

# DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Eliška Košatková

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**EKONOMICKÁ FAKULTA**

Katedra účetnictví a financí

---

**Studijní program: N6208 Ekonomika a management**

**Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku**

# **DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Vnitropodnikové účetní předpisy a jejich problematika  
ve společnosti KOČÍ, a. s.**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Autor práce:

Bc. Eliška Košatková

České Budějovice

---

2013

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2011/2012

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eliška KOŠATKOVÁ**  
Osobní číslo: **E11381**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Vnitropodnikové účetní předpisy a jejich problematika ve společnosti Kočí, a. s.**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Analýza počtu tvorby vnitropodnikových účetních předpisů podle legislativní úpravy ČR, posouzení jejich aktuálnosti a komplexnosti ve vybraném podniku, úprava a návrh změn stávajících vnitropodnikových směrnic.

Rámcová osnova:

1. Vymezení pojmu vnitropodnikových účetních předpisů a jejich teoretická východiska
2. Tvorba vnitropodnikových účetních předpisů a jejich význam a využití
3. Charakteristika daného podniku a zaměření jeho činnosti
4. Analýza aktuálnosti a komplexnosti vnitropodnikových předpisů vybraného subjektu
5. Problémy spojené se sestavováním a aplikací vnitropodnikových předpisů
6. Současné předpokládané trendy v této oblasti

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:


1. České účetní standardy pro podnikatele
2. Daňové zákony 2011: úplná znění platná k 1.1.2011 včetně novely zákona o DPH k 1.4.2011 a novely daňového řádu, Praha: Grada, 2011, 264 stran. ISBN 978-80-247-3944-1
3. DUŠEK, J. Jak se vyhnout chybám v účetnictví. Praha: Grada, 2010. 128 stran. ISBN 978-80-247-3539-9
4. HRUŠKA, V. Vnitropodnikové směrnice: praktický průvodce nejdůležitějšími vnitropodnikovými směrnicemi. Praha: Bilance, 2005. 332 stran. ISBN 80-86371-47-6
5. KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele. Praha: Anag, a.s., 2011. 352 stran. ISBN 978-80-7263-604-4
6. LANDA, M. Organizace účetních agend ve firmě. Praha: Management Press, 2005. 163 stran. ISBN 80-7261-123-2
7. LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů. Praha: Grada, 2008. 116 stran. ISBN 978-80-247-2576-5
8. PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ, J. Praktický průvodce vnitřními směrnicemi. Olomouc: Anag a. s., 2003. 207 stran. ISBN 657:351
9. SOTONA, M. Vnitropodnikové směrnice 2006. Praha: Computer press, 2006. 188 stran. ISBN 80-251-0924-0

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Hlaváčková  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2012  
Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2013

  
doc. Ing. Ladislav Rolněk, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „**Vnitropodnikové účetní předpisy a jejich problematika ve společnosti KOČÍ, a. s.**“ jsem vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění, práce a materiálů, které jsou uvedeny v seznamu literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

---

Bc. Eliška Košátková

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Haně Hlaváčkové za vedení této diplomové práce.

Dále děkuji společnosti KOČÍ, a. s. za poskytnutí informací potřebných k vytvoření této diplomové práce, zejména pak panu Pavlu Kvěchovi za přínosné rady a strávený čas. Poděkovat bych také chtěla zaměstnancům společnosti PRIMA, a. s. za poskytnutí potřebných materiálů.

Zvláštní díky patří mé rodině, která mě po celou dobu studia morálně podporovala.

# OBSAH

1 ÚVOD .....	8
2 LITERÁRNÍ PŘEHLED.....	11
2. 1 Aktuálnost vnitropodnikových směrnic .....	11
2. 2 Význam vnitropodnikových směrnic pro řízení.....	12
2. 3 Legislativní prameny tvorby vnitropodnikových směrnic .....	12
2. 4 Podoby vnitropodnikových směrnic .....	13
2. 5 Náležitosti vnitropodnikových směrnic .....	14
2. 6 Druhy vnitropodnikových směrnic .....	15
2. 6. 1 Účtový rozvrh.....	16
2. 6. 2 Dlouhodobý majetek .....	18
2. 6. 3 Vyřazování dlouhodobého majetku, odpisový plán .....	21
2. 6. 4 Zásoby .....	23
2. 6. 5 Opravné položky .....	26
2. 6. 6 Měnové kurzy, kurzové rozdíly.....	30
2. 6. 7 Inventarizace.....	32
2. 6. 8 Úschova účetních záznamů, archivace dokladů .....	33
2. 6. 9 Vnitropodnikové účetnictví .....	35
3 CÍLE A METODIKA.....	38
3. 1 Cíle práce .....	38
3. 2 Metodika práce.....	38
4 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU .....	40
5 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ .....	42
5. 1 Úprava vnitropodnikových předpisů.....	43
5. 2 Přepřacování vnitropodnikových předpisů .....	43
5. 2. 1 Účtový rozvrh.....	44
5. 2. 2 Dlouhodobý majetek .....	46
5. 2. 3 Zásoby .....	49
5. 2. 4 Opravné položky .....	51

5. 2. 5 Použití kurzů v účetnictví.....	54
5. 2. 6 Vnitropodnikové účetnictví.....	56
5. 2. 7 Kalkulace.....	59
5. 2. 8 Inventarizace.....	62
5. 2. 9 Úschova a archivace účetních záznamů a dokladů.....	65
5. 2. 10 Shrnutí přepracování vnitropodnikových předpisů.....	66
5. 3 Srovnání vnitropodnikových předpisů.....	70
5. 3. 1 Záhlaví vnitropodnikových předpisů.....	71
5. 3. 2 Programové (software) vybavení počítačů.....	71
5. 3. 3 Oběh účetních dokladů a odpovědnosti.....	72
5. 3. 4 Inventarizace.....	75
5. 3. 5 Odpisový plán.....	75
5. 3. 6 Dlouhodobý majetek.....	76
5. 3. 7 Časové rozlišení nákladů a výnosů a dohadné položky.....	76
5. 3. 8 Zásoby.....	78
5. 3. 9 Rezervy a opravné položky.....	79
5. 3. 10 Zahraniční měny.....	80
5. 3. 11 Archivace účetních záznamů.....	80
5. 3. 12 Ostatní vnitropodnikové směrnice.....	80
5. 3. 13 Shrnutí srovnání vnitropodnikových předpisů.....	82
5. 4 Problémy vnitropodnikových předpisů.....	84
5. 4. 1 Aktualizace vnitropodnikových předpisů.....	87
5. 5 Současné trendy vnitropodnikových předpisů.....	88
<b>6 ZÁVĚR.....</b>	<b>91</b>
<b>7 SUMMARY.....</b>	<b>94</b>
<b>8 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....</b>	<b>96</b>
<b>SEZNAM TABULEK</b>	
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	



# 1 ÚVOD

Tato práce se bude zabývat vnitropodnikovými předpisy používanými v účetních jednotkách. V praxi jsou jednotlivě řešené oblasti, v účetnictví ale i mimo něj, často nazývány vnitropodnikovými směrnicemi. Je zde však řada jiných individuálních pojmenování. Všechny formy vnitropodnikových předpisů mají však společný smysl a účel. Snaží se vylíčit pravidla mechanismů probíhajících v účetní jednotce a celém subjektu, kterého se dané vnitropodnikové předpisy týkají. Vytvořit by je měla každá účetní jednotka ve svém vlastním zájmu. Jejich tvorba totiž vyplývá přímo i nepřímo z legislativy. Prakticky všude tam, kde se v zákonech a jiných legislativách nachází spojení mající smysl: „toto si účetní jednotka upraví sama dle svých potřeb“, tam se vnitropodnikové předpisy hlásí o slovo.

Pojem vnitropodnikové předpisy může znamenat několik listů papíru, kde jsou stručně a jasně popsány postupy činností v jednotlivých oblastech, jimiž se účetní jednotka, při svém fungování zabývá a řeší je. To je jedna z variant. Další představa o vnitropodnikových předpisech však může být daleko rozsáhlejší a může jít do mnohem větší hloubky. Vnitropodnikové předpisy nejsou jen pouhou „formalitou“, která musí být splněna při zakládání nového podniku. Existence vnitropodnikových předpisů v účetní jednotce má své náležité opodstatnění. Zákon v tomto ohledu dává nejen pracovníkům účtáren, ale i jiným vnitropodnikovým pracovníkům, do jisté míry volnou ruku pro vlastní úpravu postupů a procesů, které v podniku probíhají, a řešení situací, které nastanou. Povolání účetního pracovníka je značně korigováno zákony a legislativami. Z tohoto důvodu rád využije příležitost, kterou mu vnitropodnikové předpisy nabízejí a naformuluje tyto předpisy podle svých představ a potřeb.

Vnitropodnikové předpisy jsou tématem velmi rozsáhlým. Pokud se má obsáhnout do své skutečné hloubky, je možno touto látkou vytvořit více než jednu diplomovou práci. Jejich využíváním se dá přehledně řídit celé účetnictví a upravit téměř všechny oblasti podniku. Jsou také nedocenitelnou pomůckou pro zpětnou kontrolu a třeba i řešení různých sporů. Jejich užitečnost ocení jak podnik samotný, tak jeho vnější prostředí. Tím jsou myšleny finanční úřady, auditoři, daňoví poradci, soudy atd. Jejich tvorba by tedy měla probíhat v souladu se zájmy všech těchto skupin. Pracovníci finančního úřadu provádějící kontrolu účetnictví mají díky předloženým vnitropodnikovým předpisům podniku usnadněn proces kontroly. Nemusí se tak často

dotazovat na postupy a operace účetních pracovníků nebo odpovědných osob v účetní jednotce. To je ulehčující prvek pro obě strany – kontrolora i kontrolovaný subjekt.

Z výše uvedených důvodů jsou vnitropodnikové předpisy velmi zajímavým a dostatečně obsáhlým tématem ke zpracování diplomové práce. Jejím hlavním cílem bude analýza postupu tvorby vnitropodnikových účetních předpisů podle legislativní úpravy ČR a posouzení jejich aktuálnosti a komplexnosti ve vybraném podniku, dále úprava a případný návrh změn. Proto bude nejprve nastíněn teoretický základ vnitropodnikových předpisů plynoucí z legislativ, poté se práce bude zabývat zkoumáním, vyhodnocením a případnými změnami vnitropodnikových předpisů vybraného podniku, tedy stavební společnosti KOČÍ, a. s. K tomu je zapotřebí znát určitá pravidla jejich tvorby a vyjít z následujících skutečností.

Rozsah a hloubku vnitropodnikových předpisů si upraví každá účetní jednotka podle svých potřeb a zaměření činnosti. Ne každá účetní jednotka zanesse do svých vnitropodnikových předpisů všechny směrnice, které jí zákon pobízí vytvořit. A naopak je možné, že specifika některých účetních jednotek budou vyžadovat vytvoření dalších „atypických“ směrnic, nad rámec těch obvyklých.

Pro tvorbu vnitropodnikových předpisů musí být znám systém řízení podniku, včetně jeho vnitropodnikového řízení a organizační struktury. Znalost kompetencí vytváří totiž základ pro udělení odpovědností a podpisových práv.

V praxi má vždy obsah a řádné využívání vnitropodnikových předpisů přednost před jejich formální stránkou. Proto je potřebné, aby byl smysl daného předpisu popsán co nejsrozumitelněji tak, aby ho pochopili a mohli náležitě využívat všichni zaměstnanci podniku. Při tvorbě takového předpisu je tedy nutné myslet na to, že i předpis nesoucí všechny formální náležitosti, nemusí být vždy takzvaně „stravitelný“ pro širší využití.

Vytváření vnitropodnikových předpisů je procesem časově i znalostně značně náročným. Vytvořit ucelený dokument, podle kterého může podnik náležitě fungovat, a který by měl efektivně sloužit od založení subjektu přes celou jeho existenci, vyžaduje značné úsilí. Pokud se však vytvoří hned v začátku zcela správně a průběžně se doplňuje a aktualizuje, je to nedocenitelný výtvar, na který může být každá účetní jednotka hrdá a bez obav se s ním na venek prezentovat.

Výše uvedená východiska vnitropodnikových předpisů naznačují, o jak důležitý prvek účetnictví se jedná. Základem jejich tvorby je nejen znalost všech legislativ a

teoretických bází, ale hlavně také podniková praxe. Ta představuje určité omezení při tvorbě této práce. Je předpoklad toho, že je možno nastudovat všechny dostupné literatury a podle nich hodnotit a popřípadě tvořit vnitropodnikové předpisy dle skutečností zjištěných z praxe konkrétního subjektu. Jejich skutečnou využitelnost a přínos pro podnik však nebude možno následně zcela ohodnotit, jelikož zde nebude zpětná vazba ověřená podnikovou praxí. I přes toto omezení, bude práce směřovat k vytvoření co nejlepšího výsledku v podobě posouzení vnitropodnikových předpisů vybraného subjektu. Zajisté přinese mnoho užitečných poznatků o zvoleném tématu a vytvořené závěry a popřípadě materiály přispějí k obohacení tvůrce práce i zkoumaného subjektu.

## 2 LITERÁRNÍ PŘEHLED

Následující text obsahuje teoretická východiska vnitropodnikových předpisů. V odborné literatuře pojednávající o vnitropodnikových předpisech, je nejčastěji využíván název jedné z jejich forem, a to „vnitropodnikové směrnice“.

Podle autorky KOVALÍKOVÉ (2010) je hlavním smyslem vnitropodnikových směrnic zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase. Přičemž jednotný postup při řešení stejných operací je potřebný pro správné posuzování a hodnocení daných skutečností v účetní jednotce jako celku.

Rozhodnutí, jaké z doporučených směrnic budou vydány, řada jich je dána legislativou, se bude odvíjet od velikosti daného subjektu a jeho vnitřního uspořádání. Pokud je subjekt řízen jedním společníkem, a ten je zároveň jediným zaměstnancem tohoto subjektu, bude zde jistě vydán jiný rozsah a druh směrnic, než ve společnosti se složitým organizačním uspořádáním (LOUŠA, 2006).

Vlastní vnitropodnikové směrnice by si měla vytvořit každá účetní jednotka sama, a i když tomu v praxi bývá jinak, je vytvoření těchto směrnic její povinností. Účetní jednotka tedy při jejich tvorbě a sestavování vyjde z podmínek, které má v daném okamžiku. Vnitropodnikové směrnice jsou určeny k upřesnění účetních postupů a přístupů (KOVALÍKOVÁ, 2010).

### 2.1 AKTUÁLNOST VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic, a také při jejich následném užívání je nutné přihlížet k aktuálním předpisům, ať už účetním nebo daňovým zákonům. Tyto předpisy jsou totiž často během let aktualizovány (často i v průběhu roku), a proto by také účetnictví vedené dle těchto neplatných předpisů nemohlo být správně vedeno. Při těchto legislativních změnách je zapotřebí směrnice kontrolovat. Poté provést změnu těch směrnic, kterých se změny v zákonech týkají (KOVALÍKOVÁ, 2010).

Aktualizace vnitropodnikových směrnic je nutná i z „interních“ důvodu, tedy těch, které vzniknou v souvislosti s vnitřními změnami účetní jednotky (SOTONA, 2006).

HRUŠKA (2005) k otázce revize a kontroly aktuálnosti vnitropodnikových směrnic uvádí, že by měly být prováděny každoročně, avšak jejich výsledky by neměly vést k účelovým změnám použití účetních metod.

## **2. 2 VÝZNAM VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC PRO ŘÍZENÍ**

Vnitropodnikové směrnice jsou dobrým nástrojem kvalitního vnitřního řízení účetní jednotky. Management může správně formulovanou vnitropodnikovou směrnicí prosadit své cíle a záměry (HRUŠKA, 2005).

SOTONA (2006) spatřuje vnitropodnikové směrnice jako jeden z nejdůležitějších operativních nástrojů manažerského řízení podniků, a to za předpokladu, že tyto směrnice budou mít patřičnou funkčnost, věcnost a logiku. Tento autor upřednostňuje jako hlavní tvůrce vnitropodnikových směrnic manažery podniků. Jako hlavní odůvodnění tohoto názoru udává jistotu manažera o správnosti, včasnosti a kvalitě výstupních dat, které budou vytvořeny právě pomocí kvalitně zpracovaných a vhodně strukturovaných vnitropodnikových směrnic. Tato data napomáhají řídicím pracovníkům činit jak rozhodnutí administrativně - operativní, tak i dlouhodobější rozhodnutí strategické povahy.

Vnitropodnikové směrnice regulují interní podnikové procesy, což je v souladu s manažerskými požadavky. Dále standardizují zaznamenávání těchto procesů tím, že zajišťují jejich legálnost, což je dobré z hlediska zjišťování daňových základů a přesného výkaznictví pro interní i externí uživatele. Autor SOTONA (2006) v knize „Vnitropodnikové směrnice“ těmito skutečnostmi zdůrazňuje, že vnitropodnikové směrnice upravují rozhodovací procesy jak účetnictví finančního, tak účetnictví manažerského. Vedle tohoto manažerského pohledu tento autor dále zdůrazňuje, že neexistence pravidel, v podobě vnitropodnikových směrnic, může vést k finančním ztrátám subjektu.

## **2. 3 LEGISLATIVNÍ PRAMENY TVORBY VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC**

Při tvorbě vnitropodnikových směrnic se vychází z mnoha různých předpisů, zákonů a legislativ, zde jsou ty nejdůležitější.

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

(ŠTOHL, 2011; KOVALÍKOVÁ, 2010; SOTONA, 2006)

## 2. 4 PODOBY VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC

Není ani tak podstatné pod jakým názvem jsou v subjektech vnitropodnikové směrnice vydávány. Obsah má zde totiž přednost před formou. Důležité je stanovení metodiky postupu a odpovědných osob za jejich dodržování, dále osob odpovědných za aktuálnost a kontrolu dodržování těchto směrnic. Je nutné dodržet také povinný rozsah a dobu platnosti (LOUŠA, 2006).

KOVALÍKOVÁ (2010) a HRUŠKA (2005) uvádějí tyto podoby směrnic:

- směrnice,
- metodické směrnice,
- organizační směrnice,
- vnitřní (vnitropodniková) směrnice,

- pokyny (generálního, finančního ředitele, předsedy představenstva, hlavního účetního atd.),
- oběžníky,
- rozhodnutí,
- nařízení,
- příkazy (vedoucího pracovníka).

Ve větších podnicích se můžeme setkat hned s několika z těchto typů dokumentů. Jsou odstupňovány dle povahy a důležitosti. Nejvyšší váhu obvykle mají vnitropodnikové předpisy nazývané směrnice, mají také delší platnost. Pro jednorázové a nahodilé úkony bývá využito pokynu či rozhodnutí. Jde například o harmonogram celoroční závěrky, inventarizaci majetku a závazků atd. Ať již je zvolen jakýkoli název, musí být jednotně používán po celou dobu existence směrnice (HRUŠKA, 2005).

Autorka KOVALÍKOVÁ (2010) v knize „Vnitřní směrnice“ popisuje, že nezáleží ani tak na přesné formě směrnic, jako na jejich věcném obsahu. Proto doporučuje konstruovat směrnici, tak aby byla tvořena přinejmenším dvěma částmi. Částí obecnou, kde tvůrce směrnice uvede předpisy, podle kterých je směrnice vytvořena a současně připojí citaci těchto příslušných předpisů, což je vhodné pro následné využívání směrnice, tedy pro přehlednost a celkový smysl a důvod tvorby a využívání dané směrnice. Dále je vhodné, aby druhá část směrnice byla konkrétní a upravovala přímo daný postup v účetní jednotce. Toto členění napomáhá v tom, že směrnice nebude pouhým konstatováním právních předpisů.

## **2. 5 NÁLEŽITOSTI VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC**

Vnitropodnikové směrnice nemají striktně stanovenou formální podobu nebo název, vedle vlastního textu směrnice však nesmí chybět některé podstatné náležitosti. Tyto údaje je zapotřebí u vnitropodnikové směrnice vymežit zejména proto, aby nemohlo dojít ke vzniku pochybností o jejich platnosti nebo datu jejich účinnosti. Přítomnost těchto náležitostí je také potřebná k identifikaci popisované problematiky, kterou směrnice řeší. Praktické je vybavit směrnici následujícími údaji, které se budou nacházet v jejím záhlaví:

- název účetní jednotky – je nutné přesně vymezit, které účetní jednotky se daná směrnice týká (při kontrole finančního úřadu nesmí být možná záměna),
- název dokumentu včetně jednoznačného označení - je zcela v kompetenci účetní jednotky, vyžaduje se jedinečné označení např. číselné, které je zcela nezaměnitelné,
- název směrnice – má jednoznačně, výstižně a stručně vymezit, o čem směrnice pojednává,
- datum a místo vydání – kdy a kde byla směrnice sepsána (datum vydání nemusí být shodné s datem účinnosti),
- datum účinnosti – tzn. datum, od kterého směrnice platí, nebo období, po které bude platit (dle tohoto údaje se řídí finanční kontrola a auditor),
- kdo směrnicí vypracoval – údaj, na koho se obracet s případnými nejasnostmi (tato osoba sleduje vnitropodnikové a legislativní změny, navrhuje a vypracovává aktualizace a revize),
- kdo směrnicí kontroloval – např. nadřízený pracovníka, který směrnicí vydal (upraveno interními pravidly),
- kdo směrnicí schválil – podpis osoby schvalující danou směrnicí, stvrzení dodržování daných pravidel (podepíše generální ředitel, odborný ředitel, vedoucí, majitel firmy, hlavní účetní atd.),
- rozdělovník – tedy seznam pracovníků, kteří směrnicí obdrží, kolik exemplářů bylo vydáno.

Je možno uvést do záhlaví další informace, jako jsou číslo revize směrnice; změněné stránky v případě menších oprav a zásahů; osobu, která vyřizuje záležitosti spojené se směrnicemi, tj. osoba zodpovídající za směrnice, liší – li se od osoby, jež směrnice vypracovává (HRUŠKA, 2005; SOTONA, 2006).

## **2. 6 DRUHY VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC**

Povinnost vypracovat vnitropodnikové směrnice vyplývá přímo, ale i nepřímo z textů legislativních ustanovení. Tato ustanovení se odkazují na potřebnost, nutnost a



povinnost stanovit vnitropodnikově některé oblasti a postupy. Osoba účetního se řídí mnoha zákony, vyhláškami a standardy, z kterých vyvodí vhodnost a povinnost vytvořit vnitropodnikové směrnice. Je nelehké vymezit nějaký předepsaný seznam vnitropodnikových směrnic. Rozhodující jsou konkrétní podmínky účetní jednotky (HRUŠKA, 2005). Teoretická východiska legislativních ustanovení tvoří důležitou část každé vnitropodnikové směrnice. Tato východiska pro jednotlivé oblasti směrnic jsou uvedena v následujícím textu. Na ně navazuje praktické řešení účetní jednotky.

## **2. 6. 1 ÚČTOVÝ ROZVRH**

Tato směrnice se řídí příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 46 této vyhlášky. Dále je tvorba účtového rozvrhu upravena § 14 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českým účetním standardem č. 001 pro podnikatele a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (KOVALÍKOVÁ, 2010; SCHIFFER, 2010).

Pro správné zachycení účetních operací je hlavním hlediskem toto členění účtů:

- rozvahové účty – zde se zachycují stavy a pohyby aktiv a pasiv,
- výsledkové účty – nákladové a výnosové účty, tvoří výsledovku,
- závěrkové účty – otevírají a uzavírají rozvahové a výsledkové účty,
- podrozvahové účty – nevstupují do rozvahy ani výsledovky, jsou to pomocné účty, kde sledujeme důležité skutečnosti týkající se účetní jednotky a třetích osob s účetní jednotkou spjatých.

Podrozvahové účty nalezneme v účtových skupinách 75. až 79. Informace, které z nich lze vyčíst slouží k posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích využitelných ekonomických zdrojů. Účetní jednotka na těchto účtech zaznamená fakta týkající se například využívání cizího majetku, ke kterému nemá vlastnické právo. Vedou se zde také informace o hypotékách (= neúčtovaná práva), materiálu pořizovaném, uchovávaném, udržovaném a sledovaném z důvodu vyplývajícího z obecně platných právních předpisů (KOVALÍKOVÁ, 2010).

Účtový rozvrh sestavuje účetní jednotka na základě směrné účtové osnovy, která se nachází v příloze č. 4 prováděcí vyhlášky zákona č. 563/1991, o účetnictví. Označení účtů nelze provést libovolně. Seznam účtových tříd (0 až 9) a z nich dále vycházejících skupin, je určen právě účtovou osnovou. Prostor pro vnitropodnikové určení se nachází v označení syntetický a analytických účtů. Tyto účty směrná účtová osnova nepředepisuje. Jejich číselné označení, názvy a obsah jsou v pravomoci účetní jednotky.

Účtový rozvrh se sestavuje pro každé účetní období a v průběhu tohoto období je možné ho dle potřeby doplňovat. Pokud k prvnímu dni dalšího účetního období nedojde k jeho změně, postupuje účetní jednotka podle něj i nadále. Operace na rozvahových, výsledkových, závěrkových a podrozvahových účtech zachycuje účetní jednotka na syntetických účtech, které jsou vytvořeny k jednotlivým účtovým skupinám v rámci účtových tříd. Tyto účty se dále se člení na analytické účty.

**Syntetické účty** vycházejí z účtových skupin. Tyto účty, u účetních jednotek vedoucích účetnictví v plném rozsahu, mají kromě názvu trojmístné číselné označení, a to v pořadí – účtová třída, skupina, pořadí účtu ve skupině. Pořadí a obsah syntetických účtů je v tomto případě na rozhodnutí účetní jednotky. Nevyžaduje – li zvláštní právní předpis podrobnější členění, sestaví účetní jednotka, vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, účetní rozvrh obsahující pouze účetní skupiny.

**Analytické účty** se používají v rámci syntetických účtů k podrobnějšímu členění. To je uskutečňováno podle potřeb právních předpisů (daňové hledisko), účetní závěrky a dalších potřeb účetní jednotky (rozlišení účtů dle hospodářských středisek). K trojmístnému číselnému označení přibývá nebo přibývají další číslice. Jejich pomocí se rozlišují například opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku 511.100 a drobný hmotný majetek - 511.200 (ŠTOHL, KLIČKA 2011).

Součet počátečních zůstatků a obrátů na straně MD i D všech analytických účtů jednoho syntetického účtu, se bude rovnat obrátům a počátečnímu zůstatku příslušného syntetického účtu. Tato návaznost se ověřuje kontrolní soupiskou analytických účtů (SKÁLOVÁ, 2012).

#### Důvody tvorby analytických účtů

Účetní jednotka vytváří analytické účty zejména v případech, kdy je zapotřebí členit jednotlivé druhy majetku podle hmotně odpovědných osob a míst jeho uložení či umístění. Majetek účetní jednotky může být zatížen zástavním právem nebo věcným

břemenem, tento stav se označuje také na analytické úrovni. Pohledávky se analyticky člení podle jednotlivých dlužníků, závazky naopak podle jednotlivých věřitelů. Z časového hlediska se také analyticky člení na krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a závazky. Potřeba členění některých položek dle české a zahraniční měny vyžaduje také služby analytické evidence. Analytické členění je však potřebné zejména z hlediska daňového, tedy k transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. A v neposlední řadě se syntetické účty analyticky člení také pro potřebu zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (KOVALÍKOVÁ, 2010).

## 2. 6. 2 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Legislativami, které řídí oblast majetku, jsou především příslušná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy č. 013 a 014 (KOVALÍKOVÁ, SCHIFFER 2010).

Konkrétně z § 6 a 7 prováděcí vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyplývá povinnost vypracovat vnitropodnikovou směrnici týkající se dlouhodobého majetku. (HRUŠKA, 2012) Dlouhodobý majetek dělíme do třech základních kategorií, jimiž jsou hmotný, nehmotný a finanční majetek (SOTONA, 2006).

Tabulka 1: **Dlouhodobý hmotný majetek (odpisovaný)**

Název	Všeobecně využívaná čísla účtu
Stavby	021
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022
Pěstitelské celky trvalých porostů	025
Dospělá zvířata a jejich skupiny	026
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029

Zdroj: KOVALÍKOVÁ, 2010

Charakteristiky jednotlivých položek majetku jsou uvedeny v legislativě, a proto zde není třeba je uvádět. Důležité je, co musí účetní jednotka v této oblasti sama rozhodnout svou vnitropodnikovou směrnicí. Při účtování o dlouhodobém hmotném majetku se řídí dle zmiňovaného § 7 prováděcí vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Důležité je zde vymezení tohoto majetku. Tedy jaká kritéria majetek musí splňovat, aby ho účetní jednotka zařadila do jednotlivých skupin dlouhodobého hmotného majetku.

Vnitropodniková směrnice zahrnuje rozhodnutí, zda a jakým způsobem bude účetní jednotka evidovat (vykazovat) samostatné movité věci a jejich soubory, se samostatným technicko – ekonomickým určením a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Výše ocenění tohoto majetku se odvíjí od rozhodnutí účetní jednotky. Dále vnitropodniková směrnice řeší rozhodnutí o účtování drobného hmotného majetku, tedy zda se tento majetek bude účtovat na účty dlouhodobého majetku, nebo o něm bude účtováno jako o zásobách. Zde účetní jednotka stanoví především cenové rozmezí a případy, kdy lze tento majetek účtovat přímo do spotřeby.

Do položky - dospělá zvířata a jejich skupiny – se zahrnují taková zvířata a jejich skupiny, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, výše ocenění je opět na rozhodnutí účetní jednotky. O položkách, které nesplňují tyto parametry, je možno účtovat jako o zásobách. Účetní jednotka má také možnost stanovit dobu odpisování aktivního či pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku kratší než 180 měsíců (dle prováděcí vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), a to v případě, že součástí nabytého majetku, ke kterému je tento oceňovací rozdíl tvořen, nejsou aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let (HRUŠKA, 2012).

Tabulka 2: **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Název	Všeobecně využívaná čísla účtu
Zřizovací výdaje	011
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012
Software	013
Ocenitelná práva	014
Goodwill	015
Ostatní dlouhodobí nehmotný majetek	019

Zdroj: KOVALÍKOVÁ, 2010

Ze zmiňovaného § 6 prováděcí vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se odvíjí podmínky účtování dlouhodobého nehmotného majetku. Zde se řeší výše ocenění zřizovacích výdajů, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, softwaru, ocenitelných práv a dalšího dlouhodobého nehmotného majetku (s výjimkou goodwillu) s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Účetní jednotka zde vymezí způsob, jakým je tento majetek pořizován, popřípadě jaký majetek do této skupiny nepatří. I v této kategorii účetní jednotka stanoví, co patří do drobného dlouhodobého nehmotného majetku, rozmezí jeho ocenění a kdy se účtuje přímo do spotřeby.

Účetní jednotka může v této vnitropodnikové směrnici, nebo v samostatné vnitropodnikové směrnici věnované odpisovému plánu, rozhodnout o odpisování goodwillu. Také zde rozhodne, zda do této skupiny majetku patří nejrůznější audity a plány (HRUŠKA, 2012).

### **Pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

V této části vnitropodnikové směrnice účetní jednotka popíše mechanismy, podle kterých se zmiňovaný majetek pořizuje. Popis těchto mechanismů lze začít například schválením investičního plánu, určením osoby rozhodující o nákupu majetku. Také se zde uvádí popis pořizování hmotného a nehmotného majetku vlastní činností, včetně předkontací. Zvláštní kapitolou může být technické zhodnocení. Obsahově směrnice řeší účtování technického zhodnocení během roku a jeho případné přeúčtování na konci účetního období.

### **Úroky z úvěrů**

Náklady, které jsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení, určuje prováděcí vyhláška zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přičemž obecně jsou náklady, zahrnovanými do pořizovací ceny dlouhodobých aktiv, všechny náklady ekonomicky nutné k tomu, aby bylo aktivum způsobilé přinášet užitek.

Účetní jednotka může ve své vnitropodnikové směrnici rozhodnout, zda součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku budou úroky, a to zejména z úvěrů. Úroky zvyšují vstupní cenu pouze do okamžiku, kdy je příslušný majetek uveden do užívání, poté se stávají nákladem běžného období. Do roku 2002 byly, v případě pořízení hmotného majetku z úvěru nebo půjčky, úroky zúčtované do doby

uvedení tohoto majetku do užívání součástí jeho vstupní ceny. Úroky zaúčtované po uvedení tohoto majetku do užívání byly účtovány přímo do nákladů (výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů). V roce 2003 nastala změna, účetní jednotka si sama stanoví, jak bude postupovat při zahrnování úroků z úvěru či půjčky, souvisejících s tvorbou dlouhodobého hmotného majetku, do daňových výdajů (HRUŠKA, 2012).

### **Evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici může popsat, jak je dlouhodobý majetek evidován. Nejčastěji k evidenci používá inventární knihu, která obsahuje jednotlivé inventární karty. Variantou je i elektronická podoba v příslušném účetním software. Majetek je zařazován nejčastěji na základě protokolu o zařazení majetku do používání, poté přijde na řadu zápis do inventární knihy, karty či softwaru. Tehdy je předmět uveden do stavu způsobilého k užívání.

- Inventární karta obvykle obsahuje: pořadové číslo, inventární číslo majetku, syntetický a analytický účet, název majetku, obchodní název dodavatele, vstupní cenu, zvýšenou vstupní nebo zůstatkovou cenu o technické zhodnocení, modernizaci, rekonstrukci, způsob pořízení, datum pořízení, datum uvedení předmětu do stavu způsobilého užívání, odpisovou skupinu, způsob odpisování, dobu odpisování (KOVALÍKOVÁ, 2010).

Ve vnitropodnikové směrnici týkající se dlouhodobého majetku lze řešit také převody dlouhodobého majetku mezi vnitropodnikovými útvary nebo oblast přechodného snížení ocenění dlouhodobého majetku a další zákonitosti (HRUŠKA, 2012).

### **2. 6. 3 VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU, ODPISOVÝ PLÁN**

Účetní jednotka odepisuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, ke kterému má vlastnické nebo jiné právo (právo hospodaření). Odpisování lze zahájit v okamžiku, kdy je majetek uveden do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Tohoto stavu je dosaženo:

**U dlouhodobého nehmotného majetku** v případě jeho uvedení do stavu, kdy došlo k dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností

stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.

**U dlouhodobého hmotného majetku** tehdy, když jsou pořizované věci uvedeny do takového stavu, kdy jsou dokončené a jsou splněny technické funkce a povinnosti potřebné pro užívání (= způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení neplatí v případě nabytých věcí, které byly před nabytím uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele (HRUŠKA, 2012).

### **Odepisování dlouhodobého majetku**

*„Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo ty které hospodaří s majetkem státu nebo územních samosprávných celků, o něm účtují a odpisují ho v souladu s účetními metodami (není-li stanoveno jinak). V případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy účtují a odpisují majetek účetní jednotky, které jej používají.“ (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 28, odst. 1). „Tyto jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odepisování majetku v průběhu jeho používání. Tento majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.“ (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 28, odst. 6)*

Pomocí odpisového plánu se odpisuje nepřímo prostřednictvím účetních odpisů. Účetní jednotka odepisuje v souladu s ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kumulací odpisů vznikají oprávkky k příslušnému majetku a pomocí nich pak se zjišťuje zůstatková cena. Z hlediska času, doby upotřebitelnosti majetku nebo v návaznosti na jeho výkony stanoví účetní jednotka sazby účetních odpisů. Jejich hlavním úkolem je co nejlépe odrážet průběh skutečného opotřebení majetku, a to jak z hlediska intenzity využívání daného předmětu, tak jeho morálního zastarávání (SOTONA, 2006).

Z pohledu vnitropodnikových směrnic se řeší difference požadavků účetnictví a daňových otázek. Účetní odpisy vypovídají o skutečném opotřebení majetku. Odvíjí se od opotřebení, které vzniklo v daných podmínkách podnikatelského subjektu. A právě proto je způsob jejich výpočtu v pravomoci podniku. Výpočet lze provést dle předpokládané doby použitelnosti majetku nebo ve vztahu k výkonu - účetní odpisy časové a výkonové. Dobu použitelnosti majetku odhadne účetní jednotka s ohledem na

technické parametry majetku. Naproti tvárnosti účetních odpisů stojí daňové odpisy se svou striktně danou podobou výpočtu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výjimkou jsou menší podniky nepodléhající auditu, kde z hlediska kalkulací výrobků není potřeba znát ekonomické odpisy, zde se často využívá možnosti splnutí účetních a daňových odpisů (ŠTOHL, KLIČKA 2011).

Účetní jednotce je tedy udělena možnost účetně odepisovat dlouhodobý majetek do určité míry dle svých potřeb. V návaznosti na tyto potřeby vypracuje zmiňovaný odpisový plán, kde uvede metody pro výpočet účetních odpisů (ŠTOHL, KLIČKA, 2011). Odpisový plán je platný na jedno účetní období a nelze jej v průběhu účetního období měnit. Za dodržování odpisového plánu zodpovídá pracovník účetní jednotky odpovědný za správu majetku. (SOTONA, 2006).

### **Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Tato část vnitropodnikové směrnice popisuje mechanismy vyřazování dlouhodobého majetku. Aby byly správně a odborně posouzeny důvody vyřazení dlouhodobého majetku, jsou v účetních jednotkách zřizovány nejrůznější komise, jako likvidační, škodní, inventarizační (HRUŠKA, 2012). Majetek je většinou vyřazován na základě protokolu o vyřazení. Návrhy na vyřazení majetku předávají odpovědní pracovníci z útvarů tento majetek používajících.

Odpovědnou osobou, která rozhoduje o vyřazení majetku z používání je nejčastěji statutární orgán nebo jím pověřená osoba. Ty mohou vytvořit nejméně dvoučlennou komisi, která určí způsob vyřazení majetku z používání a zajistí jeho vyřazení, popřípadě likvidaci. Komise bere v úvahu životnost, frekvenci a dobu používání, vstupní cenu věci. Vystaví vyřazovací protokol, který obvykle obsahuje číslo vyřazovacího protokolu, evidenční číslo vyřazovaného majetku, název tohoto majetku, rok jeho pořízení, místo jeho užívání, osobu odpovědnou za majetek, případnou výši finanční účasti pracovníka na úhradě ceny (SOTONA, 2006).

### **2. 6. 4 ZÁSoby**

Tato směrnice se řídí příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro



účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy.

#### – **Druhy zásob a jejich evidence**

Za zásoby se považuje 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 použitelností 1 rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu. Dále zásoby vlastní výroby jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky. Zásobami jsou také mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, skladované zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Účetní jednotka vede pro sledování zásob skladovou evidenci. Podle druhů zásob materiálu na skladových kartách vede analytickou evidenci. Důležité jsou údaje o přesném názvu materiálu, datu pořízení, naskladnění, vyskladnění, popřípadě datu převodu na jiný sklad nebo datu převedení materiálu ke zpracování v jiné účetní jednotce, ocenění a údaje o množství.

#### – **Způsoby účtování zásob**

Vnitropodniková směrnice musí, mimo jiné, stanovit způsob účtování zásob. Přičemž pokud se o zásobách účtuje průběžně, využije se způsob účtování zásob A. Pokud se o nich účtuje periodicky, použije se naopak způsob B. Účtování lze provádět způsobem A i způsobem B. Při účtování dle míst uskladnění, či odpovědných osob však může být uplatněn pouze jeden ze způsobů (HRUŠKA 2012; KOVALÍKOVÁ, 2010).

Účetní jednotka musí rozhodnout a do své vnitropodnikové směrnice zanést, o jakých zásobách materiálu bude při pořízení účtovat přímo do nákladů, tedy kde použije účtování způsobem B. Mezi tyto zásoby se nejčastěji řadí: pohonné hmoty, náhradní díly, ochranné a pracovní prostředky, pracovní pomůcky, obaly, kancelářské potřeby, reklamní a propagační předměty, atd. Používání způsobu B při účtování o zásobách je velmi náročné na evidenci zásob, která musí být průkazně vedena, účetní jednotky musí být v průběhu účetního období schopny doložit stav zásob včetně jejich ocenění podle zákona. U druhů materiálů účtovaných přímo do spotřeby je nutné brát zřetel na to, že spotřeba těchto druhů materiálů vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě těchto materiálů (KOVALÍKOVÁ, 2010).

### – Inventarizace zásob

V záležitosti inventarizačních rozdílů, tedy manek a přebytků, může účetní jednotka rozhodnout a ve své vnitropodnikové směrnici uvést, kdy lze provést jejich vzájemné vyrovnání. Zde však musí být splněny následující podmínky: jedná se o manka a přebytky zásob vzniklé ve stejném inventarizačním období, neúmyslně záměnou jednotlivých druhů zásob, u kterých je to možné vzhledem k jejich charakteru. Pokud i poté převyšuje částka manek částku přebytků, je tento rozdíl výsledným mankem, v opačném případě je tako částka výsledným přebytkem (KOVALÍKOVÁ, 2010).

### – Oceňování zásob

Zákon o účetnictví uvádí, že zásoby se oceňují pořizovacími cenami, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, které se oceňují vlastními náklady. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Vlastními náklady, u zásob vytvořených vlastní činností, se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 1, odst. 5) „*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 závazně stanoveným účetní jednotkou.*“ (České účetní standardy, č. 015, bod. 3. 3.)

Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici rozhodne, v jaké ceně bude účtovat a vyskladňovat zásoby a v případě, že se neshoduje s cenou pořizovací, určí způsob vypořádání odchylek. Dále rozhodne, jak naloží s náklady související s pořízením zásob při pořízení i vyskladnění zásob a jaké položky zahrne do vlastních nákladů. V prováděcí vyhlášce zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se pojednává o oceňování zásob následovně:

*„Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.“*

*„Pokud jsou u stejného druhu zásob využity způsoby ocenění cenou, která vychází z ocenění jejich úbytků, pak v rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat pouze jeden způsob ocenění; pokud je využit vážený aritmetický průměr, počítá se nejméně jednou za měsíc.“ (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49, odst. 1, 2, 3)*

#### **– Normy přirozených úbytků zásob**

Vnitropodniková směrnice by měla řešit inventarizační rozdíly a ztráty, jež budou v rámci norem přirozených úbytků. Normy jsou vytvořeny vždy pro příslušné účetní období, a to na základě dlouhodobějšího sledování výrobního procesu, kde se vyskytuje materiál, zboží a výrobky inklinující k přirozenému ubývání (rozprach, sesychání). Ve výrobních podnicích je zapotřebí věnovat pozornost spotřebě přímého materiálu a polotovarů ve vazbě na technologické postupy a vytvořit zde normy této spotřeby (ŠTOHL, KLIČKA, 2011). Za škody a manka se nepovažuje ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat (nejsou hmotným majetkem). Výši stanovené normy nebo ztratného musí poplatník stanovit tak, aby odpovídala charakteru činnosti podniku (HRUŠKA, 2012).

## **2. 6. 5 OPRAVNÉ POLOŽKY**

Tvorba, čerpání a účtování o opravných položkách se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, především § 26, odst. 3. Dále je upravuje zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 55, a České účetní standardy, konkrétně č. 005 – Opravné položky, 019 – Náklady a výnosy (KOVALÍKOVÁ, 2010; SCHIFFER 2010).

Tato vnitropodniková směrnice má za úkol stanovit postup vytváření a rozpouštění opravných položek a jejich účtování. Pokud účetní jednotka nastaví správné mechanismy týkající se opravných položek, je to krok k dodržení výše uvedených předpisů a hlavně k dodržení zásady opatrnosti u účetních informací. Pomocí této směrnice účetní jednotka také správně odepíše zaniklé a nevymahatelné pohledávky, případně pohledávky, jejichž vymáhání je dražší nežli jejich finanční plnění. Účetní

jednotka musí být schopna prokázat způsob tvorby opravných položek a jejich výši za zdaňovací období.

U opravných položek je nutné rozlišit účetní a daňové hledisko. Daňový dopad řeší zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, podle něj se tvoří zákonné opravné položky. Ty se zahrnují do základu pro výpočet daně z příjmu. V případě, kdy řeší reálné ocenění účetní jednotka dle svého uvážení, je tvořena účetní opravná položka.

**a) Účetní opravné položky** se vytvářejí k účtům majetku dle výsledků inventarizace, které prokážou snížení jejich ocenění v účetnictví. Toto snížení nesmí být trvalého charakteru. Účetní opravné položky se mohou vytvářet k zásobám, dlouhodobému majetku, pohledávkám a ke krátkodobému finančnímu majetku. Tvorba těchto opravných položek je na rozhodnutí účetní jednotky a ta tato rozhodnutí zanesse do své vnitropodnikové směrnice (KOVALÍKOVÁ, 2010).

#### – Opravné položky k zásobám

Tvorba opravných položek se týká hlavně bezobrátkových a pomalu obrátkových zásob. Zohlednit se musí možnost jejich prodeje a cena, za kterou by se tento obchod uskutečnil. Dalším důvodem pro tvorbu opravných položek u zásob je jejich zcizení a následná nejistota, zda budou někdy nalezeny, či nikoli. Opravná položka se tvoří také k zásobám vlastních výrobků, pokud je k rozvahovému dni nesoulad mezi jejich oceněním a průměrnou cenou srovnatelných výrobků na trhu (SOTONA, 2006).

**b) Zákonné opravné položky** se tvoří k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení i jednorázově do výše 100% hodnoty neuhrazené pohledávky, a k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31. prosince 1994. Také u pohledávek, které jsou po splatnosti minimálně 12 měsíců, a jejich celková výše vůči jednomu dlužníkovi nepřesáhne za zdaňovací období částku 30 000 Kč, lze též tvořit zákonnou opravnou položku až do 100% (ŠTOHL, KLIČKA, 2011).

Pokud zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, výslovně nestanoví jinak, jsou platné následující podmínky. Opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám účtovaným při vzniku do výnosů, u kterých tento příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu osvobozený od daně z příjmu nebo nezahrnovaný do základu, samostatného základu nebo základu pro

zvláštní sazbu této daně. Opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k jejich souborům (KOVALÍKOVÁ, 2010).

– **Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení**

Tyto opravné položky k pohledávkám, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou být vytvořeny až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu. Byla-li povolena reorganizace, namísto přihlášky pohledávky postačí, že dlužník věřitelovu pohledávku správně uvedl v seznamu svých závazků podle zvláštního právního předpisu. Tyto opravné položky se zruší dle výsledku insolventního řízení nebo ve spojitosti s popřením pohledávky osobami, kterým to povoluje zvláštní právní předpis. Jestliže pominou důvody jejich existence, je možné je snížit a dále tvořit dle ustanovení, které je platné pro opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (KOVALÍKOVÁ, 2010).

– **Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994**

Pokud rozvahová hodnota těchto pohledávek v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200 000 Kč, jejich tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, může být tvořena opravná položka až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky (pokud k nim nejsou vytvářeny opravné položky podle jiných paragrafů zákona o rezervách). Vyšší opravné položky lze vytvářet jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní, nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní (KOVALÍKOVÁ, 2010).

V následující tabulce jsou uvedeny měsíce uplynulé od lhůty splatnosti pohledávky a k nim příslušná procentuální část z její neuhrazené hodnoty, která představuje výši opravné položky.

Tabulka 3: Věková struktura pohledávek po splatnosti a příslušná procenta

Doba po splatnosti	% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
12 měsíců	33%
18 měsíců	50%
24 měsíců	66%
30 měsíců	80%
36 měsíců	100%

Zdroj: KOVALÍKOVÁ, 2010

Pokud je rozvahová hodnota uvedených pohledávek v okamžiku jejich vzniku vyšší než 200 000 Kč a nejsou k nim vytvářeny opravné položky podle jiných paragrafů zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, může být vytvořena opravná položka jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní. V následující tabulce jsou opět uvedeny měsíce uplynulé po lhůtě splatnosti pohledávky a k nim příslušná procentuální část z její neuhrazené hodnoty, která představuje výši opravné položky.

Tabulka 4: Věková struktura pohledávek po splatnosti a příslušná procenta

Doba po splatnosti	% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
6 měsíců	20 %
12 měsíců	33 %
18 měsíců	50 %
24 měsíců	66 %
30 měsíců	80 %
36 měsíců	100 %

Zdroj: KOVALÍKOVÁ, 2010

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 8 a § 8a, uvádí, že: „Uvedené opravné položky nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých za společníky, akcionáři a členy družstev za upsaný vlastní kapitál, a dále mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů. Tyto opravné položky se zruší, pokud pomínou důvody pro jejich existenci nebo pokud se pohledávka (k níž byla opravná položka vytvořena) promlčela, popřípadě nastaly důvody, kvůli nimž se odpis pohledávky považuje za výdaj

*(náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.*“

## **2. 6. 6 MĚNOVÉ KURZY, KURZOVÉ ROZDÍLY**

V záležitosti nakládání s cizími měnami, použití kurzů a vykazování kurzových rozdílů vycházejí účetní jednotky ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně z § 4 - odst. 12, § 24 – odst. 6, 7, dále z § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, z Českých účetních standardů, konkrétně č. 006 - Kursové rozdíly a ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (KOVALÍKOVÁ, 2010; SCHIFFER, 2010).

*Zákon o účetnictví v této záležitosti praví, že: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin (pokud jsou vyjádřeny v cizí měně) a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.“ (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 12)*

### **– Měnové kurzy**

Účetní jednotka, která se při své činnosti dostává do kontaktu s cizí měnou, ať už ve formě valut či deviz, nebo eviduje majetek a závazky vyjádřené v cizí měně, musí rozhodnout, jaké kurzy bude využívat ve svém účetnictví. Toto rozhodnutí opět zanes do svých vnitropodnikových předpisů. Nejčastější a zřejmě i nejpohotovější je využití aktuálního denního kurzu platného v den uskutečnění účetního případu, je to kurz dle České národní banky (ŠTOHL, KLIČKA, 2011).

Pro účely ocenění může účetní jednotka použít pro přepočtení cizí měny na českou měnu také pevný kurz stanovený vnitřním předpisem na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou k určitému datu (nejčastěji se tento kurz vymezuje k prvnímu dni roku nebo měsíce). Tento kurz je pak používán po předem stanovenou

dobu, která nesmí přesáhnout jedno účetní období. Při používání tohoto pevného kurzu může účetní jednotka tento kurz změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. Pokud by byla vyhlášena devalvace či revalvace české koruny, musí být pevný kurz změněn vždy (HRUŠKA, 2012; zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 odst. 7).

Účetní jednotka může také s cizí měnou obchodovat, nakupovat a prodávat cizí měnu za českou, zde lze použít kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány. Je to kurz komerčních bank a směnáren k datu nákupu nebo prodeje (ŠTOHL, KLIČKA, 2011; zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 odst. 6).

#### – **Kurzové rozdíly**

Kurzové rozdíly vznikají při ocenění položek k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. U daných druhů majetku a závazků, dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 12, se účtují se na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů (prováděcí vyhláška zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 60, odst. 1).

Kurzové rozdíly týkající se cenných papírů a podílů se neúčtují samostatně na příslušné účty nákladů a výnosů, jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Pokud tyto cenné papíry a podíly nejsou oceněny a ani jedním z těchto dvou způsobů, kurzové rozdíly se účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. – Základní kapitál, kapitálové fondy (prováděcí vyhláška zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 60, odst. 3).

#### – **Uskutečnění účetního případu**

Podle Českých účetních standardů, č. 006, bod 2. 2., se u kurzových rozdílů, které vznikají v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků uvedených v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4 odst. 12, 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 a převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.

Dále tyto standardy uvádí, kdy kurzové rozdíly nevznikají. Sem patří například situace, kdy nastane změna věřitele či dlužníka, druhé straně tím nevzniká kurzový



rozdíl. Dále tomu tak je i při dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků s výjimkou změny na Kč. Kurzový rozdíl také nevzniká při splácení peněžitých vkladů do obchodních společností a družstev (České účetní standardy, č. 006, bod 2. 3.).

## 2. 6. 7 INVENTARIZACE

Inventarizace majetku a závazků probíhá dle ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 6, § 29, § 30, dále vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a dále Českými účetními standardy č. 007 (KOVALÍKOVÁ, 2010; SCHIFFER 2010).

Inventarizace slouží účetní jednotce k zjištění skutečného stavu majetku a závazků, zároveň pro porovnání tohoto stavu se stavem v účetnictví. Inventarizací může účetní jednotka zjistit také potřebnost vytvořit opravné položky či rezervy. Provádí se:

- **periodická** inventarizace – prováděna k okamžiku sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky,
- **průběžná** inventarizace – lze provádět jednak u zásob účtovaných podle druhů, míst uložení, nebo hmotně odpovědných osob. Průběžně inventarizovat lze také dlouhodobý hmotný movitý majetek, který z jeho funkčních důvodů nemá stálé místo a je v soustavném pohybu. Termín této inventarizace stanoví sama účetní jednotka. Takto inventarizován musí být každý druh zásob a hmotného majetku, a to minimálně jedenkrát za účetní období (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 29, odst. 1, 2).

Po dobu 5 let po provedení inventarizace musí být účetní jednotka schopna prokázat její provedení (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 29, odst. 3).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 30, odst. 1 vymezuje způsoby zjištění skutečného stavu majetku a závazků:

- fyzická inventura – hmotného, popř. nehmotného majetku (lze vizuálně zjistit),
- dokladová inventura – závazků a pohledávek, jiného majetku (nelze provést fyzickou inventuru).

Pokud nelze ke konci rozvahového dne provést fyzickou inventuru hmotného majetku, je možno ji provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, případně v prvním měsíci období následujícího. Současně musí účetní jednotka prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne. To provede opravením fyzické inventury o přírůstky a úbytky majetku, které nastaly buď od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, nebo od začátku následujícího účetního období do ukončení fyzické inventury v první měsíci tohoto období. Stav zjištěné inventurou zaznamená účetní jednotka v inventurních soupisech (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 30, odst. 4).

V případě, že jde o větší společnost, je vhodné ve vnitropodnikové směrnicí ustanovit inventarizační komisi, která přebírá odpovědnost jednak za průběh inventarizace a bude také odpovídat za její výsledky. Dále je nutné vnitropodnikově stanovit četnost a termíny provádění inventarizace, tak se děje s ohledem na povahu majetku a závazků. Ke směrnicí je dobré přiložit také vzory inventarizačních soupisů a popsat způsoby vypořádání inventarizačních rozdílů (ŠTOHL, KLIČKA, 2011).

Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnicí může stanovit seznam položek, u kterých bude provádět inventarizaci. Dále určuje jaký typ inventarizace (fyzická, dokladová, řádná, mimořádná) bude provádět u druhů majetku, kdy a jak často (možné vytvořit časový harmonogram inventarizace). Neměl by chybět i seznam informací vedených v inventurních soupisech a protokolech. V neposlední řadě by účetní jednotka měla popsat situace, kdy se v rámci zjištění skutečného stavu bude jednat o manko a přebytek. A pokud taková situace nastane, jak budou zjištěné skutečnosti vypořádány (vzájemný zápočet atd.).

## **2. 6. 8 ÚSCHOVA ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ, ARCHIVACE DOKLADŮ**

Tato oblast se řídí § 8, odst. 6, § 31 a 32 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Určité časové lhůty vyplývají také ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (KOVALÍKOVÁ, 2010; SCHIFFER, 2010).

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví si účetní jednotka odpovídá sama za své účetnictví, proto uspořádá a zabezpečí proti ztrátě, zničení či poškození účetní záznamy a řádně je označí, poté je uschová do firemního archivu, a to odděleně od ostatních písemností.

Tabulka 5: Úschova účetních záznamů a písemností

Typ písemnosti	Doba archivace
Účetní závěrka, výroční zpráva	10 let
– Účetní doklady, knihy, účtový rozvrh – Odpisové plány – Inventurní soupisy	5 let
Účetní záznamy dokládající formu vedení účetnictví	5 let
Daňové doklady	10 let
Doklady týkající se záručních lhůt reklamačního řízení	Doba trvání lhůt, řízení
– Účetní záznamy k nezaplaceným pohledávkám – Účetní záznamy k nesplaceným závazkům	Do konce roku následujícího po roce zaplacení/splnění

Zdroj: vlastní tvorba dle KOVALÍKOVÉ (2010)

Vnitropodnikové směrnice týkající se této oblasti tedy mohou obsahovat, kam jsou záznamy po uzavření účetního období uloženy, a kdo je osobou odpovědnou za úschovu a archivaci. A dále jakým vnitropodnikovým dokumentem (a kdo ho vydává) je řešen způsob uspořádání, označení a předávání účetních písemností do firemního archivu, termíny pro předávání, způsob vypůjčování a vracení účetních písemností do tohoto archivu a skartační řád.

Zmíněný zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ukládá podnikatelům zapsaným v obchodním rejstříku povinnost uschovávat a umožnit výběr archiválií z následujících typů dokumentů (vzniklých z jejich činnosti):

- statut – dokumenty týkající se vzniku a zániku podnikatelského subjektu;
- dokumenty vrcholového řízení, některé notářské zápisy, výroční a auditorské zprávy;
- dokumenty týkající se majetku, ochranné známky;

- finanční dokumenty – účetní knihy, závěrky, statistické výkazy;
- dokumenty týkající se propagační činnosti;
- dokumenty týkající se výroby – výrobní program a jeho změny;
- zaměstnanecké dokumenty, kolektivní smlouvy.

Obecně lze říci, že je praktické archivovat účetní doklady a záznamy z předcházejícího roku přímo v účtárně, tak aby bylo možné se k nim v případě potřeby vrátit. Účetní jednotka si za své účetnictví zodpovídá sama, je tedy vhodné, aby prováděla archivaci a uskladnění vlastními silami, neboť externím způsobem hrozí nebezpečí ztráty (KOVALÍKOVÁ, 2010).

## **2. 6. 9 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**

Tuto vnitropodnikovou směrnici upravuje především Český účetní standard č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech (bod 2. 5. 1), dále zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (§14 - Směrná účtová osnova a účtový rozvrh), vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (§ 46). Podrobně však problematiku vnitropodnikového účetnictví legislativa neřeší, řeší pouze úpravu finančního účetnictví.

Účetní jednotka sama určuje formu, organizaci a zaměření svého vnitropodnikového účetnictví dle svých ekonomických podmínek. Co by však mělo být dodrženo je, že by měla svým vnitropodnikovým účetnictvím zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví tyto průkazné podklady:

- stav a změnu stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Měla by popsat, jakým mechanismem jsou stanovovány ceny používané uvnitř účetní jednotky (mezi vnitropodnikovými útvary), neboť toto není ani nemůže být omezeno či stanoveno žádným předpisem.

### – **Smysl vedení vnitropodnikového účetnictví**

Vnitropodnikové účetnictví může vyjadřovat ucelený soubor účetních postupů. Tyto postupy popisují, jak se v podniku shromažďují, třídí a zpracovávají informace o určitých ekonomických procesech. Tyto procesy probíhají výhradně uvnitř podniku, a to konkrétně v jeho organizačních celcích, a také navzájem mezi těmito celky. Vnitropodnikové účetnictví by mělo podávat informace o interních procesech v takovém rozsahu, a takovým způsobem, který bude vyhovovat uživatelům, pro které jsou tyto informace vytvářeny. Měla by být také stanovena forma, kterou budou tyto informace daným uživatelům předávány.

Protože vnitropodnikové účetnictví je vytvořeno především k vnitropodnikovému řízení, jeho organizace je plně v rukou účetní jednotky. Vznik této sekce účetnictví má svoje důvody hlavně u větších subjektů, jež jsou členěny na organizační celky (př. útvary – hospodářská střediska). Tato směrnice by tedy měla v prvopočátku řešit propojení účetnictví s organizačním uspořádáním. Tedy jak jsou v podniku organizovány a označovány vnitropodnikové útvary, jejich zakázky apod. Dále by neměl chybět popis technik pro vyjádření vztahů těchto útvarů. Z tohoto uspořádání vyplývají potřeby účtování spojené s oblastí nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.

Ve vnitropodnikovém účetnictví se zpracovávají výsledky ekonomického chování útvarů, proto můžeme jeho prostřednictvím správně a včasně vyhodnocovat jejich chování. To přispívá k řízení celé účetní jednotky.

### – **Využití vnitropodnikového účetnictví**

V neposlední řadě by vnitropodnikové účetnictví mělo řešit výrobní a správní režii a s ní související vztahy účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. Součástí této vnitropodnikové směrnice může být i popis mechanismů spojených s tzv. manažerským účetnictvím. Informace vzniklé jeho prostřednictvím slouží výhradně pro vnitřní účely účetní jednotky. Zpracovávají se v něm účetní, kalkulační a jiné informace například z rozpočetnictví. Zaměřujeme se v něm na budoucí vývoj a využíváme minulé informace pro rozhodování o budoucnosti.

### – **Účtování položek vnitropodnikového účetnictví**

Toto účetnictví lze v podniku vést dvěma způsoby, které lze navzájem kombinovat. Jednak lze provádět účtování v samostatných účtových třídách k tomu určených. Jsou to třídy 8. a 9. účtového osnovy. Pokud vnitropodnikové účetnictví organizujeme takto

v samostatném účetním okruhu, používáme spojovací účty v rámci jmenovaných účtových tříd, které zajišťují interakci mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím.

Účetní jednotka ale může vést toto účetnictví pouze na analytických účtech finančního účetnictví. Pro účtování vnitropodnikových nákladů a výnosů slouží účty zařazené do skupin 59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 - Převodové účty. Konkrétně jsou to účty 599 a 699 – Vnitropodnikové náklady a výnosy. Náklady a výnosy se přenášejí a účtují na tzv. hospodářská střediska, podle kterých je organizována analytika účtů 599 a 699. Tímto způsobem je zajištěno propojení vnitropodnikových výsledků s výsledky celé účetní jednotky.

Účtování na účtových třídách a skupinách výše jmenovaných, je plně v režii účetní jednotky, rozhodující jsou tedy zkušenosti účetního pracovníka, potřeby účetní jednotky a její technologické možnosti (HRUŠKA, 2012; SCHIFFER, 2010).

## **3 CÍLE A METODIKA**

První částí zadaného cíle diplomové práce je analýza postupu tvorby vnitropodnikových účetních předpisů daného subjektu dle legislativní úpravy ČR. Základem k této analýze je předchozí teoretická část této diplomové práce. Zde byl vytyčen teoretický základ tvorby vnitropodnikových předpisů. Teoretická východiska plynoucí z daných legislativ tvoří jednu polovinu každé směrnice. Na zákonnou úpravu navazuje úprava vnitropodniková, kterou se zabývá praktická část této diplomové práce.

### **3. 1 CÍLE PRÁCE**

Další částí zadaného cíle diplomové práce je posouzení aktuálnosti a komplexnosti vnitropodnikových předpisů vybraného podniku a návrh změn, popřípadě jejich úprava.

Hlavním cílem je tedy charakterizovat vybraný podnikatelský subjekt a provést kompletní rozbor jeho vnitropodnikových předpisů. Posoudit, zda jsou dostačující k praktickému využití, a zda odpovídají aktuálnímu znění platných legislativ. Ze získaných výsledků pak podle potřeby učinit jejich změny, a to vše k dosažení optimálního výsledku k prospěchu účetní jednotky.

Dalším cílem je porovnat vnitropodnikové předpisy s vnitropodnikovými předpisy jiného subjektu a zjistit, v jakém stavu se vzhledem k těmto předpisům v současnosti nacházejí. Z celkově nabytých znalostí pak v případě vhodnosti či potřeby vytvořit chybějící směrnice zcela nově.

Podružným cílem je obecné posouzení celkové situace a vývoje problematiky vnitropodnikových předpisů v současnosti.

### **3. 2 METODIKA PRÁCE**

Práce bude tvořena následujícími kroky. Nejprve bude nutno seznámit se s vnitropodnikovými předpisy vybraného podnikatelského subjektu. Poté zjistit, zda jsou tyto předpisy dostačující, v souladu s podnikovou praxí a platnou legislativou. Na základě analýzy a vyhodnocení vnitropodnikových předpisů navrhnout další postup práce s těmito vnitropodnikovými předpisy. Dále je porovnat s vnitropodnikovými

předpisy jiného subjektu a z tohoto porovnání učinit závěry a výsledky. Na konci praktické části vyhotovit pojednání o současném přístupu podnikatelských subjektů k vnitropodnikovým předpisům a o trendech, kterými se tato problematika ubírá.

Výše jmenovaných cílů bude dosaženo:

- analýzou vnitropodnikových předpisů vybraného podniku,
- osobním dotazováním pracovníků úctárny vybraného podniku,
- studiem vzorů vnitropodnikových směrnic z dostupných literatur,
- studiem informací poskytovaných veřejně dostupnými zdroji – internetová síť, odborný tisk,
- dedukcí závěrů na základě poznání praxe podniků zkoumaných při tvorbě práce.



## 4 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU

Subjekt, jehož vnitropodnikové předpisy jsou předmětem analýzy, je KOČÍ, a. s., stavební společnost se sídlem v jihočeském městě Písku. Tato společnost byla založena v roce 1990 jako společnost s ručením omezeným a v roce 1997 byla změněna její právní forma na akciovou společnost.

Společnost je polovičním vlastníkem v BETON Písek, spol. s r. o., prostřednictvím které zajišťuje část stavebních hmot pro své stavby. Společnost úzce spolupracuje a nabízí služby Rekultivace Písek, spol. s r. o., která ekologicky zpracovává stavební odpad. Tato společnost recykluje stavební hmoty a demoliční odpady, ukládá zeminu a jiné zbytkové materiály, prodává recykláty.

Od roku 2000 byla společnost certifikována podle norem ISO 9002, 9001, 14001 a normy ČSN OHSAS 18001. Získala řadu ocenění za svou práci (PRESTA, INSPIRA).

V současné době zaměstnává zhruba 110 pracovníků a roční obrat se pohybuje okolo čtvrt miliardy korun.

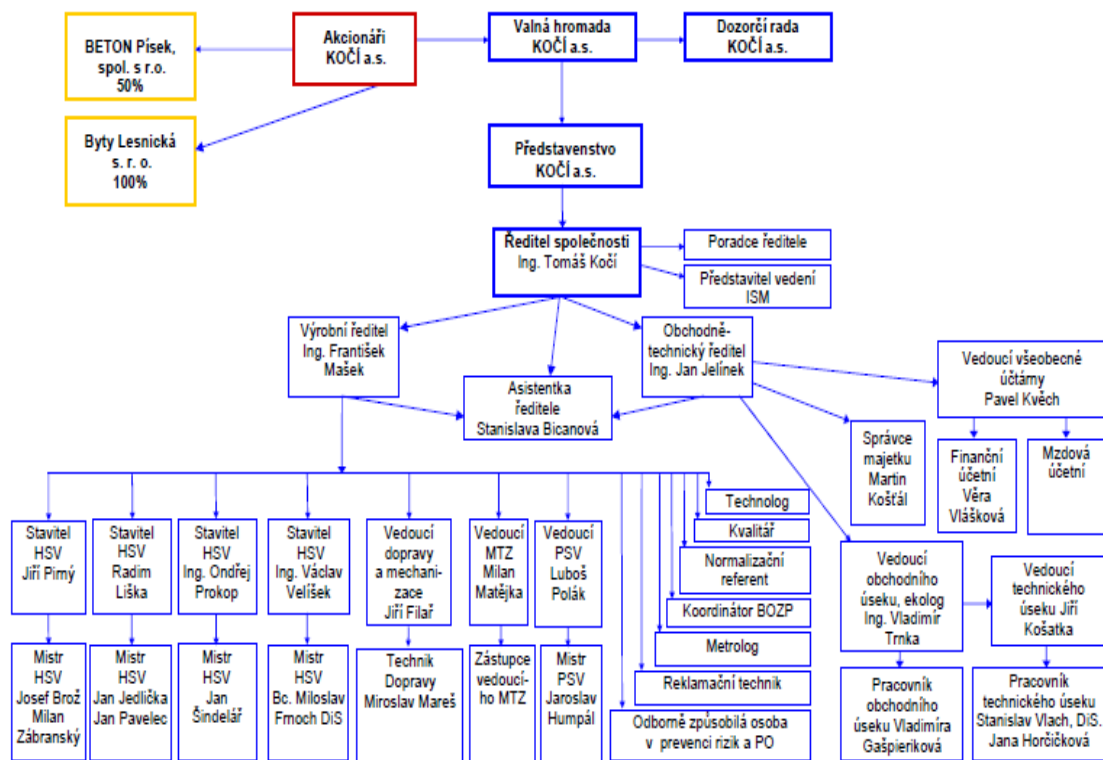
### **Předměty podnikání**

- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- projektová činnost ve výstavbě,
- silniční motorová doprava nákladní,
- opravy silničních vozidel,
- výroba, obchod, služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.

### **Činnost ve výstavbě**

- rekonstrukce historických staveb,
- průmyslové a administrativní stavby,
- stavby občanské vybavenosti,
- bytové stavby a rodinné domy.

## Organizační struktura KOČÍ, a. s.



Zdroj: interní materiály podniku

### Zkratky použité v organizační struktuře

- BOZP = Bezpečnost a ochrana zdraví při práci,
- PSV = Přidružená stavební výroba,
- HSV = Hlavní stavební výroba,
- PO = Požární ochrana,
- MTZ = Materiálově technické zásobování,
- ISM = Integrovaný systém managementu.

## 5 ANALÝZA VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ

Společnost KOČÍ, a. s. má pro vedení svého účetnictví vytvořen vnitropodnikový předpis s názvem „Zásady pro účetnictví“. Tento dokument obsahuje cca 8 stran textu, který má za úkol pokrýt celou problematiku účtování této společnosti. Po rozmluvě s pracovníky účtárny a vlastní úvaze bylo zřejmé, že pro společnost, této velikosti a struktury, která má v regionu jižních Čech tak významné postavení, nemůže být tento dokument dostačující.

Dokument „Zásady pro účetnictví“ byl, dle dostupných informací, naposledy aktualizován v roce 2003. Pravděpodobně však šlo pouze o drobné, formální úpravy. Dokument tedy plní svou funkci, bez výrazných změn prakticky od roku 1997, kdy společnost podstoupila přeměnu právní formy, ze společnosti s ručením omezeným na společnost akciovou, nebo ještě dříve.

### **Největší nedostatky vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s.**

- téměř nulová aktualizace,
- nadbytečnost a zároveň absence metodické úpravy některých oblastí,
- přílišná stručnost jednotlivých směrnic,
- drobné nesoulady s legislativou,
- nepřítomnost teoretických východisek jednotlivých oblastí,
- nepřehlednost z důvodu existence jednoho dokumentu pro všechny směrnice,
- nedostatečné využívání směrnic zaměstnanci.

Vedení společnosti KOČÍ, a. s. se tedy spoléhá více na ustálený systém činností a navyklé postupy účetních pracovníků, než na regulaci mechanismů pomocí vnitropodnikových předpisů. Takto lze samozřejmě do určité míry vést účetnictví a celou organizaci bez obtíží. Avšak řada problémů, které mohou nastat v podnikové praxi, vzniká právě z důvodu nedostatečné pozornosti věnované vnitropodnikovým předpisům. Fluktuace pracovníků nebo nejasnosti řešené při podnikových auditech (interních či externích) mohou vyžadovat zásadní změny existujících vnitropodnikových předpisů a jejich důslednou konkretizaci pro snazší porozumění a využití.

Z uvedených důvodů je zapotřebí přepracovat vnitropodnikové předpisy společnosti KOČÍ, a. s. do takové podoby a rozsahu, ve kterých bude možné a účelné jejich řádné využívání.

## **5. 1 ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

Jak již bylo uvedeno, společnost KOČÍ, a. s. má vypracován systém svých vnitropodnikových předpisů v podobě jednoho rozsahově krátkého dokumentu, kde jsou v opravdu stručné formě popsány jednotlivé záležitosti týkající se jejího účetnictví a dalších oblastí. Proto je nutné navrhnout jejich formální a obsahovou úpravu a poté rozdělit jednotlivé oblasti zvláště do samostatných směrnic. Přehlednost a propracovanost těchto dokumentů by pak v budoucnu měla sloužit společnosti KOČÍ, a. s. k snadnému a efektivnímu využití.

K přepracování vnitropodnikových předpisů společnosti byly získány všechny potřebné informace o skutečnostech z praxe od pracovníků všeobecné účtárny. Dále budou používány vzory vnitropodnikových směrnic z dostupné literatury, a to z knihy „Vnitřní směrnice“ od autorky KOVALÍKOVÉ (2010) a knihy „Vnitropodnikové směrnice v účetnictví“ od autora LOUŠI (2006). Obě tyto knihy jsou citovány v závěru práce v použitých zdrojích. Vzory vnitropodnikových směrnic dostupné z těchto literatur budou pouze inspirací, co by v dané směrnici mělo být vnitropodnikově řešeno. Samotné znění směrnic, bude tvořeno v souladu s vnitropodnikovou praxí ve společnosti KOČÍ, a. s. Výchozím materiálem pro zpracování následujících textů jsou jmenované „Zásady pro účetnictví“, které vytvořil účetní a daňový poradce společnosti KOČÍ, a. s. Pro konečné srovnání je tento dokument přiložen v příloze č. 4 v závěru této práce. V příloze č. 1 je ke zhlédnutí také tabulka, která může v budoucnu sloužit jako jednoduchý formulář používaný k evidenci jednotlivých vnitropodnikových směrnic společnosti KOČÍ, a. s. Využití této tabulky napomůže společnosti k zpřehlednění a lepší formální úpravě souboru jejích vnitropodnikových předpisů.

## **5. 2 PŘEPRACOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

V této kapitole bude řešen vlastní obsah jednotlivých vnitropodnikových směrnic, které doposud společnost KOČÍ, a. s. používala. Na začátku každé podkapitoly budou

stručně popsány nedostatky každé směrnice a následovat bude jejich nové přepracované znění. Každá vnitropodniková směrnice se skládá ze dvou částí, zákonné a vnitropodnikové úpravy. Zákonná východiska směrnic jsou podrobně popsána v předchozí teoretické části této diplomové práce. Proto zde bude řešena pouze jejich vnitropodniková úprava, kde jsou popsány konkrétní postupy činností tak, jak je provádí KOČÍ, a. s. Následující texty vycházejí z existujícího dokumentu vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. „Zásady pro účetnictví“. Tyto předpisy budou pozměněny, upraveny a především dopracovány tak, aby bylo vytvořeno jejich zcela nové správné, srozumitelné, využitelné a aktuální znění.

## **5. 2. 1 ÚČTOVÝ ROZVRH**

Pro analýzu byl k dispozici účtový rozvrh společnosti KOČÍ, a. s. poskytnutý ve formě dokumentu vytištěného z účetního software, který je ve společnosti používán. Na první pohled se jeho struktura zdá celkem logická. Nejasnosti však vyvstávají z popisu názvů účtů. Ty jsou příliš zkratkovité a běžný uživatel nemusí jejich významu porozumět. Dále je, dle zjištění o podnikové praxi, evidentní, že všechny účty, které obsahuje, v současnosti již nejsou potřebné. I když by tento účtový rozvrh měl být aktualizován každé 2 – 3 roky, nachází se zde účty týkající se hotových staveb, jimiž se společnost nezabývá déle, než je tato perioda. Je tedy zapotřebí vytvořit aktualizovanou verzi účetního rozvrhu, která se nachází v příloze č. 3.

### **Úprava vnitropodnikové směrnice k účtovému rozvrhu**

Vnitropodniková směrnice týkající se účtového rozvrhu, je velmi stručná, čítá pouze pár řádků, a proto je zapotřebí upravit a rozvětvit tato ustanovení. Změny této směrnice jsou nanejvýše nutné, neboť jak známo, účtový rozvrh je elementární pomůckou k celému účtování účetních jednotek. Pro jeho využitelnost a přehlednost musí být přesně a správně vymezená pravidla tvorby jeho struktury.

#### Úprava směrnice č. 1 – Účtový rozvrh

Účtový rozvrh společnosti vychází ze směrné účtové osnovy, která je uvedena v příloze č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Účtový rozvrh obsahuje číselná označení a názvy syntetických a analytických účtů. Nachází se zde všechny účty potřebné k účtování společnosti a sestavení účetní závěrky. Dle vzniku potřeby použití dalších účtů, je možno ho doplnit v průběhu roku. Pokud nejsou vyhlášeny žádné změny, automaticky se tento rozvrh, ve stávající podobě, stává účtovým rozvrhem následujícího účetního období.

### **Tvorba analytické evidence**

Analytické účty vycházejí ze syntetických účtů. Analytické číselné řady si určí vedoucí pracovník všeobecné účtárny sám dle interních potřeb účetní jednotky, účetní závěrky, právních předpisů, účetních operací atd. Vazba syntetických a analytických účtů je zabezpečena prostřednictvím účetního software, od autorů Tejkala a Starého, v rámci účtování v hlavní knize. Pohyb zůstatku na syntetickém účtu je tvořen souhrnem pohybů na účtech analytických. Přesná specifikace tvorby analytické evidence není nařízena. Přidělené číselné označení analytické evidence musí mít však určitý řád a logickou strukturu. Ustálený je způsob pěticiferného analytického označení.

Účtový rozvrh se tedy skládá z třímístných označení syntetických účtů dále členěných na pětímístnou analytickou specifikaci. Využití analytického členění jednotlivých účtových tříd v účetnictví společnosti je následující:

**Účtová třída 0** – dle druhu majetku, lokalizace pozemků, předmětu opravek a jejich uznatelnosti z hlediska daňového.

**Účtová třída 1** – dle lokalizace skladů; druhu pořizovacích nákladů, materiálu, řemeslné výroby; nedokončená výroba členěna dle staveb.

**Účtová třída 2** – pokladna dle druhu měny, bankovní účet dle druhu měny a bank; podrobněji dle staveb.

**Účtová třída 3** – dle měny, účelu, příjemce nebo zasilatele zálohy; druhu pojištění a daně, sazby daně, druhu pohledávek a osoby dlužníka, druhu závazků a osoby věřitele; předmětu časového rozlišení, opravné položky k pohledávkám dle stavu dlužníka.

**Účtová třída 4** – dle druhu fondů, úvěru a instituce, u které jsou vedeny; úvěry členěny dále dle staveb.

**Účtová třída 5** – dle předmětu spotřeby; druhu služby a nákladu, daně a poplatku; zůstatkové ceny; předmětu odpisování; daňové uznatelnosti opravných položek.

**Účtová třída 6** – tržby dle druhu, předmětu původu; staveb; předmětu aktivace.

**Účtová třída 7** – dle druhu drobného majetku, jeho oprávek; neuhrazené části leasingových splátek.

**Účtová třída 8, 9** - dle druhu vnitropodnikového výkonu.

## **5. 2. 2 DLOUHODOBÝ MAJETEK**

Stavební společnost KOČÍ, a. s., ve svých vnitropodnikových předpisech celistvě nepojednává o všech záležitostech spojených s majetkem dlouhodobé spotřeby. Nalezneme zde část týkající se drobného nehmotného a hmotného majetku. Poté je zde stručně řešeno pořízení, oceňování i odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Chybí však celkový, jednotný a konkrétnější popis mechanismů, které upravují existenci tak významného celku, jakým tento majetek v podniku bezesporu je. Proto je nutné vypracovat tuto směrnici v jednom konkretizovaném, uceleném znění. Spojit všechny jmenované mechanismy do jedné směrnice. Navíc dopracovat postupy vypovídající o uvedení tohoto majetku do užívání a o jeho evidenci.

### Úprava směrnice č. 2 – Dlouhodobý majetek

#### **– Pořízení dlouhodobého majetku**

Při pořízení dlouhodobého majetku se při jeho zařazení do této skupiny používá vstupních cen, které jsou dány zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobým hmotným majetkem, je majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000,- Kč a provozně - technické funkce delší než 1 rok. Pro jeho pořízení se používá účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Dlouhodobým nehmotným majetkem, je majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Pro jeho pořízení se používá účet 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Na účtech 041 a 042 je majetek veden do doby uvedení do užívání. Účtovány zde jsou též výdaje spojené s pořízením tohoto majetku. Výjimkou je majetek, jehož povaha nebo účel použití vyžadují přímé zařazení do užívání. V takovém případě se tak stane, a to bez použití účtu 042.

#### – **Ocenění dlouhodobého majetku**

Nakoupený dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou. Vzhledem k povaze hlavní činnosti podniku je v průběhu účetního období tvořen majetek dlouhodobé hmotné povahy, a to vlastní činností hospodářských středisek. Tento majetek se oceňuje skutečnými vlastními náklady včetně poměrné části nákladů výrobní a správní režie (podrobněji řešeno vnitropodnikovou směrnicí č. 7 - Kalkulace).

V případech, kdy je zapotřebí ocenit konkrétní majetek reprodukční pořizovací cenou, výši tohoto ocenění stanoví předseda představenstva vydáním individuálního pokynu. Tento pokyn obsahuje způsob zjištění či mechanismu výpočtu této ceny.

#### – **Uvedení dlouhodobého majetku do užívání**

Za uvedení dlouhodobého majetku do užívání vždy odpovídá vedoucí pracovník hospodářského střediska, v kterém bude daný předmět využíván. Ten dále odpovídá a kontroluje, že daný majetek při zařazení do provozu vyhovuje všem předepsaným technickým a bezpečnostním požadavkům. Pracovník účtárny zodpovídá za zaúčtování a splnění právních podmínek dané účetní operace. Podpis obou těchto pracovníků je připojen k vnitřnímu účetnímu dokladu, který stvrzuje zařazení dlouhodobého majetku do užívání, včetně data splnění všech výše jmenovaných podmínek. Po uvedení do užívání se majetek začíná odepisovat.

Na evidenci majetku po celou dobu jeho životnosti a plnění technických, ekonomických a provozních funkcí dohlíží, a dále za něj odpovídá, správce majetku. Správcem je pracovník určený organizační strukturou společnosti. Shodný mechanismus, funkce a odpovědnosti se využívají i při vyřazování dlouhodobého majetku z odepisování a evidence. Podmínkou k tomu je uvedení důvodu vyřazení majetku.

#### – **Odepisování dlouhodobého majetku**

Výpočet a evidence odpisů jsou zajištěny odděleně, od účetního programu autorů Tejkala a Starého, v individuálním programu „ZAIS“. Tento program obsahuje vzorce odpisů a provádí jejich výpočet automaticky po zařazení majetku do užívání. Informace o zařazení je přenesena z účetního programu.

Majetek se odepisuje jak účetně, tak daňově. Výpočet daňových odpisů probíhá dle příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších



předpisů. U daňového odpisu se používá zrychlený způsob odepisování. Účetní odepisování probíhá dle odpisového plánu, který je sestaven až na výjimky metodou rovnoměrného odepisování. Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

Účetní odepisování **dlouhodobého hmotného majetku (DHM)** - společnost eviduje dlouhodobý hmotný majetek převzatý po zaniklé společnosti (v roce 1998 došlo ke sloučení KOČÍ, a. s. a Písecká stavební a. s.). U tohoto majetku se pokračuje v odepisování, které bylo započato při jeho zařazení. U dlouhodobého hmotného majetku pořízeného po této změně probíhá odepisování též zrychleně, dle ZDP (daňový odpis). Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně jednou dvanáctinou roční sazby.

Pokud by bylo zapotřebí u určitého DHM či skupiny DHM stanovit účetní odepisování jiným způsobem, bude nový postup zanesen do těchto směrnic formou jejich doplnění. Takovou změnu schválí a podpisem stvrdí předseda představenstva.

Účetní odpisy **dlouhodobého nehmotného majetku (DNM)** jsou stanoveny na dobu 4 let. Odepisuje se měsíčně, účtuje se tedy 1/12 ročního odpisu. DNM s dobou použitelnosti stanovenou na jiný časový úsek (než 4 roky), se odepisuje také měsíčně. Odpis je tvořen poměrem pořizovací ceny majetku a počtu měsíců užívání tohoto majetku. O jiném způsobu účetního odepisování DNM, v odůvodněných případech, rozhoduje předseda představenstva. Toto rozhodnutí se přiřazuje k účetnímu dokladu o uvedení DNM do užívání.

#### – **Drobný hmotný majetek**

Jde o samostatnou movitou věc nebo soubor movitých věcí oceněných vyšší částkou než je 500,- Kč a zároveň nižší nebo rovnou částce 40 000,- Kč, které plní provozně-technické funkce déle než 1 rok. V tomto případě se pořízení tohoto majetku účtuje přímo do nákladů na účet 501. Tento majetek se nadále monitoruje pouze v operativní evidenci.

#### – **Drobný nehmotný majetek**

Jde o nehmotný majetek, jehož vstupní cena je nižší nebo rovna částce 60 000,- Kč. Jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. Pořízení takového majetku se účtuje přímo do nákladů, konkrétně na účet 518 – Ostatní služby. Tento majetek se nadále monitoruje taktéž pouze v operativní evidenci.

## 5. 2. 3 ZÁSoby

V „Zásadách pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s. je věnováno tématu zásob pouze několik odstavců upravujících nejdůležitější zákonitosti účtování zásob. Stručně je zde rozebráno oceňování materiálových zásob a nedokončené výroby. Před tyto informace je nutné připojit základní údaje o evidenci a účtování zásob.

Lze předpokládat, že zásobování probíhá v návaznosti na kalkulace a rozpočty prováděných staveb. Zajisté však nejsou všechny nakoupené zásoby ihned spotřebovávány. Proto je zapotřebí podchytit záležitost norem přirozených úbytků zásob konkrétními pravidly. Společnost KOČÍ, a. s. uvádí pouze řešení mimořádných případů, kdy tyto normy stanoví předseda představenstva. Z důvodu nebezpečí drobných krádeží na stavbách a ve skladech, a také z důvodu původního smyslu těchto norem, je však vhodné vypracovat alespoň jejich nejnutnější určení.

Společnost produkuje vnitropodnikové výkony v oblasti zásob. Disponuje svou vlastní produkcí stavebních hmot (BETON Písek, spol. s. r. o.) a řemeslnou výrobou. Je tedy zapotřebí upravit mechanismy týkající se zásob vlastní výroby podrobněji.

### Úprava směrnice č. 3 – Zásoby

#### – Evidence materiálových zásob

O zásobách se účtuje způsobem A. V případě pořízení materiálových zásob se nevyužívá účet 111 – Pořízení materiálu, neboť se účtuje přímo na účet 112 – Materiál na skladě. Skladová evidence je vedena v rámci účetního PC programu od autorů Tejkala a Starého. Tato evidence je tvořena z pomocných evidencí vedených na příslušných hospodářských střediscích, jež spravují zásoby potřebné k jejich činnosti. Skladové karty musí obsahovat název materiálu, datum pořízení, uvedení na sklad, vyskladnění a převodu do jiného skladu (na místo stavby), dále ocenění zásob a jejich množství.

V areálu společnosti se nachází hlavní sklad, kde jsou soustředěny zásoby širokého využití, které se nakupují ve větších objemech. Tento sklad vede hlavní skladník, který vystavuje příjemky a výdejky. Na jednotlivých stavbách se nacházejí menší sklady, z nich na konci měsíce stavitel vykáže pohyby a konečné stavy zásob. Poté tyto informace a potvrzující doklady předává do všeobecné účtárny. Informace a

doklady skladového hospodářství hlavního skladu předává hlavní skladník též do všeobecné účtárny

– **Účtování zásob přímo do nákladů**

Přímo do nákladů na účet 501, bez příjmu zásob na sklad, se účtuje spotřeba náhradních dílů a jiný materiál určený k opravám. Podmínkou je jeho využití na provedení opravy nejpozději do konce běžného roku.

Dále jde o materiál a předměty okamžité spotřeby či použití, a to z důvodu předcházení zbytečným administrativním úkonům ohledně jejich příjmu a promptního výdeje ze skladu. Nejsou reálnými skladovými zásobami. Jde o zásoby nakupované a dodávané k přímé spotřebě rovnou na stavby. Neúčtují se na sklad stavby, ale přímo do spotřeby. Určení, o které zásoby půjde, je na rozhodnutí pracovníka všeobecné účtárny. Jde nejčastěji o položky, jejichž hodnota dosahuje max. 5 000,- Kč bez DPH.

– **Oceňování materiálových zásob**

Při nákupu se k ocenění materiálových zásob využívá jejich pořizovacích cen. Pořizovací cena se člení na cenu pořízení a náklady s pořízením související (přepravné, pojistné atd.). Vzniklé rozdíly (odchyly) mezi předem stanovenou skladovou cenou a cenou pořizovací jsou záúčtovány na příslušných analytických účtech zásob, kde jsou současně účtovány skutečné vedlejší náklady pořízení.

Při výdeji se hodnota spotřeby zásob počítá jako vážený aritmetický průměr jednotlivých dodávek těchto materiálových zásob. Část vedlejších pořizovacích nákladů a odchylek, která se rozpouští do nákladů pravidelně 1x do měsíce, se stanovuje dle závazného postupu. Jejich počáteční stav zvýšený o jejich přírůstek se vynásobí poměrem výdeje ze skladu, v předem stanovených cenách – Kč, a součtu vydání zásob s konečným stavem - ks.

Výjimkou je skladová položka „Palety“ (účet 112 / 00040). Ty se oceňují stálou skladovou cenou. Tato cena je 200,- Kč za ks. Pokud dojde k výrazné změně tržní ceny této skladové položky, bude úprava, její skladové ceny, řešena přeceněním. To navrhuje vedoucí zásobování určený organizační strukturou společnosti.

– **Zásoby vlastní výroby**

Tento druh zásob se oceňuje pomocí skutečných vlastních nákladů vynaložených na výrobu. K nim se připočítává poměrná část z celkových nákladů správní a výrobní režie.

Ty se vyčíslí pomocí kalkulací prováděných pracovníky úseku technické přípravy výroby. O režích se účtuje na účtech účtové třídy 5. a účtech vnitropodnikového účetnictví v účtové třídě 8.

Nedokončená výroba se oceňuje skutečnými vlastními náklady (včetně podílu reží), které se sníží o skutečně vyúčtované výkony. Tento způsob přispívá k věrnému ocenění tohoto majetku. Nakoupený materiál a polotovary, které mají být součástí ještě nerealizovaných staveb, jsou součástí nedokončené výroby, dokud není stavba plně realizována. Stavby zásob vytvořených vlastní činností se zjišťují měsíčně.

#### – Normy přirozených úbytků zásob

Vzhledem k povaze hlavní činnosti společnosti jsou normy přirozených úbytků zásob stanoveny procentem z nákladů, které vykazují jednotlivá hospodářská střediska společnosti, a to následujícím způsobem.

Tabulka 6: Navržené normy přirozených úbytků zásob

<b>Středisko</b>	<b>Navržená procenta norem</b>	
Středisko hlavní stavební výroby	1,00%	z materiálových nákladů střediska
Středisko přidružené stavební výroby	0,75%	z materiálových nákladů střediska
Středisko zásobování	0,50%	celkových nákladů střediska

Zdroj: vlastní tvorba

Případné nesrovnalosti řeší vedoucí hospodářského střediska, kterého se týkají, s předsedou představenstva společnosti. Ten je oprávněn individuálně stanovit normy přirozených úbytků zásob v návaznosti na konkrétní vyčíslené inventarizační rozdíly.

## 5. 2. 4 OPRAVNÉ POLOŽKY

„Zásady pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s. řeší dva předměty opravných položek, a to opravné položky k pohledávkám a k zásobám. Je zde však zapotřebí uspořádat fakticky správnější pravidla tvorby těchto opravných položek. Hlavní je stanovit, z jakých legislativ společnost vychází u zákonných opravných položek. Zda jsou vedle těchto zákonných opravných položek tvořeny také účetní opravné položky. A jasně vymezit složky majetku, ke kterým jsou tyto opravné položky tvořeny a za jakých podmínek. Nová úprava této vnitropodnikové směrnice je následující.

## Úprava směrnice č. 4 – Opravné položky

K tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a celkové finanční situace společnosti, musí být tvořena opatření vedoucí k tomu, že obsah položek této závěrky bude odpovídat jejich skutečnému stavu. Nastane – li tedy přechodné snížení hodnoty majetku, vytvoří pracovníci všeobecné účtárny opravnou položku.

### **– Zákonné opravné položky k pohledávkám**

Zákonné opravné položky se tvoří k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení a k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zachyceny v účetnictví a jsou splatné po 31. prosinci 1994 (dle § 8 a § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů).

Opravná položka k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení se tvoří až do výše 100 % nesplacené rozvahové hodnoty pohledávek, a to při splnění podmínky přihlášení těchto pohledávek k insolvenčnímu soudu ve stanovené lhůtě. Tvorba této opravné položky probíhá v účetním období, ve kterém je pohledávka přihlášena k insolvenčnímu soudu. Zúčtování těchto opravných položek probíhá v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení.

Opravná položka k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 a zachyceným v účetnictví společnosti, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla částku 200 000 Kč, se tvoří obecnou metodou využívající strukturu pohledávek dle data splatnosti, tedy jejich věkovou strukturu.

Výše této zákonné opravné položky se stanoví procentuelně z neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, dle příslušných dob (v měsících) uplynulých od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky.

### **– Účetní opravné položky k pohledávkám**

Účetní opravná položka k pohledávkám se tvoří v případě, že zákonná opravná položka dostatečně nepokrývá reálné snížení hodnoty pohledávky. Dále se tvoří k pohledávkám jiného typu, než jsou dva výše jmenované.

Tyto opravné položky se tvoří dle potřeb společnosti. Jejich tvorbu a výši schválí a podepíše předseda představenstva. Tvořeny jsou takovým způsobem, že pokud od konce sjednané lhůty splatnosti uplyne:

- Více jak 6 měsíců, maximálně však 12 měsíců, tvoří se opravná položka v hodnotě 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Tyto pohledávky se nazývají pochybné, pravděpodobnost jejich úhrady je malá.
- Více jak 12 měsíců, maximálně však 24 měsíců. Tvoří se opravná položka v hodnotě 90 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Tyto pohledávky jsou hodnoceny v účetnictví společnosti jako ztrátové.
- Více jak 24 měsíců. Tvoří se opravná položka v hodnotě 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Tyto pohledávky jsou hodnoceny v účetnictví společnosti jako plně ztrátové.

Výše popsaným způsobem se vyhodnocují jak pohledávky z obchodního styku, tak i ostatní pohledávky, rovněž pak poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a půjčky.

#### – **Důvody tvorby opravných položek k zásobám**

Tyto opravné položky se tvoří z důvodu hrozby budoucí ztráty plynoucí z realizace této části aktiv. Tyto důvody mohou být následující:

Zásoby jsou neobrátkové nebo pomalu obrátkové – jejich možnost zpracování je velmi nízká, hodnotí se pravděpodobnost jejich spotřeby a hodnota spotřebou získaná.

Zcizení zásob – není jisté jejich opětovné nalezení a řešení jejich zcizení není k datu uzavírání účetních knih definitivně stanoveno.

Znehodnocení zásob - k datu uzavírání účetních knih není známa jeho výše;

Ocenění zásob vlastní výroby neodpovídá ceně ziskatelné jejich spotřebou při činnosti společnosti.

#### – **Postup stanovení výše opravných položek k zásobám**

K datu uzavírání účetních knih stanoví vedoucí zásobování výši opravných položek k zásobám. Spolupracuje s ostatními pracovníky (vedoucími hospodářských středisek) s nimi analyzuje stav zásob dle výsledků periodické inventury. Využívá dostupných dat také z oboru kalkulací a rozpočtů (zásoby vlastní výroby).

Využívá obecnou metodu založenou na věkové struktuře zásob. Při ní se odhaduje možná budoucí ztráta plynoucí z realizace zásob. Využívá se zkušeností nabytých při předešlých realizacích podobných druhů zásob. Přihlíží se také k informacím o stávající

situaci na trhu. Všechny tyto skutečnosti se pak zohlední u stanoveného procentuelního podílu z evidované hodnoty zásob, který tvoří opravnou položku. Procenta jsou odstupňována dle věkové struktury zásob. V individuálních případech, kdy je to zapotřebí, stanoví individuální procento tvorby opravné položky k zásobám vedoucí zásobování, dle svého odborného úsudku.

Tabulka 7: Navržená procenta tvorby opravných položek k zásobám

Druh zásob	Věková struktura zásob		
	1. rok	2. rok	od 3. roku
Zásoby podléhající technickému pokroku	10%	20%	50%
Specifické druhy zásob	<b>3. rok</b>	<b>5. rok</b>	<b>další roky</b>
	20%	30%	50%
Stavební hmoty (dle doby do konce trvanlivosti)	<b>1 rok</b>	<b>½ roku</b>	<b>¼ roku</b>
	15%	30%	50%

Zdroj: vlastní tvorba

## 5. 2. 5 POUŽITÍ KURZŮ V ÚČETNICTVÍ

Vzhledem k tomu, že společnost KOČÍ, a. s. se při svém podnikání setkává s transakcemi, které vyžadují evidenci nejen v české, ale i zahraniční měně. Musí být tedy jednoznačně určen postup tohoto účtování. Kurzová politika ovlivňuje hospodářský výsledek prostřednictvím kurzových zisků a ztrát účtovaných na nákladových a výnosových účtech (563 – Kurzové ztráty, 663 – Kurzové zisky). Je tedy zapotřebí určit využívání kurzů v účetnictví způsobem, který optimalizuje dopad na hospodářský výsledek co nejefektivněji.

Společnost vede valutovou pokladnu v eurech, disponuje též devizovým účtem v Komerční bance, který je taktéž veden v měně Euro. Z těchto skutečností je zřejmé, že společnost se dostává do kontaktu s cizí měnou a je tedy zapotřebí stanovit mechanismy používání směnných kurzů a nakládání s kurzovými rozdíly, podrobněji než tomu bylo doposud.

### Úprava směrnice č. 5 – Účtování o cizích měnách

Účetní program autorů Tejkala a Starého účtuje a vystavuje doklady v cizích měnách a přepočítává je na Kč podle předem nastaveného kurzu. Pro přepočet hodnoty

zahraničních měn se používá denní kurzu vyhlášený ČNB, který je platný v okamžiku vzniku účetního případu.

Rozhodující je **okamžik uskutečnění účetního případu**, ten je určen následovně:

- den vystavení odběratelských faktur (311),
- den přijetí dodavatelských faktur (321),
- den předložení dokladů k cestovním výdajům zahraniční pracovní cesty,
- den odchodu / připsání částky zálohy z / na některý z bankovních účtů společnosti,
- den odchodu / připsání částky na devizový účet v případě prodeje / nákupu cizí měny,
- den příchodu / odchodu peněz na / z některého z bankovních účtů společnosti,
- den vystavení příjemky nebo výdejky k valutové pokladně.

Zůstatek valutové pokladny a devizového účtu se přepočítává denním kurzem ČNB také poslední den každého měsíce.

### **Používaný kurz**

Kurz ČNB je vyhlášen vždy v odpoledních hodinách daného dne, proto se používá kurzu předchozího dne. K rozvahovému dni se používá naposledy vyhlášený kurz v uplynulém účetním období.

V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou a naopak, je povoleno k okamžiku ocenění těchto transakcí použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny, nebo prodány. Pokud nejsou do konce účetního období k dispozici doklady související s účetními případy uplynulého účetního období, účtuje se o nich v následujícím účetním období pomocí kurzu vyhlášeného v den obdržení těchto dokladů. Pokud zahraniční služební cesta trvá před i po rozvahovém dni, pak se k tomuto dni zúčtují výdaje za dosud uskutečněnou část této cesty výše jmenovaným kurzem.

Pro naprostou přehlednost se na každém dokladu, podle kterého se účtuje transakce vyžadující přepočet pomocí kurzu, uvádí kurz pro tento přepočet použitý.

### **Přepočet k rozvahovému dni**

Používá se posledního kurzu vyhlášeného ČNB v účetním období. S jeho pomocí se přepočítají všechny transakce související v účetnictví s cizí měnou.



- Pohledávky,
- Závazky,
- Opravné položky,
- Zálohy,
- Cenné papíry a podíly,
- Ceniny,
- Devizové hodnoty (bankovní účet),
- Valutové hodnoty (pokladna).

K pohledávkám znějícím na cizí měnu se nejprve vytvoří opravná položka, pokud je to zapotřebí. Poté se přepočítá hodnota této pohledávky a opravné položky stejným kurzem. Při částečné úhradě pohledávky či závazku se během účetního období kurzový rozdíl nezjišťuje. K rozvahovému dni je pouze přepočtena neuhrazená částka. Kurzový rozdíl při následné plné úhradě faktury je pak zjištěn jako rozdíl mezi hodnotou faktury v Kč a částkou připsanou nebo odeslanou na / z účtu v Kč.

Zjištěné **kurzové rozdíly** se zanáší do výsledku hospodaření pomocí účtů:

- 563 – Kurzové ztráty
- 663 – Kurzové zisky

Tyto účty jsou dále děleny analyticky k rozeznání kurzových rozdílů, které vznikly během účetního období, při vzniku účetního případu, a které vznikly při přepočtu k rozvahovému dni. Tyto dva typy kurzových rozdílů se vzájemně zúčtují a na výsledkové účty vykazujeme jejich rozdíl.

Za vykazování kurzových rozdílů zodpovídají zaměstnanci všeobecné účtárny, kteří v průběhu účetního období dané účetní případy zaúčtovali. Za přepočet cizích měn k rozvahovému dni odpovídá vedoucí všeobecné účtárny.

## 5. 2. 6 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Ve stavební společnosti takové velikosti jako KOČÍ, a. s. je typické, že se organizační struktura člení do určitých útvarů, dle zaměření jejich činnosti. Tyto útvary generují své vlastní výkony, které společnost dále využívá pro svou nebo externí spotřebu. Je zapotřebí vést účetnictví těchto útvarů „odděleně“, tak aby bylo zřetelné, co daný útvar vyprodukoval, jak s tím bylo naloženo, nebo naopak, co zde bylo spotřebováno.

Pravidla vedení vnitropodnikového účetnictví jsou zanesena ve vnitropodnikových předpisech společnosti. Chybí zde však přesné vymezení vnitropodnikových útvarů a je zapotřebí řádně vysvětlit mechanismy jejich hospodaření.

## Úprava směrnice č. 6 – Vnitropodnikové účetnictví

### – **Vnitropodnikové útvary**

Organizační struktura se dělí do několika druhů útvarů. Jejich hospodaření se odděleně sleduje, z tohoto důvodu se vede vnitropodnikového účetnictví. Útvary se dělí do dvou hlavních skupin podle oblastí, do kterých ve společnosti spadají. Jde o oblast řízení a správy a oblast výrobní.

- Na vrcholu **řízení a správy** se nachází ředitel společnosti a jemu podřízení ředitelé útvarů, obchodně – technického a výrobního. Nižším organizačním celkem v oblasti správy je tzv. úsek. Do úseků spadají jednotlivé typy organizačních činností. Druhy úseků jsou následující - ekonomický, mechanizační, technický a stavební.
- V oblasti **výrobní** je nejvýznamnějším útvarem tzv. středisko - hospodářské středisko. Za něj zodpovídá a řídí ho vedoucí či stavitel. V hlavní stavební výrobě je přímo podřízen úsekový stavbyvedoucí. Samostatné vyhodnocování výsledků středisek hlavní stavební výroby je nejdůležitější v rámci vnitropodnikového účetnictví. Podřízenějším celkem je tzv. pracoviště. Každé z pracovišť představuje shluk podobných výrobních činností. Pracoviště vedou mistři a jim jsou dále podřízení vedoucí pracovní čety.

Zmiňovaný pojem „**středisko**“ má velmi široký záběr. Z důvodu potřeby odděleného sledování částí hospodaření společnosti, jsou středisky, která je nutno samostatně sledovat tedy organizační útvary, stavitelé, stavby, sklady, automobily a stroje. Taktéž se sledují souhrnné náklady správní režie jako středisko „Správa společnosti“. Toto oddělené sledování se provádí v účetním programu autorů Tejkala a Starého.

### – **Důvody vedení vnitropodnikového účetnictví**

Ve vnitropodnikovém účetnictví se odděleně sledují náklady a výnosy dle hospodářských středisek. Tomuto sledování přispívají odpovědní pracovníci nižšího vedení, kteří hospodářská střediska řídí a dozorují. Jsou finančně zainteresováni v jednotlivých činnostech, proto mají snahu k dosažení kladných hospodářských výsledků.

Pomocí těchto návazností se společnost zdárně ubírá ke splnění svých cílů, neboť je zde optimální prostředí pro dodržení norem spotřeby nákladů a práce. To vede k úspoře nákladů. Tyto normy jsou pomocným materiálem k ocenění vnitropodnikových výkonů.

Pracovníci přípravy výroby takto získávají informace pro sestavení kalkulací výrobní a správní režie a pro celkové ocenění výkonů. Při těchto kalkulacích se využívají roční rozpočty režijních nákladů.

Vedením vnitropodnikového účetnictví se odděleně sledují také zásoby nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky ve spojení s útvary zodpovědnými za jejich vytvoření. Výsledkem jsou podklady ke sledování stavů a změn stavů těchto zásob vlastní výroby.

#### – **Hospodaření středisek**

Samostatně se sledují a vyhodnocují hlavně hospodářská střediska stavební výroby. Jejich náklady a výnosy se účtují takovým způsobem, že je možné separátně zjistit jejich výsledky hospodaření. Toto samostatné, vnitropodnikové účetnictví je vedeno souběžně s účetnictvím finančním. Přispívá k určení odpovědnosti hospodářských středisek za výsledky společnosti. Účtování nákladů a výnosů mimo tato střediska je nepřijatelné. Stavitelé, vrcholoví pracovníci hospodářských středisek, minimálně 1x do měsíce potvrzují a schvalují, jaké účetní transakce a jim odpovídající částky, jsou přiřazeny k jejich hospodářským střediskům. V návaznosti na tato rozhodnutí se potvrzené položky zapracovávají do výsledků hospodaření jednotlivých hospodářských středisek.

#### – **Organizace vnitropodnikového účetnictví**

Používá se kombinovaný způsob vedení účtů vnitropodnikového účetnictví. Účetní operace spadající pod účty hospodářských středisek se zaznamenávají na účtech:

- účtové třídy 5, skupina 59 – převodové účty,
- účtové třídy 8 - vnitropodnikové náklady,
- účtové třídy 6, skupina 69 – převodové účty,
- účtové třídy 9 – vnitropodnikové výnosy,
- účty účtových skupin 12., souvztažně 62. - změna stavu zásob vlastní činnosti.

Analytickou evidenci k syntetickým účtům vnitropodnikového účetnictví si tvoří pracovník všeobecné účtárny dle svých potřeb. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví je jeden kalendářní měsíc. Při měsíční závěrce se neprovádí všechny operace

typické pro roční účetní závěrku finančního účetnictví. Neinventarizují se například opravné položky k aktivům a jim podobné operace.

Vnitropodnikové účetnictví se zabývá vnitropodnikovými výkony řemeslné výroby, vnitropodnikovými službami - nájemné za lešení a bednění, doprava vlastními automobily, vnitropodnikovými tržbami a náklady výrobní režie. Správní režie se sleduje v operativní evidenci jako středisko „Správa společnosti“.

Nerozlišují se ceny služeb vlastní spotřeby a služeb externě poskytnutých. Tyto služby se oceňují v platných cenách, za které jsou účtovány externím odběratelům.

## **5. 2. 7 KALKULACE**

Jak bylo nyní uvedeno, ve stavební společnosti KOČÍ, a. s., je vnitropodnikové účetnictví, důležitou součástí celého účtování o hospodaření společnosti. S ním souvisí i obor kalkulací. Jednotlivá hospodářská střediska produkují své výkony v návaznosti na předběžné kalkulace vytvořené ke stavbám. Jejich skutečně vytvořené výkony se pak promítají do kalkulací výsledných. Rozpočty a kalkulace jsou mechanismy vedoucí ke stanovení cen stavebních děl, o jejichž výstavbu se společnost uchází ve výběrových řízeních. Na základě jejich výhry pak společnost může provádět činnost, kvůli které byla založena, a vlastně celé své podnikání.

Z uvedených důvodů plyne potřeba popsat postup tvorby kalkulací ve vnitropodnikové směrnici a informovat tak zaměstnance o postupu tvorby cen. Měli by být seznámeni s postupem, kterým jsou přiřazovány přímé a nepřímé náklady společnosti na stavbu, jako jednici výroby. Tyto znalosti pak využívají při tvorbě předběžných kalkulací pracovníci technického úseku přípravy výroby. Pracovníci všeobecné účtárny provádějí výsledné kalkulace, které jsou pak s předběžnými kalkulacemi porovnávány. Jak je vidět, výsledky vycházející z kalkulací se promítají do celé oblasti účetnictví a působnosti podniku. Proto je zapotřebí vytvořit zcela novou vnitropodnikovou směrnici vysvětlující prvky a postupy kalkulací.

### Směrnice č. 7 – Kalkulace

Ve společnosti se vytvářejí jednak předběžné kalkulace sloužící k ocenění stavebních děl ve fázi před jejich realizací. Ty kalkulují pracovníci technického úseku přípravy výroby dle projektové dokumentace stavby. Dále pracovníci všeobecné účtárny generují

na konci stavebního procesu v účetním programu od autorů Tejkala a Starého celkový přehled skutečných nákladů produkce, který slouží k vytvoření výsledné kalkulace. Výsledek porovnání této kalkulace s kalkulací předběžnou slouží k zpřesňování vstupních dat předběžné kalkulace a tím i ke stanovení přesnější ceny pro zákazníka.

### **Kalkulační vzorec**

Jelikož je KOČÍ, a. s. stavební společností, jednicí produkce je stavba (stavební dílo), ve smyslu novostavby, opravy nebo rekonstrukce. Kalkulace se tvoří na tyto jednice pomocí všeobecného kalkulačního vzorce, který je v případě potřeby možno upravit dle individuálních podmínek stavby. Tento vzorec má tradiční strukturu.

Vlastní náklady výroby tvoří součet přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a poměrné části nákladů výrobní režie. Tyto náklady se zvýší o poměrnou část nákladů správní režie. Výsledkem jsou vlastní náklady výkonu. Ty se povýší o procento subjektivního rizika stavby (v předběžné kalkulaci) a procento požadovaného zisku. Tímto výpočtem vznikne cena, která se předkládá zákazníkovi.

### **Přímé náklady**

Přímé náklady se matematicky vypočítají na jednotku produkce. Výše těchto nákladů se stanovuje pomocí součtu jednotlivých položek databáze stavebních prací, vycházejících z normativů spotřeb materiálu, mezd a času. Databáze stavebních prací je obsažena v podnikovém software (Callida, eCalc). Normativy se násobí výměrami ( $m^2$ ,  $m^3$ ) z předložené projektové dokumentace stavby. Výsledkem jsou celkové přímé náklady. Řadí se sem i náklady tzv. „subdodávek“, tedy externích prací a dodávek použitých na stavbu.

### **Režijní náklady**

Jedná se o náklady nepřímého charakteru, které nelze spočítat přímo na jednici produkce. Jsou to celkové objemy nákladů výrobní a správní režie. Na stavební jednici se přiřazují procentem režijní přírážky. Toto procento se vypočítá jako podíl těchto nákladů a rozvrhové základny, kterou je vždy roční objem přímých mezd. V cenové kalkulaci pak slouží k výpočtu poměrné části výrobní a správní režie z kalkulovaných přímých mezd stavby. Vývoj režijních nákladů je nutné v jednotlivých letech sledovat.

K tomu pracovníci všeobecné účtárny vedou podrobnou operativní evidenci, kterou připojí k příloze účetní závěrky.

**Náklady výrobní režie** tvoří nevyhnutelné absence, příspěvek na stravu (stravenky), příspěvek na dovolenou, odvody a náhrady mezd stavebních dělníků. Dále vybavení pracovníků pomůckami a nástroji (montérky, nářadí, malá technika), nájemné za stavební techniku (prostřednictvím vlastní půjčovny, nebo na fakturu), odpisy a nájemné zařízení stavenišť (buňky, míchačky, sila, oplocení, hlídači), opravy zařízení stavenišť, malé mechanizace a dopravních prostředků, náklady na provoz vozidel výroby (automobily stavitelů, stavbyvedoucích), jejich jízdné a pojištění, silniční daň, daň z nemovitostí (dílny), pokuty a penále, spotřeba energie na stavbách (elektřina, plyn, voda), režijní materiál.

Objem výrobní režie se přepočítává na jednotlivé stavby, respektive na výsledky práce středisek stavební výroby. Pro stanovení části nepřímých nákladů výrobní režie na konkrétní stavbu (výkon) se využívají procentní sazby. Využívá se při tom zjištěných skutečností (v účetní evidenci) o podobných stavbách v minulosti prováděných. Přesnější způsob kalkulace výrobní režie konkrétní připravované stavby se provádí u velkých staveb, kde se výrobní režie kalkuluje položkově, pomocí přímo předpokládaných nákladů výrobní režie.

Do **nákladů správní režie** se zahrnuje režijní materiál (kancelářské potřeby), náklady na vytápění a spotřebu energií správní budovy, náklady na opravy a údržbu správních budov, odpisy dlouhodobého majetku (kopírky, PC), náklady na provoz vozidel správy (automobily vedení společnosti), služby (poštovné, cestovné, nájemné), mzdové náklady, odvody a náhrady mezd pracovníků správy (vedení, správní útvary), další pojistné a poplatky, ostatní finanční náklady správy.

Rozdělení nákladů správní režie se provádí tak, že veškeré správní náklady jsou v průběhu měsíce soustředěny na souhrnném středisku operativní evidence „Správa společnosti“. Suma nákladů správní režie se získá pomocí účetního software, který ji vygeneruje souhrnem částek z jednotlivých účtů správních nákladů. Na konci měsíce se provádí rozúčtování těchto nákladů na jednotlivá hospodářská střediska. Uvedené mechanismy neplatí pouze u nákladů, na jejichž výši nemají vliv vedoucí hospodářských středisek (např. úroky z úvěrů).

## **Výsledná kalkulace**

Skutečné náklady realizované na stavbě vznikají v dvojí podobě - externí a interní. Interní náklady vyčíslí 1x do měsíce stavbyvedoucí na každou ze svých staveb podle časového harmonogramu stavby a předběžné kalkulace vytvořené v přípravě výroby. Zároveň jsou společnosti fakturovány externí výkony od dodavatelů a subdodavatelů, které byly spotřebovány na stavbách. Takto se zjišťují náklady po celou dobu výstavby. Na jejím konci se vyhotoví zjišťovací protokol, který odsouhlasí stavební dozor a následně je vystavena konečná faktura objednavateli stavby. Po tomto procesu mají pracovníci všeobecné účtárny všechny potřebné podklady, na jejich základě vytvářejí výsledné kalkulace.

## **5. 2. 8 INVENTARIZACE**

Inventarizace majetku a závazků je pro účetní jednotku nejen zákonem danou povinností, ale i pomůckou pro ověření správného vedení účetnictví dle skutečností, které reálně nastanou. Jejimi výsledky jsou kvalitní, všestranně správné a spolehlivé účetní informace. Těch je zapotřebí dosáhnout také u stavební společnosti KOČÍ, a. s. Společnost měla ve svých vnitropodnikových směrnících pouze nastíněny nejdůležitější zákonitosti inventarizace. A to takové, že celou inventarizaci řídí představenstvo a je sestavována inventarizační komise. U termínů inventarizace a vypořádání inventarizačních rozdílů byl pouze odkaz na příslušné legislativy. Pro ochranu majetku společnosti je nutné upravit postup tak důležité činnosti detailnějším popisem. V příloze č. 2 této diplomové práce se nachází vzor jednoduchého inventarizačního protokolu společnosti KOČÍ, a. s., který může společnost v budoucnu využívat.

### Úprava směrnice č. 8 – Inventarizace

Společnost provádí inventarizaci majetku a závazků dle aktuálního znění příslušných legislativ.

#### **– Inventarizační komise**

Představenstvo společnosti dohlíží na celý proces inventarizace majetku a závazků. Jmenuje předsedu a členy inventarizační komise a jí odpovědných dílčích inventarizačních komisí. Tyto dílčí inventarizační komise provádí inventarizaci jednotlivých složek majetku a závazků za všechny útvary společnosti (střediska).

Předsedy těchto dílčích komisí jsou jmenováni zpravidla vrcholoví představitelé jednotlivých hospodářských středisek (stavitelé, vedoucí). Ti zajistí dostatečné proškolení všech pracovníků provádějících inventarizaci a seznámí je s jejich odpovědnostmi.

Inventarizační komise čítá minimálně tři osoby, jejich jmenování proběhne nejpozději 1 měsíc před provedením inventarizace, aby jim bylo umožněno připravit se k jejímu provedení. Pracovníci všeobecné účtárny vypracují pro představenstvo jmenný seznam členů inventarizačních komisí, formou vhodnou pro archivaci. Tento seznam bude vypracován ve struktuře dle odpovědností za inventarizaci jednotlivých složek majetku a závazků.

#### – **Termíny a způsoby inventarizace**

Inventarizace majetku a závazků ve společnosti probíhá, vzhledem k termínům a způsobům jejího provedení, primárně v souladu s aktuálním ustanovením zákonných legislativ. Další úprava je definována a aplikována dle interních potřeb společnosti

Fyzická inventarizace se provádí u všech složek majetku hmotné povahy, pokud ji lze provést vzhledem k podmínkám, v kterých se majetek v době inventarizace nachází. V případě, že není možno ji provést, provádí se inventarizace dokladová, stejně jako u ostatních položek, nejčastěji pohledávek a závazků, jejichž povaha fyzickou inventuru nedovoluje. Fyzická inventura se provádí způsoby odpovídajícími předmětu inventarizace a dle potřeb osob provádějících inventarizaci.

Dokladové inventury (např. pohledávek a závazků) provádí pracovníci všeobecné účtárny průběžně 1x v měsíci.

U hospodářských středisek, kde povaha jejich činnosti vyžaduje periodickou inventarizaci majetku a závazků, se inventarizace provádí minimálně 1x za čtvrtletí. Výjimku v této periodě tvoří situace, kdy si příslušní pracovníci vyžádají častější či mimořádnou inventarizaci, ať již z jakéhokoli důvodu. Takové iniciativy jsou pro věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků vítány.

V případě mimořádných okolností, jako jsou živelné pohromy, ztráty, podezření z krádeže a další podobné situace, či vyžadují – li to interní nebo externí kontroly, je neprodleně provedena povinná inventarizace majetku a závazků.



Tabulka 8: **Předměty inventarizace a odpovědnosti**

<b>Předmět inventarizace</b>	<b>Odpovědnost za inventarizaci</b>
Dlouhodobý hmotný majetek	– Příslušné hospodářské středisko – Správce majetku
Dlouhodobý nehmotný majetek	Všeobecná účtárna
Dlouhodobý finanční majetek	– Vedení společnosti – Všeobecná účtárna
Zásoby vlastní výroby a materiál	– Příslušné hospodářské středisko – Vedoucí zásobování
Pokladna – korunová, valutová	Všeobecná účtárna
Ceniny – dálniční známky, stravenky	Všeobecná účtárna
Bankovní účty – u všech bank	Všeobecná účtárna
Bankovní úvěry – u všech bank	– Vedení společnosti – Všeobecná účtárna
Nedokončené investice	Vedení společnosti
Pohledávky a závazky v Kč i zahraniční měně	Všeobecná účtárna
Opravné položky	Všeobecná účtárna
Zálohy – přijaté i vydané	Všeobecná účtárna
Přechodné účty aktiv a pasiv	Všeobecná účtárna
Účty operativní evidence	Všeobecná účtárna

Zdroj: vlastní tvorba

Vedoucí příslušných hospodářských středisek jsou povinni provést kontrolu nespotřebovaných zásob na svých pracovištích. K rozvahovému dni doloží jejich stav a jeho korespondenci se stavem evidenčním. K těmto informacím uvedou jednotkové množství a cenu pořízení. Přiloží doklady osvědčující přítomnost zásob na skladě či jiných úložištích.

#### – **Inventarizační rozdíly**

Inventarizační komise společnosti projedná výsledky inventarizace a dále navrhne způsob zúčtování případných inventarizačních rozdílů představenstvu společnosti, to vykonává v souladu s příslušným ustanovením Českého účetního standardu č. 007.

Pokud stav majetku a závazků, zjištěný při inventarizaci, neodpovídá stavu evidovanému v účetnictví společnosti, musí odpovědný pracovník vyčíslit inventarizační rozdíl. V případě nižšího účetního stavu vzhledem ke stavu zjištěnému inventarizací, vykáže přebytek, v opačném případě schodek nebo manko. Tyto rozdíly

je možné vykázat teprve v případě, kdy daný rozdíl nelze doložit žádným, během inventarizace zaznamenaným, účetním dokladem nebo zákonem určeným způsobem. Je zde možnost vzájemného zápočtu manek a škod, a to též dle podmínek stanovených zákonem. Inventarizační rozdíly se zaúčtují do období, ve kterém byla inventarizace provedena, a to na nákladových a výnosových účtech k těmto účelům určeným (provozní náklady a výnosy).

Osoby, které mají podepsanu hmotnou zodpovědnost, a u kterých vznikne stran společnosti nějaký závazek vyplývající z inventarizačních rozdílů, jsou povinny jej vypořádat do 1 měsíce od zjištění a zaznamenání této skutečnosti. U inventarizačních rozdílů, jejichž povaha nebo výše si žádá individuální lhůty úhrady, rozhoduje o postupu předseda představenstva.

#### – **Odpovědnost za způsobenou škodu**

V případě, že vznikne závažnější inventarizační rozdíl nebo jakákoli škoda na majetku společnosti (např. havárie služebního vozidla, krádež materiálu na stavbách apod.), rozhoduje komise pro řešení odpovědnosti za škodu v souladu s přijatou vnitropodnikovou směrnicí, která řeší tuto oblast. Komisi zřídí a jmenuje předseda představenstva. Pokud komise shledá zaměstnance odpovědným za vzniklou škodu, postupuje při vyčíslení výše škody zaměstnanci k úhradě v souladu s ustanovením zákoníku práce.

#### – **Uzavření inventarizace**

Výsledky inventarizace, inventarizační rozdíly a jejich vypořádání shrnou pracovníci všeobecné účtárny do jednoho uceleného dokumentu, který předloží po skončení inventarizace představenstvu společnosti. Tímto dokumentem lze doložit provedení inventarizace, dle požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

## **5. 2. 9 ÚSCHOVA A ARCHIVACE ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ A DOKLADŮ**

Řádná úprava postupů úschovy a archivace účetních záznamů vyhovuje požadavku vedení účetnictví formou, která zajistí jeho trvalost, a to v průběhu hospodářského či kalendářního roku, i po skončení běžného období, tedy po sestavení účetní závěrky.

Archivace účetních záznamů a dokladů zajišťuje podklady pro různá šetření a analýzy, soudní spory a revize hospodaření účetní jednotky.

Proto se tato směrnice také nachází v „Zásadách pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s., respektive je zde odkaz na „Archivní řád“. Tvorba této směrnice, jako samostatného řádu má svoje opodstatnění. Napomáhá při interních i externích auditech společnosti. Pro kontrolory je důkazem o tom, že společnost nemá zájem na omezení přístupu ke svým dřívějším výsledkům. Mimo jiné také šetří omezený čas auditů a kontrol. Existence této směrnice může částečně omezit profesní skepticismus auditorů z titulu podezření z různých zpronevěr a rozkrádání, kdy je snaha zastírat minulé účetní informace.

K této směrnici, z důvodu existence samostatného předpisu v podobě „Archivačního řádu“, je vhodné dopracovat pouze nejzákladnější ustanovení o elektronické archivaci dat, kterou lze snadno a rychle využít bez předchozí studie celého „Archivačního řádu“.

#### Úprava směrnice č. 9 – Archivace účetních záznamů

##### – **Běžná elektronická archivace**

Všichni zaměstnanci produkující data různého charakteru, která mají pro podnik v budoucnu nějaký význam, archivují tato data dle následujících pokynů. Jde – li o data mající elektronickou podobu, zálohují se přímo v PC i mimo něj. Záloha se vytváří kopírováním na „disk Z“ do příslušných adresářů dle povahy těchto elektronických dat. Zaměstnanci jsou předem seznámeni s lokací svých dat na disku Z.

Záloha účetních dat z účetního programového vybavení od autorů Tejkala a Starého a výstupních dat z programu Callida a eCalc (úsek přípravy výroby) se na „disk Z“ vytváří denně (vždy v noci), prostřednictvím automatického naprogramování vytvořeného IT podporou. Data nacházející se na „disku Z“, se jednou do měsíce přetahují na externí disk společnosti. Kontrolu jeho plné funkčnosti a úplnosti dat provádí asistentka ředitele společnosti jednou za půl roku. Tento externí disk je uložen v trezoru kanceláře vedení společnosti.

## **5. 2. 10 SHRUTÍ PŘEPRACOVÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

Na základě analýzy vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. bylo dosaženo odstranění jejich výše zmiňovaných nedostatků. Provedena byla kompletní

aktualizace vnitropodnikových předpisů „Zásady pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s. dle současné reálné podnikové praxe. Nyní jsou uvedené směrnice ve stavu, kdy je možné je efektivně využívat. Jejich znění je již zcela v souladu s platnou legislativou. V reakci na zmiňované nedostatky jsou dostatečně zkonkretizovány. Zároveň se zde nachází přiměřený prostor k operativnímu řešení nastalých situací v jednotlivých oblastech pro zaměstnance společnosti.

Byly provedeny změny, které přispěly k tomu, že vnitropodnikové předpisy společnosti KOČÍ, a. s. jsou nyní v takovém obsahu a rozsahu, který odpovídá činnostem společnosti tak, jak skutečně probíhají, s vyhovujícím stupněm podrobnosti. Jejich aktualizované znění je v souladu s platnou legislativou. Absence teoretických východisek jednotlivých oblastí, která mají tvořit úvodní část každé směrnice, byla vyřešena jejich uvedením v teoretické části práce. Rozdělením stávajícího jednotného souboru předpisů na samostatné směrnice je dosaženo potřebné přehlednosti, což by mělo podpořit budoucí využívání směrnic pracovníky společnosti.

– **Konkrétní úpravy vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s.**

Byla provedena aktualizace účetového rozvrhu. Tato natolik potřebná pomůcka k účtování společnosti si vyžadovala skladbu přesně odpovídající účtovaným případům. Také bylo potřebné srozumitelnější pojmenování účtů. Jejich názvy byly tedy přejmenovány tak, aby byly pochopitelné pro všechny uživatele účetního rozvrhu. Dále došlo k vyřazení nepoužívaných účtů, které společnost ke svému účtování již nepotřebuje. Vzhledem k tomu, že analytická evidence je v mnoha případech vedena dle zakázek, které jsou právě ve výstavbě, nebyly všechny účty do ukázkového rozvrhu zahrnuty. Důvodem bylo, že aktuálních zakázek je poměrně mnoho. V číselném označení účtů analytické evidence byl však ponechán široký prostor pro doplnění tohoto členění dle potřeb účetní jednotky. V ostatních případech byla tato číselná označení tvořena dle logického systému. Proběhlo také přepracování samotné vnitropodnikové směrnice popisující složení a strukturu účetového rozvrhu. To napomůže při jeho budoucích aktualizacích. Neboť byla vysvětlena jasná východiska tvorby syntetických a analytických účtů.

Vnitropodniková směrnice k dlouhodobému majetku postrádala jednotnou úpravu všech oblastí tohoto významného celku. Definována byla konkrétnější pravidla týkající se pořízení, oceňování a odepisování. Také byly konkretizovány skutečnosti související

s drobným majetkem hmotné i nehmotné povahy. Byly uvedeny konkrétní částky zařazení majetku do této skupiny, dle zákona o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jejich případné změny budou sice vyžadovat aktualizaci směrnice, to však podpoří celkovou pozornost věnovanou vnitropodnikovým předpisům. Praktiky uvedení majetku do užívání a jeho následné evidence zcela chyběly, proto byly také nově zařazeny.

Nové prvky směrnice týkající se zásob jsou především důležité informativní údaje o jejich evidenci v účetním programu, která navazuje na reálné skutečnosti probíhající na skladech, které jsou ve směrnici také popsány. Dotvořena byla také pravidla účtování zásob přímo do nákladů. Důležité je, že zcela nově byly vytvořeny konkrétní normy přirozených úbytků zásob. Tyto normy jsou pro podnik zabývající se stavebnictvím nezbytné.

Vnitropodniková směrnice zabývající se tvorbou a zúčtováním rezerv se také nachází v dokumentu „Zásady pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s. V účtovém rozvrhu však chybí příslušné účty k účtování rezerv. Po dotazování pracovníka všeobecné účtárny bylo zjištěno, že společnost v současné době, a vlastně již delší čas, rezervy nevytváří. To znovu svědčí o nedostatečné aktualizaci vnitropodnikových předpisů. Pozitivem však je, z tohoto faktu zřejmá, alespoň drobná aktualizace účtové rozvrhu v minulosti. Vzhledem k uvedeným skutečnostem byla tato vnitropodniková směrnice zcela vyřazena. Mimo jiné se zde nacházely určité nejasnosti vzhledem k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Nebyla jasně definována daňová účinnost rezerv.

U opravných položek byla provedena úprava směrnice dle aktuálních právních předpisů. Přesněji byly definovány podmínky tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám dle současného znění zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů. Pravidla účetních opravných položek k pohledávkám byla víceméně ponechána v původním znění. Nově byly přidány hlavně důvody tvorby účetních opravných položek k zásobám a přesná procenta jejich tvorby dle věkové struktury zásob.

K použití kurzů v účetnictví byla v podstatě vytvořena nová směrnice, neboť ve stávající směrnici byl uveden pouze používaný kurz a možnost využití nákupního či prodejního kurzu při obchodování s cizí měnou. Důležité je, že byly nově stanoveny

okamžiky vzniku účetního případu, neboť je používán denní kurz. Jmenovitě byly vymezeny položky, které je nutno přepočítat k rozvahovému dni. Bylo poukázáno na fakt, že na výsledkové účty je vykazován pouze výsledný kurzový rozdíl tvořený z kurzových rozdílů zjištěných v průběhu a na konci účetního období.

Ve směrnici o vnitropodnikovém účetnictví bylo provedeno důkladnější vysvětlení důvodů jeho vedení v návaznosti na definici hospodářských středisek, jejichž úloha v organizační struktuře, která je rozhodující z hlediska vnitropodnikového účetnictví, byla nově popsána. Bylo tedy podrobně vysvětleno, jak a proč se sleduje jejich hospodaření. Dále byla uvedena lokalizace účtů vnitropodnikového účetnictví v účtovém rozvrhu a položky, které se zde účtují. Do této směrnice byla zařazena a stručněji upravena existující směrnice o aktivaci služeb. Tematicky se sem hodila, navíc množství informací získaných o této oblasti si nevyžadovalo úpravu samostatnou směrnicí.

Z důvodu zaměření hlavní podnikatelské činnosti KOČÍ, a. s. byla dále zcela nově vytvořena směrnice týkající se kalkulací. Zařazena byla proto, že pracovníci přípravy výroby vyhotovují předběžné kalkulace a pracovníci všeobecné účtárny po dokončení stavby generují výsledné kalkulace z výsledků účtovaných o stavbě v účetním software. Proto bylo zapotřebí vysvětlit vnitropodnikovou směrnicí, jak tyto kalkulace vznikají, obecně popsat kalkulační vzorec, definovat pojmy přímé a režijní náklady a obsah jejich položek. V neposlední řadě zde nyní najdeme způsob rozvržení celkových nákladů výrobní a správní režie na jednotlivé stavby.

Z hlediska inventarizace byla vytvořena konkrétnější pravidla tvorby a skladby inventarizační komise, která má rozhodující úlohu v tomto procesu. Blíže byly specifikovány termíny a způsoby inventarizace, oproti předchozímu stručnému odkazu na příslušné paragrafy zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále byly zcela nově určeny tolik potřebné odpovědnosti za jednotlivé inventarizované složky majetku a závazků. Byly stanoveny alespoň v rámci útvarů společnosti. Navíc byla také vymezena pravidla řešení odpovědnosti za způsobenou škodu a zahrnut způsob jejího vypořádání pomocí komise pro řešení odpovědnosti za škodu. Nově byl také navržen jednoduchý vzor inventarizačního protokolu, který se nachází v příloze č. 2 této diplomové práce.

Z důvodu existence „Archivačního řádu“ společnosti byla vytvořena pouze směrnice krátkého rozsahu pojednávající o běžné elektronické archivaci. Zařazena do souboru

směrnice byla z důvodu snazšího uvědomění pracovníků o těchto postupech, které jsou průběžně povinni provádět, aniž by museli studovat celý „Archivační řád“. Tato směrnice však nemá směřovat k opomíjení ustanovení jmenovaného řádu. Je to pouze forma usnadnění v běžné praxi podniku.

#### – **Shrnutí výsledků přepracování vnitropodnikových předpisů**

Byl aktualizován celý obsah dokumentu „Zásady pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s. Vytvořena byla zcela nová směrnice o kalkulacích. Vypuštěna byla směrnice týkající se rezerv. Aktivace vnitropodnikových služeb byla přeřazena do směrnice „Vnitropodnikové účetnictví“. Ostatní směrnice byly dosti rozšířeny o potřebné informace. Současný obsah navrhovaných vnitropodnikových směrnic společnosti KOČÍ, a. s. jednak vyhovuje standardizovaným potřebám těchto podnikových dokumentů, také se nyní nachází ve formě, lépe využitelné pracovníky společnosti v podnikové praxi. Spojení legislativních východisek z teoretické části této práce a nově vypracované vnitropodnikové úpravy z praktické části této práce, při použití navrhnutého praktického formuláře z přílohy č. 1, tvoří plnohodnotné vnitropodnikové směrnice, které je účelné a přínosné v praxi správně používat. Tato skutečnost svědčí o splnění hlavního cíle této diplomové práce.

### **5. 3 SROVNÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

K objektivnějšímu posouzení nedostatků a kladů vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. je vhodné porovnat tyto předpisy s předpisy jiného podniku. Jak již bylo dříve nastíněno, vnitropodnikové předpisy jsou záležitostí subjektivní a je na účetní jednotce, v jakém rozsahu a hloubce je vypracuje. Proto je možné předpokládat, že v jiném podniku, budou mít odlišnou strukturu a obsah, a tudíž zde bude prostor pro srovnání. Vzhledem k dosud získaným informacím o vnitropodnikových předpisech je vhodné učinit srovnání se subjektem, který má stejné zaměření hlavní podnikatelské činnosti.

Podářilo se získat vnitropodnikové předpisy akciové společnosti PRIMA, a. s., která je taktéž jihočeskou stavební společností. Dle informací od pracovníků společnosti KOČÍ, a. s. odpovídá z hlediska velikosti i zaměření své podnikatelské činnosti. Mimo jiné patří také mezi jejich konkurenty. Zde však bude rozebrán pouze obsah vnitropodnikových předpisů. Tyto informace nemohou nikterak poškodit ani jednu

z uvedených stran. Charakteristika společnosti PRIMA, a. s. zde nebude uvedena. Pro účely srovnání postačí pouze fakt, že společnosti jsou si dosti podobné.

Nyní budou postupně rozebrány vnitropodnikové předpisy společnosti PRIMA, a. s., a současně srovnány s původním dokumentem „Zásady pro účetnictví“ společnosti KOČÍ, a. s.

### **5. 3. 1 ZÁHLAVÍ VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

Již v úvodu se nachází jedna z formalit nezbytných pro dokument takového typu, jako jsou vnitropodnikové předpisy, a to základní údaje o společnosti. Jde o název společnosti, IČ, DIČ, sídlo a adresu. Datum vydání vnitropodnikových předpisů je také nezbytné uvést. Tyto údaje, možná pouhým nedopatřením, v „Zásadách pro účtování“, dále jen VS - vnitropodnikových směrnících, společnosti KOČÍ, a. s., zcela chyběly. Využitím navrhovaného formuláře zvlášť pro každou směrnici bude však tento nedostatek odstraněn.

VS společnosti KOČÍ, a. s. na druhou stranu obsahují údaje o tom, z jakých nejdůležitějších legislativních ustanovení vycházejí. Je dobré v úvodu alespoň zmínit obecně platné právní předpisy, jako jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví, České účetní standardy, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů.

### **5. 3. 2 PROGRAMOVÉ (SOFTWARE) VYBAVENÍ POČÍTAČŮ**

Společnost PRIMA, a. s. uvádí tuto směrnici jako první v pořadí. Informace o způsobu zpracování dat a programovém vybavení ve VS KOČÍ, a. s. zcela chybí. Přitom je zde využíváno programového software jak ve všeobecné účtárně a přípravě výroby, tak při správě majetku a dalších činnostech. Proto je vhodné tuto směrnici do vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. doplnit.

#### Směrnice č. 10 – Archivace účetních záznamů

Vedení účetnictví se uskutečňuje elektronicky prostřednictvím účetního software od autorů Tejkala a Starého, který pracuje na bázi operačního systému DOS a je zcela upraven pro potřeby společnosti. Tento program pokrývá všechny potřebné oblasti –



fakturaci, bankovní účet, pokladnu, zásoby, majetek, náklady a výnosy, závěrkové operace a operativní evidenci. Také generuje pohyby a výsledky účtů vnitropodnikového účetnictví a data využívané při tvorbě výsledných kalkulací ve všeobecné účtárně. Odpisy majetku vytváří samostatně individuální PC program „ZAIS“. Výstupní informace z tohoto programu jsou zanášeny do modulu majetku jmenovaného účetního programu automaticky.

Pracovníci technického úseku přípravy výroby mají k dispozici rozpočtové a kalkulační software Callida a eCalc, pomocí kterých jsou vytvářeny předběžné kalkulace. V rámci tohoto programového vybavení je zabudována aplikace obsahující databázi stavebních prací. Zde se nachází soupis stavebních prací, materiálů, hmot a dodávek sloužící při kalkulaci ceny stavební produkce.

U správce PC sítě je soustředěna evidence softwarového vybavení ke všem počítačům, kterou pro něj povinně vypracuje každý uživatel PC ve společnosti.

### **5. 3. 3 OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ A ODPOVĚDNOSTI**

Tato VS tvoří další důležitou oblast, která je řešena u společnosti PRIMA, a. s., a naopak KOČÍ, a. s. se jí vůbec nezabývá. Zde je především řešeno, co zajímá pracovníka účtárny u daného dokladu, co musí ověřit a jaké postupy provést. Dále se zde vymezují odpovědnosti všech příslušných zaměstnanců za samotný účetní doklad a jeho věcnou správnost. Tato VS rozhodně přispěje svou existencí v souboru směrnic společnosti KOČÍ, a. s. k potřebné průkaznosti postupů jejího účetnictví.

#### Směrnice č. 11 – Oběh účetních dokladů

Pracovníci všeobecné účtárny vyhotovují účetní doklady vždy, pokud nastane situace, kdy je potřeba zabezpečit věrné a poctivé zobrazení účetnictví společnosti.

**Dodavatelské faktury** se po příchodu do společnosti neprodleně předávají všeobecné účtárně. Zde se zahrnou do knihy došlých faktur a označí interním číslem. Faktury se třídí k hospodářským střediskům, poté konkrétněji k jednotlivým stavbám, ke kterým skutečně patří. Proto se dále předávají příslušnému vedoucímu pracovníku hospodářského střediska (popř. vedoucímu skladu). Ten kontroluje věcnou správnost faktury, potvrdí její příslušnost podpisem a předává ji zpět všeobecné účtárně. Zde probíhá druhotné ověření faktury kontrolou finančního účetního. Ten také zajišťuje

připojení podpisového záznamu ředitele společnosti. Účtuje fakturu a operace s ní související do hlavní knihy. Zodpovídá za bezchybné účtování včetně správně vyměřeného a zaúčtovaného DPH, to vše stvrdí svým podpisem.

**Odběratelské faktury** se vydávají z iniciativy hospodářských středisek - hlavní a pomocné stavební výroby, dopravy a mechanizace atd. Za oprávněnost vystavení a správnost těchto dokladů zodpovídají vedoucí hospodářských středisek (vedoucí, stavitelé). Ti informují pracovníka všeobecné účtárny o potřebě vystavit odběratelům fakturu. Finanční účetní tuto fakturu vystaví, přičemž k ní zajistí podpisový záznam obchodně – technického ředitele a vedoucího hospodářského střediska. Poté ji zaúčtuje, připojí svůj podpis a vyhotoví kopii (vč. případných příloh). Účetní pracovník zodpovídá za správné zaúčtování všech náležitostí souvisejících s fakturou.

Za správné zaúčtování **pokladních dokladů** zodpovídají osoby o těchto dokladech účtující, pracovníci všeobecné účtárny, kteří tyto doklady vystavují a podepisují. Zajišťují také podpis obchodně – technického ředitele. Za bezchybnost pokladních dokladů, částky a úplnost údajů, zodpovídá pracovník všeobecné účtárny, jmenovaný pokladník, který podepsal hmotnou zodpovědnost vztahující se k pokladně (Kč i valutové). Výdajový pokladní doklad se vystavuje na základě předloženého dokladu – paragonu, faktury „za hotové“ nebo vyúčtování pracovní cesty - jeho věcnou správnost předem ověří a podepíše vedoucí hospodářského střediska. Pracovník všeobecné účtárny tento pokladní doklad vystaví, zaúčtuje, zajistí připojení příslušných dokladů a přiloží svůj podpis.

Po příchodu **bankovního výpisu a výpisu z bankovního úvěru** zajistí pracovník všeobecné účtárny připojení podpisu obchodně – technického ředitele, sám tento doklad zaúčtuje a připojí svůj podpis. Za evidenci a bezchybnost dokladů vztahujících se ke všem typům **majetku** zodpovídá správce majetku, který je určen organizační strukturou. Za zaúčtování zodpovídá pracovník všeobecné účtárny.

Za doklady týkající se **skladového hospodářství** zodpovídá vedoucí materiálně technického zásobování, který je také vytváří. Jedenkrát do měsíce vytiskne souhrnné doklady o stavu a pohybu zásob a předá je všeobecné účtárně. Doklady týkající se pohybu zásob mezi sklady odsouhlasí a podepíše stavitel, na jejichž stavby se zásoby přemísťovaly. Pracovník všeobecné účtárny účtuje dle dokladů získaných od vedoucího materiálně technického zásobování a připojuje k dokladům svůj podpis.

Vedení **personalistiky a ostatní mzdové agendy** probíhá externě mimo účetnictví společnosti. Zajišťuje jej mzdová účetní, která odpovídá za všechny účetní práce související s problematikou mezd. Jde především o celkové zpracování měsíčních mezd. K tomu sleduje a aplikuje změny v zákonech a předpisech, které se týkají mzdové agendy, a dále o nich informuje statutární orgány společnosti. Jejím úkolem je jednat jménem společnosti s finančním úřadem ohledně daně z příjmu ze závislé činnosti a s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Pro potřeby společnosti zpracovává statistické dokumenty z oblasti mezd. Všechny doklady související s měsíčním vyúčtováním mezd předává na konci měsíce do všeobecné účtárny. Doklady týkající se mezd, které podléhají ročnímu vyúčtování, předává všeobecné účtárně jedenkrát ročně.

#### – **Odpovědnosti zaměstnanců**

Tato vnitropodniková směrnice určuje systém rozdělení odpovědností zaměstnanců za samotný účetní doklad, jeho věcnou správnost a zaúčtování. Tyto odpovědnosti vyplývají z přiložených podpisů jednotlivých osob k jmenovaným dokladům. Tyto podpisy jsou závazné dle evidovaných podpisových vzorů společnosti. Za veškeré účtování všech zmiňovaných dokladů zodpovídá pracovník všeobecné účtárny, který provádí jejich účtování.

Za  Dodavatelské faktury  je odpovědný ředitel společnosti, věcnou správnost potvrzuje vedoucí hospodářského střediska, nebo vedoucí skladu. Za  odběratelské faktury  je odpovědný obchodně technický ředitel, věcnou správnost potvrzuje vedoucí hospodářského střediska, který dává podnět k fakturaci.

Za  pokladní doklady  odpovídá obchodně – technický ředitel. Na věcnou správnost dohlíží jmenovaný pokladník, u výdajových pokladních dokladů také vedoucí hospodářského střediska, popřípadě pracovník inkasující hotovost. Za  bankovní výpisy  odpovídá obchodně - technický ředitel, věcnou správnost kontroluje pracovník všeobecné účtárny. Za  doklady skladového hospodářství  odpovídá vedoucí materiálně technického zásobování, za jejich věcnou správnost dohlíží vedoucí skladu. Vedoucí hospodářského střediska zodpovídá i dozoruje věcnou správnost těchto dokladů.

Za  doklady personalistiky a mzdové agendy  nese odpovědnost mzdová účetní. Odpovídá za úplnost a správnost podkladů nutných k prokazatelnému uplatnění odpočitatelných položek a slev jednotlivých pracovníkům, za celkové vedení

předepsaných evidencí o mzdách pracovníkům, za předání mzdových evidencí k archivaci. Správnost a úplnost jednotlivých dokladů stvrzuje svým podpisem, který je též součástí podpisových vzorů společnosti.

### **5. 3. 4 INVENTARIZACE**

Inventarizaci majetku a závazků byla věnována výše celá kapitola. Nyní tedy krátce o poznacích, které byly získány z VS PRIMA, a. s. Ta uvádí přesné určení účtových tříd, které podléhají inventarizaci. K nim určuje datum inventarizace ke konci běžného období. To přispívá k lepší aplikaci této směrnice. Uvedení příkladů situací, ve kterých se inventarizace musí provést, jako tomu je u nově vytvořené směrnice KOČÍ, a. s., však zapříčiní větší četnost odůvodněných inventarizací a tím přesnější informace o stavu majetku a závazků. PRIMA, a. s. dále navíc uvádí, jak a kde se zjišťují informace o majetku a závazcích pro vypracování inventurních soupisů. Jako například, že pokladna se kontroluje v pokladní knize či deníku, bankovní účty a úvěry se kontrolují dokladově prostřednictvím jejich výpisů. Dokladová inventura se dále provádí u přechodných účtů aktiv a pasiv, časového rozlišení, rezerv, pohledávek a závazků. Proveďte se jejich soupis. Tato určení rovněž přispívají k informovanosti běžného uživatele směrnice, který se potřebuje dovědět o postupech inventarizace co nejvíce.

### **5. 3. 5 ODPISOVÝ PLÁN**

Protože finance podniku považují odpisy za důležitý interní zdroj financování, který vytváří prostředky na pořízení nových investic, je vhodné vynechat tuto oblast v souhrnné směrnici o majetku a přistoupit k vypracování samostatné vnitropodnikové směrnice pro odpisový plán. V něm rozlišit pravidla účetního a daňového odepisování, definovat, zda tyto druhy odpisů nesplývají a připojit vzorce k jejich výpočtu.

Společnost PRIMA, a. s. vede, na rozdíl od KOČÍ, a. s., odpisový plán, jako samostatnou směrnici. V ní definovala, že majetek je rozdělen do odpisových skupin dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále má oproti KOČÍ, a. s. k účetním odpisům vytvořenu jednoduchou přehlednou tabulku, kde skupinám 1. – 3. stanovila vlastní doby odepisování a % ročního odpisu, u skupin 4. – 6. se shodovaly se zákonem. Zvlášť zde byly navíc rozepsány doby odepisování a % ročních odpisů pro majetek pořizovaný na leasing. Ani jedna společnost neuvádí přesné vzorce výpočtu účetních

odpisů. Odvolávají se na programový systém „ZEIS“, v kterém vedou celkovou evidenci odpisů.

### **5. 3. 6 DLOUHODOBÝ MAJETEK**

V záležitosti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, obě společnosti uvedly způsob ocenění. U majetku pořízeného vlastní činností popisují ocenění, ve výši nákladů vynaložených na jeho pořízení. KOČÍ, a. s. přidává, že sem započítává i podíl svých režii. Obě společnosti v této souvislosti také uvedly, že co se týče kalkulace vlastních nákladů, využívají kalkulované ceny, která z nich vzejde, též k ocenění vnitropodnikových výkonů, tedy nejen pro výkony externí. Možnost ocenění reprodukční pořizovací cenou řeší pouze KOČÍ, a. s., a to formou pokynu předsedy představenstva.

Nakládání s úroky z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku řeší pouze PRIMA, a. s., nezahrnuje je do pořizovací ceny. KOČÍ, a. s. způsob zacházení s těmito úroky neřeší, avšak podle účtové osnovy je zřejmé, že s takovými úroky nakládá. Proto je nutné tuto záležitost ve vnitropodnikových směrnících dále dořešit. Obě společnosti naopak popisují, jak nakládají s majetkem, jenž z důvodu nízkého ocenění nelze zařadit do dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, tedy s majetkem drobným.

### **5. 3. 7 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ A DOHADNÉ POLOŽKY**

Společnost PRIMA, a. s. vede VS týkající se této oblasti ve svých vnitropodnikových předpisech. Pohledem do účtového rozvrhu společnosti KOČÍ, a. s. je zřejmé, že toto rozlišení je v jejich účetnictví běžně používáno. Společnost rozlišuje především splátky spojené s leasingem, využívá totiž služebních automobilů a nejrůznějších strojů pro pracovníky výroby i správy společnosti. Proto je vhodné vytvořit směrnici, která přispěje k metodické úpravě časového rozlišování v účetnictví KOČÍ, a. s.

#### Směrnice č. 12 – Časové rozlišení

Společnost se v rámci časového rozlišování výnosů a nákladů a jejich účtování řídí následující legislativou, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které

jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy.

#### – **Důvody časového rozlišování**

Časové rozlišení se provádí s cílem správně vyčíslit výsledek hospodaření za příslušné účetní období. Proto se do něj zahrnují jen ty náklady a výnosy, které do běžného účetního období opravdu patří, a ostatní se přesunou do období následujících. Naopak běžné účetní období musí být doplněno o náklady a výnosy, které do něj patří a nejsou doposud zaúčtované z důvodu prozatímní neexistence příslušných účetních dokladů. Náklady a výnosy jsou tedy účtovány do období, s nimiž časově a věcně souvisejí, neboť tento postup vede ke správnému vyčíslení výsledku hospodaření a na něj navazujícího základu daně z příjmů. Přistupuje se k časovému rozlišení nákladů, výnosů, výdajů a příjmů. To lze provést pouze, pokud bude znám konkrétní účel vynaložených částek, jejich přesná výše a období, ke kterým se vztahují (= 3 podmínky).

#### – **Postup při časovém rozlišení**

Pracovníci všeobecné účtárny zkontrolují věcnou a časovou příslušnost každého dokladu. Pokud se jeho podstata netýká účetního období, v kterém byl vystaven, tuto skutečnost zřetelně na dokladu vyznačí. V případě nutnosti časového rozlišení tohoto dokladu, proběhne kontrola znalosti tří výše zmíněných podmínek.

Časově se nikdy nerozlišují pokuty, penále, manka a škody, dále bezvýznamné částky a pravidelně se opakující výdaje a příjmy (nákupy periodik). Na odborném úsudku pracovníků všeobecné účtárny je, co všechno bude do těchto položek zařazeno. Časově nerozlišované položky nesmí podlehnout rozlišení po celé účetní období. Výjimky schválí předseda představenstva a uvedou se v příloze k účetní závěrce.

Evidence o časovém rozlišování nákladů a výnosů je vedena formou operativní evidence, způsobem směřujícím k snadnému porovnání při provádění dokladové inventarizace. Předměty finančního leasingu jsou vedeny na evidenčních kartách, v elektronické podobě účetního software. Tyto karty jsou vedeny pro každý leasingovaný předmět zvlášť.

#### – **Předměty a účtování časového rozlišení**

K časovému rozlišování nákladů a výnosů slouží v účtovém rozvrhu účty skupiny 38 – Přejížděcí účty aktiv a pasiv, účtování na stranách účtů MD a Dal, probíhá dle všeobecně užívané metodiky. Časově rozlišujeme především:

- náklady spojené s pronájmem formou leasingu – osobní a nákladní automobily, stroje používané ke stavební výrobě,
- náklady na reklamu (smluvně dohodnutou),
- náklady na certifikaci ISO,
- náklady na služební cesty,
- všechny formy nájemného (stroje, ostatní technika, prostory, buňky),
- prémie tvořené v návaznosti na hospodářský výsledek uplynulého roku (schválí představenstvo společnosti).

#### **Dohadné položky**

Pokud u účtované položky není známa byť jen jedna podmínka, co se účelu, částky a období týče, účtuje se o ní jako o položce dohadné, aktivní či pasivní. Na účty dohadných položek se nejčastěji účtují položky podléhající vyúčtování, tedy spotřeba elektrické energie, plynu, vody a tepla. Pokud je tomu zapotřebí, účtují se zde i telefonní poplatky. Dohadnými položkami jsou také dodávky, do konce účetního období nevyfakturované, kdy nejsou známy jejich přesné částky. Při odhadu jejich výše se tedy vychází z uzavřených smluv, předešlých dodávek a obvyklých cen.

#### **5. 3. 8 ZÁSoby**

Obě společnosti mají vypracovanou vnitropodnikovou směrnici o zásobách dosti podobně. Některé oblasti zásob jsou popsány v jedné VS, v druhé chybí a naopak, něco mají společné. Z obou směrnic vyplývá, jakým způsobem společnosti zásoby účtují. Zatímco PRIMA, a. s. popisuje, jak jsou označeny sklady (v rámci hospodářských středisek), druhy materiálů, a dále že každá zakázka má přidělen svůj sklad, VS KOČÍ, a. s. toto neřeší.

KOČÍ, a. s. má však podrobněji popsán postup rozpouštění vedlejších pořizovacích nákladů, u PRIMY, a. s. takový algoritmus nenalezneme. Uvádí pouze, že je toto řešeno programově v rámci software. Také položky, které přicházejí do ocenění nedokončené výroby, popisuje KOČÍ, a. s. podrobněji. Obě společnosti uvádějí případy, kdy účtují určité transakce přímo do spotřeby na účet 501 (drobné nákupy).

Normy přirozených úbytků zásob nejsou ani v jedné společnosti řádně řešeny. Přitom na staveništích i ve skladech může k tomuto jevu docházet u stavebních materiálů a hmot (rozprachem, navlhnutím). Je třeba je odlišit například od drobných krádeží. KOČÍ, a. s. uvedla případné řešení v podobě rozhodnutí předsedy představenstva. PRIMA, a. s. rozhodla rovnou, že tyto normy nevytváří.

### **5. 3. 9 REZERVY A OPRAVNÉ POLOŽKY**

Co se týče tvorby rezerv a opravných položek, PRIMA, a. s. tyto mechanismy nemá ve své vnitropodnikové směrnici dostatečně řešeny. Zmiňuje se pouze, že rezervy tvoří na hmotný majetek a odvolává se na plán rezerv, v zápětí dodává, že rezervy na opravy hmotného majetku v roce 2012 netvořila vůbec. Naproti tomu KOČÍ, a. s. se poměrně dlouze rozepisuje o vytvářených typech rezerv. Jak již bylo výše uvedeno, společnost KOČÍ, a. s. má sice zaneseny mechanismy týkající se rezerv do svých vnitropodnikových předpisů, delší dobu však rezervy také vůbec nevytváří.

Podobný scénář se opakuje i u opravných položek. PRIMA, a. s. se odvolává na příslušné paragrafy legislativy, zde je nutno vytknout, že vůbec neuvádí konkrétní zákon, z kterého pocházejí (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů). KOČÍ, a. s. opět uvedla a rozepsala se o jakých opravných položkách je ve společnosti účtováno (k pohledávkám, k zásobám). Dále uvádí, že vychází z věkové struktury pohledávek a k ní určila % hodnoty pohledávky tvořící opravnou položku. Opět je zde odvolávka na legislativu a další popis situací, které ve spojení s opravnými položkami k pohledávkám mohou nastat. U opravných položek k zásobám KOČÍ, a. s. popisuje, jak probíhá jejich tvorba k datu roční účetní závěrky. V tomto směru KOČÍ, a. s. propracovala zákonitosti týkající se opravných položek zajisté lépe než PRIMA, a. s.



### 5. 3. 10 ZAHRANIČNÍ MĚNY

Obě účetní jednotky přicházejí do styku s cizími měnami, což také zanesly do svých vnitropodnikových předpisů. V obou případech je určen používaný kurz. KOČÍ, a. s. připouští při ocenění nákupu či prodeji cizí měny uplatnit kurz při těchto transakcích použitý. PRIMA, a. s. navíc podrobněji rozebírá kurzové rozdíly ze zaplacených pohledávek a závazků. Uvádí, že je účtuje v běžném období na daňové účty nákladů a výnosů. Více není použití měnových kurzů ani v jedné z rozebíraných společností řešeno.

### 5. 3. 11 ARCHIVACE ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ

Je zajímavé, že ani jedna společnost nevytvořila celkem důležitou VS zabývající se normami přirozených úbytků zásob. Naproti tomu obě evidují VS o archivaci. Samozřejmě je tato VS důležitá z hlediska retrospektivní kontroly účetních dat, schopnosti doložit minulé výsledky a případně tak i obhájit správnost použitých metod. Pouze se nabízí předpoklad, že účetní jednotka v této záležitosti bude postupovat výhradně dle dostupných legislativ, které se tímto tématem zabývají poměrně obsáhle. Podobně se zařídila PRIMA, a. s., která se odvolává na zákon o účetnictví, určila místo uložení účetních dokladů a odpovědné osoby. KOČÍ, a. s. má postup úschovy řešen zvlášť, přímo „Archivačním řádem“.

### 5. 3. 12 OSTATNÍ VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE

Nyní již pouze krátký souhrnný rozbor o tom, jaké vnitropodnikové směrnice eviduje společnost PRIMA, a. s. navíc, oproti KOČÍ, a. s. a naopak. PRIMA, a. s. vede směrnici upravující **odpis promlčených závazků**. Popisuje, jak je s nimi naloženo v roce, kdy dojde k jejich promlčení a účtování jejich případné úhrady. Vzhledem k současné ekonomické situaci, kdy finanční krize působí problémy všem subjektům na trhu, není s podivem, že se podnik dostane do platební neschopnosti. O to více ten, který provozuje stavební činnost, neboť v době krize příliš mnoho finančních prostředků na nové stavby nezbyvá a celé toto odvětví je nyní v útlumu.

Snadno může nastat situace, kdy společnosti ubývají zakázky, a i ty které má jí nejsou závčas spláceny. Sama pak nemá na zaplacení závazků svým dodavatelům. Některé nezaplacené závazky mohou přetrvávat i delší dobu. S těmito problémy se jako

mnoho podniků jistě potýká i KOČÍ, a. s., proto by jejich řešení ve VS mohlo přijít na zvažení.

PRIMA, a. s. dále upravuje poskytování **příspěvku penzijního a životního pojištění** svým zaměstnancům. Společnost KOČÍ, a. s. by mohla do svých VS zanést kdy a za jakých podmínek bude přispívat svým zaměstnancům na tato pojištění. U penzijního pojištění je to věc aktuální, neboť ho v současné době využívá mnoho zaměstnanců, kterým se ale mnohdy bez příspěvku zaměstnavatele nevyplácí. Životní pojištění je taktéž v oboru stavebnictví na místě. Ohroženi jsou například zaměstnanci provozující výškové práce, pracující s elektrickými rozvody a mnoho dalších.

Jako poslední ve VS PRIMA, a. s. se navíc nachází pravidla o **přístupových právech k počítačům**. Tato úprava je užitečná z hlediska bezpečnosti dat, které chce společnost uchovat v tajnosti jen pro svou potřebu. Stanoví se zde kompetence k přístupu k PC, osoby mající přístupová hesla, uložení těchto hesel a celkové požadavky na přiměřené zabezpečení PC. U KOČÍ, a. s. lze tedy stanovit pro tuto úpravu novou vnitropodnikovou směrnici.

#### Směrnice č. 13 – Přístupová práva k PC

„Každý, kdo při výkonu své práce využívá PC, vlastní pro vstup k operačnímu systému přístupové heslo. Toto heslo je tajné a uživatel, ve vlastním zájmu, ručí za zachování jeho nevyzrazení. V případě ztráty hesla se obrací na správce PC sítě, u kterého jsou všechna hesla soustředěna. Ten heslo vydá pouze kompetentní osobě, nebo na její žádost provede jeho změnu.“

Pro celkový záběr nutno ještě doplnit, že společnost KOČÍ, a. s. má v přiměřeném rozsahu navíc oproti PRIMĚ, a. s. vypracovanou vnitropodnikovou směrnici o formě, organizaci a cílech **vnitropodnikového účetnictví**. Je zřejmé a též z vnitropodnikových předpisů vyplývá, že společnost PRIMA, a. s. má organizační strukturu, jejíž uspořádání na hospodářská střediska si vedení tohoto vnitropodnikového účetnictví žádá, a také že v ní provozováno je. Proto je nezbytné jasně stanovit a zanést pravidla tohoto účetnictví do VS. Vždyť separátní sledování výsledků hospodářských středisek významně ovlivňuje celkové účetnictví společnosti a její hospodaření.

Posledním důležitým bodem, který by mohl být zanesen do VS PRIMA, a. s. je zajisté popis **kalkulací** společnosti. Zvláště pak způsob rozvržení nákladů výrobní a

správní režie a celkové tvorby ceny. Toto nemusí být obsaženo přímo v účetních vnitropodnikových předpisech, alternativou je vytvoření samostatného podrobného dokumentu, odlišného charakteru než účetního, a do VS zanést pouze postupy účtování nákladů výrobní a správní režie. Avšak i osoba účetního by měla být s takovými pravidly obeznámena, navíc účetní VS nejsou určeny výhradně k užívání zaměstnanců účtárny, ale všem zaměstnancům společnosti.

### **5. 3. 13 SHRNU TÍ SROVNÁNÍ VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

Po zevrubném prozkoumání vzhledu obou souborů vnitropodnikových předpisů byla zjištěna následující fakta. Obě společnosti nemají vnitropodnikové předpisy v příliš dlouhém rozsahu. Shodou okolností čítají oba soubory 8 stran dokumentu typu Microsoft Word. Jejich shodným rysem je stručnost a nepříliš standardizovaná úprava. Struktury obou souborů si jsou ve své podstatě podobné, ne však zcela shodné. V každém se nachází směrnice, které u druhého chybí a naopak. Až na výjimky se ani v jednom ze souborů nenachází směrnice, které by se svým obsahem zdály pro účtování a postupy společností zcela zbytečné. Naopak byly dle výsledků srovnání vytvořeny nové doplňující směrnice, a to pouze pro KOČÍ, a. s., neboť je výchozím zkoumaným subjektem. Zásadní je fakt, že ani jeden soubor předpisů neobsahuje nutná teoretická východiska každé řešené oblasti, tedy nezbytnou polovinu každé směrnice. To je důkaz přílišné nepropracovanosti obou souborů předpisů. Legislativní základy směrnic jsou uvedeny v teoretické části této práce.

Na začátku srovnání bylo definováno, co chybí v záhlaví obou souborů směrnic. Absence základních identifikačních údajů o společnosti KOČÍ, a. s. lze vyřešit použitím navrhovaného formuláře z přílohy č. 1. Při podrobnějším zkoumání VS PRIMA, a. s. bylo zjištěno, že v dokumentu „Zásady pro účetnictví“ KOČÍ, a. s. zcela chybí, i přes jejich významnost, směrnice o programovém vybavení, časovém rozlišení, oběhu účetních dokladů a přístupových právech k PC. Tyto směrnice byly tedy zcela nově vytvořeny. Směrnice upravující oběh účetních dokladů byla obzvlášť potřebná, a to z hlediska určení odpovědnosti zaměstnanců za účetní případy a doklady. Určení odpovědnosti je totiž jedním z hlavních důvodů potřeby existence a využívání vnitropodnikových směrnic v účetní jednotce.

## – Srovnání jednotlivých vnitropodnikových směrnic

Směrnici týkající se inventarizace majetku měla propracovanější PRIMA, a. s. Uvedla konkrétní inventarizované třídy, datum inventarizace a evidence a doklady, z kterých se inventarizace provádí a jsou tvořeny inventurní soupisy. KOČÍ, a. s. uvedla k termínům a způsobům inventarizace pouze odkaz na legislativu. Navíc však alespoň nastínila skutečnosti o sestavení inventarizační komise, které PRIMA, a. s. vůbec neuvádí.

PRIMA, a. s. uvádí samostatnou směrnici k odepisování dlouhodobému majetku. Toto separátní řešení od souhrnné směrnice dlouhodobého majetku, kterou vede KOČÍ, a. s., je vhodné. K jednotlivým skupinám majetku uvádí počet let odepisování a % ročního odpisu. Směrnice k dlouhodobému majetku společnosti KOČÍ, a. s. obsahuje u hmotného majetku pouze způsoby odepisování, u nehmotného je naznačen i určitý způsob výpočtu odpisu. Konkrétní vzorce však nebylo možné získat, společnosti se odkazují na výpočty odpisů automaticky systémem „ZEIS“. Pokud je ale zajištěna řádná tvorba a účtování odpisů, je dostačující takto ve směrnici nastínit základní mechanismy odepisování s odkazem na daný program.

Obsah směrnice o dlouhodobém majetku a zásobách byl u obou souborů až na drobné výjimky téměř srovnatelný. Obě společnosti nemají k těmto významným celkům vypracovanou ucelenou směrnici. Používaná terminologie napovídá, že směrnice k dlouhodobému majetku nejsou aktualizovány. V obou souborech se totiž nachází dnes již nevyužívané označení dlouhodobý investiční majetek. U zásob je v obou společnostech zapotřebí vyřešit především absenci norem přirozených úbytků.

Další shodou je záležitost rezerv. Ani jedna společnost je v současnosti nevytváří. S rozdílem, že PRIMA, a. s. tuto skutečnost ve svých vnitropodnikových předpisech uvedla, KOČÍ, a. s. nikoli. Opravné položky řeší daleko hlouběji KOČÍ, a. s., a to jak k pohledávkám, tak k zásobám. Připouští i možnost tvorby účetních opravných položek k pohledávkám a navrhuje postup jejich tvorby. PRIMA, a. s. se při tvorbě opravných položek k pohledávkám odvolává pouze na příslušný zákon.

Obě společnosti se ve vnitropodnikových předpisech okrajově věnují také archivaci účetních záznamů. PRIMA pouze velmi stručně vytyčila nejdůležitější údaje. KOČÍ, a. s. má svůj „Archivační řád“. U cizích měn KOČÍ, a. s. rozebírá pouze používaný kurz. PRIMA, a. s. se alespoň v krátkosti zmiňuje o kurzových rozdílech.

Tato vnitropodniková směrnice by zasloužila u obou společností podrobnější řešení. K jednotlivým položkám je vhodné přiřadit kurzy, které se k nim nejvíce hodí věcně i časově. Podrobněji se dá řešit také například valutová pokladna.

Pro úplnost byly ještě pouze navrženy k tvorbě směrnice pro KOČÍ, a. s. dle vzoru PRIMA, a. s. Jsou to podmínky odpisu promlčených závazků a poskytování příspěvku penzijního a životního pojištění. Naopak PRIMA, a. s. by mohla do svých vnitropodnikových předpisů zanechat informace o svém vnitropodnikovém účetnictví a kalkulacích.

#### **– Shrnutí výsledků srovnání vnitropodnikových předpisů**

Je nelehké rezolutně posoudit, která společnost má vypracovány vnitropodnikové předpisy lépe, k takovému výsledku je možné se dobrat až jejich praktickým použitím. Je však zcela zřejmé, že oba soubory by bylo účelné sloučit do jednoho uceleného dokumentu, upravit a rozšířit o další směrnice. Výsledkem srovnání je, že zkoumané společnosti mají ve své postati vnitropodnikové předpisy téměř na stejné úrovni. Pro skutečné efektivní využití jsou však dosti stručné a rozhodně vyžadují propracovanější úpravu. Potvrzuje se, že KOČÍ, a. s. není, co se týče nedostatků jejich vnitropodnikových předpisů, žádnou výjimkou. Mimo dílčí závěry z učiněného a výše popsaného porovnání a dopracování vnitropodnikových předpisů KOČÍ, a. s. vzhledem k PRIMA, a. s., je tedy závěr celého zkoumání porovnáváním vnitropodnikových předpisů obou subjektů především ten, že vnitropodnikové předpisy jsou v podnicích všeobecně zanedbávány. To je zásadní problém v této oblasti.

## **5. 4 PROBLÉMY VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

Zkoumáním tématu vnitropodnikových předpisů, bylo odhaleno, že tyto dokumenty, ať již v jakékoli své formě existence, jsou v účetních jednotkách problematickou záležitostí. Již sama analyzovaná společnost KOČÍ, a. s. měla tyto předpisy sice vypracovány, avšak ve velmi omezeném rozsahu a s téměř nulovou aktualizací. Právě proto tvořilo toto téma zajímavý podmět k rozebrání.

Bylo zjištěno, že společnost KOČÍ, a. s. ve svém přístupu k záležitosti vnitropodnikových předpisů, zdaleka není výjimkou, a to ani ve svém oboru, ani celkově v oblasti podniků vedoucích podvojně účetnictví nebo daňovou evidenci. Bylo

dotázáno několik podnikatelských jednotek v oboru stavebnictví, zda jsou ochotné poskytnout ke srovnání své vnitropodnikové předpisy. Většina z nich je však neměla vůbec vypracované. Na dotaz jakým způsobem vysvětlují jejich neexistenci anebo neaktuálnost při kontrolách, auditech a podobně, bylo zjištěno, že po nich buď nebyly vůbec vyžadovány, nebo je nějakým způsobem kontrolám vysvětlily a přislíbily dopracování.

Běžnou praxí je také postup, kdy účetní jednotka sice vytvoří vnitropodnikové předpisy při svém založení, ale uloží je k ostatním dokumentům, které v průběhu existence podniku dále nepoužívá. Bere vnitropodnikové předpisy pouze jako nutnou formalitu, kterou splnila a dále se jí nezabývá. Tyto předpisy fungují v podstatě jen jako ukázkové dokumenty pro zmiňované kontroly. Výsledkem je, že zaměstnanci při své práci využívají takových postupů, které jim v danou chvíli přijdou vhodné a snadno aplikovatelné. To vede k řešení jedné situace mnoha různými způsoby, což je nejenom v účetnictví, ale v celé podnikové praxi naprosto nepřijatelné.

Vším tímto chováním si účetní jednotka a vlastně celý podnikatelský subjekt vytváří sám sobě základ problémů. Je předpoklad toho, že pokud je kontrole předložen správně propracovaný soubor vnitropodnikových předpisů, kterým je důsledně vedeno účetnictví a vnitropodnikové postupy, bude proces kontroly probíhat mnohem snadněji a může se případně zkrátit i doba k němu potřebná. Také nastane – li při kontrole nějaký problém nebo nesrovnalost, může účetní jednotka odůvodněním svého postupu, pomocí vnitropodnikových předpisů, předejít případným sankcím a pokutám. Tyto výhody uvítá vedení každé účetní jednotky, a proto je ignorace vnitropodnikových předpisů velkou chybou.

Absence vnitropodnikových předpisů však v podnikatelské sféře České republiky není příliš řešena, i když legislativa v mnoha případech ukládá účetní jednotce povinnost upravit tu či onu oblast právě vnitropodnikovým rozhodnutím účetní jednotky. Je zde však velmi pravděpodobné ohrožení, že problémy vznikající v účetních jednotkách, ať již z hlediska organizačního, v postupech účtování nebo určení odpovědností, jsou právě výsledkem nedbale vytvořených či nevyužívaných vnitropodnikových předpisů. Na to však evidentně účetní jednotky nedbají a nadále na jejich tvorbu, aktualizaci a důsledné využívání neberou zřetel.

Pokud již v účetní jednotce nějaké předpisy existují, může být jejich nevhodná forma podání zaměstnancům příčinou, která působí jejich dysfunkci. Jak již bylo v úvodu zmíněno, vnitropodnikové předpisy by měly být takzvaným „živým“ dokumentem. Z tohoto důvodu je vhodné vést je v takové formě, aby jejich použití bylo pro zaměstnance co nejjednodušší. Informovat zaměstnance o tom, kde jsou k nahlédnutí, a že se z nich dozvědí řadu užitečných informací o postupech používaných v celém podniku.

Alternativou k tomuto řešení je vést předpisy online formou. Tedy zpřístupnit je prostřednictvím internetové sítě. Upravit přístup buďto pouze svým zaměstnancům a dalším úzce spjatým osobám. Nebo naopak zpřístupnit je široké veřejnosti. Taková průhlednost může kladně působit i na pověst a věrohodnost informací podávaných účetní jednotkou. Je zvláštní, že účetní jednotky téměř nezveřejňují informace o postupech činností, které jsou v nich provozovány. Vždyť povaha těchto informací není až tak citlivá ve srovnání například se zveřejňováním výsledků hospodaření. Nehledě na to, že kupříkladu výroční zprávy, které jsou přístupné široké veřejnosti, online, prostřednictvím obchodního rejstříku, vypovídají o soukromí a výsledcích subjektů mnohem více.

Vnitropodnikové předpisy je tedy vhodné mít v živé podobě, formou elektronického dokumentu, formátově upraveného tak, aby sloužil pouze pro čtení a nebyla zde možnost jejich úprav bez oficiální aktualizace. Takový soubor předat všem zaměstnancům a nabádat je, aby se jím při práci důsledně řídili. Je žádoucí vyjádřit zde jasně možnost případného odvolání na tyto předpisy při řešení sporů, a to i mezi zaměstnanci podniku. Pak lze očekávat, že je budou zaměstnanci brát jako užitečný dokument ulehčující jim jejich práci. Jasně dané postupy pomohou také v situaci, kdy do podniku přijde nový zaměstnanec. Ten se potřebuje informovat o postupu probíhajících procesů v podniku. Pokud si předem nastuduje vnitropodnikový předpis, přispěje tím k lehčímu zaučení ke své práci. To vyhovuje ostatním zaměstnancům a nový pracovník si sám lépe navykne na své kompetence, kterých nabyl.

Je velkým problémem, že zaměstnanci téměř neznají postupy svých činností tak, jak jsou dané vnitropodnikovými předpisy. V návaznosti na to neznají i své povinnosti a odpovědnosti, které jsou jim dané jejich postavením a kompetencemi. Proto je vhodné v pravidelných intervalech kontrolovat znalosti zaměstnanců o vnitropodnikových předpisech. K tomu poslouží menší prověrky těchto znalostí. Možnost jejich provedení

je například online testem rozeslaným emailem nebo i písemná forma prověření, například při podnikové poradě. Je také možné jmenovat jednoho zaměstnance podniku, který je určen ke kontrole znalostí vnitropodnikových předpisů ostatních zaměstnanců. Motivovat ho zvláštním ohodnocením za tento úkol. Současně ostatní „prověřované“ pracovníky obeznámit s tím, že nezapojení se do tohoto podnikového procesu znamená alespoň drobné sankcionování.

#### **5. 4. 1 AKTUALIZACE VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

V neposlední řadě je nutno poukázat na tolik potřebnou aktualizaci vnitropodnikových předpisů. K té by mělo docházet pravidelně pokaždé, kdy je tomu zapotřebí. Jelikož situace na české politické scéně není příliš stabilní, jsou legislativní dokumenty se značnou frekvencí doplňovány a obměňovány. Tomuto trendu se musí také podřídit vnitropodnikové předpisy, protože tato legislativní ustanovení v podniku doplňují. Pokud se tak neučiní, provádí účetní jednotka účtování některých položek chybně. Na vyšších stupních toto ovlivňuje dokonce výsledek hospodaření. Subjekt pak veřejnosti podává mylné informace o své finanční situaci.

Důležité je však zabudovat působení jak vnějších, tak vnitřních změn. Probíhající ekonomická recese obzvlášť působí na situaci uvnitř subjektů, a proto se zde v rámci úspor a zefektivnění dějí organizační a jiné změny. I z tohoto důvodu je třeba provést aktualizaci vnitropodnikových předpisů tak, aby odpovídaly dění v účetní jednotce a nebyly odtrženy od reality.

Preventivní aktualizace je také vhodná vždy na počátku účetního období, pokud v předcházejícím účetním období nastanou důvody vyžadující tuto aktualizaci. K tomu dochází například při účetní závěrce, kdy účetní jednotka zjistí, že změna některých účetních či jiných postupů by usnadnila její fungování a snad i přispěla ke zlepšení situace. Je zřejmé, že i významné změny struktury či formy účetní jednotky vyžadují aktualizaci vnitropodnikových předpisů. Tím je myšlena situace, kdy účetní jednotka projde nějakou organizační změnou, například stejně jako tomu bylo u společnosti KOČÍ, a. s. při její přeměně z právní formy společnosti s ručením omezeným na společnost akciovou.

Aktualizace vnitropodnikových předpisů jejich zkrácením či jinou úpravou je potřebná, pokud v podmínkách účetní jednotky rozrůstajícího se podniku nelze dále



postihnout všechny oblasti jejího účtování. To se děje z důvodu, že podnik provádí nově takové transakce, jejichž účtování již účetní jednotka není schopna zvládnout, nebo k tomu její zaměstnanci nemají potřebnou odbornost. Také je mnohdy finančně výhodnější zajistit účtování určité oblasti externím způsobem. Stejně jako společnost KOČÍ, a. s. vede externě oblast mezd.

Dále je možné, že v průběhu používání vnitropodnikových předpisů nastanou v účetní jednotce problémy s jejich aplikací nebo správným pochopením například novými zaměstnanci. To naznačuje, že se smyslem jejich textu či jazykovou úpravou je něco v nepořádku. Příliš obecné nebo naopak podrobné znění vnitropodnikových předpisů tedy po čase zabraňuje jejich správné aplikaci. Takové předpisy zapříčiňují, že jednotliví zaměstnanci chápou jejich ustanovení odlišně. Následkem toho je, že pro řešení jedné situace je v průběhu času použito odlišných postupů. V konečném důsledku vedou tyto nesrovnalosti až k chybným výsledkům.

Proto je, obzvláště v případech, kdy je subjekt větší účetní jednotkou, východiskem vytvoření srozumitelnějšího propracování vnitropodnikových předpisů. A to v podobě vypracování oběžníků, nařízeních, sdělení, pokynů nebo metodických postupů. Touto formou se pak vnitropodnikové předpisy aktualizují.

## **5. 5 SOUČASNÉ TRENDY VNITROPODNIKOVÝCH PŘEDPISŮ**

V předchozí části této práce byly zmíněny současné problémy vnitropodnikových předpisů. Hlavními negativními poznatky, vyplývajícími z nastudování tohoto tématu, jsou absolutní absence, nulová aktualizace, nucené vytváření vnitropodnikových předpisů pouze pro splnění si povinnosti, dále jejich nevyužívání a celková ignorace takto významného prvku účetnictví.

Na tato fakta se musí navázat a vytvářet osvětu ohledně důležitosti tvorby vnitropodnikových předpisů. Pohledem na internetovou síť lze rozpoznat určité hnutí v této oblasti. Velké množství firem zde nabízí své služby, což se projevuje i jejich celkové tvorbou týče. V prodeji se nachází nesčetné množství softwarových aplikací a CD, pomocí nichž lze pro podnik vytvořit vnitropodnikové předpisy účetní, mzdové, pracovní právní, či popisující nařízení bezpečnosti práce. Tyto skutečnosti potvrzují, že nějaký posun již nastal. Neboť kde není poptávka po těchto produktech a službách, nebude ani nabídka. Určitý odběr v této oblasti zřejmě je. To znamená, že subjekty si

začínají uvědomovat hrozbu postihů vyplývajících z neexistence a nesprávného zacházení s vnitropodnikovými předpisy.

Trend v této oblasti je tedy jasný. V současnosti jsou čím dál, tím větší tendence k určitému normování, certifikaci a vytváření nejrůznějších limitů, a to hlavně stran Evropské unie. O tom svědčí například význam osvědčení prostřednictvím certifikace ISO. Dnes v téměř všech podnicích, které chtějí být konkurenceschopné, nesmí tyto normy chybět a musí podle nich být také postupováno. Mnohdy jsou jednou z podmínek účasti na výběrových řízeních. Není tedy důvod, proč by měl být na vnitropodnikové předpisy v účetnictví brán menší důraz. Jejich důležitost je nezpochybnitelná.

Je pozitivní, pokud aktuální trend následujících let bude takový, že subjekty odmítající se zabývat vnitropodnikovými předpisy, odsunou tuto povinnost na profesionály a za určitý obnos je od nich budou odebírat. Je však otázkou, zda je i takový postup efektivní. Specialisti na vnitropodnikové předpisy nabízejí jejich předpřipravené vzory vyhovující všem typům účetních jednotek. Zdůrazňují jejich potřebnost ze strany požadavků kontrolních orgánů. To vše v zájmu přilákat co nejvíce zákazníků. Účetní jednotky tedy nakupují obecné vnitropodnikové předpisy s tím, že si je jednoduše upraví přímo na míru za minimální čas. Tyto předpisy však často neodpovídají konkrétním potřebám těchto subjektů a jejich dopracováním vznikne nepoužitelný hybrid.

Takovýto postup vyhovuje účetním jednotkám, které si zakoupí vzory předpisů jen proto, aby měly, na první pohled dobře vypadající dokument potřebný k prezentaci jejich organizace. Vzorně ho pak předkládají při všech kontrolách, vždy v případě potřeby. Smysl daných textů však v podstatě o účetní jednotce nic nevyovídá. Tyto praktiky přesně korespondují se zvyklostmi českých podnikatelských jednotek. Na druhou stranu pro jednoho je to celkem dobrý business, pro druhého alespoň nějaký popud minimálně se zabývat vnitropodnikovými předpisy. Spokojenost je na obou stranách a je zde alespoň malá šance na nápravu účetních jednotek. Mohou poznat výhody řádného vedení a používání vnitropodnikových předpisů, a tak se jim dále skutečně věnovat.

Správnou alternativou k výše popsanému postupu je, pokud subjekt využije v současnosti nabízených služeb k vytvoření vnitropodnikových předpisů tímto způsobem. Spolupracuje po delší dobu s jedním či více specialisty, kteří mají dost času

poznat účetní jednotku a vytvořit relevantní a skutečně funkční předpisy odpovídající jejím parametrům a používaným postupům. Takto je externí způsob tvorby vnitropodnikových předpisů opravdu efektivní a přispěje k celkově pozitivnímu posunu v této oblasti.

Všechny jmenované trendy však opomíjejí fakt, že v praxi mají účetní pracovníci brát vnitropodnikové předpisy vážně, vytvořit samostatně jejich fungující systém. A to takovým způsobem, aby odpovídaly procesům probíhajícím v účetní jednotce, byly pro zaměstnance srozumitelné a subjekt měl možnost jejich prostřednictvím objasnit případné nejasnosti a spory. Proto je nutné začít s obeznámením zaměstnavatelů v této záležitosti. Úřady je mají dostatečně upozornit na své požadavky ohledně vnitropodnikových předpisů. Řada z nich je totiž povinných a finanční úřad před zahájením své kontroly má právo je požadovat.

Zaměstnavatelé musí mít přehled o tom, v jakém stavu jsou vnitropodnikové předpisy jejich podniku a pakliže neplní požadavky příslušných orgánů, začít jednat. Své zaměstnance mají možnost nechat proškolit prostřednictvím některého v současnosti nabízených kurzů vnitropodnikových předpisů. Zde se dozvědí, jak je efektivně tvořit. Takto se předejde problémům před příchodem kontrol do podniku, kdy jsou vnitropodnikové předpisy vytvářeny narychlo. Účetní pracovníci se při tom často inspirují informacemi na internetové síti. Vytvořený výsledek se často vůbec neshoduje s postupy činností provozovanými subjektem. Působí tak negativní dojem o fungování účetní jednotky.

## 6 ZÁVĚR

V diplomové práci byla rozebrána záležitost vnitropodnikových předpisů. K tomu bylo zapotřebí nastudovat toto téma z dostupných literatur a zákonných ustanovení. O legislativních východiscích tvorby vnitropodnikových předpisů bylo pojednáno v teoretické části této práce. Dle nabytých vědomostí byla pak tvořena praktická část. K ní bylo nejprve nutné provést výběr subjektu potřebného k analýze vnitropodnikových předpisů. Poté byl tento subjekt charakterizován a probíhala vlastní analýza jeho vnitropodnikových předpisů. Z této analýzy vzešly určité poznatky, které byly následně v praktické části řešeny.

Jelikož byly objeveny nedostatky těchto vnitropodnikových předpisů, bylo nutné učinit jejich nápravu. Proto bylo navrženo přepracování těchto vnitropodnikových předpisů do podoby, která odpovídá potřebám účetní jednotky a zároveň je fakticky správná vzhledem k všeobecným požadavkům, které jsou na vnitropodnikové předpisy kladeny. Z hromadného souboru vnitropodnikových předpisů „Zásady pro účetnictví“ vybraného subjektu KOČÍ, a. s. byly vytvořeny nové samostatné směrnice. Byla provedena jejich celková aktualizace prostřednictvím změn, jako jsou rozšíření, úprava dle aktuální legislativy, vyřazení a přidání nových směrnic. Všechny tyto úkony směřovaly k vyřešení podstatného nedostatku plynoucího z nevyužívání směrnic zaměstnanci společnosti.

Nové vnitropodnikové předpisy byly tvořeny z informací poskytnutých účetní jednotkou a dostupných vzorů předpisů. Proběhlo vytvoření takových předpisů, které jsou dle potřeb a podnikové praxe účetní jednotky nezbytně nutné ke správnému fungování společnosti. Bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že hlavní podnikatelská činnost společnosti KOČÍ, a. s. je stavebnictví. Dle charakteru tohoto zaměření byl přizpůsoben obsah a struktura jednotlivých směrnic. Nově byla tedy zařazena směrnice popisující kalkulace společnosti. Vzhledem k dané organizační struktuře podniku tohoto typu, pro kterou je příznačné členění do středisek, bylo také nutné se zaměřit na vnitropodnikovou směrnici týkající se vnitropodnikového účetnictví a rozšířit ji. Další neméně důležité změny jsou uvedeny v závěrečném shrnutí podkapitoly 5. 2 Přepracování vnitropodnikových předpisů.

Exkurz do praxe z hlediska skutečného využívání vnitropodnikových předpisů podniky, poskytl proces hledání dalšího subjektu, se kterým bylo zapotřebí výchozí

předpisy porovnat. Bylo totiž zjištěno, že řada podniků nemá žádné takové předpisy vůbec vypracovány. Materiály nakonec poskytla společnost PRIMA, a. s., která je taktéž stavebním podnikem a byla tedy vhodným subjektem k porovnání vnitropodnikových předpisů. Hlavním skutečně interpretovatelným společným rysem bylo, že obě společnosti řeší svými předpisy pouze základní mechanizmy. Dle rozsahu a hloubky prozkoumaných textů bylo zřejmé, že se spíše spoléhají na praktické schopnosti, znalosti a zvyklosti svých zaměstnanců, než na metodický popis v podobě vnitropodnikových předpisů. Takový postup však není pro praxi vhodný.

Povaha vnitropodnikových předpisů obou společností byla celkově téměř shodná. Vytyčený cíl byl však splněn. Dle inspirace vnitropodnikovými předpisy PRIMA, a. s. bylo vytvořeno několik nových směrnic pro společnost KOČÍ, a. s. Podrobnosti o celkovém srovnání jsou uvedeny v závěrečném shrnutí podkapitoly 5. 3 Srovnání vnitropodnikových předpisů.

Analýzou vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s., porovnáním těchto předpisů s předpisy PRIMA, a. s. a celkovým studiem dané problematiky, bylo zjištěno mnoho skutečností. Ty byly motivem pro další kapitolu, kde byly popsány obecně hlavní problémy spojené se sestavováním a aplikací vnitropodnikových předpisů v současnosti. V poslední kapitole, která je věnována současným trendům v oblasti vnitropodnikových předpisů, bylo zjištěno, že popsané problémy je možno řešit a dokonce se v tomto ohledu uskutečňuje určitý posun k lepšímu.

Dá se říci, že bylo dosaženo všech vytyčených cílů. Proběhlo dostatečné posouzení, vyhodnocení a přepracování vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. a bylo učiněno jejich srovnání s předpisy PRIMA, a. s., z kterého vzešly nově vytvořené směrnice a další závěry. Byly vyvozeny důsledky ze zjištěných skutečností celkovou aktualizací stávajících vnitropodnikových předpisů. Přepracováno a rozšířeno bylo jejich výchozí znění a proběhlo vytvoření zcela nových směrnic. Odpovědi na všechny důležité otázky se nachází v závěrečných shrnutích dvou hlavních podkapitol. Problémové oblasti a současné trendy týkající se vnitropodnikových předpisů byly taktéž řádně okomentovány.

Samozřejmě zde zůstal prostor pro další řešení a podrobnější propracování daných vnitropodnikových předpisů. Jednotlivě navržené směrnice se dají zkonkretizovat například jmenovitým určením osobních odpovědností a podpisových vzorů, které jsou

zmiňovány ve směrnici o oběhu účetních dokladů. To je obzvláště důležité, neboť přijaté vnitropodnikové předpisy znamenají pro zaměstnance nejen udělení pravomocí, ale především odpovědností, které stvrzují právě podpisovými vzory. Pro účely této diplomové práce je však dostačující vymezení těchto odpovědností, které bylo provedeno. Po celou dobu tvorby práce, byla uplatňována snaha vyhotovit celou práci co nejbližší podnikové realitě. Porovnáním přiloženého souboru vnitropodnikových předpisů společnosti KOČÍ, a. s. s nově vytvořenými samostatnými směrnici v praktické části této práce, lze rozhodně rozeznat výrazný pokrok.

Závěrem ještě několik slov k vyjádření názoru na tvorbu a využívání vnitropodnikových předpisů v podnicích, neziskových organizacích a všech subjektech, které vedou podvojně účetnictví či daňovou evidenci. Vnitropodnikové předpisy, ať už v jakékoli jejich podobě a zaměření, jsou prostředkem, jímž může účetní jednotka zabudovat do svého fungování vlastní myšlenky a tendence tam, kde jí k tomu zákon vytváří prostor. To je jedinečná příležitost nasměrovat své chování, do velké míry svázané striktními legislativními normami tak, aby bylo dosaženo výsledků odpovídajících představám podnikatelského subjektu.

Vnitropodnikové předpisy tedy představují prvek zapojení vlastních cílů hospodaření subjektu do jeho účetnictví, a to takovým způsobem, že s nimi může, v určité míře, pozitivně ovlivnit své výsledky. V tomto smyslu může být ve vnitropodnikových předpisech spatřován elementární základ pro kreativní účetnictví.

## 7 SUMMARY

The aim of the graduation theses was acquaintance with the problems of intradepartmental regulations. In the theoretical part was described what legislations we use when we create the intradepartmental regulations. The most important one: The Act No. 563/1991 Coll., about the accounting, Decree No. 500/2002 Coll., which some of the enactment the Act No. 563/1991 Coll., about the accounting are performed by, Czech accounting standards for accounting entities, which account according to Decree No. 500/2002 Coll., The Act No. 586/1992 Coll., of the income taxation, The Act No. 593/1992 Coll., about the reserves to determine the income tax base.

These laws are the theoretical basis for the creation of the intradepartmental regulations. The first part of each intradepartmental direct is created by these laws. Here is a process established by laws. The intradepartmental adjustment forms the second part of each intradepartmental direction. Here is a procedure developed by the accounting entities. These rules are a complement of the legislative regulation. The accounting entity creates these rules where the law gives it space for the intradepartmental solution of this problem.

The intradepartmental regulations in accounting entity are created in this structure. The graduation theses concerned the intradepartmental regulations of the building company KOČÍ, Inc. These regulations haven't been updated for a long time. They were in a very limited extent. Therefore, I examined their topicality and complexity. Then I made the modification and designed changes of existing intradepartmental directions.

For the overall assessment of the intradepartmental regulations of the company KOČÍ, Inc it was necessary to find out what the situation in another company. It was developed a comparison with intradepartmental regulations of PRIMA, Inc. This company which is in the same industry sector is placed in the same location (in the South Bohemian Region) and its size and number of employees are also very similar to the KOČÍ, Inc. The comparison of these two companies was therefore appropriate. Both companies didn't have a too sophisticated system of intradepartmental regulations. Prime directions were identical. The others were slightly different. The improvement of the intradepartmental regulations is highly recommended in both companies.

In the last two chapters there were described findings regarding the current problems of intradepartmental regulations and predicted their trends.

From the study of the intradepartmental regulations was concluded – the intradepartmental regulations are a quality instrument for managing the accounting entity. They need to be in the company duly attended and their creation and use shouldn't be underestimated.

**Keywords:**

- the intradepartmental regulations
- the intradepartmental direction
- the accounting entity
- the theoretical basis
- the intradepartmental solution
- rules
- laws
- the instrument for managing



## 8 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. ČESKO. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 sb., ze dne 1. ledna 2004 In: Finanční zpravodaj č. 11-12 [online]. 2003 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
2. ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 1. ledna 2003., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky [online]. 2002 [cit. 2013-04-08] Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>
3. ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 1. ledna 1992, o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky [online]. 1991 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
4. ČESKO. Zákon č. 593 ze dne 1. ledna 1993, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky [online]. 1992 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>
5. ČESKO. Zákon č. 586 ze dne 1. ledna 1993, o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky [online]. 1992 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
6. ČESKO. Zákon č. 262 ze dne 1. ledna 2007, zákoník práce. In: Sbírka zákonů české republiky [online]. 2006 [cit. 2013-04-08]. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>
7. HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice*. 3. aktualiz. vyd. platné od 1. 1. 2005. Praha: Bilance, 2005, 332 s. ISBN 80-863-7147-6.
8. HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice. Účetnictví*. Svaz účetních. 2012, č. 1, s. 11. - 14. ISSN 0139-5661.
9. HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodniková směrnice: Způsob zpracování účetnictví. Účetnictví*. Svaz účetních. 2012, č. 3, s. 27. - 38. ISSN 0139-5661.

10. HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodniková směrnice: Dlouhodobý majetek. *Účetnictví*. Svaz účetních. 2012, č. 8, s. 24. - 31. ISSN 0139-5661.
11. HRUŠKA, Vladimír. Vnitropodniková směrnice: Vnitropodnikové účetnictví a podrozvahové účty. *Účetnictví*. Svaz účetních. 2012, č. 5, s. 37. - 42. ISSN 0139-5661.
12. KOČÍ. *Koci* [online]. 2013 [cit. 2013-04-18]. Dostupné z: <http://www.koci.eu/>
13. KOŠATKOVÁ, Eliška. *Evidence nákladů a výnosů v účetnictví stavební společnosti se zaměřením na stanovení odbytové ceny produkce*. České Budějovice, 2011. Bakalářská práce. Jihočeská univerzita, Fakulta ekonomická. Vedoucí práce Ing. Hana Hlaváčková.
14. KOŠTÁL, Milan. KOČÍ, a. s. *Zásady pro účetnictví*. Písek, 2003.
15. KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 8. aktualiz. vydání. Olomouc: Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-604-4.
16. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 4. vyd. Praha: Grada, 2006. ISBN 80-247-1259-8.
17. SCHIFFER, Vladimír. Význam a poslání vnitřních účetních předpisů. *Účetnictví v praxi: Měsíčník plný informací pro účetní a daňovou praxi*. Praha: Adore. 2010, č. 8. ISSN 1211-7307.
18. SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010, ISBN 978-80-7357-575-5.
19. SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-0924-0.
20. SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2012*. 19. vyd. Praha: Grada, 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4256-4.
21. ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2011*. 4. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel ŠTOHL, 2011. ISBN 979-80-87237-32-8.

## 9 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Dlouhodobý hmotný majetek (odpisovaný) .....	18
Tabulka 2: Dlouhodobý nehmotný majetek.....	19
Tabulka 3: Věková struktura pohledávek po splatnosti a příslušná procenta.....	29
Tabulka 4: Věková struktura pohledávek po splatnosti a příslušná procenta.....	29
Tabulka 5: Úschova účetních záznamů a písemností .....	34
Tabulka 6: Navržené normy přirozených úbytků zásob .....	51
Tabulka 7: Navržená procenta tvorby opravných položek k zásobám .....	54
Tabulka 8: Předměty inventarizace a odpovědnosti .....	64

## **10 SEZNAM PŘÍLOH**


Příloha 1: Vzor formuláře vnitropodnikových směrnic KOČÍ, a. s.

Příloha 2: Vzor inventarizačního protokolu společnosti KOČÍ, a. s.

Příloha 3: Účtový rozvrh KOČÍ, a. s.

Příloha 4: ZÁSADY PRO ÚČETNICTVÍ - KOČÍ, a. s., PÍSEK


Příloha 1: Vzor formuláře vnitropodnikových směrnic KOČÍ, a. s.

	<b>K Lipám 132 397 01 Písek</b>
Směrnice č. XXX / 2013	
Datum a místo vydání: ...	
Datum účinnosti: ...	
<b>„Název směrnice“</b>	
<b>1. část</b> Legislativní východiska, citace zákona (teoretická část diplomové práce)	
<b>2) část směrnice</b> Konkrétní úprava předpisu dle firmy KOČÍ, a. s. (z praktické části diplomové práce)	
Vypracoval: ...	
Zkontroloval: ...	
Schválil: ...	
Potvrzení (razítko): ...	
Podpis oprávněných osob: ...	

Zdroj: vlastní tvorba

Poznámka: Logo uvedené v tabulce, je oficiální logo společnosti KOČÍ, a. s., společnost souhlasila s jeho uveřejněním.

Příloha 2: Vzor inventarizačního protokolu společnosti KOČÍ, a. s.

		<b>Inventarizační protokol</b>
Stav majetku a závazků ke dni:		
Inventarizované středisko:		
Předmět inventarizace:		Účet:
Způsob inventarizace		Stav vykázaný v účetnictví:
Počet ks:		
Hodnota v Kč:		
Vykázaný inventarizační rozdíl:	Ks	Kč
Druh inventarizačního rozdílu:		
<p><u>Poznámka:</u> (důvod vzniku případného inventarizačního rozdílu, návrh vypořádání)</p>		
Odpovědná osoba: (provádějící inventarizaci)	Podpis:	
Odpovědná osoba: (odpovědná za inventarizaci)	Podpis:	

Zdroj: vlastní tvorba

### Příloha 3: Účtový rozvrh KOČÍ, a. s.

#### DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 013 00000 Software**
- 014 00000 Ocenitelná práva**
- 021 00000 Stavby**
- 022 00000 Samostatné movité věci a soubory**
- 031 00000 Pozemky**
  - 031 00001 Pozemek Putimská vysoká
  - 031 00002 Pozemek bytový dům
  - 031 00003 Pozemek Čapkova ulice
- 041 00000 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku**
- 042 00000 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku**
- 062 00000 Vklad pozemku Beton, s. r. o.**
- 063 00000 Akcie AGB**
- 069 00000 Ostatní finanční investice**
- 073 00000 Oprávky k software**
- 081 00000 Oprávky k budovám**
  - 081 00001 Korekce na účtu stavby, budovy
- 082 00000 Oprávky k samostatným movitým věcem**
  - 082 00001 Oprávky účetní
- 097 00000 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**
- 098 00000 Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku**

#### ZÁSOBY

- 112 00000 Sklad**
  - 112 00001 Sklad truhláři
  - 112 00002 Sklad pokrývači
  - 112 00003 Sklad tesaři
  - 112 00010 Sklad lešení, bednění
  - 112 00020 Náhradní díly
  - 112 00030 Nafta
  - 112 00040 Palety
  - 112 00100 Pořizovací náklady
  - 112 00200 Pořizovací náklady doprava
  - 112 00300 Sklad Písecká stavební
  - 112 00400 Drobné stavby
  - 112 00500 Rekonstrukce - fyzické osoby
  - 112 01000 Sklady rozpracovaných staveb
- 119 00000 Materiál na cestě**
- 121 00000 Nedokončená výroba**
  - 121 00100 Nedokončená výroba - Správní středisko
  - 121 01000 Nedokončená výroba - rozpracované stavby

## KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

<b>211</b>	<b>00000</b>	<b>Pokladna</b>
211	00100	Pokladna - EUR
<b>213</b>	<b>00000</b>	<b>Stravenky</b>
<b>221</b>	<b>00000</b>	<b>Bankovní účet</b>
221	00001	Komerční banka
221	00002	ČSOB
221	00003	Česká spořitelna
221	00004	Oberbank
221	00005	Českomoravská záruční a rozvojová banka
221	00100	Bankovní účet - EUR
<b>261</b>	<b>00000</b>	<b>Peníze na cestě</b>

## ZŮČTOVACÍ VZTAHY

<b>311</b>	<b>00000</b>	<b>Odběratelé</b>
<b>314</b>	<b>00000</b>	<b>Poskytnuté zálohy</b>
314	00001	Poskytnuté zálohy - Elektrická energie
314	00002	Poskytnuté zálohy - Plyn
314	00003	Poskytnuté zálohy - Voda
314	00100	Poskytnuté zálohy - EUR
<b>321</b>	<b>00000</b>	<b>Dodavatelé</b>
321	00001	Dodavatelé rozúčtování
<b>324</b>	<b>00000</b>	<b>Přijaté zálohy</b>
<b>331</b>	<b>00000</b>	<b>Zaměstnanci</b>
<b>335</b>	<b>00000</b>	<b>Pohledávky za zaměstnanci</b>
335	00001	Pohledávky za zaměstnanci - Záloha k vyúčtování
335	00002	Pohledávky za zaměstnanci - Stravenky
<b>336</b>	<b>00000</b>	<b>Zúčtování s institucemi</b>
336	00001	Zdravotní pojištění
336	00002	Sociální pojištění
<b>341</b>	<b>00000</b>	<b>Daň z příjmů</b>
<b>342</b>	<b>00000</b>	<b>Daň z příjmů zaměstnanců</b>
342	00001	Daň z příjmů zaměstnanců - 15%
<b>343</b>	<b>00000</b>	<b>DPH</b>
343	00001	DPH vrácené
343	00100	DPH odpočet 15 %
343	00200	DPH odpočet 21 %
343	00110	DPH odvod 15 %
343	00210	DPH odvod 21 %
343	00120	DPH přenesená povinnost 15 %
343	00220	DPH přenesená povinnost 21 %
<b>345</b>	<b>00000</b>	<b>Silniční daň</b>



- 378 00000 Jiné pohledávky**
- 378 00010 Pohledávky - rekultivace
- 378 00020 Pohledávky - Ing. KOČÍ
- 378 01000 Pohledávky - pozastavené stavby
- 378 02000 Pohledávky - aktuální stavby
- 379 00000 Jiné závazky**
- 379 00001 Přijaté platby od KOČÍ Holding
- 379 00002 Penzijní pojištění - KOČÍ
- 379 00010 Penzijní připojištění - Alianz
- 379 00100 Životní pojištění - Generali
- 379 00200 Životní pojištění - ING
- 379 00300 Životní pojištění - Česká podnikatelská pojišťovna
- 379 01000 Penzijní fond - Komerční banka
- 379 02000 Penzijní fond - Česká pojišťovna
- 379 03000 Penzijní fond - Česká spořitelna
- 379 04000 Penzijní fond - Generali
- 379 05000 Penzijní fond - ČSOB
- 379 10000 Závazky - pozastavené stavby
- 379 20000 Závazky - aktuální stavby
- 381 00000 Náklady příštích období**
- 381 00001 ISO 14001
- 381 00002 ISO 18000
- 381 00100 Reklama
- 381 00200 Ostatní
- 381 01000 Leasing stroje výroba
- 381 10000 Leasing automobily výroba
- 381 20000 Leasing automobily správa
- 383 00000 Výdaje příštích období**
- 384 00000 Výnosy příštích období**
- 388 00000 Dohadné účty aktivní**
- 389 00000 Dohadné účty pasivní**
- 391 00000 Opravné položky k pohledávkám
- 391 00001 Opravné položky k pohledávkám - zákonné
- 391 00002 Opravné položky k pohledávkám - konkurz
- 391 00003 Opravné položky k pohledávkám - přeměna

#### KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

- 411 00000 Základní kapitál - KOČÍ, a. s.**
- 412 00000 Emisní ážio - přeměna**
- 413 00000 Ostatní kapitálové fondy**
- 414 00000 Oceňovací rozdíl BETON, s. r. o.**
- 421 00000 Zákonný rezervní fond**

- 427 00000 Ostatní fondy**
- 427 00001 Účelový fond
- 427 00002 Příspěvek na penzijní pojištění
- 427 00010 Penzijní příspěvek - Allianz
- 427 00100 Životní pojištění - Generali
- 427 00200 Životní pojištění - ING
- 427 00300 Životní pojištění - Česká podnikatelská pojišťovna
- 427 01000 Penzijní fond Komerční banka
- 427 02000 Penzijní fond Česká pojišťovna
- 427 03000 Penzijní fond - Česká spořitelna
- 427 04000 Penzijní fond Generali
- 427 05000 Penzijní fond - ČSOB
- 428 00000 Nerozdělený zisk z minulých let**
- 429 00000 Neuhrazená ztráta z minulých let**
- 431 00000 Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení**
- 461 00000 Bankovní úvěry**
- 461 00001 Úvěr stavební výtah - výrobní č. 780
- 461 00002 Úvěr stavební výtah - výrobní č. 781
- 481 00000 Odložený daňový závazek a pohledávka**

## NÁKLADY

- 501 00000 Spotřeba materiálu**
- 501 00001 Oleje, mazadla
- 501 00002 Náhradní díly - auta
- 501 00003 Pneumatiky - auta
- 501 00004 Kancelářské potřeby
- 501 00005 Ochranné pomůcky
- 501 00006 Pracovní nástroje
- 501 00007 Beton
- 501 00100 Spotřeba PHM - nafta
- 501 00200 Spotřeba PHM - benzin
- 501 01000 Spotřeba pořizovacích nákladů
- 501 02000 Spotřeba pořizovacích nákladů - doprava
- 501 10000 Spotřeba režijního materiálu
- 501 20000 Nezahrnovaný materiál
- 502 00000 Spotřeba energie**
- 502 00001 Spotřeba elektrické energie
- 502 00002 Spotřeba elektrického plynu
- 502 00003 Spotřeba elektrické vody
- 511 00000 Opravy a udržování**
- 512 00000 Cestovné**

<b>513</b>	<b>00000</b>	<b>Náklady na reprezentaci</b>
513	00001	Pitná voda
513	00002	Ostatní
<b>518</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní služby</b>
518	00010	Náklady na školení
518	00020	Práce software
518	00030	Úklid
518	00040	Náklady ISO
518	00050	Uložení odpadu
518	00060	Ostraha
518	00070	Projektová a zadávací dokumentace
518	00080	Poštovné
518	00090	Telefony
518	00100	Náklady na reklamu
518	00110	Drobný nehmotný majetek
518	00120	Nájemné
518	00130	Půjčovné
518	00140	Přepravné
518	01000	Služby výrobní povahy
518	02000	Služby správní povahy
<b>521</b>	<b>00000</b>	<b>Mzdové náklady</b>
521	00010	Správní
521	00020	Nemoc
521	00030	Ostatní osobní náklady
<b>523</b>	<b>00000</b>	<b>Odměny statutárních orgánů</b>
<b>524</b>	<b>00000</b>	<b>Zákonné sociální pojištění</b>
<b>527</b>	<b>00000</b>	<b>Zákonné sociální náklady</b>
527	00001	Zákonné sociální náklady - obědy
527	00002	Penzijní připojištění 3%
<b>531</b>	<b>00000</b>	<b>Silniční daň</b>
<b>532</b>	<b>00000</b>	<b>Daň z nemovitostí</b>
<b>538</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní daně a poplatky</b>
538	00001	Správní poplatky
538	00002	Daň z převodu nemovitostí
<b>541</b>	<b>00000</b>	<b>Zůstatková cena prodaného DHM a DNM</b>
541	00001	Zůstatková cena prodaného DHM
541	00002	Zůstatková cena prodaného DHM - nedaňová
<b>542</b>	<b>00000</b>	<b>Prodaný materiál</b>
<b>543</b>	<b>00000</b>	<b>Dary</b>
<b>544</b>	<b>00000</b>	<b>Úrok z prodlení</b>
<b>545</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní pokuty a penále</b>
<b>546</b>	<b>00000</b>	<b>Odpis nedobytných pohledávek</b>

<b>548</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>
548	00001	Učni
548	00002	Ostatní provozní náklady - nedaňové
<b>551</b>	<b>00000</b>	<b>Odpisy DHM a DNM</b>
551	00100	Odpisy DNM - daňové
551	01000	Odpisy DNM - účetní
551	00200	Odpisy DHM - daňové
551	02000	Odpisy DHM - účetní
<b>557</b>	<b>00000</b>	<b>Zúčtování oprávkky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku</b>
<b>558</b>	<b>00000</b>	<b>Zákonné opravné položky</b>
<b>559</b>	<b>00000</b>	<b>Účetní opravné položky</b>
<b>562</b>	<b>00000</b>	<b>Bankovní úroky</b>
<b>563</b>	<b>00000</b>	<b>Kurzové ztráty</b>
<b>568</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>
568	00001	Bankovní výlohy
568	00002	Pojistné
<b>591</b>	<b>00000</b>	<b>Daň z příjmů - splatná</b>
<b>592</b>	<b>00000</b>	<b>Daň z příjmů - odložená</b>
<b>597</b>	<b>00000</b>	<b>Převod provozních nákladů</b>
597	00001	Přímé náklady
597	00002	Mzdy
597	00003	Režie

## VÝNOSY

<b>601</b>	<b>00000</b>	<b>Tržby ze stavební činnosti</b>
601	10000	Tržby za aktuální stavby
<b>602</b>	<b>00000</b>	<b>Tržby z prodeje služeb</b>
602	00100	Tržby za dopravu
602	00200	Tržby za nájemné
602	00300	Tržby získané zapojením pracovních strojů
602	00400	Tržby za ostatní služby
<b>611</b>	<b>00000</b>	<b>Změna stavu nedokončené výroby</b>
<b>622</b>	<b>00000</b>	<b>Aktivace vnitropodnikových služeb</b>
<b>624</b>	<b>00000</b>	<b>Aktivace DHM</b>
<b>641</b>	<b>00000</b>	<b>Tržby z prodeje DHM a DNM</b>
<b>642</b>	<b>00000</b>	<b>Tržby z prodeje materiálu</b>
642	00001	Tržby z prodeje odpadu
<b>644</b>	<b>00000</b>	<b>Smluvní pokuty a penále</b>
<b>648</b>	<b>00000</b>	<b>Ostatní provozní výnosy</b>
<b>662</b>	<b>00000</b>	<b>Bankovní úroky</b>
<b>663</b>	<b>00000</b>	<b>Kurzové zisky</b>
<b>665</b>	<b>00000</b>	<b>Výnosy z podílu - BETON</b>
<b>688</b>	<b>00000</b>	<b>Náhrady od pojišťovny</b>

<b>697</b>	<b>00000</b>	<b>Převod provozních výnosů</b>
697	00001	Nedokončená výroba před 2012
697	00002	Fakturace před 2012

#### ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

<b>701</b>	<b>00000</b>	<b>Počáteční účet rozvažný</b>
<b>757</b>	<b>00000</b>	<b>Drobný DNM</b>
757	00001	Oprávkky k drobnému DNM
<b>758</b>	<b>00000</b>	<b>Drobný DHM</b>
758	00001	Oprávkky k drobnému DHM
<b>759</b>	<b>00000</b>	<b>Neuhrazená část leasingových splátek</b>

#### ÚČTY VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

<b>818</b>	<b>00000</b>	<b>Vnitropodnikové výkony</b>
818	00001	Vnitropodniková dodávka
818	00002	Vnitropodnikové nájemné - lešení, bednění
818	00003	Vnitropodniková doprava
818	00004	Výrobní režie
818	00005	Vnitropodniková dodávka před 2012
<b>901</b>	<b>00000</b>	<b>Čerpání rozpočtu stavby</b>
901	00001	Čerpání rozpočtu stavby před 2012
<b>918</b>	<b>00000</b>	<b>Vnitropodnikové výkony</b>
918	00001	Vnitropodniková dodávka
918	00002	Vnitropodnikové nájemné - lešení, bednění
918	00003	Vnitropodniková doprava
918	00004	Vnitropodnikové tržby před 2012

## Příloha 4: **ZÁSADY PRO ÚČETNICTVÍ - KOČÍ, a. s., PÍSEK**

Tyto zásady vycházejí především ze zákona č.563/91 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákona č.286/92 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů.

### **I. Účtový rozvrh**

Nedílnou součástí těchto zásad je účtový rozvrh společnosti, v němž jsou uvedena číselná označení a názvy syntetických a analytických účtů. Vznikne-li v průběhu roku potřeba dalších účtů, rozvrh se doplní. Pokud nebyly vyhlášeny žádné změny v účtovém rozvrhu, tento přechází automaticky jako platný do následujícího roku.

### **II. Syntetická a analytická evidence, účetní knihy**

Vazba analytické evidence na evidenci syntetickou je zabezpečena programově v rámci účtování v hlavní knize. Účetní zápisy jsou účtovány zásadně do analytik k jednotlivým syntetickým účtům, pohyb na syntetickém účtu je souhrnem pohybů na jednotlivých analytických účtech.

V rámci hlavní knihy jsou zabezpečeny informace o počátečních zůstatcích účtů ke dni otevření hlavní knihy, počátečních zůstatcích účtů v jednotlivých měsících účetního období, měsíční obraty MD a Dal a konečné stavy jak v jednotlivých měsících účetního období, tak při uzavření účetních knih ke dni účetní závěrky.

V deníku jsou účetní zápisy seřazeny chronologicky podle dne zaúčtování.

### **III. Drobný nehmotný majetek**

Pořízení drobného nehmotného majetku (cena nižší nebo rovna částce stanovené zákonem o daních z příjmů v aktuálním znění), jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, je účtováno přímo do nákladů na účet 518 – Ostatní služby. Tento majetek je dále sledován v operativní evidenci, nikoli na účtech dlouhodobého majetku.

### **IV. Drobný hmotný majetek**

Drobný hmotný majetek je samostatná movitá věc, jejíž ocenění je vyšší než 500,- Kč a nižší nebo rovna částce stanovené zákonem o daních z příjmů v aktuálním znění, přičemž doba použitelnosti je delší než jeden rok.

O takovémto drobném hmotném majetku je účtováno jako o zásobách. Pořízení tohoto majetku je účtováno přímo do nákladů na účet 501. Majetek je dále sledován v podrozvahové evidenci, nikoli na účtech dlouhodobého majetku.

Přímo do nákladů na účet 501 bez příjmu materiálu na sklad je možno rovněž účtovat spotřebu náhradních dílů a jiného materiálu na opravy, které jsou okamžitě (nejpozději do konce běžného roku) použity na provedení opravy. Dále lze přímo do nákladů účtovat nákupy materiálů a předmětů, které jsou okamžitě spotřebovány či použity a jejichž zúčtování jako příjem a okamžitý výdej ze skladu by bylo pouze formální a zbytečně administrativně náročné, neboť reálně skladová zásoba nevzniká. Nakoupený materiál a polotovary použité do ještě nerealizované stavby jsou součástí nedokončené výroby až do doby realizace stavby.

#### **V. Pořízení, oceňování a o odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku se používají účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, na kterém se účtuje pořizovaný majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením. V případě, že je pořízený dlouhodobý majetek okamžitě uveden do používání, lze účtovat bez použití účtu 042.

Dlouhodobý hmotný majetek je oceněn pořizovací cenou.

Pokud v průběhu účetního období bude vytvořen dlouhodobý hmotný majetek vlastní činností, bude oceněn skutečnými vlastními náklady včetně režie.

Pokud nastane případ ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou (například v případě majetku získaného darováním), bude pro stanovení výše tohoto ocenění vydán účetní pokyn předsedy představenstva, kde bude uveden způsob zjištění této ceny.

Účetní odepisování dlouhodobého majetku v účetnictví probíhá podle odpisového plánu sestaveného metodou rovnoměrného odpisování. U DHM převzatého po zaniklé společnosti pokračuje a u DHM pořízeného po 1.11.1998 probíhá odepisování zrychleně podle ZDP.

Odpisy jsou účtovány měsíčně jednou dvanáctinou výše uvedené roční sazby. Toto ustanovení „Zásad pro účetnictví“ je deklarováno jako **odpisový plán**

Pokud bude u jednotlivého DHM či u skupiny DHM stanoveno účetní odepisování jinak, bude takovýto způsob řešen doplnkem těchto zásad.

Účetní odpisování dlouhodobého nehmotného majetku (především software) probíhá po dobu čtyř let, a to měsíčně 1/12 ročního odpisu. Pokud však je doba používání nehmotného majetku stanovena (např. smlouvou, licence) na jiný časový úsek, je tento majetek odepisován tak, že měsíční odpis je dán poměrem pořizovací ceny majetku a počtu měsíců, po které bude nebo může být používán. Ekonomický ředitel je oprávněn v odůvodněných případech rozhodnout o jiném postupu při odpisování, toto jeho rozhodnutí je přílohou účetního dokladu, kterým byl nehmotný majetek uveden do provozu. Toto rozhodnutí spolupodepisuje předseda představenstva

## **VI. Oceňování materiálových zásob**

O pořízení a úbytku veškerých podnikových zásob se účtuje podle způsobu A.

Pořízení je účtováno přímo na účet 112 bez využití účtu 111. Materiálové zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami, vypočtenými váženým průměrem podle jednotlivých dodávek. Pouze u skladové položky palety je stanovena stálá skladová cena ve výši Kč 200,- za kus. V případě, že dojde k výrazné změně ceny této skladové položky na trhu, navrhne vedoucí zásobování její úpravu.

Pořizovací cena je rozdělena na cenu pořízení a na náklady s pořízením související.

Pro rozpouštění nákladů souvisejících s pořízením materiálových zásob do nákladů je stanoven takový závazný postup, že součet počátečního stavu odchylky a příjmu odchylky je vynásoben poměrem vydání ze skladu v předem stanovených cenách na součtu vydání a konečného stavu. Rozpouštění odchylky je prováděno měsíčně.

## **VII. Oceňování nedokončené výroby**

Zásoby vlastní výroby jsou oceněny skutečnými vlastními náklady včetně režii. Z důvodu věrného ocenění majetku je nedokončená výroba oceněna na úrovni skutečných vlastních nákladů ponížených o skutečné vyúčtované výkony.

## **VIII. Stanovení norem přirozených úbytků zásob**

V případě výskytu přirozených úbytků zásob stanoví předseda představenstva společnosti normy přirozených úbytků konkrétních zásob, o kterých bude účtováno v rámci vyčíslení inventurních rozdílů.



## IX. Aktivace služeb

Aktivace služeb (doprava) je oceňována na úrovni platných cen, za které ú účtován výkon pro externí i interní odběratele

## X. Tvorba a zúčtování rezerv

Ve společnosti lze používat tyto rezervy:

- a) rezerva na opravy a udržování
- b) rezerva na mimořádné náklady
- c) ostatní rezervy

**ad a)** V případě nutnosti provedení rozsáhlých oprav na hmotném majetku může představenstvo společnosti rozhodnout o tvorbě rezervy na opravy. Rozpočet nákladů na jednotlivé opravy sestavuje oddělení přípravy výroby a schvaluje předseda představenstva. Součástí rozpočtu je i termín zahájení opravy.

Pokud je rezerva tvořena na konkrétní akci, která je plánována v dalších letech, rezerva v souladu se zákonem 593/92 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, může rezerva vykazovat ke konci běžného roku zůstatek. Zůstatek rezervy se převádí do dalšího roku.

Rezerva na opravy hmotného majetku se zúčtuje jako snížení nákladů, pokud pominou důvody, pro které byla vytvořena.

**ad b)** Rezervu na mimořádné náklady lze vytvářet, jsou-li společnosti známy budoucí ztráty způsobené mimořádnými událostmi (např. škodami). Vhodné je rezervu tvořit a čerpat především k zabezpečení časového souladu mezi náhradami škod od pojišťovny a zúčtováním nákladů ze škody vyplývajících. Rezerva může vykazovat k 31. prosinci zůstatek, který se převádí do dalšího roku.

Tvorba rezervy je prováděna na základě odborného odhadu vedoucích pracovníků společnosti dle konkrétních rizikových oblastí. Stanovisko vedoucího pracovníka musí obsahovat specifikaci metod odhadů a propočtů, použitých při stanovení výše rezervy.

Rozhodnutí o tvorbě rezervy a o výši čerpání přísluší představenstvu na základě stanovisek příslušných vedoucích pracovníků, kteří vypracovali předmětné odborné odhady.

**ad c)** Ostatní rezervy je možno využít, je-li správné pro vyjádření předmětu účetnictví některé účetní operace časově rozlišit v rámci účetního období a jiná forma časového rozlišení či použití již jmenovaných rezerv není vhodná. O tvorbě a použití ostatních rezerv rozhodne představenstvo společnosti. Zůstatek této rezervy musí být ke konci roku nulový.

## **XI. Tvorba a zúčtování opravných položek k pohledávkám**

*Opravné položky k pohledávkám v konkurzním řízení* jsou tvořeny na základě přihlášení těchto pohledávek ve výši 100% nesplacené nominální hodnoty pohledávek a to v účetním období, kdy byly přihlášeny. Opravné položky jsou zúčtovány na základě výsledků konkurzního řízení.

*U opravných položek k pohledávkám splatným po 31. 12. 1994* je jejich tvorba k uzávěrkovému dni stanovena takovýmto postupem:

Jako základní metoda stanovení opravných položek je použita obecná metoda využívající strukturu pohledávek dle data splatnosti (věková struktura)

- nad 6 měsíců do 12 měsíců po lhůtě splatnosti - 50 % hodnoty pohledávky. Pravděpodobnost úhrady pohledávky je malá, pohledávky jsou hodnoceny jako pochybné.
- nad 12 měsíců do 24 měsíců po lhůtě splatnosti - 90 % hodnoty pohledávky. Pohledávky jsou hodnoceny jako ztrátové.
- nad 24 po lhůtě splatnosti - 100 % hodnoty pohledávky. Pohledávky jsou hodnoceny jako plně ztrátové.

Vyhodnocovat z výše uvedeného pohledu je nutno nejen pohledávky z obchodního styku, nýbrž i ostatní pohledávky včetně poskytnutých záloh na HM a NM a půjček.

Tvorbu opravných položek dle této struktury schvaluje předseda představenstva. V analytické evidenci jsou opravné položky rozděleny na opravné položky vytvořené podle zákona 593/92 Sb. o rezervách a opravné položky nad rámec tohoto zákona.

S ohledem na zásadu opatrnosti je dále možno vytvořit neadresnou opravnou položku k pohledávkám v obchodním styku jako celku. Tvorbu těchto opravných položek schvaluje představenstvo společnosti.

Opravné položky se zúčtují jako snížení nákladů, pominou-li důvody pro jejich existenci, a to lze i v průběhu účetního období, pokud se jedná o takovou výši, jejichž nezúčtování by zkreslilo věrný obraz účetnictví.

## **XII. Tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám**

Stanovení výše opravných položek k zásobám má za cíl správně ocenit aktiva společnosti ve formě zásob, a to především s ohledem na možné budoucí ztráty plynoucí z realizace těchto zásob.

Stanovení výše opravných položek k zásobám k datu roční účetní závěrky probíhá tímto postupem:

- a) Pracovníkem, který je schopen a povinen stanovit výši opravných položek k zásobám, je vedoucí zásobování.
- b) Analýzu stavu zásob provádí vedoucí zásobování ve spolupráci s ostatními vedoucími pracovníky společnosti na základě periodické inventury, přičemž je povinen zohlednit veškeré informace a znalosti, které má k analýze k dispozici.

Pokud se vyskytnou další podstatné složky zásob, jejichž nezahrnutí do analýz by mohlo zkreslit pravdivý obraz účetnictví, zodpovídá za analýzu vedoucí pracovník, který je oprávněn rozhodovat o nakládání s těmito zásobami.

- c) Při analýze lze zvolit tři základní postupy pro stanovení opravných položek, a to
  1. obecnou metodu využívající znalost především o věkové struktuře předmětných zásob s odhadem budoucích ztrát při realizaci zásob. Tento odhad se může opírat především o výsledky dřívější realizace podobných druhů zásob, o odhad stávající situace na trhu apod. V případě této metody pak vedoucí pracovník stanoví výši procent opravných položek dle věkové struktury zásob.
  2. konkrétní metodu využívající údajů z rozsáhlejší analýzy jednotlivých nesourodých položek zásob. Při analýze jsou uváděny konkrétní možné postupy při budoucí realizaci zásob včetně předpokládané výše ztrát, případně je možno uvádět pravděpodobné výnosy z této realizace. Z toho je pak odvozena výše opravných položek. Pokud z výsledku provedené analýzy vyplyne předpoklad, že konkrétní položky zásob bude nutno likvidovat bez možnosti dosažení jakéhokoli výnosu, bude vytvářena opravná položka ve výši 100% jejich účetní hodnoty.

3. kombinace obou metod, kdy část zásob je vyhodnocována z hlediska věkové struktury a konkrétní část je vyčleněna s ohledem na její speciální charakter a v daném kontextu též hodnocena.
- d) Zpracování výše uvedených analýz koordinuje ekonomický ředitel v souladu s časovými požadavky na sestavení roční závěrky.

### **XIII. Použití kurzů v účetnictví**

Pro použití kurzů při přepočtu zahraničních měn u pohledávek a závazků bude použit kurz ČNB platný k okamžiku uskutečnění účetního případu ve smyslu Českého účetního standardu č. 006. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu, lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny, nebo prodány.

### **XIV. Cíle vnitropodnikové účetnictví**

Cílem vedení (zaměřením) vnitropodnikového účetnictví je

- zabezpečení sledování nákladů a výnosů podle činností
- rozdělení zodpovědnosti za řízení nákladů a výnosů na nižší úroveň hospodářského řízení s využitím finanční zainteresovanosti za dosažené výsledky a to v návaznosti na organizační rozdělení společnosti
- vytvoření podmínek pro využití norem ve spotřebě nákladů a práce jako kritéria čerpání nákladů včetně jejich uplatnění pro potřeby ocenění výkonů vytvořených vlastní činností a vnitropodnikových zásob
- zabezpečení podkladů pro stavbu kalkulací režii pro potřeby ocenění výkonů vytvořených vlastní činností a vnitropodnikových zásob s důrazem na využití ročních rozpočtů nákladů
- sledování zásob nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků dle zodpovědnosti za jejich řízení
- zabezpečení podkladů o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností

### **XV. Forma a organizace vnitropodnikového účetnictví**

Společnost KOČÍ a.s., je v souladu s organizačním řádem rozdělena na úseky, hlavní stavební výroba, pomocná stavební výroba a ostatní obslužná střediska. Oba stavební úseky jsou pak rozděleny na jednotlivá hospodářská střediska. Účtování o nákladech nebo výnosech mimo hospodářská střediska je nepřípustné. Setřídění hospodářských

středisek je dále organizováno podle odpovědnosti hospodářských pracovníků (stavitelé, doprava atd.).

Účetní období je měsíční. V rámci měsíčních závěrek však nemusí být uplatňovány veškeré účetní metody typické pro roční závěrku (např. inventarizace opravných položek k aktivům).

Struktura účetního zápisu u nákladu resp. výnosu je následující: číslo hospodářského střediska/ syntetický účet / analytika syntetického účtu

Účetnictví hospodářského střediska je tvořeno

- náklady účtové třídy 5
- vnitropodnikovými náklady, pro které je využita účtová třída 8
- výnosy účtové třídy 6
- vnitropodnikovými výnosy, pro které je využita účtová třída 9
- účtováním o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností

Účty tříd 8 a 9 jsou uvedeny v účtovém rozvrhu společnosti.

#### **XVI. Základna pro rozdělení nákladů správní režie**

Veškeré správní náklady jsou v průběhu měsíce soustředovány na hospodářském středisku "Správa společnosti". Na konci měsíce je provedeno rozdělení a přeúčtování těchto nákladů na jednotlivá hospodářská střediska ve výši stanovené poměrem mzdových nákladů jednotlivých hospodářských středisek. Toto ustanovení neplatí pouze u nákladů, na jejich výši nemají vliv vedoucí hospodářských středisek (např. úroky z úvěrů).

#### **XVII. Zabezpečení podkladů o stavu zásob vytvořených vlastní činností**

Stavy zásob vytvořených vlastní činností jsou zjišťovány měsíčně. Postupy zjišťování stavů jsou popsány v části - ocenění nedokončené výroby.

#### **XVIII. Inventarizace majetku a závazků**

Inventarizace majetku a závazků je organizováno představenstvem společnosti, které stanoví podnikovou inventarizační komisi a dílčí inventarizační komise pro jednotlivé druhy majetku. Inventarizace jsou prováděny v termínech a způsobem stanoveným zákonem o účetnictví ve znění pozdějších předpisů par 29 a 30. Výsledky inventarizace projedná podniková inventarizační komise a navrhne představenstvu společnosti způsob

zúčtování případných inventarizačních rozdílů ve smyslu českého účetního standardu č. 007.

Dokladové inventury (např. pohledávek a závazků) jsou prováděny průběžně měsíčně všeobecnou účtárnou.

#### **XIX. Úschova účetních záznamů**

Úschova účetních záznamů je ve společnosti organizována "Archivním řádem".

#### **XX.**

Tyto zásady platí s účinností ode dne vydání s tím, že je dle nich postupováno již v účetní závěrce roku 2003.

Vyřizuje: Milan Košťál

Ing. Radek **KOČÍ**  
*předseda představenstva*