

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

František Louša



Elektronická příloha – CD-ROM se zpracovanými vzory směrnic



Směrnice

- vyplývající ze zákona o účetnictví
- vyplývající z prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů
- vyplývající z jiných předpisů a další doporučené směrnice



7. aktualizované vydání



MB D

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

František Louša

7. aktualizované vydání

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 trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

Ing. František Louša

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

včetně elektronické přílohy – CD-ROM

7. aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401, fax 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 7011. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 128

Sedmé vydání, Praha 2002, 2003, 2004, 2006, 2008, 2014, 2018

Výtisky Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2018

ISBN 978-80-271-2179-3 (PDF)

ISBN 978-80-271-0797-1 (print)

Obsah

Úvod	7
Přehled vzorů směrnic na CD-ROMu	10
1. Vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví	11
§ 6	11
§ 11 Účetní doklad	11
§ 12 Účetní zápisy	11
§ 33a Průkaznost účetního záznamu	12
§ 14 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	23
§ 24 odst. 7 Kursové rozdíly	26
§ 28 Odpisový plán	30
§ 29 a 30 Inventarizace majetku a závazků	40
§ 29 odst. 1	42
§ 30 odst. 1	43
§ 30 odst. 7	44
§ 30 odst. 6	45
Prováděcí vyhláška § 58 odst. 1	46
2. Vnitropodnikové směrnice vyžadované jinými než účetními předpisy	48
Zákon č. 262/2006, zákoník práce	48
Zákoník práce § 136	48
Zákoník práce § 176	49
Zákoník práce § 182	49
Zákoník práce § 190	49
Zákoník práce § 236	49
Nařízení vlády, kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a desinfekčních prostředků č. 495/2001 Sb.	50
§ 3 odst. 4	50
Zákon o daních z příjmů § 6	51
3. Vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů	53
Prováděcí vyhláška	53
Vlastní náklady	53
Odložená daň	54
České účetní standardy	55
Zásady pro tvorbu a používání rezerv	55
Vnitropodnikové účetnictví	62
Přeměny společností	65

Účtování zásob.....	65
Oceňování zásob	68
Časové rozlišení nákladů a výnosů.....	69
Pravidla konsolidace	72
4. Doporučené vnitropodnikové směrnice	73
Úvodem	73
Zákon o účetnictví	74
Zákon – Část první, Obecná ustanovení, § 8.....	74
Zákon – Část třetí, Účetní závěrka, § 18.....	75
Zákon – Část šestá, Úschova účetních záznamů, § 31 a 32	79
Prováděcí vyhláška nebo České účetní standardy	80
Oceňování cenných papírů	83
Opravné položky	84
Odložená daň.....	90
Okamžik uskutečnění účetního případu	91
Směnky	92
Analytické účty dlouhodobého majetku	93
Soubor pohledávek	95
Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	96
Zásoby.....	97
Pokladna a ceniny, banka	102
Náklady a výnosy	103
Ochrana osobních údajů	105
5. Příklad přílohy – vzor zpracované směrnice	106
Příloha	111
I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek.....	111
Příloha	115
Výňatek z rozsudků k zahrnutí dohadných položek na odměny do základu daně	115
Příloha	118
Nařízení evropského parlamentu a rady (EU) č. 910/2014	118

Úvod

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném po novele č. 183/2017 Sb., (dále jen Zákon) přímo nebo nepřímo ukládá účetním jednotkám vydat vnitropodnikovou směrnici pouze v několika málo případech (viz kapitola Vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo Zákonem).

Od 1. 1. 2003 platí vyhlášky ministerstva financí, kterými se provádějí některá ustanovení Zákona. Těchto vyhlášek bylo pro jednotlivé druhy účetních jednotek vydáno sedm. Sedmá, pro jednoduché účetnictví, byla sice zrušena, ale od roku 2016 byla vrácena pod číslem 325/2015 Sb. do života. Všechny zbývající vyhlášky byly pochopitelně vícekrát novelizovány. Účetnictví podnikatelů je věnována vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen prováděcí vyhláška nebo jen vyhláška). Ta doznala zatím deset změn, poslední má číslo 441/2017. Ve Finančním zpravodaji 12/2003 byly vyhlášeny, rovněž dle jednotlivých druhů účetních jednotek, České účetní standardy (ČÚS). Ty stanoví postupy účtování pro jednotlivé oblasti účetnictví. Poslední verze ČÚS pro podnikatele byla vyhlášena ve Finančním zpravodaji č. 10/2017. Ve standardech je uvedeno, že to a to účetní jednotka určí svým vnitřním předpisem nebo že to a to účetní jednotka stanoví tak a tak, což lze též interpretovat jako nařízení k vytvoření vnitřní směrnice. Zajímavé je, že prováděcí vyhláška žádnou vnitropodnikovou směrnici nenařizuje.

Kromě těch vnitropodnikových směrnic, které jsou požadovány Zákonem, případně některým z Českých účetních standardů, jsou i další případy, kdy by bylo pro práci účetních i dalších pracovníků účetních jednotek vhodné, aby řešení situací, u kterých je přepokládáno, že mohou nastat, bylo upraveno vnitřním předpisem. Obecně lze říci, že je vhodné vnitřní směrnicí upravit použitý postup, pokud jednotný postup nevyplývá jednoznačně ze Zákona, nebo v případě, že Vyhláška či standardy připouští alternativní postup. V některých případech může takováto směrnice pomoci i při prokazování oprávněnosti postupu vedoucího ke stanovení daňového základu při jednání se správcem daně. Při tvorbě směrnic je možné u některých problému též přihlédnout ke stanoviskům, které vydává Národní účetní rada a které je možno nalézt na jejích stránkách www.nur.cz pod heslem Interpretace.

Při rozhodování, které z doporučených (případně i dalších v této publikaci neuvedených) směrnic vydat či nevydat, je třeba vzít v úvahu jak velikost společnosti, tak i její vnitřní uspořádání. Je jistě rozdíl, zda je společnost řízena jedním společníkem, který je sám též jediným zaměstnancem, nebo zda jde o společnost se složitým organizačním uspořádáním. Bohužel Zákon má v obou případech stejné požadavky.

V roce 2012 byl pod č. 90 vydán zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Dle tohoto zákona je korporace

společný název pro obchodní společnosti a družstva. Proto budeme používat slovo korporace.

Úloha vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech. Tím mají též pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tj. vnitropodnikové směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích.

V případech možných alternativních řešení je vnitropodnikovou směrnicí vyjádřena vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky postupovat v určitých konkrétních situacích tak a ne jinak. V tomto případě plní vnitropodnikové směrnice úlohu pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky a případně i ti pracovníci, kteří zajišťují účetnictví korporace a nejsou jejími zaměstnanci.

I u těch nejmenších korporací není možno spoléhat vždy pouze na paměť jejich pracovníků. Ta je nespolehlivá, obzvláště při řídkém výskytu konkrétních případů. Kromě toho „pamětníci“ mohou společnost opustit a bez písemných záznamů dříve uskutečněných postupů může být pak snadno postupováno odchylně. Je tomu tak i proto, že nový pracovník má jiné návyky, které si přinesl z předchozího pracoviště, a má přirozenou snahu v těchto návycích pokračovat. Tím může dojít, třeba i neúmyslně, k porušení Zákona.

Kromě toho jednotný postup řešení stejných situací je potřebný pro správné vyhodnocování skutečnosti. Toto správné hodnocení výsledků společnosti je nutným základem pro vytyčování dalších úkolů a pro další rozhodovací úkoly, které musí každý podnikatel dělat pro zajištění ziskovosti jeho podnikání.

Pod jakým názvem budou vnitropodnikové směrnice vydávány, není tak podstatné. Tyto směrnice mohou být vydány jako příkaz vedoucího pracovníka, metodická směrnice, pokyn, oběžník, dopis či v jakékoli jiné formě. V tomto materiálu budeme používat termín „vnitropodniková směrnice“ nebo pouze „směrnice“, případně „vnitřní (vnitropodnikový) předpis“. Podstatný je jejich obsah, tj. obvykle stanovení metodiky postupu a určení osob, které budou odpovídat za její dodržování, osob odpovědných za udržování směrnic v aktuálním stavu, rozsah a dobu jejich platnosti a určení odpovědnosti za kontrolu jejich dodržování. Pochopitelně je též podstatné, aby tyto směrnice nebyly pouze na papíře, ale aby byly živým dokumentem, dle kterého je postupováno a se kterým se pracovníci radí, pokud potřebují znát, jak je v účetní jednotce pro určitý případ řešen metodický postup.

Potřeba vnitropodnikových směrnic by tedy měla především vyplývat z vnitřní potřeby účetní jednotky. Přitom jsou ale takové směrnice, které by měly být vydány v každé účetní jednotce, a to proto, že jejich vydání je požadováno právním předpisem. V oblasti, která je ošetřována účetnictvím podnikatelů, je tímto předpisem zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. a i dal-

ší předpisy. Na některé jiné než účetní předpisy bude v této publikaci poukázáno.

Zákon ukládá v § 8 účetním jednotkám povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Přitom správné účetnictví je tehdy, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto Zákonu a ostatním předpisům, ani neobchází jejich účel. Lze též konstatovat, že **pokud Zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána.**

Je třeba ještě podotknout, že se lze často setkat s takovými směrnicemi, v kterých jsou pouze citována ustanovení Zákona, případně vyhlášky nebo Českých účetních standardů, někdy i se všemi možnými alternativami, aniž by bylo stanoveno, která z nich má být použita. Je i možné, že tyto směrnice nejsou ani měněny po takové změně Zákona, vyhlášky či Českých účetních standardů, po které jsou tyto směrnice s příslušnou normou v rozporu.

Takovéto směrnice nenaplnňují na ně kladené požadavky, protože opsání obecně platných předpisů není a nemůže být vnitřní normou, a to ani, pokud jsou tyto předpisy v poslední platné právní úpravě. Vnitřní směrnice má upravovat postup stanovený pro tu kterou konkrétní účetní jednotku, přičemž na pravidla daná obecným předpisem je možné pouze poukázat, případně se o nich vůbec nezmiňovat.

Zákon platí pro všechny účetní jednotky, to znamená, že vnitřní předpisy, nařízené Zákonem, či alespoň z něj nepřímo vyplývající, mají povinnost vypracovat všechny. Proto i pro účetní jednotky vedoucí účetnictví ve **zjednodušeném rozsahu** platí všechna ustanovení Zákona týkající se vnitřních předpisů, což znamená povinnost vypracovat **odpovědnostní řád a podpisové vzory**, tak jak je uvedeno v kapitole na straně 12 a **povinnosti související s inventarizací** (viz str. 40). Rovněž musí vydat i **odpisový plán** (viz str. 30) a v případě použití **pevných kursů** (viz str. 26) i směrnici upravující jejich používání.

Tento materiál vychází z úpravy výše uvedených právních norem tak, jak byly vyhlášeny s platností od 1. 1. 2018.

Součástí publikace je elektronická verze vzorů směrnic na CD-ROMu. Ve vzorech jsou uvedeny možnosti úpravy většiny v textu popisovaných směrnic, a to ve formátu "rtf". Tento formát lze snadno zkopírovat do vlastního počítače a potřebné směrnice upravit tak, aby z naznačených možností byly vybrány ty, které vyhovují podmínkám účetní jednotky, pro kterou potřebujete směrnice vypracovat. V textu této publikace je vždy na konci kapitoly uváděn odkaz na vzor, pokud byl zpracován, a je ho možné zkopírovat.

Citace zákonných předpisů jsou v následujícím textu nebo v poznámkách pod čarou uvedeny kurzívou. Text, který není pro prováděný výklad významný, je vynechán a vyznačen tečkami

Přehled vzorů směrnic na CD-ROMu

Vzory vnitropodnikových směrnic

- Příloha A: Vzor odpovědnostního řádu
- Příloha B: Vzor odpisového plánu
- Příloha C: Vzor směrnice k provedení inventarizací
- Příloha D: Vzor směrnice pro časové rozlišování
- Příloha E: Vzor směrnice pro tvorbu a čerpání rezerv
- Příloha F: Vzor směrnice pro tvorbu a čerpání rezervy na pěstební činnost
- Příloha G: Vzor směrnice pro tvorbu a čerpání rezervy na garanční opravy
- Příloha H: Tvorba a čerpání jiných rezerv a vzor směrnice upravující rezervu na úroky z prodlení a smluvní pokuty
- Příloha CH: Vzor směrnice o zjišťování kursových rozdílů a jejich účtování
- Příloha I: Vzor směrnice upravující ochranu osobních údajů
- Příloha J: Vzor směrnice upravující majetek dlouhodobé spotřeby
- Příloha K: Vzor směrnice upravující nákup materiálu přímo do spotřeby
- Příloha L: Vzor směrnice o stanovení norem přirozených úbytků a ztrátého zásob
- Příloha M: Vzor směrnice o rozpouštění oceňovacích odchylek zásob
- Příloha N: Vzor směrnice ke kalkulacím
- Příloha O: Vzor směrnice stanovující základní povinnosti účetních pracovníků
- Příloha P: Vzor směrnice k účetní závěrce
- Příloha R: Vzor směrnice upravující postup při účtování o odložené dani
- Příloha S: Vzor směrnice upravující způsob účtování úbytků cenných papírů
- Příloha T: Vzor směrnice upravující způsob zacházení se směnkami
- Příloha U: Vzor směrnice upravující způsob účtování zásob
- Příloha V: Vzor směrnice upravující způsob účtování oceňovacích odchylek při přecenění zásob
- Příloha X: Vzor směrnice upravující pokladní agendu

1. Vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví

§ 6

(1) Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (dále jen „účetní případy“), účetními doklady.

(2) Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen „účetní zápisy“) pouze na základě průkazných účetních záznamů podle odstavce 1.

§ 11 Účetní doklad

(1) Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

...

f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaiúčtování.

...

Skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech. Skutečnosti podle písmen b) a c) se mohou týkat více účetních případů. Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů. V těchto případech musí účetní záznam i účetní doklad obsahovat identifikátor, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností.

(2) Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5.

§ 12 Účetní zápisy

(2) ... K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaiúčtování účetního případu.

§ 33a Průkaznost účetního záznamu

(7) Účetní záznam v listinné formě podepsaný vlastnoručním podpisem výstavce, který se shoduje s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou, se považuje za průkazný podle odstavce 1 písm.c) bez ohledu na to, zda se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky.

(8) Identifikačním záznamem se rozumí účetní záznam, který není podpisovým záznamem podle odstavce 4, připojený k jinému účetnímu záznamu

a) automaticky technickým prostředkem (§4 odst. 10), nebo

b) fyzickou osobou odpovědnou podle odstavce 10,

který umožňuje jednoznačné určení uvedeného technického prostředku nebo fyzické osoby.

...

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

Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, se dokládají účetními doklady (viz § 6 odst. 1 Zákona), přičemž si tyto doklady vyhotovuje účetní jednotka sama (viz § 11 odst. 2 Zákona). To znamená, že povinností účetní jednotky je vystavit na každý účetní případ účetní doklad. Není vyloučeno ani sdružování účetních případů do jednoho účetního dokladu (viz § 4 odst. 11¹). Účetním případem jsou skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví tak, jak je vymezeno v § 2 Zákona.² Z toho vyplývá, že doklady vystavené mimo účetní jednotku nemohou být u přijímající účetní jednotky bez jakékoli úpravy samy o sobě jejími účetními doklady, protože nemohou obsahovat všechny informace požadované pro účetní doklad v paragrafu 11 odst. 1 Zákona.

¹ § 4 odst. 11 Zákona:

Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů; takovými účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. Účetní jednotky jsou povinny takové účetní záznamy vést nejméně v rozsahu stanoveném tímto zákonem.

² § 2 Zákona Předmět účetnictví, odst. 1:

Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Proto je vhodné využít možnosti sdružování více účetních případů do jednoho dokladu, např. při účtování o bankovních operacích. Vytisknutím jednotlivých pohybů na bankovním účtu za den, týden či měsíc a opatřením tohoto dokumentu údaji požadovanými v § 11 Zákona pro účetní doklad (dříve náležitosti účetního dokladu) včetně příslušných podpisů, dosáhneme doložení těchto účetních případů účetním dokladem.

Kromě jiných „náležitostí“ požaduje Zákon v tomto paragrafu pod písmenem f) podpisový záznam³ osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Z ustanovení § 33a odst. 9 (viz výše) a § 8 odst. 4⁴ je zřejmé, že v účetní jednotce musí být vymezeno, která osoba je odpovědná za konkrétní druhy účetních případů a která osoba je odpovědná za jejich řádné zaúčtování.

I když Zákon stanoví též povinnost vymezit vnitřním předpisem i oprávnění jednotlivých osob, u účetních dokladů požaduje podpis osob odpovědných za příslušný účetní případ a jeho zaúčtování. Můžeme si uvést příklad. V účetní jednotce bývají často vymezeny (např. v organizačním řádu) funkční náplně jednotlivých útvarů a tím i pracovníků těchto útvarů. V těchto předpisech bývá uvedeno, se kterou funkcí je spojeno právo podpisovat objednávky, uzavírat obchodní a pracovní smlouvy, stanovovat výši odměn jednotlivým pracovníkům a podobně. Takovéto vymezení pravomocí ale není vymezením odpovědnosti, protože ten pracovník, který je oprávněn podepsat (schválit) objednávku či smlouvu, nemusí být (a velmi často ani není vhodné, aby byl) zároveň tím pracovníkem, který bude dodávku přejímat a kontrolovat řádné splnění smlouvy. Jednoznačné vymezení odpovědností je potřebné především z důvodu získání možnosti dokázat zavinění konkrétní osoby při případném zaviněném porušení povinností.

Aby bylo jednoznačné, či je podpis na příslušném dokladu, musí být vypracovány též podpisové vzory i s vymezením období, po které byly tyto osoby odpovědné. Lze doporučit vydat v účetní jednotce tyto podpisové vzory jako

³ § 33a odst. 4 Zákona

Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. U případů týkajících se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky lze použít jako podpisový záznam vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě.

⁴ § 8 odst. 4 Zákona:

Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.

součástí jejího podpisového a odpovědnostního řádu, ve kterém budou nejen stanoveny odpovědnosti, ale zároveň i opatření důkaz o tom, že příslušní odpovědní pracovníci byli s tímto řádem seznámeni. Toho se dosáhne tím, když příslušní pracovníci svým podpisem potvrdí, že jsou si své odpovědnosti řádně ověřit, případně zaúčtovat účetní případ, vědomi. Takovéto jednoznačné stanovení a převzetí odpovědnosti vyplývající z podpisového záznamu (podpisu), není důležité pouze pro vymáhání náhrady škody, ale též i proto, že příslušní pracovníci si uvědomí svou odpovědnost, což může přispět k lepšímu plnění jejich úkolů.

V této souvislosti je potřebné se zmínit o vnitřní směrnici nazývané obvykle oběh (účetních) dokladů. Touto směrnicí se určuje pohyb dokladu v účetní jednotce od jeho vystavení či přijetí až do jeho archivace po zaúčtování. Někdy byly a stále jsou vytvářeny složité mnohastránkové dokumenty, zpracovávány různými metodami, ale spojené jedním společným znakem – nikdo je obvykle nepoužíval. Takovéto normy pochopitelně nemají smysl a není důvod je vytvářet; konečně žádný předpis již takovouto vnitropodnikovou směrnicí neukládá. Pokud ale směrnice „Oběh (účetních) dokladů“ upravuje také oprávnění, povinnosti a odpovědnosti pověřených pracovníků, pak je vše v pořádku. Pravidla pro vlastní oběh dokladů budou pravděpodobně potřebná pouze u složitě organizovaných účetních jednotek s velkou roztržštěností odpovědností a rozsáhlou administrativní agendou. V takovéto směrnicí jsou pak vymezeny povinnosti jednotlivých pracovníků, kteří přicházejí do styku s doklady i s uvedením lhůt předepsaných pro uskutečnění potřebných pracovních úkonů. Stanovení lhůt pro předání dokladů k zúčtování a lhůt pro vystavení účetního dokladu a samotné zaúčtování, tj. zapsání do deníku a hlavní knihy je jistě vhodné zařadit i do odpovědnostního řádu. Podstatné je, že tato směrnice musí být živá. To znamená, že se v praxi používá a že v případě potřeby pracovníci hledají v této směrnicí návod na řešení. Jinak nemá smysl nebo má smysl pouze v případě, kdy je třeba hledat, kdo co zavinil. Tím ovšem nechci tvrdit, že odpovědnostní řád zmiňovaný v této publikaci může být vždy (obzvláště u větších účetních jednotek) jednoduchý a stručný.

Na druhé straně je jistě vhodné, aby kromě výše uvedených odpovědností byly vymezeny i pravomoci. Základní rozsah pravomocí udělených valnou hromadou nebo představenstvem řediteli (jednateli) společnosti by měl být dán v zápise z jejího jednání. Součástí pravomocí řídicího pracovníka by měla být též možnost přenést určité z nich na podřízené pracovníky. Půjde například o právo podpisování určitých druhů smluv, vystavování objednávek do určitého rozsahu, schvalování žádanků na výdej materiálu či zboží atp. Tento řídicí pracovník by též měl mít možnost přenést nejen některé své pravomoci, ale i část své odpovědnosti na podřízené pracovníky.

Další součástí vnitropodnikové směrnice o oběhu dokladů bývalo vymezení obsahu prověrky formální a věcné správnosti, případně přípustnosti dokladů.

Tyto termíny v současné době ani Zákon, ani prováděcí vyhláška k němu nepoužívají. Není proto nutné provádět obdobná vymezení. Pokud však bude vnitropodniková směrnice tato označení obsahovat, je třeba popsat jejich náplň. Na druhé straně to ovšem neznamená, že není potřebné popsat, co všechno znamená odpovědnost za účetní případ a co odpovědnost za zaúčtování, např. tak, jak je uvedeno v následujícím odstavci.

Je vhodné stanovit, že pracovník odpovědný za účetní případ svým podpisem potvrzuje a tím i odpovídá za to, že příslušná dodávka či uskutečněná služba byly provedeny v souladu s uzavřenou smlouvou v odpovídající kvalitě, ceně a ve smluvném čase. Dále, že odpovídá za hospodárné uskutečnění případu a za početní správnost dokladu. Pokud uskutečněný výdaj je dlouhodobého charakteru nebo jej není možno uplatnit do základu daně z příjmů, musí odpovědná osoba ke svému podpisu připojit patřičnou poznámku. Za toto ověření může být v účetní jednotce učiněna odpovědnou jiná osoba než osoba odpovědná za účetní případ.

Je třeba věnovat pozornost i stanovení osoby či osob odpovědných za zaúčtování. Osoba odpovědná za zaúčtování stvrzuje svým podpisem, že odpovídá za správné zaúčtování příslušného dokladu. Tento podpis by ale neměl být učiněn, pokud doklad nebyl předem podepsán osobou odpovědnou za účetní případ. V případě likvidátora cestovních účtů podpis znamená též převzetí odpovědnosti za kontrolu účtování správné výše těchto náhrad a za zajištění dokumentace potřebné k průkazu oprávněnosti účtované výše spotřeby pohonných hmot při použití soukromého osobního automobilu na služební cestu.

Odpovědnostní řád by měl stanovit způsob, jakým bude prováděno zastupování odpovědných pracovníků. Ať již bude řešeno jakýmkoli způsobem, měla by být vždy stanovena povinnost zastupujícího pracovníka sdělit zastupovanému pracovníku, které úkony v jeho zastoupení učinil. Jinak by mohlo dojít např. k dvojnásobné výplatě cestovního za stejnou cestu či výdeji téhož materiálu.

Důležité je též stanovit povinnost proškrtávat nevyplněné řádky nebo sloupce na různých dokumentech, na kterých jsou předkládány žádosti o výplaty či výdeje, případně o uvádění součtů položek, protože jinak by mohlo docházet k jejich dodatečnému doplňování po podpisu schvalujícího pracovníka. Jde především o cestovní účty a žádanky na výdej materiálu.

Konečně by bylo vhodné upravit řešení situace pro případ, že by odpovědný pracovník odmítl účetní případ podepsat.

Dle současně platného Zákona může být podpisový záznam proveden listinnou (dříve písemnou) nebo technickou formou, jak vyplývá z poznámky pod čarou č. 5.

Zákon rovněž vysvětluje, co je to listinná a technická forma účetního záznamu, tudíž i podpisového záznamu.⁵ Zákon ve znění platném od ledna 2002 již neobsahuje ustanovení o možnosti nahradit podpisový záznam v listinné formě jiným průkazným způsobem, jako bylo dříve. Vylučuje to ustanovení § 33a) odst. 5 Zákona.⁶ Tomuto problému bude věnována ještě pozornost na konci komentáře k průkaznosti.

Zákon zná od roku 2009 též smíšenou formu účetního záznamu, kterou je dle § 33 odst. 2c) Zákona jeho listinná forma obsahující i informace v technické formě, pro fyzickou osobu nečitelné, ale převoditelné do čitelné podoby. Takovým účetním záznamem je např. dokument obsahující čárový kód.

V současné době, kdy většina účetních jednotek vede účetnictví na počítačích, je zapotřebí věnovat pozornost i ochraně dat před jejich neoprávněnými úpravami.⁷ Proto by odpovědnostní řád měl věnovat pozornost zabezpečení vstupu údajů do účetnictví, případně i možnosti prohlížení účetních dat uložených v počítačích. Toto zabezpečení je prováděno obvykle pomocí hesla, bez jehož uvedení počítač nezpřístupní data k ukládání či prohlížení. K tomu musí být přizpůsoben program, který umožní rozlišení, zda heslo, kterým ohlašuje svůj vstup určitá osoba, ji opravňuje pouze ke čtení určité oblasti nebo též i k záznamu dat, a to buď pouze do určité oblasti účetnictví (vymezené např. výčtem určitých účtů), nebo do celého účetnictví bez omezení. Důležité je především znemožnění zápisů do účetnictví či jejich mazání osobám, které k tomu nemají příslušné oprávnění. To ovšem neznamená, že osoby s příslušným oprávně-

⁵ § 33 Zákona

(2) *Účetní záznam může mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu. Pro účely tohoto zákona se považuje za*

a) *listinnou formu účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,*
b) *technickou formu účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,*

...

⁶ § 33a odst. 5 Zákona

(5) *Připojením podpisového záznamu se rozumí*

a) *v případě účetního záznamu v listinné formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem,*

...

⁷ § 33 odst. 9 Zákona:

Účetní jednotky jsou povinny zajistit ochranu účetních záznamů a jejich obsahu, použitých technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení před jejich zneužitím, poškozením, zničením, neoprávněnou změnou, ztrátou nebo odcizením.

něním mohou již zapsané účetní zápisy mazat či přemazávat jiným zápisem. To by bylo v rozporu s ustanovením § 35 Zákona.⁸

Je pochopitelné, že aby takovéto opatření mělo smysl, musí být též program upraven tak, aby zaznamenával osobu, která se přihlásila svým heslem a učinila ten který zápis. Dovolují si tvrdit, že (snad kromě těch případů, kdy za celou účetní jednotku účtuje jedna osoba) bez takovéto úpravy by neměl být vůbec program v účetní jednotce používán. Bohužel jsou již zaznamenány případy účetních podvodů. Takovéto podvody jsou usnadněny právě zanedbáním ochrany účetnictví před neoprávněným vstupem nebo nemožností zjištění, kdo příslušný zápis zapsal.

Současný Zákon dokonce nařizuje podpis účetního zápisu v případě, že za něj odpovídá jiná osoba než za zaúčtování účetního dokladu.⁹ To má ovšem za důsledek, že za v počítači nepodepsaný účetní zápis odpovídá vždy ta osoba, která odpovídá za zaúčtování účetního dokladu, i když příslušný zápis neučinila. Z toho důvodu je jednoznačně lépe, když je používán pouze takový program, který umožňuje u každého zápisu zjistit, která osoba se při otevření programu přihlásila, a tudíž lze předpokládat, že tento zápis skutečně učinila a je za něj odpovědná. Proto by měla každá osoba, které bylo svěřeno heslo umožňující zapisovat do účetních knih, dbát na to, aby své heslo nikomu jinému nesvěřila. Dokonce by počítač se spuštěným účetním programem neměl být ponechán bez dozoru. Bylo by též vhodné zajistit, jak bylo výše uvedeno, aby neznalost příslušného hesla znemožňovala nejen zápisy do účetnictví, ale i čtení účetních knih a výstupních sestav.

Je třeba věnovat pozornost podobě tohoto hesla. Po špatných zkušenostech s hesly typu jména zpracovatele, jeho rodinných příslušníků či domácích zvířat doporučuji číselný kód nebo ještě lépe shluk několika (nejméně pěti) náhodných písmen, který může být třeba počátečními písmeny názvu románu apod.

Pokud odpovědný pracovník své heslo zapomene, začne používat nové, které bude platit pro všechny nové zápisy. Je též možné, např. pro umožnění nutného přístupu v případě nepřítomnosti dotyčné osoby, uložit vstupní hesla či kódy pro každého pracovníka individuálně v zalepených a zapečetěných obálkách označených jejich jmény. Tyto obálky by měly být bezpečně uschovány,

⁸ § 35 odst. 3 Zákona:

Opravy se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě.

⁹ § 12 odst. 2 Zákona:

... K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zúčtování účetního případu.

např. v trezoru. O narušení obálky je pak pochopitelně nutno učinit záznam a pracovník by po svém návratu měl své heslo změnit. Ale tento způsob není tak bezpečný a vzhledem k relativně snadnému zavedení nového hesla pro původního, případně nového uživatele, který má zastoupit nepřítomného pracovníka, obvykle nebude potřebný.

Proto je vhodné v odpovědnostním a podpisovém řádu pamatovat též na prohlášení účetního pracovníka, že se zavazuje své heslo nikomu nesvěřit a že si je vědom své odpovědnosti za účetní zápisy, které budou pod jeho heslem do účetnictví uskutečněny.

Na tomto místě je třeba podotknout, že nelze bohužel ztotožnit heslo s podpisem. K tomuto problému viz text na str. 22.

Rovněž tak je potřebné tam, kde je účetnictví zajišťováno dodavatelsky, aby bylo ve smlouvě mezi dodavatelem a odběratelem dojednáno, které operace s účetními doklady a které účetní knihy zajišťuje dodavatel a jaké práce si zajišťuje zákazník spolu s potřebnými termíny. Smlouva by měla jistě též obsahovat upřesnění odpovědností.

I v případě, že je účetnictví zajištěno dodavatelem, je třeba zajistit podpisový záznam osoby odpovědné za zaúčtování účetních dokladů, jak je stanoveno v § 33a odst. 9 Zákona (uveden v úvodu této kapitoly). Z tohoto ustanovení vyplývá, že účetní jednotka vymezuje vnitřním předpisem odpovědnosti uvnitř účetní jednotky. Proto nemůže být určena odpovědnou osoba stojící mimo účetní jednotku. Na druhé straně je zřejmé, že v účetní jednotce nemusí být vůbec žádná osoba, která by byla kvalifikována k tomu, aby byla schopna posoudit správnost zaúčtování. Ostatně proto si účetní jednotka najímá k vedení účetnictví dodavatele. Proto je vhodné ve smlouvě mezi dodavatelem a odběratelem vymezit odpovědnost dodavatele za správné zaúčtování. To bude dodavatel povinen potvrdit způsobem, který bude ve smlouvě stanoven, může to být třeba i vystavením faktury za zpracování určitého úseku účetního období a sestavením účetní závěrky, pokud to tak bude ve smlouvě upraveno. V účetní jednotce bude určen jeden pracovník, který vždy v určitém časovém úseku, například shodujícím se s fakturací, potvrdí převzetí dodávaných prací a zároveň tímto podpisem potvrdí správnost zaúčtování. Je ovšem potřebné vnitřní směrnici jasně vymezit, že tento pracovník odpovídá za správnost zaúčtování například v tom smyslu, že dodavateli předal všechny jím požadované informace, a to správně. Zároveň bude stanoveno, že podpisem faktury jsou podepsány za zaúčtování všechny do tohoto období zahrnuté účetní doklady. Protože Zákon připouští, že podpisový záznam může být společný pro více účetních případů, jsou tím, pokud se tak stane, všechny uvedené účetní zápisy podepsány za zaúčtování.

Není vůbec nepodstatné uložit pracovníkům odpovědným za zaúčtování povinnost prověřovat účetní doklady z hlediska úplnosti vyplnění všech údajů

a podpisových záznamů (dříve náležitostí) uvedených v § 11 Zákona. Žádný doklad není účetním dokladem, pokud všechny tyto údaje neobsahuje, a proto by neměl být zaúčtován. Tyto náležitosti nemusí obsahovat každý jednotlivý doklad, pokud je obsahuje souhrnný účetní doklad, kterým je jednotlivý doklad zaúčtován (např. vystavené faktury za určité časové období mohou být proúčtovány souhrnně). Současné znění Zákona umožňuje, aby požadované náležitosti byly na více písemnostech a dokonce aby jedním podpisovým záznamem bylo ověřeno více účetních dokladů. Je samozřejmé, že musí být zabezpečena informace o vzájemné souvislosti dokladů a předepsaných náležitostí účetního dokladu.

Přes to, co bylo uvedeno v předchozím odstavci, se často při kontrolách účetních dokladů zjišťuje, že ne vždy obsahují vše, co je Zákonem v § 11 předepsáno. Často především chybí (kromě podpisů odpovědných pracovníků jak za účetní případ tak za jeho zaúčtování):

...

b) obsah účetního případu a jeho účastníky,

...

d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,

e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d).

...

K úplnému pochopení problematiky je pak třeba si připomenout ještě odstavec 2 téhož paragrafu Zákona:

(2) Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5.

Kromě povinnosti vyhotovení účetního dokladu bez zbytečného odkladu, je zde zakotvena i povinnost jeho vyhotovení tak, aby bylo možné zjistit jeho obsah. Zjištění obsahu je možné, pokud je vystaven česky (lze připustit i slovenštinu, protože ta je též srozumitelná každé česky mluvící osobě), ale to nemusí postačovat, protože text, který vyjadřuje obsah dokladu, musí být naformulován tak, aby bylo zřejmé, z jakého důvodu došlo k účetnímu případu a o jaký druh účetního případu jde.

Účetní doklad, jak je zřejmé z předchozí citace, vyhotovuje účetní jednotka, která o účetním případě účtuje. Tak účetní jednotka, které byla poskytnuta služba (např. jí byl opraven dopravní prostředek), či dodáno zboží, obdrží fakturu. Tato faktura se stane u dodavatele účetním dokladem poté, co ji opat-

ří podpisy osob odpovědných za účetní případ a za jeho zaúčtování.¹⁰ U odběratele se ale účetním dokladem stane teprve tehdy, když bude označena kromě podpisů odpovědných pracovníků odběratele navíc i datem (okamžikem) vystavení dokladu, protože u odběratele bude obvykle okamžik vyhotovení účetního dokladu různý od okamžiku uskutečnění účetního případu, ledaže by byla služba proplacena pokladnou v hotovosti tentýž den, kdy byl vystaven účetní doklad.

Okamžik uskutečnění účetního případu může být skutečně okamžikem, ale může to být též určité období. Tak třeba okamžik uskutečnění dodávky se zjišťuje s přesností na den, okamžik uskutečnění účetního případu trvalého opotřebení dlouhodobého majetku vyjádřeného účetními odpisy je měsíc nebo i delší období v závislosti na tom, jak často odpisy účtujeme.

Na účetních dokladech je velmi často uváděn okamžik vyhotovení jako poslední den měsíce, do kterého je účtováno, případně pouze název tohoto měsíce. To je v rozporu s požadavkem Zákona. Je nutné uvádět den, ve kterém byl doklad skutečně vystaven a to tak, aby pořadová čísla dokladů odpovídala pořadí jejich zápisu do deníku.

Jako účetní doklad může sloužit též tzv. košilka, pokud bude opatřena všemi informacemi a podpisy, jak je Zákon předpisuje, tj. včetně okamžiku (data) vystavení, popsaní obsahu případu a jeho účastníků. To lze zajistit např. tak, že je uvedeno interní číslo faktury, na základě které je doklad vystaven, ale souvislost mezi účetním dokladem a fakturou může být vyznačena i jinak.

Dále je vhodné na dokladu uvádět i období, do kterého byl doklad zaúčtován, pokud tato skutečnost není jinak z účetního dokladu zřejmá, a u došlých faktur též okamžik úhrady.

U dokladů v cizích měnách je vhodné uvádět též datum použitého kursovního lístku ČNB a kurs, který byl použit pro přepočet. I v případě, že jsou používány pevné kursy s dobou platnosti kratší než jeden rok, je vhodné označit, jaký kurs byl použit, obzvláště na přelomu období, po které pevný kurs platí.

¹⁰ To ovšem neznamená, že odběratel obdrží fakturu opatřenou těmito podpisy. Ty jsou náležitostí účetního dokladu dodavatele. Občanský zákoník v § 561 odst. 1 stanoví: *K platnosti právního jednání učiněného v písemné formě se vyžaduje podpis jednajícího. Podpis může být nahrazen mechanickými prostředky tam, kde je to obvyklé. Jiný právní předpis stanoví, jak lze při právním jednání učiněném elektronickými prostředky písemnost elektronicky podepsat.* Protože je obvyklé, aby faktury nebyly podpísovány (viz např. faktury za elektřinu, plyn, telefonování), pak není důvod, aby faktura dodavatele byla jím vlastnoručně podepsána, i když samozřejmě je nutné, aby na takovémto dokladu byla uvedena firma (tj. jméno pod kterým je podnikatel zapsán v obchodním rejstříku (viz § 423 obč. z.), u nezapsaných podnikatelů jejich jméno) a sídlo (bydliště) dodavatele. Tyto údaje jsou obvykle v záhlaví faktury.