

Vnitropodnikové ÚČETNICTVÍ

PRAKTICKÝ NÁVOD
s podklady na jeho zavedení



-  *Základ manažerského účetnictví*
-  *Proč je nutné vnitro účtování*
-  *Jak zavést vnitro účetnictví*
-  *Pět pilířů vnitro účetnictví*
-  *Podstata a příklady klíčování*
-  *Vnitro činnosti ve firmách i ve VÚJ*
-  *Zásady pro určení vnitro sazeb*
-  *Proč nestačí selský rozum v rozhodování*



Vnučce Terezce z radosti, že je.

„Sdílená radost je dvojnásobná radost.“

lidová moudrost

„Kdo dal život dítěti, stává se jeho dlužníkem.“

Jean Henri Fabre

„Rodiče by nikdy neměli zapomínat, že nevychováají své dítě pro sebe, ale pro život.“

M. Kyzlinkvá

„Dědičnost je to, v co věříme, když máme inteligentní děti.“

Charlie Chaplin

*„Důvod, proč spolu vnoučata a prarodiče tak dobře vycházejí, je jednoduchý:
mají společného nepřítele.“*

Sam Levenson

Jiří Dušek

Vnitropodnikové ÚČETNICTVÍ

PRAKTICKÝ NÁVOD
s podklady na jeho zavedení



Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **restně stíháno**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Jiří Dušek

Vnitropodnikové účetnictví

praktický návod s podklady na jeho zavedení

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 7233. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová
Počet stran 136
První vydání, Praha 2019
Výtiskla Tiskárna v Ráji, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2019

ISBN 978-80-271-2817-4 (ePub)
ISBN 978-80-271-2816-7 (pdf)
ISBN 978-80-271-2544-9 (print)

Obsah

1. Úvod	9
2. Pět základních účetních vazeb	10
3. Předpisy k vnitropodnikovému účetnictví	11
3.1 Pro podnikatele	11
3.2 Pro VÚJ (obce, příspěvkové organizace)	12
3.3 Porovnání předpisů pro podnikatele a VÚJ	13
3.4 Slovenské předpisy	13
3.5 A co k tomu ještě uvádí zákon o účetnictví	14
3.6 Poslední podrobný předpis pro vnitropodnikové účetnictví	14
4. Předpisy úzce související s vnitropodnikovým účetnictvím	20
4.1 Požadavek ČÚS	20
4.2 Směrnice 2013/3434/EU čl. 2 odst. 7	20
4.3 Zákon o účetnictví § 25	21
4.4 I-35 Oceňování zásob (Interpretace NÚR z 17. 10. 2016 od EY)	21
4.5 Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 49	23
4.6 Český účetní standard ČÚS č. 015 Zásoby	24
5. Vnitropodniková směrnice k vnitro účetnictví	25
6. Okruhy vnitropodnikového účetnictví	26
6.1 Proč ne dvouokruhové účetnictví dle ČÚS	26
6.2 Návrh na změnu ČÚS	27
6.3 Neoddělené a oddělené vnitropodnikové účetnictví	27
6.4 Jak fungují účetní programy	28
7. Kde lze čerpat informace	29
8. Vnitropodnikové účetnictví v některých zemích	30
9. Ekonomické a finanční řízení firmy	31
9.1 Proč podrobnější účetní evidence	31
9.2 Účetní rozčlenění firmy	31
9.3 Integrovaný informační systém podniku	32
9.4 Pár nadčasových myšlenek	33
10. Pět základních pilířů vnitropodnikového účetnictví	34
11. Použité pojmy v této publikaci	35
11.1 Členění účtových tříd	35
11.2 Analytiky účtů	35
11.3 Klíče	36
11.4 Klíčování	38
11.5 Rozlišení pojmů pomocné činnosti a režie	38
12. Proč je nutné vnitropodnikově účtovat	40
12.1 Zdůvodnění nutnosti vnitropodnikového účtování	40
12.2 Nenechat účetně ležet náklady tam, kde nebyly spotřebovány	41
12.3 Vnitropodnikové účetnictví ještě nemáme	42
12.4 Vnitropodnikové účetnictví již máme	43
12.5 Využití vnitropodnikového účetnictví pro speciální sledování	43

13. Definice vnitropodnikového účetnictví	45
13.1 Definice účetnictví	45
13.2 Základní definice vnitropodnikového účetnictví	45
13.3 Pojem a obsah vnitropodnikového účetnictví	47
13.4 Základní podmínky zde popsáno vnitro účetnictví	48
13.5 Účetní souvztažnosti	48
13.6 Vnitropodnikové účtování a klíčování	48
13.7 Jak účtovat vnitropodnikově	49
13.8 Účtování účetních oprav ve vnitropodnikovém účetnictví	49
13.9 Účtování slev ve vnitropodnikovém účetnictví	49
13.10 Jaký je poměr vnitro účtování vůči finančnímu účetnictví	50
13.11 Rekapitulace druhů účetnictví	50
13.12 Ukázka výkazu zisku a ztráty včetně vnitro účtů	51
13.13 Příklad na vnitro fakturace mezi středisky	52
13.14 Které vnitro účetnictví je to nejlepší a nejsprávnější	52
14. Základní varianty účtování a klíčování	53
14.1 Pět vývojových etap účetní evidence ve firmě	53
14.2 Pět základních variant klíčování účetní evidence	53
15. Vnitropodnikové účty	55
15.1 Druh a okruh vnitropodnikových účtů	55
15.2 Možnosti vnitro účtů dle předpisů	55
15.3 Praktická doporučení, jak si vytvořit vnitro účty	56
15.4 Pravidla, jak číslovat vnitro účty	57
15.5 Spojovací účet mezi divizemi	61
16. Klíčování	62
16.1 Podstata klíčování	62
16.2 Klíčování v jakémkoliv účetnictví	63
16.3 Linie odpovědnosti a výkonová	63
16.4 Stromová struktura klíčů – kombinace klíčů	65
16.5 Střediska	66
16.6 Rezervní středisko	66
16.7 Klíče pro nekalkulovatelné náklady a výnosy	66
16.8 Vnitropodnikové zakázky	67
16.9 Klíče pro sledování dotačních titulů	68
16.10 Hranice směřování nákladů a výnosů na klíče	68
17. Druhy vnitro účetních případů	69
17.1 Pět hlavních typů vnitro účtování	69
17.2 Podrobný přehled možných vnitro transakcí	71
18. Vnitro sazby	74
18.1 Obecně k vnitro sazbám	74
18.2 Určení vnitro sazeb	74
18.3 Vnitro sazby dle měrné jednotky	75
18.4 Vnitro sazby a nevyužitá kapacita	75
18.5 Jak určit vnitro sazbu	76
18.6 Jak se pozná „nesprávná“ vnitro sazba	76
18.7 Pohyblivá vnitro sazba za práci člověka (Čuhlova metoda)	77
18.8 Vnitro sazby environmentálního účetnictví	77
18.9 Aktualizace vnitro sazeb	78
18.10 Marže u vnitropodnikové sazby	78
18.11 Odpisy a vnitro sazby	79
18.12 Vnitro sazby bez mimořádných nákladů a výnosů	79

18.13	Ukázka kalkulace vnitro sazby stroje	80
18.14	Vnitro sazba určená dohodou.	81
18.15	Ukázka možných hodinových vnitro sazeb	82
19.	Základní varianty vztahů u vnitro prací	83
19.1	Pět základních možností vazeb u strojových prací	83
19.2	Zobrazení několika variant u mechanizačních prací	84
19.3	Varianty u speciálních vnitro činností	88
19.4	Základní možnosti vnitro vazeb u ručních prací	88
20.	Práce pro cizí a vnitropodnikové účetnictví	93
21.	Vnitropodnikové účetnictví u pohybů zásob	94
21.1	Vnitropodnikové účetnictví u zásob	94
21.2	Předávání vlastních zásob mezi útvary bez vnitra účtování	95
22.	Problematika dorozpouštění vnitro nákladů	96
22.1	Nepřeúčtované vnitro služby i nedorozpuštěné režie	96
22.2	Dorozpuštění vnitro služeb	97
23.	Speciální rozpouštění výkonů se zachováním účtů	99
24.	Vnitropodnikové účetnictví a rozpouštění režii	100
24.1	Režie	100
24.2	Směrování režii	101
24.3	Rozpouštění režie a vnitropodnikové účtování	102
24.4	Metody rozpouštění režii	103
24.5	Celopodniková režie	104
24.6	Rozpuštění režii dohodou	104
24.7	Chyby u režii	105
24.8	Ukázkové příklady na rozpouštění režii	106
25.	Zásoby vyrobené vlastní činností a aktivace	109
25.1	Zásoby vyrobené vlastní činností	110
25.2	Kontrola změny stavu výrobků	112
25.3	Chyby u nedokončené výroby	113
25.4	Aktivace	113
26.	Vnitrobanka	115
27.	Vnitro pokuty a penále	116
28.	Kontroly vnitropodnikového účetnictví	117
28.1	Základní kontrola vnitropodnikového výsledku hospodaření	117
28.2	Vnitro účty v převedených počátečních stavech (PS)	118
29.	Kreativní vnitropodnikové účetnictví	119
30.	Poznámky k vnitropodnikovému účetnictví	120
30.1	Závěrka ve vnitropodnikovém účetnictví	120
30.2	Rozjetka ve vnitropodnikovém účetnictví	120
30.3	Vnitropodnikové účetnictví v holdingu	120
30.4	Vnitropodnikové účetnictví a fúze	120
30.5	Vnitropodnikové účetnictví a IFRS	120
30.6	Vnitropodnikové účetnictví a konsolidovaná účetní závěrka	121
30.7	Kam se ubírá vnitropodnikové účetnictví	121
30.8	Kam se ubírá manažerské účetnictví	121

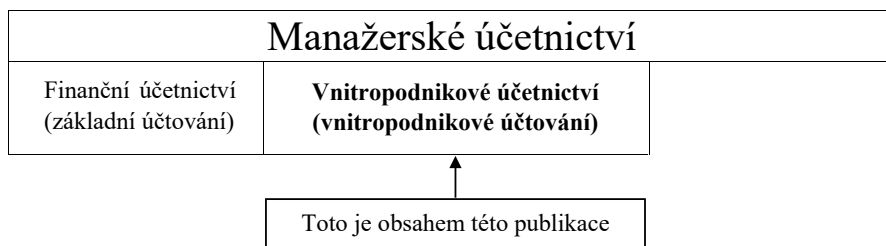
31. Budoucí vývoj nákladového účetnictví v 5 tezích	122
32. Hlavní úkoly manažerského účetnictví	123
33. Jak začít – praktické rady pro začátečníky	124
34. Při ekonomickém rozhodování nelze jen spoléhat na selský rozum	125
34.1 Optimalizace vnitro dopravy	125
34.2 Zrušení výroby ztrátového výrobku	127
35. Vysvětlivky	129
36. Závěr a poděkování	130
37. Seznam použité a související literatury	131

1. Úvod

V současné době je výjimečně uváděno vnitropodnikové účetnictví jako jedna část manažerského účetnictví vedle kalkulací, plánů, rozpočtů, controllingu atd. Tento pojem se vytrácí.

„Čistému“ vnitropodnikovému účetnictví (MD/DAL) je věnována v literatuře malá pozornost.

Základem manažerského účetnictví je veškeré účetnictví:



Z tohoto důvodu je i zvolen název této publikace. Účtování (MD/DAL) základní i vnitropodnikové je základem pro jakékoliv manažerské účetnictví.

Každá rozvíjející se firma dojde po čase do stadia, kdy jí nestačí pouze účetnictví o externích nákladech a výnosech. Potřebuje více informací pro ekonomické řízení firmy.

Mezi hlavní překážky pro zavedení vnitropodnikového účetnictví patří tyto:

1. Obavy z toho, jak začít
2. Obavy z neúměrného zvýšení účetní práce
3. Obavy ze složitosti
4. Obavy z určení správných vnitro sazeb
5. Obavy z určení správného rozpouštění režii

Tato publikace se zabývá pouze praktickými návody, neřeší obecnou teorii.

Proto je určena především účetním, kteří mají zavést vnitropodnikové účetnictví.

V odborné literatuře v současné době je vnitropodnikové účetnictví uváděno na vysoké odborné úrovni. Proto mnohdy může odradit účetní široká obsáhlost a velká odbornost těchto publikací i používaná terminologie. Toto bývá pro účetní problémem a může je to odradit od zavedení vnitropodnikové účetnictví.

Tato publikace se snaží o to, aby bylo vnitropodnikové účetnictví srozumitelnější. Vše bez složitostí a velkých odborností. Měla by přesvědčit firmy, které ještě vnitro nemají a jsou pro něj „zralé“, aby jej začaly bez obav používat.

Je důležité přitom pamatovat na to, že v současné době již neexistuje účetní program, který by neuměl vnitropodnikové účetnictví, což je velikou pomocí pro účetní.

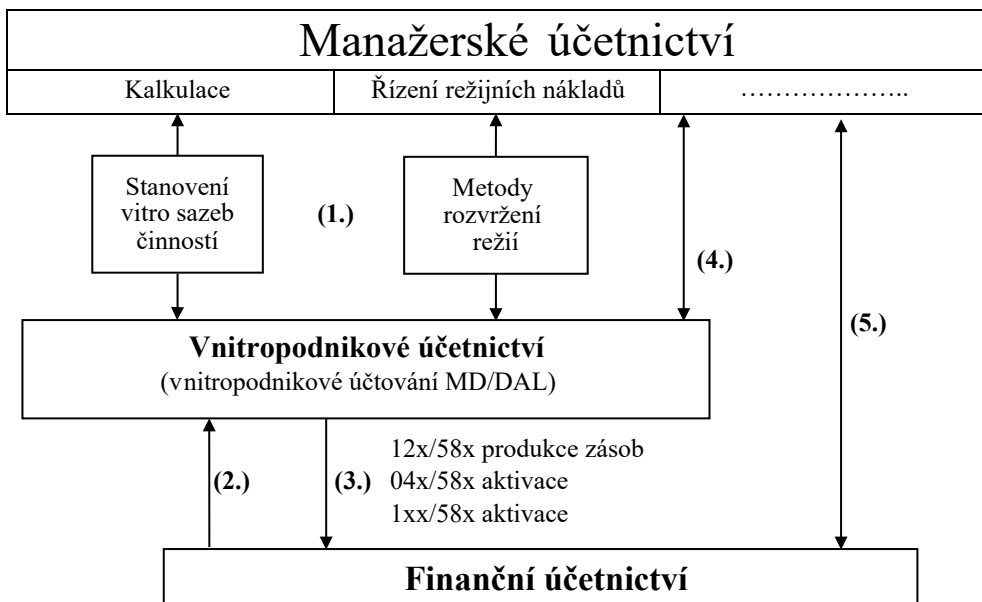
Obavy účetních: „Nezvládnou to!“, jsou tedy zbytečné.

Nejdůležitější je se do toho pustit. A právě k tomu by vám měla pomoci tato publikace. Měla by vám hlavně pomoci překonat první kroky.

2. Pět základních účetních vazeb

Zde najdeme celkový přehled základních vazeb mezi jednotlivými druhy účetnictví.

Zde definované vnitropodnikové účetnictví přebírá dvě metody z manažerského účetnictví. Tyto metody jsou podrobně popsány v odborné literatuře, kde najdete hlavně i teoretické zdůvodnění, podrobné popisy i příklady. Proto toto není součástí této publikace. Obecně platí, že tyto metody jsou různé a správné v různých firmách.



Existuje pět základních vazeb mezi jednotlivými účetnictvími:

1. Vnitropodnikové účetnictví využívá metody z manažerského účetnictví.
2. Vnitropodnikové účetnictví čerpá údaje z finančního účetnictví.
3. Pokud jsou respektovány oceňovací principy finančního účetnictví, pak je vnitropodnikové účetnictví nástrojem pro ocenění vlastních zásob a aktivací.
A právě proto je schopno vytvořit automaticky výše uvedené účetní zápisy, které předává do finančního účetnictví. Samotné finanční účetnictví toto nedokáže, protože nemá potřebné údaje.
4. Vnitropodnikové účetnictví je základem pro manažerské účetnictví.
5. Finanční účetnictví je základem pro manažerské účetnictví.

To nejdůležitější a nejjednodušší, co je nutné znát k vnitro sazbám a k režiiům, zde najdete v samostatných kapitolách. Toto má především význam pro firmy, které chtějí vnitropodnikové účetnictví zavést.

3. Předpisy k vnitropodnikovému účetnictví

Dle ČUS: Účty vnitropodnikového účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

Základním předpisem je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.:

§ 14 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

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

3.1 Pro podnikatele

- a) **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:

§ 45 Směrná účtová osnova

Směrná účtová osnova je uvedena v příloze č. 4 k této vyhlášce.

Příloha č. 4 Směrná účtová osnova – zde uvedeno:

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

U účtů skupiny 59 a 69 je uvedeno... *převodové účty*... nikoliv vnitropodnikové

- b) **ČÚS č. 001: Účty a zásady účtování na účtech**

2.5. Vnitropodnikové účetnictví

2.5.1. *Formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví určí účetní jednotka sama; přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady*

a) *o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,*

b) *pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,*

c) *pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.*

2.5.2. *Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat*

a) *v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví, přičemž se využije účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 – Převodové účty,*

b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama. Účetní jednotka si v tomto případě zvolí i účetní období, pokud jím bude kratší období než kalendářní rok,

c) kombinací přístupů podle písmen a) a b).

2.5.3. Spojovací účty prokazující návaznost mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím, pokud je organizováno v samostatném účetním okruhu, si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat.

2.5.4. Účty vnitropodnikového účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

3.2 Pro VUJ (obce, příspěvkové organizace)

a) Vyhláška č. 410/2009 Sb.

§ 76 Směrná účtová osnova

Účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty

(1) Uspořádání směrné účtové osnovy je členěno na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty ve struktuře stanovené v příloze č. 7 k této vyhlášce.

(2) Členění směrné účtové osnovy podle odstavce 1 je závazné pro všechny účetní jednotky podle § 2 včetně číselného označení.

§ 77

Analytické účty

(1) Syntetické účty lze pro potřeby účetní jednotky dále členit na analytické účty.

(2) V případě, že účetní jednotka je povinna předávat účetní záznamy, včetně účetních zápisů v účetních knihách a informací pro účely monitorování a řízení veřejných financí, v členění stanoveném v technické vyhlášce o účetních záznamech⁹⁾, vytváří členění syntetických účtů na odpovídající analytické účty, pokud uvedené povinnosti přenosu účetních záznamů nezajistí jiným způsobem.

§ 78

Účtový rozvrh

Na základě směrné účtové osnovy podle § 76, uspořádání a označování podrozvahových účtů podle § 47 a případného členění na analytické účty podle § 77 účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, v němž uvede syntetické, analytické a podrozvahové účty potřebné k zúčtování všech účetních případů, k sestavení účetní závěrky a k přenosu účetních záznamů podle technické vyhlášky o účetních záznamech⁹⁾ a podle jiných právních předpisů⁹⁾.

b) ČÚS č. 701 pro VUJ

7. Vnitroorganizační účetnictví

7.1. Vnitroorganizační účetnictví lze organizovat nejen pro účely účetní jednotky, ale i pro jiné účely, včetně zajištění informací pro monitorování a řízení veřejných financí, například:

a) členěním syntetických účtů na analytické účty,

- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci účtových tříd 7 a 8; obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů určí účetní jednotka sama,
- c) jiným způsobem členění informací zachycených na syntetických účtech, případně analytických účtech,
- d) kombinací přístupů podle písmene a) až c).
- 7.2. Spojovací účty prokazující návaznost mezi finančním a vnitroorganizačním účetnictvím při jeho organizaci v samostatném účetním okruhu zvolí účetní jednotka v rámci syntetických účtů účtových tříd 7 a 8, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat.

3.3 Porovnání předpisů pro podnikatele a VÚJ

Vzhledem k tomu, že VÚJ (vybrané účetní jednotky) vnitroorganizační účetnictví využívají v menší míře než podnikatelé, je v této publikaci používán jen pojem vnitropodnikové účetnictví. Přitom, co je zde uvedeno, platí i pro VÚJ.

Z tohoto důvodu je v publikaci používán jen název vnitro – cena, okruh,...

Pro tuto publikaci platí tato jednoduchá převodní tabulka:

Podnikatelé (ČÚS č. 001)	VÚJ (ČÚS č. 701)
VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ = VNITROORGANIZAČNÍ ÚČETNICTVÍ	
Tř. 8 – vnitro náklady	Tř. 7 – vnitro náklady
Tř. 9 – vnitro výnosy	Tř. 8 – vnitro výnosy
Vše ostatní zde popsáné je shodně využitelné i pro vybrané účetní jednotky.	

3.4 Slovenské předpisy

Slovenské předpisy používají stejný pojem jako české VÚJ – vnitroorganizační účetnictví pro všechny subjekty, tedy i podnikatelské.

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky,

ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (dle zákona č. 431/2002 Sb.)

§ 6 Vnútroorganizačné účtovníctvo

(1) Vnútroorganizačné účtovníctvo možno organizovať

- a) v rámci analytických účtov k finančnému účtovníctvu, pričom sa využijú účty vnútroorganizačné náklady a vnútroorganizačné výnosy, ktoré sa zaradia do účtových skupín 59 a 69,
- b) v samostatnom účtovnom okruhu, pre ktorý sa vytvorí účty v rámci voľných účtových tried 8 a 9 a ich obsahová náplň,
- c) kombináciou postupov podľa písmen a) a b).
- (2) Vo vnútroorganizačnom účtovníctve môže byť obdobie účtovania a vykazovania kratšie ako účtovné obdobie.

- (3) Spojovacie účty preukazujúce nadväznosť medzi finančným účtovníctvom a vnútroorganizačným účtovníctvom pri jeho organizácii v samostatnom účtovnom okruhu sa vytvárajú v rámci účtových tried 8 a 9 alebo ich funkciu nahrádza technické spracovanie dát.
- (4) Účty vnútroorganizačného účtovníctva sa uvádzajú v účtovom rozvrhu.

3.5 A co k tomu ještě uvádí zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 7:

(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.

A k tomu, aby mohla osoba činit správná ekonomická rozhodnutí, přispívá velkou měrou právě vnitropodnikové účetnictví.

3.6 Poslední podrobný předpis pro vnitropodnikové účetnictví

Jednalo se o velmi podrobný závazný předpis pro podniky.

I když je tento předpis již dávno zrušený, najdete v něm poznatky, které se dají dodnes využít. Některé zásady pro vnitropodnikové účetnictví mají nadčasovou platnost.

V tomto předpisu (poslední z roku 1989) byly uvedeny tyto závazné varianty I. a II. A to ještě ve třech alternativách.

FEDERÁLNÍ MINISTERSTVO FINANCÍ

Č. j. V/13 000/1989 z 15. září 1989

ÚČTOVÁ OSNOVA A SMĚRNICE K ÚČTOVÉ OSNOVĚ PRO HOSPODÁŘSKÉ ORGANIZACE