvarů dané účetní jednotky. Každá společnost má svá vlastní specifika. Účetní jednotka by měla při jejich sestavení brát v úvahu, že musí být sestaveny.

Vybraná účetní jednotka patří mezi největší v oboru stavebnictví ve Zlínském kraji. Společnost má kolem 100 zaměstnanců. Jednotka se nezabývá pouze stavebnictvím, ale poskytuje i řadu dalších služeb. Například autodopravu nebo zámečnictví.

Společnost Delta, s. r. o. má vypracovány celkem devět směrnic, které jsou pro podnik stěžejní. Rozsah vypracovaných předpisů je různý. Některé jsou vypracovány velmi podrobně, některé jsou zpracovány jen okrajově.

V bakalářské práci jsem se zaměřila na 4 vnitřní předpisy. Na jejich charakteristiku, význam a na teoretické přiblížení mnou vybraných směrnic.

V teoretické části je uvedeno, podle kterého zákona či vyhlášky se řídit při sestavování jednotlivých směrnic. Zda se jedná o zákon o účetnictví, zákon o dani z příjmů, jestli se vychází z ČÚS, atp.

V následující části se věnuji teoretickému představení mnou vybraných směrnic, které jsem si vybrala pro vypracování bakalářské práce. Je uvedeno, jaká je podstata jednotlivých směrnic, jejich význam, z jakého zákona či vyhlášky vychází, atd.

V praktické části jsem se zabývala stávajícími vnitropodnikovými předpisy, jež vytvořila a používá vybraná účetní jednotka. Upozornila jsem na nedostatky a navrhla možná východiska pro zvýšení kvality předpisů. Výsledkem bakalářské práce je pak konkrétní podoba některých vybraných směrnic.

Cílem této bakalářské práce bylo pomoc vylepšit vnitropodnikové směrnice a odstranit tak možné nesrovnalosti v účetnictví společnosti.

Při tvorbě bakalářské práce jsem spolupracovala s hlavní účetní ve vybrané společnosti. Diskutovaly jsem možná řešení pro vylepšení vnitřních předpisů, aby vyhovovaly potřebám dané účetní jednotky.

## Seznam použité literatury

- [1] HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice – 1. díl*. 1. vyd. Praha: Balance, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Úvod do účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 88 s. ISBN 978-80-248-1815-3.
- [4] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Jednoduchý průvodce základními vnitropodnikovými směrnici pro podnikatele 2005*. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2005. 175 s. ISBN 80-7263-280-9.
- [5] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.
- [6] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2004. 112 s. ISBN 80-247-0762-4.
- [7] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2002. 104 s. ISBN 80-247-0391-2.
- [8] SALIERS, Earl Adolphus. *Principles of Depreciation*. 1. vyd. New York: Arno Press, 1980, 196 s. ISBN 0-405-13542-4.
- [9] SCHIFFER, Vladimír. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8.
- [10] SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 179 s. ISBN 80-251-0924-0.
- [11] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004. 139 s. ISBN 80-251-0171-1.



[12] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

[13] TPA Horwath Notia Audit. *Podvojný účetnictví 2010*. 17. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3197-1.

[14] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2008*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 144 s. ISBN 978-80-247-2558-1.

### **Internetové zdroje:**

[15] DAŇAŘI ONLINE: Vnitropodnikové účetní směrnice [online]. 2007 [cit. 12.3.2012].

Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>

[16] DAŇAŘI ONLINE: Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku [online]. 2007 [cit. 1.3.2012]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

[17] SMĚRNICE: Vnitropodnikové směrnice online [online]. [8.3.2012]. Dostupné z:

<http://www.smernice.com/>

[18] WIKIPEDIA: Směnka [online]. 2012 [cit. 7.3.2012]. Dostupné z:

<http://cs.wikipedia.org/wiki/Sm%C4%9Bnka>

### **Ostatní zdroje:**

[19] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví ze dne 6. listopadu 2002. Dostupný z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx>

[20] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. Dostupný z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

## Seznam zkratk

ČNB	–	Česká národní banka
ČÚS	–	České účetní standardy
DPH	–	Daň z přidané hodnoty
ID	–	Identifikační číslo
MF	–	Ministerstvo financí
MPSV	–	Ministerstvo práce a sociálních věcí
ÚJ	–	Účetní jednotka
VYH	–	Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZDP	–	Zákon o dani z příjmu
ZoÚ	–	Zákon o účetnictví č. 536/1991 Sb.

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2012

Jana Dudková  
jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

Příloha 1

Příjemka na sklad

Příloha 2

Výdejka ze skladu

Příloha 3

Inventární karta zákonné rezervy

Příloha 4

Rozdíl účetních a daňových odpisů

Příloha 5

Inventární karta dlouhodobého majetku – daňové odpisy

Příloha 6

Inventární karta dlouhodobého hmotného majetku – účetní odpisy