

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Vnitropodnikové účetní předpisy, jejich problematika
a tvorba v podniku se stavební a projektovou činností**

Vedoucí diplomové práce:
doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:
Bc. Libuše Chromá

2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Libuše CHROMÁ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vnitropodnikové účetní předpisy, jejich problematika
a tvorba v podniku se stavební a projektovou činností**

Zásady pro vypracování:

Cíl: Dopracování podnikových směrnic ve vybraném podniku zabývajícím se projektovou a stavební činností.

Struktura:

1. Význam, postup při tvorbě podnikových účetních směrnic pro řízení podniku, rizika jejich absence a nesprávného zpracování.
2. Charakteristika podniku, zaměření jeho činnosti.
3. Stanovení souboru případů, které by měly být ošetřeny odpovídající směrnicí.
4. Zpracování znění směrnic a kontroly jeho účinnosti.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Louša, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů, Bilance, Praha 2008-03-11 Dušek, J.: Chyby a kontroly v účetnictví, Grada Publishing 1998

Kovanicová, D.: Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje, Polygon, Praha

Novotný, P.: Organizace, vedení a účtování pokladny, Bilance 1999

Pilátová, J.: Ekonomická a účetní agenda podnikatele, Grada, 2001

Prokúpková, D.: Základy kontrolní činnosti, Bilance, Praha 1999

Trupl, J., Horad, D.: účetní a daňové doklady, vzory písemností, Grada Publishing, 2000

Louša, F.: Zásoby, Grada Publishing 2000

Metodiky Svazu účetních Odborné časopisy Účetní a daňová legislativa
www stránky

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

20. března 2008

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2009


prof. Ing. Magdalena Hrubáková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 Česká Budějovice


prof. Ing. František Čížek, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 20. března 2008

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Vnitropodnikové účetní předpisy, jejich problematika a tvorba v podniku se stavební a projektovou činností vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Němčicích 27. dubna 2009

Libuše Chromá

Děkuji touto cestou doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odborné vedení a cenné metodické rady při zpracování diplomové práce. Současně chci poděkovat vedení podniku za poskytnutí potřebných informací a materiálů.

Abstract

The objective of the diploma thesis is to complete company guidelines in a chosen company that deals with project and construction activities.

The theoretical part contains procedures concerning the internal accounting guidelines and definitions of the legislation of the Czech Republic that influences the creation and composition of individual guidelines. This is followed by the division of internal guidelines and a detailed analysis of each of them. The chapter is concluded by the importance of guidelines in the company and the formal form of the guidelines.

A company may have a large number of guidelines, therefore only the most important ones were chosen in the particular company that are related to the most frequent accounting cases and are, for that reason, problematic. These are guidelines concerning the formation of the account classification, incorporeal and corporeal property, accrual basis of costs and profits, liability reserves, foreign currencies and travelling allowances.

Keywords

Accounting

Regulation of accounting

Internal guidelines

Account classification

Property

Accrual basis

Obsah

Obsah	7
1. Úvod	9
2. Základní předpisy a pojmy	10
3. Význam vnitropodnikových účetních směrnic pro účetní jednotku.....	12
3.1. Názvy a jejich kombinace.....	14
3.1.1. Náležitosti vnitropodnikových účetních směrnic	14
3.1.2. Záhloví vnitropodnikových směrnic	15
3.1.3. Vlastní text směrnice	16
4. Rozdělení vnitropodnikových směrnic	18
4.1. Systém zpracování účetnictví	19
4.2. Účtový rozvrh	21
4.3. Kompetence a podpisové vzory.....	21
4.4. Dlouhodobý majetek, odpisový plán	22
4.5. Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů.....	23
4.6. Kurzové rozdíly, cizí měny	25
4.7. Zásoby	26
4.8. Oběh účetních dokladů	27
4.9. Inventarizace majetku a závazků.....	28
4.10. Opravné položky	29
4.11. Archivace účetních dokladů	30
4.12. Harmonogram účetní závěrky	30
4.13. Pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad	31
4.14. Pokladna, ceniny.....	32
4.15. Deriváty	33
4.16. Rezervy.....	33
4.17. Odložená daň	33
4.18. Nejčastější chyby při sestavování vnitropodnikových směrnic.....	34
5. Metodika.....	36

6. Postupy ve vybraném podniku	37
6.1. Formální úprava směrnic ve „Společnosti“	37
6.2. Účtový rozvrh	39
6.3. Nehmotný a hmotný majetek.....	41
6.4. Časové rozlišení nákladů a výnosů.....	47
6.5. Dohadné položky	50
6.6. Cizí měny, kurzové rozdíly	51
6.7. Cestovní náhrady	54
7. Závěr	61
8. Přehled použité literatury	63
9. Seznam příloh	64

1. Úvod

Vnitropodnikové směrnice jsou jednou z oblastí, která je v účetních jednotkách často zanedbávána. Děje se tak proto, že neexistují přesné a závazné předpisy pro jejich tvorbu. Právní předpisy často odkazují na skutečnost, že danou problematiku by si měla účetní jednotka upravit nebo stanovit vnitropodnikovou směrnicí.

Vnitropodnikové směrnice lze charakterizovat jako souhrn pravidel, podmínek, norem, pravomocí a odpovědností v pracovní činnosti, který je závazný pro všechny zaměstnance. Jednou z oblastí směrnic jsou účetní směrnice. Na jejich složení a tvorbu se zaměřím v této práci. Vnitropodnikové účetní směrnice nejvíce ovlivňuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jejich tvorbu přímo neukládá, ale některá ustanovení odkazují na jejich existenci.

Mnoho podniků účetní směrnice nemá vypracované. Je to důsledkem toho, že za účetnictví a používané metody zodpovídá jediná osoba, případně společnost nemá potřebu směrnice vytvářet. Hlavní úlohou vnitropodnikových účetních směrnic je zajištění jednotného metodického postupu při zachycování účetních případů v čase. Jedná se obzvláště o stanovení konkrétních pravidel a postupů, které zajišťují správnost, srozumitelnost a úplnost účetnictví. Další nespornou výhodou je snazší orientace osob, které přijdou s účetnictvím do styku.

V teoretické části analyzuji postupy týkající se vnitropodnikových účetních směrnic, legislativu České republiky, která ovlivňuje tvorbu a složení jednotlivých směrnic. Následuje význam vnitropodnikových účetních směrnic pro účetní jednotku a formální úprava. Teoretickou část zakončuje rozdělení vnitropodnikových směrnic, včetně uvedení nejčastějších chyb při jejich sestavování.

Poznatky z teoretické části se snažím aplikovat na vybranou účetní jednotku. Směrnic v podniku může být velké množství, zaměřila jsem se na ty, které jsou v konkrétní jednotce nejdůležitější a vztahují se k nejčastějším a současně problematičtějším účetním případům. Jedná se o směrnice týkající se účtového rozvrhu, nehmotného a hmotného majetku, časového rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek, cizích měn a cestovních náhrad.

2. Základní předpisy a pojmy

V letech 2003 a 2004 byly provedeny významné změny v účetní legislativě, včetně zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Vstoupily v platnost České účetní standardy pro podnikatele a vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“), kterou se provádějí některá ustanovení výše zmíněného zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tyto změny přinesly pro účetní jednotky daleko větší volnost. O co více je nyní účetnictví volnější, o to více stoupla nutnost tvorby vnitropodnikových účetních směrnic.

Vzhledem k tomu, že účetnictví se v praxi řídí mnoha zákony, vyhláškami a standardy, je obtížné podchytit vyčerpávajícím způsobem celý jejich výčet. Je dobré uvést alespoň přehled některých vybraných základních předpisů (vždy v aktuálním znění), kterými se účetní jednotka musí řídit a ze kterých by při tvorbě vnitropodnikových účetních směrnic měla čerpat:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon,
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník,
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti,
- České účetní standardy,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.,
- a další právní předpisy vztahující se k účetnictví účetní jednotky.

Vnitropodnikové směrnice je možné formulovat pouze jako odkaz na související právní předpis, je však lepší uvést obecně platná ustanovení konkrétně, pro usnadnění práce se směrnicemi. Účelem směrnice je působit jako zjednodušení pracovních postupů a ne jako strašák pracovníků, nutící je k samostudiu platných vyhlášek a zákonů. Podmínkou je pravidelná a důsledná aktualizace vnitropodnikových směrnic z důvodu poměrně častých legislativních změn. [6]

3. Význam vnitropodnikových účetních směrnic pro účetní jednotku

Nutnost vytvoření vnitropodnikových směrnic vyplývá nepřímo ze samotné definice předmětu účetnictví, tedy poskytovat úplné, průkazné a správné informace o stavu a pohybu majetku a závazků, o vlastním kapitálu, o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. To vše při dodržování základních zásad pro vedení účetnictví. Základním vodítkem pro to, jaké vnitřní účetní předpisy má účetní jednotka formulovat, je zpracování přehledu skutečností, které se do účetnictví promítají ve vztahu ke konkrétní činnosti účetní jednotky.

Čím je účetní jednotka větší a čím rozmanitější činnosti vykonává, tím náročnější jsou úkoly pracovníka, který formuluje konkrétní systém účetnictví. Důležitým předpokladem je důkladná znalost systému řízení podniku včetně vnitropodnikového řízení. V souvislosti s tím je nutno navázat i na organizační strukturu účetní jednotky, kde jsou stanoveny kompetence a odpovědnosti jednotlivých pracovníků za určité hospodářské operace, podpisová oprávnění a přehled o tom, k jakým operacím je nutný souhlas hlavních orgánů společnosti. Tvorba účetních směrnic je proces, který vzniká napříč organizační strukturou podniku. Kvalitně vytvořené směrnice tak představují jeden z nástrojů pro vnitřní řízení účetní jednotky. Vnitřní předpisy mají kromě jiného stabilizovat účelný způsob řízení a organizace práce, vymežit odpovědnost, stanovit pravomoci a povinnosti.

V případě výměny účetních či ekonomických pracovníků, napomáhá existence vnitropodnikových směrnic k lepší orientaci a adaptabilitě nových pracovníků. To přináší i zvýšenou jistotu pro majitele i vedení samotné účetní jednotky, nedochází k nahodilému provádění činností či k nesprávnému rozhodnutí některého z pracovníků. Tato rizika jsou značně snížena právě existencí vnitropodnikových dokumentů, které definují všechny důležité činnosti. Při řízení firmy nelze spoléhat na samospád a rovněž následně prokazovat nevymezenou odpovědnost, případně pravomoc, je obtížné.

Dalším důvodem pro sestavení kvalitních vnitropodnikových směrnic je lepší možnost vnější i vnitřní kontroly hospodaření a účetnictví, ať již jde o kontrolu auditorem, případně

finančním úřadem, pro které jsou psaná pravidla firmy jedním ze znaků důvěryhodnosti. Někdy správné odůvodnění daného postupu pomocí směrnice může zabránit i případným sankcím.

Vnitropodnikové směrnice mají za úkol zejména:

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

Pro vytváření a úpravu vnitropodnikových směrnic je dobré dodržovat tyto hlavní zásady:

- vnitřní směrnice musí být logická, přehledná, stručná, text musí být srozumitelný a jednoznačný,
- i při své stručnosti musí směrnice řádně řešit vymezené postupy,
- vymezené postupy je nutné uspořádat tak, aby se stejná problematika shrnula do společné směrnice a odstranilo se tak zbytečné opakování,
- při tvorbě směrnic je vždy nezbytné zajišťovat soulad s právními předpisy. [6]

Směrnice mohou být vydávány zejména jako:

- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitřní směrnice,
- pokyny,
- oběžníky,
- dopisy,
- rozhodnutí,
- nařízení,
- příkazy.

Většina směrnic by měla být sestavena minimálně ze dvou částí. První část jako obecná, druhá část se bude týkat již konkrétního postupu v účetní jednotce. Nikdy by však směrnice neměla být pouze obecným konstatováním právních předpisů.

V první, obecné části, je vhodné uvést předpisy, na základě kterých je směrnice vytvořena, a současně je vhodné uvést určitou citaci příslušných předpisů. To z toho důvodu, aby každý, kdo v účetní jednotce bude postupovat podle příslušné směrnice, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v konkrétních předpisech. Pokud budou citace vztahujících se předpisů uvedeny přímo v každé směrnici, pochopí každý mnohem lépe její smysl a zároveň i důvod, proč je daná směrnice vytvořena. [1]

3.1. Názvy a jejich kombinace

Vnitropodnikové účetní směrnice lze nazývat různými názvy, je jen na účetní jednotce, jaké označení pro své vnitropodnikové směrnice zvolí. Často se setkáváme s označením *směrnice*, *vnitřní* či *organizační směrnice*, *rozhodnutí*, *metodický pokyn*, *oběžník*, popř. *pokyn* nebo *příkaz ředitele* nebo *hlavního účetního* apod. Ve všech případech se jedná o závaznou normu, v níž si účetní jednotky stanovují metody a postupy, kterými se v průběhu svého hospodaření musí řídit.

Jakmile si účetní jednotka zvolí název svých vnitřních písemností, měla by následně v tomto označení pokračovat. Nově vydávané směrnice je vhodné číslovat vzestupně, s uvedením platného účetního období. Ve většině větších podniků je mnohdy zavedena jednotná grafická úprava a existují specializovaná oddělení, mající v náplni práce vydávat, kontrolovat a aktualizovat za spolupráce s odbornými pracovníky vnitřní předpisy. Naproti tomu, u malé účetní jednotky většinou postačuje zahrnout účetní informace a postupy do jedné vnitropodnikové směrnice. Jednotlivé směrnice tedy mohou být seskupeny do jednoho velkého souboru směrnic, nebo mohou být vydávány samostatně. [6]

3.1.1. Náležitosti vnitropodnikových účetních směrnic

Sestavení vnitropodnikových směrnic přináší poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci. Práce je o to složitější, že tyto předpisy se netýkají pouze pracovníků na účetním oddělení, ale zahrnují činnosti ve většině vnitropodnikových útvarů účetní jednotky, přičemž praxe je taková, že ve většině organizací účetní směrnice vytváří účetní nebo ekonomický odbor, případně alespoň vytvoří jejich základ. Ideální je, pokud se při tvorbě směrnic spolupracuje s dalšími osobami, například auditorem, daňovým poradcem, ekonomem, majitelem či jednatelem firmy.

Každá účetní jednotka má svá specifika. Naprosto jiná situace nastává u drobných podnikatelů, na rozdíl od účetních jednotek se složitou organizační strukturou, mnoha útvary a diferencovanými povinnostmi, pravomocemi a odpovědnostmi za jednotlivé oblasti.

V některých případech si účetní jednotky najímají externí pomoc od specializovaných agentur. Na základě spolupráce s účetní jednotkou pak agentura vypracuje vnitropodnikové účetní směrnice přímo na míru. Zde lze také zmínit existenci norem ISO, které mají svůj vlastní režim podléhající auditu, a povinnost řídit se těmito normami jak při vydávání, tak při aktualizaci vnitropodnikových směrnic. [6]

3.1.2. Záhloví vnitropodnikových směrnic

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

Základní údaje, které by hlavička měla obsahovat:

- 1) **Název a sídlo účetní jednotky.**
- 2) **Název písemnosti a její jednoznačné číselné označení.**
- 3) **Název vlastní směrnice.** Jde o identifikaci a rozlišení vlastního obsahu. Nedoporučuje se používat krkolomné názvy, jednoduchost naopak usnadňuje orientaci v dokumentech.
- 4) **Schválení.** Na každé vydané vnitropodnikové směrnici musí být uveden podpis osoby schvalující danou směrnici. Touto osobou bývá zpravidla např. jednatel, generální ředitel, hlavní účetní atd., tedy osoba s přidělenou pravomocí přikázat a rozhodnout o dané problematice.

Další informace, které se doporučuje v záhlaví jednotlivých předpisů uvádět:

- 1) **Revize.** Každá směrnice během času zastará a je třeba ji aktualizovat či zcela přepracovat. Je dobré uvádět o kolikáté novelizované vydání se jedná, bylo by nepraktické a hlavně nepřehledné vydávat každou novelu pod zcela novým číslem.

- 2) **Účinnost.** Účinnost je velice důležitý údaj, podle kterého se řídí většina kontrolorů, ať už jde o finanční úřad, či auditora. Účetní jednotka si musí dávat pozor, aby změny vyvolané novelami zákonů byly v souladu s účinností vnitropodnikových směrnic.
- 3) **Rozdělovník.** Rozdělovník informuje o tom, kdo danou směrnicí obdrží, kolik exemplářů se vydává. Ve větších společnostech jsou tyto rozdělovníky pevně stanoveny.
- 4) **Vydal.** Jde o označení osoby, na kterou se ostatní zaměstnanci budou obracet v případě nejasností. Uvedený pracovník by měl mít na starosti tuto normu po celou dobu její platnosti, tzn. že by měl sledovat legislativní i vnitropodnikové změny a iniciovat aktualizace a revize. Je rovněž dobré ve velkých organizacích připojit i údaje o osobě, která danou směrnicí kontrolovala a případně o útvaru, který ji vydal.
- 5) **Přílohy.** Jestliže je nutné ke směrnicí přiložit určitý dokument, který se jí týká, musí tak být učiněno jasně a srozumitelně, aby byl každý pracovník, který s ní bude pracovat, ihned schopen určit o jakou přílohu se jedná, jaký je její název a kolik má stran. [6]

3.1.3. Vlastní text směrnice

U rozsáhlejších směrnic je dobré text rozdělit do několika následujících ucelených částí.

Úvodní ustanovení obvykle obsahuje odkazy na další předpisy, k jejichž provedení je směrnice vydávána a současně je vhodné uvést citaci příslušných předpisů. To z toho důvodu, aby každý, koho se v účetní jednotce směrnice týká, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v předpisech. Pokud budou citace vztahující se k předpisům uvedeny přímo v každé směrnicí, pochopí každý mnohem lépe její smysl a zároveň i důvod, proč je ta která směrnice vytvořena.

Závěrečná ustanovení obsahují především závaznost pro určité pracovní úseky či zaměstnance, platnost a účinnost, zrušovací ustanovení, zvláštní pověření a ustanovení o přílohách. Zrušovací ustanovení, neboli tzv. derogační klauzule obsahuje vyjmenování směrnic, které se vydáním nového řídicího aktu ručí nebo mění. Pokud se mění nebo ruší pouze část směrnice, musí být tato část přesně specifikována.

Každá směrnice by měla v závěrečných ustanoveních rovněž obsahovat vymezení, kdo je povinen kontrolovat dodržování směrnice. Pokud je třeba směrnice měnit, obecně se používají v praxi pojmy jako změna, doplněk či dodatek. V této souvislosti je výhodné zjednodušení celé agendy tím, že se vydávají pouze číslované dodatky jednotlivých směrnic. Tato závěrečná ustanovení bývají v praxi často podceňována. [6]

3.1.4. Zápatí vnitropodnikových směrnic

Zápatí směrnice je stejně důležité jako záhlaví. V tomto případě však nejde o zjednodušení orientace mezi jednotlivými směrnicemi, ale o usnadnění práce s konkrétní směrnicí. Mezi základní položky zápatí patří:

- 1) **Datum a místo vydání** - přesně uvedené místo a datum sepsání směrnice usnadňuje orientaci při případném přepracování směrnic. Toto datum se nemusí shodovat s datem účinnosti směrnice.
- 2) **Změněné stránky** - v případě menších změn a zásahů není vždy nutné vydávat znovu celou směrnici. Pokud dochází k úpravám jen na jedné stránce a nedojde k zásahu na stránkách ostatních, je jistě ekonomičtější a jednodušší pouze vyměnit tuto jedinou stránku. Záleží však na zvyklostech dané účetní jednotky.
- 3) **Počet stran a konkrétní číslo stránky** - může se zdát, že je tento údaj zcela zbytečný, ale pro práci se směrnicemi je nepostradatelný. Některé směrnice, jako například oběh účetních dokladů, mohou ve velkých společnostech obsahovat rozsáhlé diagramy. Bez údaje o čísle stránky se v nich pracovník lehce ztratí.

Výše uvedené skutečnosti nemusí být na každé vnitropodnikové směrnicí, v každé účetní jednotce. Výčet, který samozřejmě není vyčerpávající, je uveden spíše jako inspirace a nabídka možností. [6]

4. Rozdělení vnitropodnikových směrnic

Účetnictví se řídí řadou právních předpisů, z nichž lze zprostředkovaně odvodit vhodnost či povinnost stanovit vnitropodnikové zásady a postupy, ale vždy je bezpodmínečně nutné řídit se konkrétními podmínkami v dané účetní jednotce.

Samotné vnitropodnikové účetní směrnice lze podle nutnosti jejich tvorby pomyslně rozčlenit do dvou skupin. Jednak jsou to směrnice, jejichž tvorba je stanovena, jak již bylo řečeno, nepřímo legislativou, a dále směrnice, jejichž vytvoření je vhodné z hlediska usnadnění organizace a fungování jednotlivých činností v účetní jednotce. Je ovšem nutné si uvědomit, že i v rámci tzv. „povinných“ směrnic bude účetní jednotka vytvářet pouze ty, pro které má opodstatnění a náplň.

Vnitropodnikové účetní směrnice, které vyplývají z legislativy:

- Systém zpracování účetnictví,
- Účtový rozvrh,
- Kompetence a podpisové vzory,
- Dlouhodobý majetek, odpisový plán,
- Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- Kurzové rozdíly, cizí měny,
- Zásoby,
- Oběh účetních dokladů,
- Inventarizace,
- Opravné položky,
- Archivace účetních dokladů,
- Harmonogram účetní závěrky,
- Pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad,
- Pokladna,
- Deriváty,
- Rezervy,
- Odložená daň.

Některé výše uvedené směrnice nemusí být vypracovány samostatně, mohou být součástí jiné směrnice. V praxi často dochází k propojení některých směrnic. Ke každé směrnici se doporučuje připojit příslušný právní předpis, ze kterého vyplývá povinnost danou směrnici vytvořit. Při tvorbě směrnic je nutno se zaměřit na konkrétní podmínky a situaci dané účetní jednotky a tomu přizpůsobit vlastní směrnice. Ve většině případů nelze použít vzory vydávaných směrnic bez úpravy, ale je nutné do nich zapracovat konkrétní podmínky, které vedení účetní jednotky jednoznačně určí za platné. Konkretizace závisí na činnosti a náplni dané účetní jednotky. [6]

4.1. Systém zpracování účetnictví

Účetní jednotka, která je právnickou osobou, vede účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.

V účetnictví se účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

O skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, může účtovat i v účetním období, v němž zjistila uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Účetní období se shoduje s kalendářním rokem.

Při vedení účetnictví je povinna dodržovat směrnou účtovou osnovu a účetní metody, uspořádání a označování položek účetní závěrky a obsahové vymezení položek závěrky. Účetnictví se vede za účetní jednotku jako celek. V případech stanovených v § 23a zákona o účetnictví použije účetní jednotka Mezinárodní účetní standardy.

Pro vedení účetnictví lze použít prostředků výpočetní a jiné techniky a technických nosičů dat nebo mikrografických záznamů. Takové vedení účetnictví musí být v souladu s projekčně programovou dokumentací. Účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny a v případech stanovených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, současně i v cizích měnách. Vedením účetnictví může pověřit účetní jednotka i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Nezbujuje se tím ale odpovědnosti za vedení účetnictví.

Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se dokládají účetními doklady. Účetní zápisy se zapisují v účetních knihách a prokazují se účetními doklady.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Účetnictví je úplné, jestliže jsou zaúčtovány všechny účetní případy týkající se účetního období.

Účetnictví je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky.

Účetnictví je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem.

Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu je povinna uvést v příloze k účetní závěrce.

Účetní jednotka označí účetní doklady, účetní knihy a ostatní účetní písemnosti svým názvem a uspořádá je tak, aby bylo zřejmé, že jsou kompletní a dále kterého účetního období se týkají.

Opravy v účetních dokladech, účetních knihách a v ostatních účetních písemnostech nesmí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví. Při opravách účetních zápisů postupuje účetní jednotka v souladu s ustanovením § 35 zákona o účetnictví. [1]

4.2. Účtový rozvrh

Směrná účtová osnova je seznam účtových skupin, který je stanoven prováděcí vyhláškou. Účetní jednotka sestaví na jeho podkladě svůj účtový rozvrh, který se obvykle skládá z třímístných účtů, při čemž musí dodržet označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Účtový rozvrh tedy představuje vlastní účtovou osnovu účetní jednotky, zpracovanou pro dané účetní období.

Hlavním hlediskem pro správné zachycení účetních operací je dělení účtů na:

- 1) **rozvahové** – jedná se o účty, pomocí nichž se zachycují a sledují stavy a pohyby aktiv a pasiv,
- 2) **výsledkové** – na těchto účtech se sledují náklady a výnosy účetní jednotky,
- 3) **závěrkové** – slouží k uzavření a otevření účtů rozvahových a výsledkových,
- 4) **podrozvahové** – zde se sledují důležité skutečnosti jak pro účetní jednotky, tak pro třetí osoby.

Operace na výše uvedených účtech zachycuje účetní jednotka na syntetických účtech vytvořených k jednotlivým účtovým skupinám v rámci jednotlivých účtových tříd. Tyto účty se dále člení na účty analytické. Analytické účty podrobněji rozvádí údaje uvedené na účtech syntetických, např. dle daňového hlediska, rozlišení jednotlivých středisek podniku apod. [1]

Účtový rozvrh musí obsahovat potřebné účty k zaúčtování všech účetních případů v účetním období. Umožní tak sestavení účetní závěrky k rozvahovému dni podle požadavků účetních předpisů. V průběhu účetního období je možné účtový rozvrh doplňovat.

4.3. Kompetence a podpisové vzory

Účetní jednotky jsou povinny vést průkazné účetnictví. Za průkazný účetní záznam se považuje pouze ten, jehož obsah je shodný se skutečností a k němuž je připojen podpisový záznam kompetentní osoby. Účelem této směrnice je stanovit oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v dané účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, včetně podmínek a způsobů, za kterých tak mohou činit.

Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je:

- vlastnoruční podpis,
- elektronický podpis podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu,
- obdobný průkazný účetní záznam v technické formě (tzn. nahrazení podpisu parafou, šifrou, kódem nebo speciálním razítkem).

Všechny formy podpisového záznamu jsou rovnocenné. Podpisových záznamů lze ke každému účetnímu dokladu připojit několik.

Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnosti osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny. [6]

4.4. Dlouhodobý majetek, odpisový plán

Do dlouhodobého hmotného majetku patří pozemky, stavby, základní stádo a tažná zvířata a pěstitelské celky trvalých porostů bez ohledu na jejich ocenění. Dále sem řadíme samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, od výše ocenění určeného účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které nesplňují povinnosti dané zákonem, popřípadě si je účetní jednotka nezvolí za dlouhodobý majetek, jsou považovány za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. [6]

Dlouhodobým nehmotným majetkem je takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Patří sem zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Výši ocenění jednotlivého majetku si určí účetní jednotka sama, s výjimkou goodwillu, a to při splnění podmínek a povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. [1]

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odepisování majetku v průběhu jeho používání. Je vhodné do jednoho odpisového plánu zařadit jak účetní, tak daňové odepisování.

Při účetním odepisování si účetní jednotka v odpisovém plánu stanoví sazby účetních odpisů jednotlivých druhů majetku, např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům, pokud jiným opatřením není stanoven pravidelný odpis po předem stanovenou dobu.

Zařazení a doba odepisování jednotlivých skupin majetku pro účely daňového odepisování jsou dány zákonem o daních z příjmů. U nově pořízeného dlouhodobého majetku může účetní jednotka, pokud je prvním vlastníkem, ve vybraných případech v prvním roce zvýšit odpisy o určité procento vstupní ceny tohoto majetku. [6]

V odpisovém plánu by mělo být pamatováno jak na zařazování dlouhodobého majetku do užívání, tak i na jeho vyřazování. Obzvláště je důležité řádně dokumentovat splnění podmínek pro užívání a na druhé straně i to, jak bylo naloženo s materiálem získaným při likvidaci. Je to potřebné pro zabezpečení důkazů toho, že nedošlo k předčasnému účtování a daňovému zahrnování odpisů do nákladů a v případě vyřazení i pro důkaz, že bylo vyřazení skutečně provedeno. [4]

4.5. Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů

V účtové skupině Přejícné účty aktiv a pasiv se na příslušných účtech časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité výši, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Podle ČÚS stanoví účetní jednotka postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutno postupovat podle ustanovení zákona o účetnictví.

Dále jsou v tomto předpisu uvedeny podmínky stanovující, které položky není nutné časově rozlišovat (např. opakující se a nevýznamné položky), a které položky se dokonce časově rozlišovat nesmí (např. pokuty, penále, manka a škody). Ve vnitropodnikové směrnici si proto účetní jednotky stanoví, jakou částku budou považovat za nevýznamnou položku. [6]

Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Náklady a výdaje, výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutné časově rozlišit. Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišování je skutečnost, že jsou pro danou operaci současně známy tři podmínky:

- konkrétní účel (věcné vymezení),
- přesná výše,
- konkrétní období, kterého se týkají.

381–Náklady příštích období

Účtují se výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné placené předem, předplatné; zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí.

382–Komplexní náklady příštích období

Na tomto účtu se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, například náklady na přípravu a záběh výkonů a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování); zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do 4 let od zaúčtování nákladů na příslušný účet účtové skupiny 38–Přechodné účty aktiv a pasiv, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

383–Výdaje příštích období

Prostřednictvím tohoto účtu se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Účtuje se zde například nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku.

384–Výnosy příštích období

Na tomto účtu se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. Vlastník rozvodného zařízení může

časově rozlišovat po dobu nejdéle 20 let přijaté úhrady podle příslušného zákona za účelně vynaložené náklady spojené s připojením a se zajištěním požadovaného příkonu a v případě přeložek rozvodných zařízení za samostatné stavby s nimi souvisejícími. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, se kterým věcně souvisejí.

385–Příjmy příštích období

Na tomto účtu se účtují částky účetní jednotkou nepřijaté (neinkasované), které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právnickým a fyzickým osobám. Jsou to zejména výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby. Účtuje se souvztažnými zápisy ve prospěch příslušných účtů účtové třídy 6. [1]

4.6. Kurzové rozdíly, cizí měny

Účelem směrnice je především stanovit základní postupy k zajištění správného vyjádření kurzových rozdílů u účetních dokladů, které jsou vystaveny v cizích měnách při přepočtu na českou měnu.

Pro přepočet majetku a závazků vyjádřených v cizí měně k okamžiku uskutečnění účetního případu může účetní jednotka použít:

- **pevný kurz**, který účetní jednotka stanoví vnitropodnikovou směrnicí na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán. Účetní jednotka může během stanovené doby změnit tento kurz vnitřním předpisem, ale v případech vyhlášení devalvace či revalvace české koruny jej musí změnit vždy. Takto stanovený kurz může platit nejdéle po jedno účetní období,
- **denní kurz**, tedy kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. V případě, že cizí měna není v tomto kurzu obsažena, se pro přepočet použijí oficiální střední kurzy centrálních bank, popř. aktuální kurzy na mezibankovním trhu k americkému dolaru nebo euru. Tento způsob přepočítávání kurzů je však náročnější k evidenci. [6]

U kurzových rozdílů, které vznikají v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků se uskutečněním účetního případu rozumí zejména:

- úhrada závazku a inkaso pohledávky,
- postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
- převzetí dluhu u původního dlužníka,
- vzájemné započtení pohledávek,
- úhrada úvěru nebo půjčky novým úvěrem nebo půjčkou,
- převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.

Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, musí účetní jednotka použít k přepočtu majetku a závazků v cizí měně na českou měnu vždy kurz devizového trhu vyhlášený k okamžiku ocenění Českou národní bankou. Takto vzniklé kurzové rozdíly se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů.

Kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, neúčtují samostatně na příslušné účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí, ať je účtována výsledkově, nebo rozvahově. Pokud není cenný papír nebo podíl oceněn reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, pak se kurzové rozdíly účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. [1]

4.7. Zásoby

Zásobami se rozumí skladovaný materiál (suroviny, pomocné látky, provozovací látky, náhradní díly, obaly, drobný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem, movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu), nedokončená výroba, polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, skladované zboží, poskytnuté zálohy na zásoby. [1]

Kromě vymezení zásob by tato směrnice měla obsahovat způsob, jakým bude účetní jednotka o zásobách účtovat (A nebo B), způsob oceňování jednotlivých druhů zásob při pořízení (pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena), včetně konkretizace praktik oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Dále by pak měla

směrnice určovat druhy materiálu, který bude účtován 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. Dále je třeba stanovit vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob. [6]

Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky. [10]

Zásoby pořízené nákupem či vlastní činností vedené na skladě je nutno při jejich vyskladnění (za účelem spotřeby, prodeje atd.) rovněž ocenit. Vzhledem k tomu, že ocenění přírůstků zásob na skladě je rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, je nutno vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který podmínkám účetní jednotky a příslušným druhům zásob nejvíce vyhovuje, tedy metodu FIFO nebo metodu průměrování. Povinností účetní jednotky je výběr zvolené metody oceňování, kterou nelze v průběhu roku měnit (zásada stálosti metod). Neméně důležité je vedení skladové evidence. Je vhodné pokud je analytická evidence vedena podle druhů zásob na skladových kartách příslušného počítačového softwaru. [6]

4.8. Oběh účetních dokladů

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s datem podle písmene vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam podle § 33a odst. 4 zákona o účetnictví osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní doklad slouží současně jako daňový doklad, obsahuje-li další náležitosti podle § 26 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní doklady je účetní jednotka povinna vyhotovit bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi dokládají. V případě, že tuto zásadu není možné dodržet, účtuje se o těchto skutečnostech do období, v němž se o nich účetní jednotka dověděla.

Oběh účetních dokladů v účetní jednotce je nutné organizovat tak, aby ke schvalování účetních případů a zpracování účetních dokladů docházelo ve lhůtách co nejkratších a odpovídajících jejich charakteru. Je nezbytně nutné, aby se příslušný doklad vrátil do účtárny ještě před jeho splatností. V případě, že pracovník, který má účetní případ schválit, není přítomen, je nutné další odpovědnou osobou (např. jeho nadřízený, případně statutární orgán) provést odsouhlasení a schválení tohoto dokladu.

Oběh účetních dokladů zahrnuje tyto činnosti:

- 1) třídění,
- 2) zaevidování,
- 3) odsouhlasení existence operace,
- 4) číslování,
- 5) přezkoušení správnosti,
- 6) určení účtovacího předpisu (předkontace),
- 7) zaúčtování,
- 8) úschovu účetních písemností (založení dokladů do příslušných šanonů, složek),
- 9) skartaci. [1]

4.9. Inventarizace majetku a závazků

Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizaci provádějí účetní jednotky k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou, a pro účely podání návrhu na vyrovnání.

Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále

u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.

Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují:

- fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, nebo
- dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popřípadě u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru, a tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech. [1]

4.10. Opravné položky

Účelem této směrnice je stanovení správného postupu vytváření a rozpouštění opravných položek a jejich zaúčtování tak, aby byla zachována zásada opatrnosti a současně nedošlo k porušení některého z právních předpisů. Dalším úkolem může být zajištění správného odpisování zaniklých a nevymahatelných pohledávek, případně pohledávek, jejichž vymožení by bylo spojeno s vyššími náklady, než by byl finanční prospěch z tohoto vymožení.

Rozeznáváme dva druhy opravných položek:

- **zákonné** – tyto opravné položky se stávají součástí základu pro výpočet daně z příjmů. Nelze je vytvářet u pohledávek již odepsaných a dále u pohledávek vzniklých za společníky, akcionáři, členy družstev a za upsané vlastní jmění mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů, mezi osobami blízkými. Rozlišujeme opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994.
- **účetní** – tyto opravné položky se nezapočítávají do základu pro výpočet daně z příjmů a jsou jimi opravné položky k dlouhodobému majetku, k zásobám, ke krátkodobému finančnímu majetku, k pohledávkám (pokud nejsou vytvořeny v souladu se zákonem o rezervách).

Kromě zásad pro tvorbu opravných položek, včetně určení jejich výše, musí směrnice obsahovat také zásady pro zrušení těchto položek. Dále může obsahovat stanovení postupu při odpisování pohledávek, a to jak do daňově uznatelných nákladů, tak účetní odpisování daňově neuznatelné. [6]

4.11. Archivace účetních dokladů

Účetní záznamy uschovává účetní jednotka po níže stanovenou dobu. Před uložením musí být záznamy uspořádány a zabezpečeny proti ztrátě, zničení nebo poškození a musí být řádně označeny.

V souladu s § 31 zákona o účetnictví se účetní písemnosti, záznamy na technických nosičích dat nebo mikrografické záznamy uschovávají s výjimkami uvedenými v § 32 zákona o účetnictví takto:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví (§ 33 odst. 2 zákona o účetnictví), po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají. [1]

4.12. Harmonogram účetní závěrky

Povinnost sestavení účetní závěrky je stanovena zákonem o účetnictví a vyhláškou. Účetní uzávěrka je sled činností a postupů, které zabezpečují správnost a úplnost údajů účetních knih v příslušném období, např. časové rozlišení nákladů a výnosů, zúčtování dohadných položek, vyúčtování opravných položek atd. Následuje účetní závěrka, kdy probíhá sestavení účetních výkazů, vypracování výroční zprávy, audit a sestavení daňového přiznání.

Aby vše probíhalo bez problémů a nebyly opomenuty žádné důležité části, přistupuje se k sestavení plánu (harmonogramu) účetní závěrky, kterým se účetní jednotka k rozvahovému dni bude řídit. V této směrnici musí být jasně stanoveny termíny řádných

a případných mezitímních účetních závěrek, postup prací při řádné účetní závěrce a jména zodpovědných osob. [6]

4.13. Pracovní cesty a poskytování cestovních náhrad

Tato směrnice určuje zásady pro plánování, požadování, schvalování, vykonávání a vyúčtování pracovních cest zaměstnanců účetní jednotky. Jedná se o tuzemské i zahraniční pracovní cesty.

Vybraná ustanovení „zákoníku práce“

Pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby na pracovní cestu jen na základě dohody s ním. Zaměstnanec na pracovní cestě koná práci podle pokynů vedoucího zaměstnance, který ho na pracovní cestu vyslal.

Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při:

- pracovní cestě,
- cestě mimo pravidelné pracoviště,
- cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
- přeložení (§ 43),
- přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
- výkonu práce v zahraničí.

Zahraniční pracovní cestou se rozumí cesta konaná mimo území České republiky. Dobou rozhodnou pro vznik práva zaměstnance na náhradu cestovních výdajů v cizí měně je doba přechodu státní hranice České republiky, kterou oznámí zaměstnanec zaměstnavateli, nebo doba odletu a příletu letadla při letecké přepravě.

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu:

- jízdních výdajů,
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- výdajů za ubytování,
- zvýšených stravovacích výdajů,
- nutných vedlejších výdajů. [1]

4.14. Pokladna, ceniny

Směrnici lze upravit pravidla pro výdej peněz včetně stanovení pokladních hodin, dnů výplat mezd a pravidel pro jejich zasílání. Pokud jsou používány valuty a ceniny, vhodné upravit způsob zacházení s nimi.

Účtuje se zde o stavu a pohybu hotovosti na základě pokladních dokladů, šeků přijatých místo hotových peněz, poukázek k zúčtování (např. na odběr zboží, služeb.) Součástí pokladní hotovosti jsou nasáčkované výplaty, depozita, pokud nebyly ve výplatní den předány příjemcům.

Stav peněz v pokladně nelze nahrazovat stvrzenkami či úpisy. Peníze v hotovosti svěřené pracovníkům k použití na předem stanové účely a šeky vydané k použití se účtují jako pohledávky za zaměstnanci, popřípadě společníky.

Na analytických účtech se vede stav a pohyb valut, šeků, poukázek k zúčtování znějících na cizí měnu odděleně podle jednotlivých měn. Dále se zde účtuje o stavu a pohybu cenin, jako jsou například poštovní známky, dálniční nálepky, kolky, telefonní karty, zakoupené stravenky do provozoven veřejného stravování apod.

Rozdíly vzniklé při inventarizaci pokladní hotovosti a cenin se považují za schodek, popřípadě přebytek. Pro tyto případy je vhodné mít s pokladníkem sepsanou smlouvu o hmotné odpovědnosti. [1]

4.15. Deriváty

Co je finančním derivátem stanoví zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu. Za deriváty se považují obvykle opce a futures, forwardy, swapy a spoty. Účtování těchto finančních nástrojů upravují vyhláška č. 500/2002 Sb. a ČÚS 009.

Vyhláška rozeznává tři druhy derivátů:

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

Požadované rozhodnutí účetní jednoty je vhodné vydat písemně. Vyhláška dále určuje, jak má být zacházeno s oceňovacími rozdíly při uplatnění reálné hodnoty derivátů. [4]

4.16. Rezervy

Rezervami se pro účely účetních předpisů rozumí:

- **zákonné** rezervy podle zvláštních právních předpisů, zejména podle zákona o rezervách a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon),
- **účetní** rezervy podle zákona o účetnictví, jejichž tvorba se nepovažuje za daňový náklad (rezerva na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky, na restrukturalizaci).

Účetní jednotka stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob vytváření a používání. Při každé inventarizaci je posuzována jejich výše a odůvodněnost. Je možné o nich účtovat v průběhu účetního období nebo až při uzavírání účetních knih. [2]

4.17. Odložená daň

O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji. Metody a postupy týkající se odložené daně jsou upraveny vyhláškou č. 500/2002 Sb. (§ 59) a dále ČÚS č. 003.

Odložená daň má povahu závazku nebo pohledávky. Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti. Odložená daňová pohledávka a závazek vznikají z dočasných rozdílů mezi položkami, které tvoří daňový základ a výsledek hospodaření (účetní a daňové odpisy, opravné položky k pohledávkám atd.).

Dále je možné vytvořit následující směrnice, dle potřeby účetní jednotky:

- organizační řád,
- pracovní řád,
- zpracování kalkulací,
- přehled o peněžních tocích, způsob zpracování,
- pracovněprávní nároky zaměstnanců,
- reklamace – reklamační řízení a vyřizování reklamací,
- kontrola bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- požární předpisy,
- náhrady škod,
- popis používaného softwaru – projekčně programová dokumentace,
- poskytování příspěvku zaměstnancům na stravování,
- poskytování příspěvku zaměstnancům na rekreaci a zájezdy,
- poskytování příspěvku zaměstnancům na kulturní a sportovní akce,
- poskytování půjček zaměstnancům,
- školení zaměstnanců. [1]

4.18. Nejčastější chyby při sestavování vnitropodnikových směrnic

Nejvýraznějším problémem, se kterým se účetní jednotky v praxi potýkají, je často neexistence aktuálních vnitropodnikových účetních směrnic. Dříve utvořené směrnice nejsou v některých případech pravidelně aktualizovány při vnitřních organizačních změnách, při změně pravidel obsažených v obecně platných předpisech, při změně způsobu realizace některých činností nebo při změně zvolených účetních postupů apod.

Ideální by bylo, aby všechny směrnice byly vždy a v každé organizaci platné a aktuální. V praxi se ovšem nevyskytují pouze bezchybné směrnice, ale mohou se v nich objevit

i různé nedostatky. Řadu formálních nedostatků je možné stručně shrnout do následujících bodů:

- není sjednoceno názvosloví a výklad pojmů, vyskytuje se používání zastaralých pojmů, nerespektování změn názvosloví vyplývající z novel právních předpisů,
- směrnice v mnoha případech postrádají systematickosti a logičnost uspořádání,
- směrnice není uspořádána přehledně tak, aby byla umožněna snadná orientace,
- jazykové nesprávnosti, tzn. vyskytují se gramatické chyby,
- směrnice není zpracována stručně, jasně a výstižně,
- chybné uspořádání obsahových náležitostí, zejména v závěrečných ustanoveních (chybí např. vyznačení, kdy směrnice nabývá účinnosti),
- nepřehledné a chaotické číslování a členění,
- není určena konkrétní osoba zodpovědná za tvorbu a aktualizaci vnitropodnikových účetních směrnic,
- neuvážené používání zkratk; směrnice obsahuje mnoho zkratk, zejména takových, které jsou známy jen užšímu okruhu pracovníků a stává se tak pro ostatní obtížně srozumitelnou,
- směrnice, ve kterých je pouze citováno ustanovení právních předpisů s vyjmenováním různých alternativ, aniž by bylo určeno, která z nich má být použita,
- opsání obecně platných předpisů se nedá nazvat vnitřní normou,
- v účetních směrnících je často odkaz na oblasti, které se v dané účetní jednotce nevyskytují (např. oceňování příchovek zvířat, které společnost nikdy nevlastnila a jejich chov v budoucnu ani neplánuje),
- vyskytují se odkazy na software, který se již v dané organizaci nevyužívá,
- chybí systém archivace a skartace,
- kontrolním orgánům jsou předkládány opsané a nekonkretizované směrnice jiných účetních jednotek,
- směrnice nejsou pravidelně aktualizovány v návaznosti na legislativní změny účetní nebo daňové. [6]

5. Metodika

Hlavním cílem diplomové práce je dopracování vnitropodnikových směrnic ve vybraném podniku. Úkolem tedy bude zjistit jejich dosavadní stav a platnost. To vše v souladu se zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou, zákonem o dani z příjmů a za využití dalších předpisů.

Následující údaje jsou zpracovány s ohledem na specifika podniku, jenž se zabývá projektovou činností v investiční výstavbě a inženýrskou činností v oblasti topných a energetických zařízení. Zaměřím se na směrnice upravující účtový rozvrh, nehmotný a hmotný majetek, časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky, používání cizích měn a cestovní náhrady zaměstnancům.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na části, které se postupně věnují sestavení výše uvedených směrnic. Před každou směrnicí analyzuji vybrané postupy, které se k tématu vztahují. Na začátku je uveden stručný návrh formální úpravy směrnic.

Stávající účtový rozvrh byl zastaralý, a proto jsem provedla jeho revizi podle platné legislativy. Na jejím základě byla sestavena vnitropodniková směrnice. Před samotnou tvorbou směrnice upravující nehmotný a hmotný majetek, jsem zdůraznila význam využití analytických účtů a následně shrnula postup účetní jednotky při odpisování.

Technika provádění časového rozlišení nákladů a výnosů má vliv na výsledek hospodaření. Proto jsem v této části zrekapitulovala tvorbu časového rozlišení pomocí účtu 381 Náklady příštích období. Obdobně je tomu u dohadných položek. Zde jsem uvedla postupy týkající se dohadných položek pasivních.

Účetní jednotka využívá pro přepočty cizích měn pevný kurz. V této části jsem shrnula uvedené skutečnosti do vnitropodnikového předpisu. Směrnici pro poskytování cestovních náhrad měla společnost již vytvořenou. Aktualizovala jsem její stávající znění, především sazby pro poskytování náhrad.

6. Postupy ve vybraném podniku

Podklady pro tvorbu vnitropodnikových účetních směrnic jsem získala ve firmě, která nechtěla být jmenována. Dále bude nazývána jako „Společnost“. Společnost, s.r.o. sídlí v Jihočeském kraji. Zabývá se projektovou činností v investiční výstavbě a inženýrskou činností v oblasti topných a energetických zařízení. Jako další činnost má uvedeno provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Společnost v současné době zaměstnává 70 zaměstnanců.

Tvorba vnitropodnikových účetních směrnic je velmi rozsáhlé téma. Na základě potřeb podniku se budu věnovat jen části z nich. Vybrala jsem ty, které tvoří hlavní podstatu účetních případů. Jedná se zejména o účtový rozvrh, majetek, časové rozlišení nákladů a výnosů, kurzové rozdíly a cestovní náhrady.

6.1. Formální úprava směrnic ve Společnosti

Vnitropodnikové účetní směrnice by měly mít v účetní jednotce jednotný formát. Ten slouží pro snazší orientaci ve směrnici. Dále zabezpečuje nezpochybnitelnost, platnost či účinnost směrnice.

Navrhované směrnice obsahují tyto položky:

- záhlaví,
- obecnou část,
- vnitropodnikovou úpravu,
- zápatí.

V záhlaví je uvedena identifikace účetní jednotky, název a číslo směrnice. Následuje seznam právních předpisů upravující daný problém, obecná část odkazující na tyto právní předpisy a obsahující základní vymezení. Vnitropodniková úprava obsahuje konkrétní postupy a řešení v účetní jednotce. V zápatí je uvedena účinnost směrnice, datum a místo schválení, popřípadě vydání, podpis oprávněné osoby a autor směrnice. Může následovat datum revize, seznam příloh atd. Položky směrnice lze upravovat dle aktuálních potřeb společnosti.

Návrh formální úpravy směrnice

Společnost s. r. o.

Adresa

Směrnice č. xxx/2009

Zásady xxx

Uvedení dotčených právních předpisů

Obecná část směrnice

- přesný odkaz na týkající se právní předpis,
- potřebná citace právního předpisu.

Vnitropodniková úprava

- konkrétní postup ve společnosti,
- použité metody.

Účinnost směrnice:

Místo a datum vydání:

Zpracoval:

Razítko a podpis oprávněné osoby

Přílohy

Výše uvedený návrh je použit v další části pro všechny směrnice. Proto budu při tvorbě jednotlivých směrnic popisovat jen základní položky. Jako je název směrnice, odkaz na právní předpisy, obecná část a vnitropodniková úprava.

6.2. Účtový rozvrh

Tvorba jednotlivých účtů účtového rozvrhu je v kompetenci účetní jednotky. Při jeho sestavování se společnost musí řídit směrnou účtovou osnovou (příloha č. 1), která vymezuje jednotlivé účtové třídy. Dále je vhodné používat účty již vytvořené v minulosti, pokud to není v rozporu s aktuálními právními předpisy.

Při sestavování nového účtového rozvrhu nebo při jeho aktualizaci po delší době je vhodné postupovat podle jednotlivých položek výkazů Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty. Práce při účetní závěrce při vyplňování těchto formulářů je pak jednodušší. Například nakladatelství Sagit vydává Vzorový účtový rozvrh odkazující na tyto formuláře (viz. seznam literatury).

Ve spolupráci s účetní firmy jsem provedla revizi účtového rozvrhu (příloha č. 2). Vyčlenila jsem účty, které účetní jednotka již delší dobu nepoužívala nebo nebyly uvedeny ve vzorovém účtovém rozvrhu a sestavila následující směrnici.

Účetní jednotka zvolila analytické účty v návaznosti na jednotlivé druhy účetních operací. Analytiku provádí pomocí trojčíslí připojeného k syntetickému účtu.

Společnosti bych doporučila častější aktualizaci účtového rozvrhu. Při revizi jsem narazila na účty, které nebyly již delší dobu používány a v budoucnu používány také nebudou. Jednalo se zejména o analytiku u účtu 211 Pokladna, která se týkala již nepoužívaných měn. Důvodem byl přechod států na jednotnou měnu euro.

Směrnice č. xxx/2009

Zásady pro tvorbu účtového rozvrhu

Tvorba účtového rozvrhu se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví), ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb. (dále vyhláška), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele a touto směrnicí.

Obecná část

Dle zákona o účetnictví:

- 1) Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky.
- 2) Na podkladě směrné účtové osnovy podle odstavce 1 jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.
- 3) Účetní jednotky sestavují účtový rozvrh podle odstavce 2 pro každé účetní období; v průběhu účetního období je možno účtový rozvrh doplňovat. Pokud nedochází k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období.

Směrná účtová osnova je uvedena v příloze č. 4 k vyhlášce. Vyhláška dále stanovuje:

- 1) Při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy; při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.
- 2) V rámci syntetických účtů účetní jednotky vytvářejí analytické účty, které zajišťují členění syntetických účtů například podle potřeb účetní závěrky, požadavků právních předpisů a případně dalších potřeb účetní jednotky.

Vnitropodniková úprava

Společnost vytvořila účtový rozvrh v souladu s právními předpisy a za použití směrné účtové osnovy.

Analytické účty jsou vytvářeny podle následujícího schématu - přidáním trojčíslí za označení syntetických účtů:

- **účtová třída 0** – tvorba podle druhu majetku (členění na majetek drobný, dlouhodobý hmotný, nehmotný, finanční, konkrétní druh majetku),
- **účtová třída 1** – analytické účty nejsou používány, účtuje se pouze na účet 121 Nedokončená výroba (výše ocenění je určena na konci roku podle rozpočtovaných hodin na jednotlivé projekty průměrnou hodinovou mzdou za měsíc prosinec),
- **účtová třída 2** – účet 221 Pokladna se člení podle používaných měn, účet 221 Bankovní účet se člení dle konkrétních účtů,
- **účtová třída 3** – zúčtovací vztahy jsou členěny podle jednotlivých subjektů, vůči kterým jsou účtovány,
- **účtová třída 4** – členění podle jednotlivých subjektů,
- **účtová třída 5 a 6** – jednotlivé náklady a výnosy jsou členěny pro potřeby výpočtu základu daně z příjmů právnických osob na daňově uznatelné a neuznatelné,
- **účtová třída 7** – analytické účty se netvoří.

V případě potřeby je účtový rozvrh v průběhu účetního období doplněn o další syntetické nebo analytické účty.

Účty, na kterých již bylo v daném období účtováno, nesmí účetní jednotka zrušit.

Účtový rozvrh, získaný z účetního programu, je zveřejněn v příloze k této směrnici.

6.3. Nehmotný a hmotný majetek

Pro dělení nehmotného a hmotného majetku na dlouhodobý a drobný zvolila účetní jednotka daňové hledisko (pořizovací cena nad 60.000 Kč, respektive 40.000 Kč, doba použitelnosti delší než jeden rok). Drobný majetek je dále členěn. Způsob členění a evidence majetku je popsán ve směrnici.

Při uvedeném rozdělení je nezbytné vytvoření analytických účtů. Využije se jich hlavně při pořízení majetku a následném převodu do užívání. V průběhu roku 2008 byly na účet 042/100 Pořízení DHIM mimo jiné evidovány částky za došlé faktury, u kterých

se předpokládalo, že v souhrnu přesáhnou 40.000 Kč a bude se jednat o technické zhodnocení. Na konci roku společnost zjistila, že část faktur náleží k jinému majetku. Částka 50.205 Kč byla tedy převedena na účet 042/400 Pořízení hmotných investic č. 14. Při uzávěrkových operacích bylo technické zhodnocení připsáno k příslušnému majetku. Na konečný zůstatek syntetického účtu 042 Pořízení hmotných investic nemělo přeúčtování mezi analytickými účty vliv. Přesto pro zařazení majetku nebo jeho částí ve správné výši je vhodné vést analytiku z důvodu větší přehlednosti a přesnosti.

Inventarizace majetku je prováděna příslušným pracovníkem společnosti jedenkrát ročně jako jedna ze součástí prací spojených s účetní uzávěrkou a závěrkou. Jde převážně o zjištění fyzické existence majetku v podniku a porovnání s účetním stavem.

Firma má dlouhodobý hmotný majetek zařazen do skupin pro odpisování podle Přílohy č. 1 – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin – k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům. Drobný majetek je odpisován rovnoměrně 24 měsíců. Dlouhodobý nehmotný majetek je odpisován podle daňových předpisů. Pro dlouhodobý hmotný majetek společnost používá zrychlené odpisování. Odpisy se stanoví na základě vzorců:

Zrychlený odpis pro první rok

$$O = \frac{VC}{k}$$

Zrychlený odpis pro následující roky

$$O = \frac{2 \times ZC}{k - n}$$

Rovnoměrný odpis

$$O = \frac{VC \times s}{100}$$

O = roční odpis

VC = vstupní cena majetku

k = přiřazený koeficient

ZC = zůstatková cena

n = počet let, po které byl majetek již odepisován

s = roční odpisová sazba

Směrnice č. xxx/2009

Zásady pro nehmotný a hmotný majetek

Úprava nehmotného a hmotného majetku účetní jednotky se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví), ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb. (dále vyhláška), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a touto směrnicí.

Obecná část

Obsahové vymezení dlouhodobého majetku určuje vyhláška a ČÚS č. 013.

1) Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména (§ 6 vyhlášky):

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity,
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

2) Dlouhodobý hmotný majetek (§ 7 vyhlášky) obsahuje:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou uvedeny v § 24 až 28 zákona o účetnictví, dále pak v ČÚS č. 013.

- 1) Nehmotný a hmotný majetek se oceňuje:
 - pořizovacími cenami,
 - vlastními náklady,
 - reprodukční pořizovací cenou.

- 2) Vyhláška § 47 vymezuje způsoby ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících, § 61 a 61a upravuje ocenění souboru majetku a nabytí více než jedné složky majetku.

Odpisování

- 1) Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje podle § 28 zákona o účetnictví, § 56 vyhlášky a ČÚS č. 013. V předpisech je dále uveden majetek, který se neodpisuje.

- 2) Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje do výše jeho ocenění v účetnictví.

Postup účtování nehmotného a hmotného majetku a příslušných účetních případů upravuje ČÚS č. 013:

- 1) Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se uskutečňuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

- 2) Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 nebo přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 01, 02 a 03.

Analytické a podrozvahové účty jsou upraveny ČÚS č. 013, který následně odkazuje na další právní předpisy:

- 1) Analytické účty účetní jednotka vede podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače.
- 2) Na podrozvahových účtech účtových skupin 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít.

Vnitropodniková úprava

Majetek se oceňuje pořizovací cenou. Pořizovací cena kumuluje cenu pořízení a vedlejší náklady bezprostředně související s pořízeným majetkem:

- dopravné,
- clo,
- další specifické náklady.

Zařazení nehmotného majetku:

- nehmotný majetek oceněný částkou pod 7.000 Kč se eviduje na účtu 518/400 Drobný nehmotný investiční majetek,
- nehmotný majetek oceněný částkou 7.000 Kč – 60.000 Kč se v průběhu roku eviduje na účtu 041/100 Pořízení DNIM a na konci roku se převede na účet 013/100 Software – drobný nehmotný majetek,
- nehmotný majetek oceněný částkou nad 60.000 Kč se nejprve eviduje na účtu 041/000 Pořízení nehmotných investic, po ukončení pořízení se převede na účet 013/000 Software.

Zařazení hmotného majetku:

- hmotný majetek oceněný částkou pod 3.000 Kč se eviduje na účtu 501/100 Spotřeba režijního materiálu,
- hmotný majetek oceněný částkou 3.000 – 15.000 Kč se eviduje na účtu 501/200 Nákup drobného investičního majetku,

- hmotný majetek oceněný částkou 15.000 – 40.000 Kč se v průběhu roku eviduje na účtu 042/100 Pořízení DHIM a na konci roku se převede na účet 022/100 Samostatné movité věci a soubory drobné,
- hmotný majetek oceněný částkou nad 40.000 Kč se nejprve eviduje na účtu 042/000 Pořízení hmotných investic, po ukončení pořízení se převede na příslušný účet dle druhu majetku.

Technické zhodnocení majetku:

- technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za období 40.000 Kč,
- technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- pokud výdaje na technické zhodnocení nepřevýší stanovený finanční limit, bude částka účtována do provozních nákladů.

Odpisování majetku:

- nehmotný majetek oceněný částkou 7.000 – 60.000 Kč a hmotný majetek oceněný částkou 15.000 – 40.000 Kč se odpisuje rovnoměrně 24 měsíců, odpisovat se začíná v měsíci, který následuje po měsíci, v němž byl majetek pořízen,
- nehmotný majetek oceněný částkou nad 60.000 Kč a hmotný majetek oceněný částkou nad 40.000 Kč se odpisuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům
- daňové odpisy jsou vypočítány jednou ročně (k 31.12.), zároveň je vyčíslena daňová zůstatková cena majetku,
- způsob sestavení odpisových plánů a použité odpisové metody pro sestavení účetních odpisů:
 - 1) software – 4 roky, rovnoměrně,
 - 2) budovy, haly, stavby – 30 let, zrychleně,
 - 3) stroje, přístroje, dopravní prostředky – 4 roky, zrychleně,
 - 4) drobný hmotný dlouhodobý majetek – 2 roky, rovnoměrně.

Inventarizace majetku je prováděna příslušným pracovníkem společnosti jedenkrát ročně jako jedna ze součástí prací spojených s účetní uzávěrkou a závěrkou.

Vyřazení majetku:

- při vyřazení majetku se sepíše Protokol o likvidaci majetku,
- vyřazený majetek je odvážen do sběrného dvora,
- vyřazené počítače mohou být rozebrány na součástky a dále použity na opravy.

6.4. Časové rozlišení nákladů a výnosů

Účet 381 Náklady příštích období zahrnuje částky výdajů, které účetní jednotka uskutečnila v běžném účetním období. Tyto částky se týkají nákladů příštího účetního období. Jedná se zejména o náklady na údržbu programů, pojištění a odbornou periodiku.

Tabulka Časové rozlišení nákladů v roce 2008

Datum	Druh rozlišení	Celková částka	Náklady příštích období		Náklady běžného období	
			částka	podíl v %	částka	podíl v %
09.01.	Údržba programu	27 990,00	14 597,00	52,15	13 393,00	47,85
21.01.	Pojištění OA	18 135,00	845,00	4,66	17290	95,34
05.02.	Registrace domény	450,00	67,00	14,89	383,00	85,11
14.03.	Údržba programu	400 823,53	100 205,88	25,00	300 617,65	75,00
12.05.	Údržba programu	69 871,18	5 822,68	8,33	64 048,50	91,67
18.07.	Poradce	1 422,00	1 422,00	100,00	0	0,00
22.08.	Údržba programu	47 280,00	27 580,08	58,33	19699,92	41,67
22.08.	Údržba programu	205 762,50	137 175,00	66,67	68 587,50	33,33
25.08.	Pojištění OA	26 161,00	18 530,71	70,83	7 630,29	29,17
10.09.	Pojistné	29 716,50	9 905,50	33,33	19 811,00	66,67
23.09.	Kurz NJ	47 970,00	9 594,00	20,00	38 376,00	80,00
31.10.	Zákony	713,80	713,80	100,00	0,00	0,00
10.11.	Hosp. noviny	4 400,00	4 400,00	100,00	0,00	0,00
25.11.	Kurz	22 500,00	5 625,00	25,00	16 875,00	75,00
26.11.	Pojištění OA	32 004,00	30 513,40	95,34	1 490,60	4,66
29.12.	Předplatné PaM	1 307,30	1 307,30	100,00	0,00	0,00
31.12.	Profit	1 123,00	1 123,00	100,00	0,00	0,00
31.12.	Energetika	330,26	330,26	100,00	0,00	0,00

Zdroj: autor

Protože periodika a odborná literatura přichází v roce 2009, jsou celkové částky evidovány na účtu 381 Náklady příštích období. Údržba programů a pojištění jsou rozlišeny podle podílu připadajícího na rok 2008 a 2009. Náklady běžného období jsou zaúčtovány na nákladové účty, náklady příštích období na účet 381. V roce 2009 budou příslušné podíly přeúčtovány na nákladové účty. V roce 2008 společnost časově rozlišila cca 370.000 Kč, což činí 0,58 % z celkových nákladů (64 mil. Kč).

Směrnice č. xxx/2009

Zásady časového rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení nákladů a výnosů se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví), ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb. (dále vyhláška), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele a touto směrnicí.

Obecná část

Podle zákona o účetnictví účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

ČÚS č. 019 shrnuje zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování následovně:

- 1) Náklady a výnosy zachycují účetní jednotky podle těchto zásad:
 - náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí,
 - opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy,
 - náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku,
 - náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38,

- výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě výnosů příštích období nebo příjmů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38.
- 2) Účty časového rozlišení podléhají inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.
- 3) Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li:
- o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření,
 - o pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.
- 4) Účetní jednotka stanoví postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně, a je nutno přitom postupovat podle ustanovení § 7 odst. 4 zákona o účetnictví.
- 5) Vyhláška upravuje položky časového rozlišení následovně:
- položka **Náklady příštích období** obsahuje výdaje, které se týkají nákladů příštích účetních období,
 - položka **Komplexní náklady příštích období** obsahuje položky, které se týkají nákladů příštích účetních období a které se souhrnně vztahují k danému účelu,
 - položka **Příjmy příštích období** obsahuje částky účetní jednotkou nepřijaté, které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek za právníckými a fyzickými osobami,
 - položka **Výdaje příštích období** obsahuje náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn
 - položka **Výnosy příštích období** obsahuje příjmy, které věcně patří do výnosů v příštích účetních obdobích.
- 6) Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.

Vnitropodniková úprava

V rámci časového rozlišení nákladů a výnosů je používán účet 381 Náklady příštích období. Jsou zde evidovány částky, které se týkají příštího účetního období.

Účetní jednotka stanovila seznam položek, které se budou časově rozlišovat. Jedná se o:

- údržbu PC programů,
- registraci domény,
- pojištění,
- předplatné odborných časopisů a publikací,
- odborné kurzy a školení.

Seznam je dle vnitřních potřeb aktualizován.

6.5. Dohadné položky

U dohadných položek nejsou známy nezbytné skutečnosti pro časové rozlišení. Obvykle známe účel, ale ne přesně částku a období čerpání. Dohadné účty pasivní představují odhad služeb spojených s vlastnictvím domů jako je plyn, el. energie, voda aj.

Pokud byl odhad dohadné položky provedený na základě dostupných informací, a přesto byl chybný, není důvod pro daňové zpochybnění částky. Společnost by přesto měla být při odhadu částky opatrná. Daňové hledisko těchto položek je vysvětleno v Pokynu č. D-300, vydaném ve Finančním zpravodaji 11-12/2006.

Směrnice č. xxx/2009

Zásady pro tvorbu dohadných položek

Časové rozlišení nákladů a výnosů se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví), ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb. (dále vyhláška), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele a touto směrnicí.

Obecná část

Vyhláška upravuje položky dohadných účtů následovně:

- 1) Položka **Dohadné účty aktivní** obsahuje částky pohledávek stanovené podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.

- 2) Položka **Dohadné účty pasivní** obsahuje částky závazků stanovené podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.

Vnitropodniková úprava

Společnost využívá účet 389 Dohadné účty pasivní. Eviduje zde částky, které se týkají:

- elektřiny,
- plynu,
- vodného a stočného,
- služebních cest.

Odhad částky dohadných položek při uzávěrkových operacích pomocí:

- spotřeby zjištěné k poslednímu dni období a částky vyfakturované za předcházející období u doplatků za vodné a stočné, plyn a elektrickou energii,
- výše zálohy a předpokládaných dnů strávených na služební cestě.

6.6. Cizí měny, kurzové rozdíly

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítává účetní jednotka na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB. Přepočet údajů v cizích měnách na českou korunu je během účetního období prováděn ve společnosti na základě kurzu ČNB k 1. dni v měsíci. K 31.12. jsou veškerá aktiva a pasiva v cizí měně přepočtena směnným kurzem k 31.12. a kurzové rozdíly zaúčtovány výsledkově.

Je důležité zvolit vhodnou kurzovou politiku. Pokud se kurz v průběhu roku mění významnějším způsobem, ovlivní to výsledek hospodaření prostřednictvím účtů 563 Kurzové ztráty a 663 Kurzové zisky. Záleží na povaze změny kurzu a na druhu přeceňovaného aktiva nebo pasiva.

Směrnice č. xxx/2009

Zásady používání cizích měn, kurzů a kurzové rozdíly

Používání cizích měn, kurzů a kurzových rozdílů se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., (dále jen vyhláška) kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele a touto směrnicí.

Obecná část

Dle výše uvedených právních předpisů:

- 1) Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou:
 - k okamžiku uskutečnění účetního případu,
 - ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.
- 2) V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.
- 3) Pro účely ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu pevný kurz.
- 4) Pevným kurzem se rozumí kurz stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu (nesmí přesáhnout účetní období, vyhlášený k prvnímu dni období).
- 5) V případě cizí měny, u které se nevyhlašuje kurz devizového trhu denně, použije účetní jednotka pro její přepočet poslední známý kurz vyhlášený či zveřejněný Českou národní bankou nebo kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.

- 6) Při používání pevného kurzu může účetní jednotka tento kurz změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. V případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurz změněn vždy.
- 7) U kurzových rozdílů, které vznikají v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků, se uskutečněním účetního případu rozumí zejména:
- úhrada závazku a inkaso pohledávky,
 - postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
 - převzetí dluhu u původního dlužníka,
 - vzájemné započtení pohledávek,
 - úhrada úvěru nebo půjčky novým úvěrem nebo půjčkou,
 - převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.
- 8) ČÚS č. 006 uvádí případy, kdy kurzové rozdíly nevznikají.
- 9) Základní pravidla účtování kurzových rozdílů stanoví § 60 vyhlášky.

Vnitropodniková úprava

Pro přepočet údajů v cizích měnách na českou korunu se během účetního období použije **pevný kurz**. Pevný kurz stanoví účetní jednotka na období kalendářního měsíce, na základě kurzu ČNB k 1. dni v měsíci. Jedná se zejména o tyto operace:

- přepočet pohledávek a závazků v cizí měně,
- přepočet operací v hotovosti v cizí měně,
- poskytnutí zálohy na zahraniční pracovní cestu a vypořádání zahraniční pracovní cesty se zaměstnancem,
- při každé operaci, tj. i při částečných úhradách pohledávek a závazků, bude vyčíslen a proúčtován kursový rozdíl.

K 31.12., v rámci uzávěrkových operací, jsou veškerá aktiva a pasiva v cizí měně přepočtena směnným kurzem k 31.12. a kurzové rozdíly zaúčtovány výsledkově.

Aktuální směnný kurz je zapsán do přílohy k této směrnici.

6.7. Cestovní náhrady

Poskytování cestovních náhrad se řídí převážně zákoníkem práce, který prošel v posledních letech výraznými změnami. Sazby pro poskytování cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách vydává každoročně Ministerstvo financí (příloha č. 7). Zároveň zveřejňuje průměrné ceny pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů (příloha č. 8).

Směrnice č. xxx/2009

Zásady poskytování cestovních náhrad

Poskytování cestovních náhrad se řídí zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů a touto směrnicí.

Obecná část

Dle zákoníku práce:

- 1) Pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby na pracovní cestu jen na základě dohody s ním.
- 2) Zahraniční pracovní cestou se rozumí cesta konaná mimo území České republiky. Dobou rozhodnou pro vznik práva zaměstnance na náhradu cestovních výdajů v cizí měně je doba přechodu státní hranice České republiky, kterou oznámí zaměstnanec zaměstnavateli, nebo doba odletu a příletu letadla při letecké přepravě.
- 3) Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při:
 - pracovní cestě,
 - cestě mimo pravidelné pracoviště,
 - cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,

- přeložení,
 - přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
 - výkonu práce v zahraničí.
- 4) Zaměstnavatel je povinen za podmínek stanovených v zákoně a v této směrnici poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu:
- jízdních výdajů,
 - jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
 - výdajů za ubytování,
 - zvýšených stravovacích výdajů (dále jen „stravné“),
 - nutných vedlejších výdajů.
- 5) Zaměstnavatel může zaměstnanci poskytovat i další náhrady výdajů, za cestovní náhrady se však považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.
- 6) Náhradu jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby poskytne zaměstnavatel zaměstnanci v prokázané výši.
- 7) Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci náhradu výdajů za ubytování, které vynaložil v souladu s podmínkami pracovní cesty, a to ve výši, kterou zaměstnavateli prokáže.

Vnitropodniková úprava

Poskytování cestovních náhrad při tuzemských pracovních cestách

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné při trvání pracovní cesty:

- | | |
|---------------------------------------|-----------|
| - 5 až 12 hodin | 60,- Kč |
| - déle než 12 hodin, nejdéle 18 hodin | 100,- Kč |
| - déle než 18 hodin | 150,- Kč. |

Bylo-li zaměstnanci poskytnuto během pracovní cesty jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá, je zaměstnavatel oprávněn za každé uvedené jídlo stravné krátit až o:

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

hodnoty krácení jsou maximální, mohou být i nižší nebo žádné.

Neurčí-li zaměstnavatel míru krácení před vysláním zaměstnance na pracovní cestu, přísluší zaměstnanci stravné v plné výši. Výše krácení je doplněna na cestovní příkaz.

Výdaje za ubytování:

- náhrada výdajů za ubytování se poskytuje v prokázané výši,
- doklad za ubytování bude vždy vystaven na obchodní jméno zaměstnavatele a dále zde bude uvedeno jméno ubytovaného zaměstnance.

Náhrada jízdních výdajů:

- zaměstnavatel určí zaměstnanci dopravní prostředek, který má být při pracovní cestě použit,
- náhradu jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby poskytne zaměstnavatel v prokázané výši,
- použije-li zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele místo určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy jiný dopravní prostředek, včetně silničního motorového vozidla, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, poskytne zaměstnavatel náhradu jízdních výdajů ve výši odpovídající ceně jízdného za určený hromadný dopravní prostředek
- náhradu jízdních výdajů za použití místní hromadné dopravy poskytne zaměstnavatel v prokázané výši,
- použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele soukromé silniční motorové vozidlo, přísluší mu za každý 1 km jízdy:
 - a) základní náhrada ve výši 3,90 Kč u osobních motorových vozidel,
 - b) základní náhrada ve výši 7,80 Kč u nákladních motorových vozidel,
 - c) náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu ve výši dle vyhlášky č. 451/2008 Sb. nebo v prokázané výši.

Poskytování cestovních náhrad při zahraničních pracovních cestách

Stravné:

- výše základních sazeb stravného v cizí měně pro jednotlivé státy je stanovena vyhláškou Ministerstva financí podle § 189 zákoníku práce vždy s účinností od 1. ledna,
- základní sazba zahraničního stravného musí, v celých měnových jednotkách, činit nejméně 75 % základní sazby zahraničního stravného pro příslušný stát,
- výši stravného určí zaměstnavatel ze základní sazby zahraničního stravného stanovené pro stát, ve kterém zaměstnanec stráví v kalendářním dni nejvíce času.

Stravné v cizí měně náleží zaměstnanci podle doby strávené v zahraničí, a to za:

- více než 12 hodin 100 % stanovené denní sazby,
 - 6 až 12 hodin 50 % stanovené denní sazby,
 - 1 až 6 hodin 25 % stanovené denní sazby,
 - do 1 hodiny 0 % stanovené denní sazby,
-
- doby strávené mimo území ČR, které trvají 1 hodinu a déle při více zahraničních pracovních cestách v jednom kalendářním dni, se pro účely stravného sčítají,
 - doby, ze kterých nevznikne zaměstnanci právo na zahraniční stravné, se připočítávají k tuzemskému stravnému,
 - vedle stravného může být poskytnuto kapesné do výše 40 % zahraničního stravného, výše kapesného bude určena v příkazu k zahraniční pracovní cestě,
 - po dobu návštěvy člena rodiny nebo po dobu dohodnutého přerušení zahraniční pracovní cesty z důvodů na straně zaměstnance stravné nepřísluší.

Bylo-li zaměstnanci poskytnuto během pracovní cesty jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá, krátí se za každé uvedené jídlo, stravné o:

- 25 % při poskytnutí 100 % stanovené denní sazby (při poskytnutí všech 3 jídel o 75 %),
- 35 % při poskytnutí 50 % stanovené denní sazby (při poskytnutí 2 jídel o 70 %),
- 70 % při poskytnutí 25 % stanovené denní sazby (při poskytnutí 1 jídla o 70 %).

Výdaje za ubytování:

- náhrada výdajů za ubytování se poskytuje v prokázané výši,
- doklad za ubytování bude vždy vystaven na obchodní jméno zaměstnavatele a dále zde bude uvedeno jméno ubytovaného zaměstnance,
- po dobu návštěvy člena rodiny hradí zaměstnavatel zaměstnanci prokázané výdaje za ubytování pouze v případě, že si je musel zaměstnanec vzhledem k podmínkám pracovní cesty nebo ubytovacích služeb zachovat,
- po dobu předem dohodnutého přerušení pracovní cesty z důvodů na straně zaměstnance není zaměstnavatel povinen zaměstnanci náhradu výdajů za ubytování poskytnout, i když musel po tuto dobu zaměstnanec s ohledem na podmínky pracovní cesty nebo ubytovací služby výdaje za ubytování uhradit.

Náhrada jízdních výdajů

Použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele soukromé silniční motorové vozidlo, přísluší mu za každý 1 km jízdy:

- základní náhrada ve výši 3,90 Kč u osobních motorových vozidel,
- základní náhrada ve výši 7,80 Kč u nákladních motorových vozidel,
- náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu v cizí měně pouze za kilometry ujeté mimo území ČR v doložené ceně,
- nemá-li z vážných důvodů zaměstnanec doklad o nákupu pohonné hmoty na území ČR, může mu zaměstnavatel poskytnout náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu v cizí měně i na základě jeho prohlášení o skutečně vynaložené ceně a důvodech jejího nedoložení,
- náhradu jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby poskytne zaměstnavatel v prokázané výši,
- náhradu jízdních výdajů za použití místní hromadné dopravy poskytne zaměstnavatel v prokázané výši.

Náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny

- trvá-li pracovní cesta déle než 1 měsíc a byla-li návštěva člena rodiny sjednána před vysláním zaměstnance na zahraniční pracovní cestu, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci náhradu jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny do jeho bydliště nebo do jiného předem dohodnutého místa pobytu člena rodiny a zpět,

- náhrada jízdních výdajů bude poskytnuta za stejných podmínek jako při zahraniční pracovní cestě,
- náhradu lze však poskytnout nejvýše v částce odpovídající jízdním výdajům do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště anebo bydliště zaměstnance na území ČR,
- za limitní se přitom považuje částka, která je pro zaměstnance nejvýhodnější.

Společná ustanovení

- 1) Náhradu nutných vedlejších výdajů, které vzniknou v přímé souvislosti s pracovní cestou, poskytne zaměstnavatel v prokázané výši.
- 2) Nemůže-li zaměstnanec výši výdajů prokázat, poskytne mu zaměstnavatel náhradu odpovídající ceně věcí a služeb obvyklé v době a místě konání pracovní cesty.
- 3) Při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, stanovené vnitřním předpisem, se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci.
- 4) Zaměstnavatel je povinen poskytnout zálohu, pokud se zaměstnancem nedohodne, že záloha nebude poskytnuta.
- 5) Při zahraniční pracovní cestě může zaměstnavatel po dohodě se zaměstnancem poskytnout zálohu v cizí měně též cestovním šekem nebo zapůjčením platební karty.
- 6) Zaměstnavatel se může se zaměstnancem dohodnout na poskytnutí zálohy na zahraniční stravné v české měně nebo v jiné než stanovené vyhláškou.
- 7) Zaměstnanec je povinen do 10 pracovních dnů po ukončení pracovní cesty předložit zaměstnavateli písemné doklady potřebné k vyúčtování cestovních náhrad. Zaměstnavatel je povinen do 10 pracovních dnů ode dne předložení písemných dokladů provést vyúčtování cestovních náhrad.

- 8) Stravné se zaokrouhluje na celé koruny matematicky. Sazba základní náhrady a průměrné ceny pohonných hmot se zaokrouhlují na desetihaléře směrem nahoru.

Formát jednotlivých směrnic a jejich přesné vymezení si určí účetní jednotka sama podle potřebných skutečností. Počet a hloubka tvorby směrnic se budou lišit podle velikosti a zaměření dané organizace. V malých společnostech jsou dostačující základní směrnice s odkazy na příslušné právní předpisy. Oproti tomu například v mezinárodních společnostech budou jednotlivé směrnice vypracovány podrobněji a jejich seznam bude rozsáhlejší.

7. Závěr

Cílem práce bylo dopracování vnitropodnikových směrnic ve vybraném podniku. Zákonná úprava vnitropodnikových účetních směrnic je pouze rámcová. Je tedy na každém podniku, aby s přihlédnutím ke svým specifikům vytvořil potřebné směrnice. Rozdílné vnitřní předpisy budou vytvořeny v malé, střední nebo nadnárodní společnosti.

Tvorba vnitropodnikových předpisů je časově náročný proces, vzhledem k neexistenci přímo upravující legislativy. Pro usnadnění práce při sestavování vnitropodnikových účetních směrnic je vhodné využít dostupnou literaturu. Právních předpisů odkazujících nepřímo na existenci směrnic je velké množství a snadno mohou být některé opomenuty. Existují společnosti, které se zabývají mimo jiné vytvářením směrnic přímo pro konkrétní jednotky. Velké společnosti mohou mít zvláštní oddělení, která se věnují pouze směrnicím. Jejich vzniku, aktualizaci a zveřejňování pro osoby, k jejichž pracovní činnosti se směrnice vztahují.

Vnitropodnikové účetní směrnice slouží k tomu, aby přispívaly k lepšímu a efektivnějšímu chodu účetní jednotky. Kvalitně zpracovaná směrnice zajišťuje připravenost při vnitřních nebo vnějších kontrolách. Základním předpokladem je, že vnitřní směrnice jsou zpracovány v souladu s platnými zákony a předpisy. Každoročně dochází k legislativním změnám, které musí být promítnuty do stávajících směrnic. Současně musí být zajištěno jejich důsledné dodržování.

Na směrnice se lze odvolávat i v případech, kdy vznikne spor mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Kromě jiného mají směrnice stabilizovat účelný způsob řízení, organizace práce, vymezit odpovědnost, stanovit pravomoci a povinnosti. Proto je důležité, aby s nimi byl zainteresovaný pracovník seznámen.

Sestavit univerzální postup při tvorbě vnitropodnikových směrnic pro všechny účetní jednotky je nemožné. Právní předpisy v určitých případech dávají na výběr více řešení skutečností. Každá jednotka si vybere v dané situaci ten nejvhodnější. Směrnice by proto měla být formována pomocí zákonů, vyhlášek, nařízení, předpisů až po konkrétní pokyny ve společnosti.

Při tvorbě směrnic jsem postupovala následovně:

- vytvoření samostatné podkapitoly pro každou směrnici,
- analýza vybraných skutečností,
- samotné sestavení směrnice.

Samotné sestavení směrnice se skládá ze dvou kroků. První zahrnuje analýzu právních předpisů a sepsání nejvýznamnějších pokynů do obecné části směrnice. Ve druhém se zaměřuji na vnitropodnikovou úpravu směrnice – postupy ve vybrané účetní jednotce.

Vzhledem k absenci základních směrnic ve společnosti jsem převážný díl praktické části věnovala jejich tvorbě. Zaměřila jsem se na směrnice upravující účtový rozvrh, nehmotný a hmotný majetek, časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky a používání cizích měn. Společnost často vysílá své zaměstnance na pracovní cesty. Směrnice k cestovním náhradám byla vytvořena. Provedla jsem pouze její aktualizaci.

Během práce jsem došla k následujícím závěrům:

- společnost by měla častěji provádět revizi účtového rozvrhu, důvodem je snazší orientace při práci s ním,
- společnost eviduje nehmotný a hmotný majetek v závislosti na výši jeho pořizovací ceny, dělí tak majetek na dlouhodobý, drobný a majetek, který se účetně rovnou spotřebovává,
- hlavní náplní časového rozlišení jsou údržba PC programů, registrace domény, pojištění, předplatné odborných časopisů a publikací, odborné kurzy a školení, vzhledem k tomu, že platby periodik představují malou část nákladů a pravidelně se opakují, společnost by je nemusela časově rozlišovat,
- dohadné položky se využívají v převážné míře při provádění uzávěrkových operací, zaměřují se hlavně na odhad a evidenci doplatků za energie,
- společnost přepočítává údaje v cizích měnách během účetního období na základě kurzu ČNB k 1. dni v měsíci, tímto postupem částečně eliminuje výkyvy kurzů,
- společnost poskytuje náhrady za pracovní cesty podle aktuálních předpisů, stávající směrnici přímo neaktualizuje, ale v přílohách zaznamenává současnou vyšší částky používanou pro náhrady.

8. Přehled použité literatury

1. KOVALÍKOVÁ, Hana. Vnitřní směrnice pro podnikatele. Ostrava : ANAG, 2008. 240 s. ISBN 978-80-7263-448-4.
2. RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Zlín : ANAG, 2009. 976 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
3. DUŠEK, Jiří. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech : snadno a rychle. Praha : GRADA Publishing, 2006. 160 s. ISBN 80-247-1435-3.
4. LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. Praha : GRADA Publishing, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
5. PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, VLACH, Pavel. Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka 2009. [s.l.] : Sagit, 2009. 48 s. ISBN 978-80-7208-724-2.
6. OTRUSINOVÁ, Milana, ŠTEKER, Karel. Vnitropodnikové účetní směrnice. Účetnictví v praxi. 2007, roč. XI, č. 9/2007, s. 1-29. Příloha časopisu Účetnictví v praxi č. 9/2007.
7. Stavební zákon, zákon o DPH - změny, hospodářský rok a jeho účtování, zákoník práce k 1.1.2008, účetní směrnice - vnitřní. Český Těšín : Poradce, 2008. 272 s.
8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
9. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
10. České účetní standardy.
11. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
14. Vyhláška č. 417/2008 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2009.
15. Ministersvo financí ČR : Pokyn č. D - 320 [online]. c2005 [cit. 2009-04-01]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_dane_44984.html>.
16. Ministersvo financí ČR : Pokyn č. D - 300 [online]. c2005 [cit. 2009-04-01]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-1EE7721D/cds/pokyn_D_300.pdf>.

9. Seznam příloh

1. Směrná účtová osnova
2. Účtový rozvrh společnosti
3. Vzor rozvahy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
4. Vzor výkazu zisku a ztráty dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
5. Rozvaha k 31.12.2008
6. Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2008
7. Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2009
8. Pokyn č. D – 320

Příloha č. 1: Směrná účtová osnova (příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.)

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

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

Účtová třída 1 – Zásoby

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

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 7 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

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

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha č. 2: Účtový rozvrh společnosti

- 013 Software**
 - 013/100 Software – drobný majetek
- 021 Budovy, haly a stavby**
- 022 Stroje, přístroje a zařízení**
 - 022/100 Samostatné movité věci a soubory – drobný majetek
- 031 Pozemky**
- 041 Pořízení DNM**
 - 041/100 Pořízení DNM
- 042 Pořízení DHM**
 - 042/100 Pořízení DHM
 - 042/300 Pořízení hmotného majetku – dům SCH
 - 042/400 Pořízení hmotných investic – č. 14
- 073 Oprávky k softwaru**
 - 073/100 Oprávky k softwaru – DNM
- 081 Oprávky ke stavbám**
- 082 Oprávky ke strojům, přístrojům a zařízením**
 - 082/100 Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům – DHM
- 092 Opravná položka k dlouhodobému hm. majetku**
- 121 Nedokončená výroba**
- 211 Pokladna**
 - 211/100 Pokladna CZK
 - 211/300 Pokladna EUR
 - 211/700 Pokladna USD
- 213 Ceniny**
- 221 Bankovní účty**
 - 221/300 BÚ - termínovaný vklad
 - 221/400 Bankovní účet č. ...
 - 221/450 Termínovaný účet HPB
 - 221/700 Bankovní účet EUR
 - 221/750 Termínovaný účet EUR HBV
- 261 Peníze na cestě**
- 311 Odběratelé**
 - 311/100 Odběratelé tuzemsko
 - 311/800 Odběratelé DEM
- 314 Poskytnuté provozní zálohy**
 - 314/100 Provozní zálohy Dobrá Voda
 - 314/200 Provozní zálohy ...
- 315 Ostatní pohledávky**
- 321 Dodavatelé**
- 324 Přijaté zálohy**
- 325 Ostatní závazky**
 - 325/100 Ostatní závazky chybné platby
 - 325/310 Sdruž. vl. DV - opravy
 - 325/320 Sdruž. majitelů Travní – provoz
- 331 Zaměstnanci**
- 333 Ostatní závazky vůči zaměstnancům**
- 335 Pohledávky za zaměstnanci**
 - 335/300 Pohl. za zaměstnanci – zálohy EUR na SC

- 336 Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdrav. pojištění**
 - 336/100 Zúčtování se ZP
 - 336/200 Zúčtování s OSSZ
- 341 Daň z příjmů**
 - 341/100 Srážková daň
 - 341/200 Srážková daň – úroky TU
- 342 Ostatní přímé daně**
 - 342/100 Daň z nemovitostí
 - 342/900 Daň z nemovitostí - nedaňové
- 343 Daň z přidané hodnoty**
- 345 Silniční daň**
- 353 Pohledávky za upsaný vlastní kapitál**
- 364 Závazky ke společníkům při rozdělení zisku**
 - 364/100 Závazky k ze zisku
 - 364/200 Závazky ke společníkům při rozdělení zisku
- 365 Ost. závazky ke společníkům a členům družstva**
 - 365/100 Ost. závazky ke společníkům
 - 365/200 Ost. závazky ke spol. - KČ
 - 365/800 Ost. závazky ke spol. - DEM
- 366 Závazky ke společníkům ze závislé činnosti**
- 378 Jiné pohledávky**
- 379 Jiné závazky**
- 381 Náklady příštích období**
- 383 Výdaje příštích období**
- 384 Výnosy příštích období**
- 385 Příjmy příštích období**
- 388 Dohadné účty aktivní**
- 389 Dohadné účty pasivní**
- 391 Opravná položka k pohledávkám**
- 411 Základní kapitál**
- 421 Zákonný rezervní fond**
- 428 Nerozdělený zisk minulých let**
- 429 Neuhrazená ztráta minulých let**
- 431 Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení**
- 451 Rezervy zákonné**
- 471 Dlouh. záv. k ovládaným a řízeným osobám, k osobám pod podstatným vlivem**
 - 471/100 Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
 - 471/200 Dlouhodobé závazky – úroky k pod. ve skupině
- 479 Ostatní dlouhodobé závazky**
 - 479/100 Ostatní dlouhodobé závazky
 - 479/800 Ostatní dlouhodobé závazky DEM
- 501 Spotřeba materiálu**
 - 501/100 Spotřeba režijního materiálu
 - 501/200 Nákup DHM
 - 501/300 Pořízení drobného majetku
 - 501/400 Režijní materiál – pohonné hmoty
 - 501/500 Přímý materiál
 - 501/900 Spotřeba materiálu – nedaňové

- 502 Spotřeba energie**
 - 502/900 Spotřeba energie – nedaňové
- 511 Opravy a udržování**
- 512 Cestovné**
 - 512/900 Cestovní náhrady – nedaňové
- 513 Náklady na reprezentaci**
- 518 Ostatní služby**
 - 518/100 Subdodávky
 - 518/200 Ostatní služby
 - 518/300 Obědy
 - 518/400 Drobný nehm. majetek
 - 518/500 Náklady na bytové opravy DV Travní 6
 - 518/510 Náklady na provoz DV Travní 6
 - 518/900 Ostatní služby - nedaňové
- 521 Mzdové náklady**
 - 521/100 Mzdové náklady – DPP
- 522 Příjmy společníků ze závislé činnosti**
- 524 Zákonné soc. pojištění**
 - 524/100 Zákonné zdrav. pojištění
 - 524/200 Zákonné soc. pojištění
- 527 Zákonné soc. náklady**
 - 527/100 Pojištění Kooperativa
 - 527/200 Pojištění zaměstnanců při zahraniční cestě
 - 527/300 Příspěvek na stravování zaměstnanců
 - 527/900 Zákonné sociální náklady nad limit
- 528 Ostatní sociální náklady**
 - 528/900 Ostatní sociální náklady
- 531 Daň silniční**
- 532 Daň z nemovitostí**
- 538 Ostatní daně a poplatky**
- 541 Zůstatková cena prodaného majetku**
- 543 Dary**
 - 543/900 Sponzorské dary – nedaňové
- 545 Ostatní pokuty a penále**
- 546 Odpis pohledávky**
 - 546/100 Odpis pohledávky
 - 546/900 Odpis pohledávky – nedaňové
- 548 Ostatní provozní náklady**
 - 548/900 Ostatní provozní náklady – nedaňové
- 551 Odpisy hmotného a nehmotného majetku**
 - 551/300 Účetní odpisy NHM
 - 551/900 Odpisy HaNHM – nedaňové
- 552 Tvorba zákonných rezerv**
- 558 Opravná položka k pohledávkám**
- 559 Tvorba opravných položek**
- 562 Úroky**
- 563 Kurzové ztráty**
 - 563/900 Kurzové ztráty - nedaňové
- 568 Ostatní finanční náklady**
 - 568/100 Ostatní finanční platby Kooperativa

574	Tvorba a zúčtování rezerv
574/900	Tvorba rezerv – nedaňové
581	Náklady na změnu metody
582	Škody
582/900	Manka a škody
588	Mimořádné náklady
588/900	Mimořádné náklady – nedaňové
589	Tvorba opravných položek
591	Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
595	Dodatečné odvody daně z příjmů
602	Tržby z prodeje služeb
602/010	Tržby z prodeje služeb – SK
602/100	Tržby z prodeje služeb – nájemné
611	Změna stavu nedokončené výroby
641	Tržby z prodeje NHM a HM
644	Smluvní pokuty a penále
648	Ostatní provozní výnosy
662	Úroky
662/100	Úroky z termín. vkladů – zdaněné
662/200	Úroky z termínovaných vkladů
662/300	Úroky z půjček
663	Kurzové zisky
663/100	Kurzové zisky – rozvahové
681	Výnosy ze změny metody
688	Ostatní mimořádné výnosy
701	Počáteční účet rozvahový
702	Konečný účet rozvahový
710	Účet zisků a ztrát

Příloha č. 3: Vzor rozvahy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 3

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

**ROZVAHA
v plném rozsahu**

ke dni
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Označení a	A K T I V A b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63) = ř. 67	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007				
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill (+/-)	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
2.	Stavby	015				
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016				
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	A K T I V A b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Zvířata	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048				
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054				
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058				
C. IV. 1.	Peníze	059				
2.	Účty v bankách	060				
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063				
D. I. 1.	Náklady příštích období	064				
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Označení	P A S I V A	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067		
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078		
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079		
2.	Statutární a ostatní fondy	080		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (ř. 01 - 69 - 73 - 78 - 81 - 85 - 118) = ř. 60 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	084		
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085		
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
3.	Rezerva na daň z příjmů	089		
4.	Ostatní rezervy	090		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	093		
3.	Závazky - podstatný vliv	094		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
6.	Vydané dluhopisy	097		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
8.	Dohadné účty pasivní	099		
9.	Jiné závazky	100		
10.	Odložný daňový závazek	101		

Označení	P A S I V A	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103		
2.	Závazky – ovládající a řídicí osoba	104		
3.	Závazky – podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108		
7.	Stát – daňové závazky a dotace	109		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112		
11.	Jiné závazky	113		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		
2.	Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha č. 4: Vzor výkazu zisku a ztráty dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 4

<p>Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů</p>	<p>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu</p> <p>ke dni</p> <p>(v celých tisících Kč)</p> <table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">IČ</td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"> </td> </tr> </table>	IČ		<p>Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
IČ				

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 – 08)	11		
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 – 12 – 17 – 18 + 19 – 22 – (+/- 25) + 26 – 27 + (-28) – (-29))	30		

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha č. 5: Rozvaha k 31.12.2008

27.04.2009/11:04

Str. 1

		ROZVAHA KE DNI 31.12.2008	
A K T I V A		Počáteční obrat	Zůstatek
013	Software	5.823.403,10	7.116.718,50
021	budovy,haly a stavby	17.488.200,98	20.651.419,98
022	Stroje, přístroje a zařízení	7.885.066,91	8.440.035,27
031	Pozemky	1.313.447,00	1.313.447,00
041	porizeni nehmotnych investic	0,00	0,00
042	Pořizení hmotných investic	2.251.214,00	0,00
121	nedokoncena vyroba	4.734.600,00	3.428.898,00
211	Pokladna	233.456,33	137.627,77
213	Ceniny	0,00	30.000,00
221		6.222.787,03	16.190.098,15
261	Penize na cestě	0,00	0,00
311	Odběratelé	11.973.356,00	5.106.385,81
314	Poskytnuté provozní zálohy	493.167,55	435.223,95
315	Ostatní pohledávky	11.907,20	11.047,20
335	pohledavky za zamestnanci	1.165.185,00	820.679,00
378	Jine pohledavky	6.552,00	4.814,00
381	Naklady pristich obdobi	453.173,17	377.305,11
C E L K E M A K T I V A		60.055.516,27	64.063.699,74

P A S I V A		Počáteční obrat	Zůstatek
073	oprávky k softwaru	3.918.547,88	5.058.852,75
081	oprávky ke stavbám	5.490.385,00	6.515.142,00
082	Oprávky ke strojům, přístrojům a z.	6.587.448,19	7.523.777,19
321	Dodavatelé	548.609,14	347.725,32
325	Ostatní závazky	0,00	0,00
331	Zaměstnanci	1.577.094,00	1.853.130,00
336	Zuctování s	1.134.630,00	1.215.246,00
341	Daň z příjmů	3.045.071,80	-4.050.898,60
342	Daň z mezd	366.358,00	366.707,00
343	Daň z přidané hodnoty	-289.448,00	-156.587,00
345	Silnicní dan	-2.686,00	-5.140,00
379	Jiné závazky	46.541,31	37.364,16
389	Dohadné účty pasivní	462.370,00	237.470,00
411	Základní jmění	8.000.000,00	8.000.000,00
421	Zákonný rezervní fond	1.600.000,00	1.600.000,00
428	Nerozdělený zisk minulých let	6.902.582,44	27.570.594,95
431	Hospodářský výsledek ve schv. říz.	20.668.012,51	0,00
	ZISK (+) / ZTRÁTA (-)	0,00	7.950.315,97
	C E L K E M P A S I V A	60.055.516,27	64.063.699,74

Příloha č. 6: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2008

27.04.2009/11:04

Str. 1

		VÝSLEDOVKA 2008 (bez vnitropodn.zúčtování)
Konto	Název konta	Obrat
501/100	Spotřeba rezijního materialu	359.021,34
501/200	Nakup DHIM	287.746,82
501/400	Rezijní material-pohonne hmoty	394.060,75
501		1.040.828,91
502/000	Spotřeba energie	390.351,88
502		390.351,88
511/000	Opravy a udržování	820.535,88
511		820.535,88
512/000	Cestovné	2.966.585,89
512		2.966.585,89
513/000	Náklady na reprezentaci	156.341,30
513		156.341,30
518/100	Subdodavky	978.251,00
518/200	Ostatní služby	3.059.038,68
518/400	drobny nehmotny invest.majetek	59.403,00
518/500	Nakl.na byt.opravy DV Travni 6	10.524,00
518/510	naklady na provoz D.Voda -Travni 6	15.030,00
518		4.122.246,68
521/000	Mzdové náklady	34.706.323,00
521		34.706.323,00
524/100	Zakonne zdravotni pojisteni	3.015.340,00
524/200	Zakonne socialni pojisteni	8.703.559,00
524		11.718.899,00
527/300	Prispevek na stravovani zamestnancu	367.658,64
527		367.658,64
528/900	Ostatní sociální náklady	59.600,60
528		59.600,60
531/000	Dan silniční	9.071,00
531		9.071,00
532/000	Dan z nemovitosti	2.650,00
532		2.650,00
538/000	Ostatní nepř. daně a poplatky	5.823,00
538		5.823,00
548/000	Ostatní provozní náklady	2.559,29
548		2.559,29
551/000	Odpisy hm. a nehm. inv. majetku	3.101.390,87
551		3.101.390,87
563/000	Kurzové ztráty	1.904.622,62

563/100	Kurz.zisky - rozvahove	-55.548,18
563		1.849.074,44
568/000	Ostatní finanční náklady	442.913,91
568/100	Ostatní finanční platby Kooperativa	148.889,00
568		591.802,91
591/000	Daň z příjmů běž. činn. - splatná	2.170.770,00
591		2.170.770,00
NÁKLADY CELKEM:		64.082.513,29
602/000	Trzby z prodeje služeb	71.518.527,61
602/100	trzby z prod.sluzeb - najemne	121.365,00
602		71.639.892,61
611/000	Zmena stavu nedokoncene vyroby	-1.305.702,00
611		-1.305.702,00
648/000	Ostatní provozní výnosy	14.428,23
648		14.428,23
662/000	Úroky	245.915,07
662		245.915,07
663/000	Kurzove zisky	1.134.389,29
663/100	Kurzove zisky - rozvahové	300.454,07
663		1.434.843,36
688/000	Ostatní mimořádné výnosy	3.451,99
688		3.451,99
VÝNOSY CELKEM:		72.032.829,26
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK		7.950.315,97
Ziskovost nákladů [%]		12,41
Ziskovost výnosů [%]		11,04

Příloha č. 7: Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2009

Příloha k vyhlášce č. 417/2008 Sb.

Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2009

Země	Měnový kód	Měna	Základní sazby stravného
Afghánistán	EUR	euro	35
Albánie	EUR	euro	35
Alžírsko	EUR	euro	35
Andorra	EUR	euro	40
Angola	USD	americký dolar	60
Argentina	EUR	euro	35
Arménie	EUR	euro	35
Austrálie a Oceánie – ostrovní státy ¹⁾	USD	americký dolar	50
Ázerbájdžán	EUR	euro	35
Bahamy	USD	americký dolar	50
Bahrajn	EUR	euro	40
Bangladéš	USD	americký dolar	50
Belgie	EUR	euro	45
Belize	USD	americký dolar	50
Benin	EUR	euro	40
Bermudy	USD	americký dolar	50
Bělorusko	EUR	euro	45
Bhútán	USD	americký dolar	50
Bolívie	USD	americký dolar	40
Bosna a Hercegovina	EUR	euro	40
Botswana	USD	americký dolar	55
Brazílie	USD	americký dolar	55
Brunej	USD	americký dolar	40
Bulharsko	EUR	euro	35
Burkina Faso	EUR	euro	40
Burundi	USD	americký dolar	55
Čad	EUR	euro	45
Černá Hora	EUR	euro	40
Čína	EUR	euro	40
Dánsko	EUR	euro	50
Džibuti	EUR	euro	45
Egypt	EUR	euro	35
Ekvádor	USD	americký dolar	45
Eritrea	USD	americký dolar	50
Estonsko	EUR	euro	45
Etiopie	EUR	euro	40
Filipíny	EUR	euro	35
Finsko	EUR	euro	45
Francie	EUR	euro	45
Francouzská Guayana	EUR	euro	45
Gabon	EUR	euro	45
Gambie	EUR	euro	45

Ghana	EUR	euro	45
Gibraltar	EUR	euro	40
Gruzie	EUR	euro	35
Guatemala	USD	americký dolar	40
Guinea	EUR	euro	45
Guinea-Bissau	EUR	euro	45
Guyana	USD	americký dolar	50
Honduras	USD	americký dolar	45
Hongkong	EUR	euro	40
Chile	USD	americký dolar	50
Chorvatsko	EUR	euro	40
Indie	EUR	euro	35
Indonésie	EUR	euro	35
Irák	EUR	euro	35
Írán	EUR	euro	35
Irsko	EUR	euro	50
Island	EUR	euro	55
Itálie včetně Vatikánu a San Marina	EUR	euro	45
Izrael	USD	americký dolar	55
Japonsko	USD	americký dolar	65
Jemen	EUR	euro	35
Jihoafrická republika	EUR	euro	40
Jordánsko	EUR	euro	35
Kambodža	EUR	euro	35
Kamerun	EUR	euro	40
Kanada	USD	americký dolar	45
Kapverdy	EUR	euro	40
Karibik – ostrovní státy ²⁾	USD	americký dolar	50
Katar	USD	americký dolar	40
Kazachstán	EUR	euro	45
Keňa	EUR	euro	45
Kolumbie	USD	americký dolar	45
Komory	USD	americký dolar	55
Konžská republika (Brazzaville)	USD	americký dolar	60
Konžská demokratická republika (Kinshasa)	USD	americký dolar	60
Korejská lidově demokratická republika	EUR	euro	45
Korejská republika	EUR	euro	45
Kosovo	EUR	euro	45
Kostarika	USD	americký dolar	50
Kuba	EUR	euro	45
Kuvajt	EUR	euro	35
Kypr	EUR	euro	40
Kyrgyzstán	EUR	euro	40
Laos	EUR	euro	35
Lesotho	USD	americký dolar	50
Libanon	USD	americký dolar	55
Libérie	EUR	euro	45
Libye	EUR	euro	45
Lichtenštejnsko	EUR	euro	45

Litva	EUR	euro	40
Lotyšsko	EUR	euro	40
Lucembursko	EUR	euro	45
Macao	EUR	euro	40
Madagaskar	EUR	euro	40
Maďarsko	EUR	euro	35
Makedonie	EUR	euro	35
Malajsie	USD	americký dolar	40
Malawi	USD	americký dolar	45
Maledívy	USD	americký dolar	55
Mali	EUR	euro	40
Malta	EUR	euro	45
Maroko	EUR	euro	35
Mauretánie	EUR	euro	35
Mauricius	USD	americký dolar	55
Mexiko	USD	americký dolar	45
Moldavsko	EUR	euro	40
Monako	EUR	euro	45
Mongolsko	EUR	euro	35
Mozambik	USD	americký dolar	50
Myanmar (Barma)	EUR	euro	35
Namibie	USD	americký dolar	50
Německo	EUR	euro	45
Nepál	USD	americký dolar	50
Niger	EUR	euro	40
Nigérie	EUR	euro	45
Nikaragua	USD	americký dolar	45
Nizozemsko	EUR	euro	45
Norsko	EUR	euro	55
Nový Zéland	USD	americký dolar	50
Omán	EUR	euro	40
Pákistán	EUR	euro	30
Panama	USD	americký dolar	45
Paraguay	EUR	euro	30
Peru	USD	americký dolar	50
Pobřeží Slonoviny	EUR	euro	40
Polsko	EUR	euro	35
Portugalsko a Azory	EUR	euro	40
Rakousko	EUR	euro	45
Rovníková Guinea	EUR	euro	40
Rumunsko	EUR	euro	35
Rusko	EUR	euro	45
Rwanda	USD	americký dolar	55
Řecko	EUR	euro	40
Salvador	USD	americký dolar	45
Saúdská Arábie	EUR	euro	40
Senegal	EUR	euro	40
Seychely	USD	americký dolar	60
Sierra Leone	EUR	euro	40

Singapur	USD	americký dolar	50
Spojené arabské emiráty	USD	americký dolar	50
Slovensko	EUR	euro	30
Slovinsko	EUR	euro	35
Somálsko	USD	americký dolar	55
Spojené státy americké	USD	americký dolar	50
Srbsko	EUR	euro	40
Srí Lanka	USD	americký dolar	50
Středoafriická republika	USD	americký dolar	45
Súdán	USD	americký dolar	55
Surinam	USD	americký dolar	50
Svatý Tomáš a Princův ostrov	USD	americký dolar	45
Svazijsko	USD	americký dolar	55
Sýrie	EUR	euro	35
Španělsko	EUR	euro	40
Švédsko	EUR	euro	50
Švýcarsko	CHF	švýcarský frank	75
Tádžikistán	EUR	euro	40
Tanzanie	USD	americký dolar	50
Thajsko	EUR	euro	35
Tchaj-wan	EUR	euro	40
Togo	EUR	euro	40
Tunisko	EUR	euro	45
Turecko	EUR	euro	40
Turkmenistán	USD	americký dolar	45
Uganda	USD	americký dolar	50
Ukrajina	EUR	euro	45
Uruguay	USD	americký dolar	50
Uzbekistán	EUR	euro	40
Velká Británie	GBP	anglická libra	40
Venezuela	USD	americký dolar	50
Vietnam	EUR	euro	35
Zambie	USD	americký dolar	55
Zimbabwe	USD	americký dolar	50

Příloha č. 8: Pokyn č. D – 320

Pokyn č. D – 320 - o průměrných cenách pohonných hmot, které lze použít pro výpočet výše náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ke stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008.

Na základě zmocnění podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 [zákona č. 586/1992 Sb.](#), o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2008 (dále jen "zákon"), Ministerstvo financí sděluje:

1) Průměrné ceny pohonných hmot v Kč/l včetně DPH uplatňované jejich rozhodujícími prodejci v České republice ve zdaňovacím období roku 2008 u jednotlivých druhů činily:

Benzin Speciál	BA - 91	29,73 Kč
Benzin Natural	BA - 95	30,34 Kč
Benzin Super plus (Natural)	BA - 98, 99 a 100	32,65 Kč
Benzin Normál (Natural)	BA - 91	29,85 Kč
Nafta motorová		31,68 Kč

2) Tyto ceny může poplatník použít pro účely stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona, t.j. u vlastních silničních motorových vozidel nezahrnutých do obchodního majetku a silničních motorových vozidel bezplatně vypůjčených ve smyslu § 659 občanského zákoníku.

3) Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu, jak to vyplývá z § 24 odst. 2 písm. k) zákona.

4) V případě, že poplatník nakupoval jiný druh benzínu, který není uveden v bodu 1, uplatní cenu toho druhu benzínu, který má shodné oktanové číslo. Pokud benzin se shodným oktanovým číslem bod 1 neobsahuje, uplatní cenu benzínu s nejbližším oktanovým číslem.

5) Tímto pokynem nejsou dotčeny ceny pohonných hmot stanovené na základě § 189 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, vyhláškami Ministerstva práce a sociálních věcí, které se používají pro stanovení výše náhrady za pohonné hmoty, na kterou má nárok zaměstnanec, použije-li pro pracovní cestu jiné vozidlo než vozidlo zaměstnavatele.

6) Poplatník může, pokud se tak rozhodne, použít ceny vyhlášené vyhláškou MPSV č. 357/2007, kterou se m.j. stanoví průměrná cena pohonných hmot, a to na základě ustanovení § 189 odst. 1 písm. a) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Tyto ceny lze použít již za rok 2008 místo cen uvedených výše, a to na základě změny ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona, provedené jeho novelou č. 2/2009 Sb. v Čl I, bod 41 (změna § 24 odst. 2 písm. k) bod3), a v Čl. II bod 8 (přechodná ustanovení k bodu 41 pro možnost použití tohoto bodu i pro rok 2008). Z toho vyplývá, že za rok 2008 má poplatník možnost volby při použití ceny PHM ke stanovení výše náhrady za spotřebované pohonné hmoty buď podle výše uvedených cen v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona nebo podle vyhlášky č. 357/2007 Sb., které jsou následující:

Průměrná cena pohonných hmot za rok 2008:

Výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle vyhlášky č. 357/2007 Sb.činí:

- 30,60 Kč u benzínu automobilového 91 oktanů,
- 30,90 Kč u benzínu automobilového 95 oktanů,
- 33,10 Kč u benzínu automobilového 98 oktanů,
- 31,20 Kč u motorové nafty.

Tyto ceny platily po celé zdaňovací období roku 2008.

Důležitá poznámka:

- Sazba základní náhrady činila 4,10 Kč za 1 km jízdy a platila po celé zdaňovací období roku 2008.
- Vzhledem k výše uvedené novele zákona o daních z příjmů, nebude pokyn řady „D“ k cenám pohonných hmot již vydáván a poplatníci budou postupovat podle příslušných vyhlášek, které vydává Ministerstvo práce a sociálních věcí. Tento postup má hlavní výhodu v tom, že poplatníci tak budou již před začátkem příslušného zdaňovacího období znát daňově uplatnitelnou cenu pohonných hmot, což výrazně posiluje zásadu předvídatelnosti práva. Nelze ovšem přehlédnout, že MPSV ze zákona může při výraznějších změnách cen vyhláškou tyto ceny změnit, a to i v průběhu zdaňovacího období.

Průměrná cena pohonných hmot platná od 1. 1. 2009, stanovená vyhláškou č. 451/2008 Sb. činí:

- a. 26,30 Kč u benzínu automobilového 91 oktanů,
- b. 26,80 Kč u benzínu automobilového 95 oktanů,
- c. 29,00 Kč u benzínu automobilového 98 oktanů,
- d. 28,50 Kč u motorové nafty.

Pozn.: Sazba základní náhrady platná od 1. 1. 2009 je 3,90 Kč.

V Praze dne 14.01.2009

Ing. Stanislav Špringl, v. r.
ředitel odboru 15 - Legislativa daní z příjmů
Ministerstvo financí