

Téma

VLADIMÍR SCHIFFER

Správně vedené účetnictví

- metodika pro účetní
- odpovědi na nejčastější otázky
- účetní chyby a jejich řešení



Wolters Kluwer
Česká republika

Vzor citace: *SCHIFFER, V. Správně vedené účetnictví. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 280*

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Schiffer, Vladimír

Správně vedené účetnictví / Vladimír Schiffer. -- Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. -- 280 s.
ISBN 978-80-7357-575-5

657 * 657.371 * 347.72 * (437.3)

- účetnictví – Česko
- inventarizace – Česko
- podnikání – Česko
- příručky

657 - Účetnictví [4]

Právní stav publikace k 1. 10. 2010

© Ing. Vladimír Schiffer, 2010

ISBN 978-80-7357-575-5

Obsah

Úvod.....	11
Seznam legislativních zkratk.....	12
Seznam použitých zkratk.....	13

1 ORGANIZACE ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1 Funkce a použití Českých účetních standardů pro podnikatele v České republice.....	15
1.1.1 Charakteristika ČÚS pro podnikatele.....	18
1.1.2 Použití ČÚS ve vnitřních účetních předpisech.....	19
1.2 Význam a poslání vnitřních účetních předpisů.....	23
1.2.1 Význam vnitřních účetních předpisů pro řízení.....	23
1.2.2 Povinné vnitřní účetní předpisy.....	24
1.2.3 Doporučené vnitřní účetní předpisy.....	30
1.2.4 Vzory vnitřních účetních směrnic.....	38
1.2.4.1 Vnitřní směrnice pro oběh účetních dokladů.....	38
1.2.4.2 Vnitřní směrnice pro inventarizaci movitého majetku.....	46
1.3 Konstrukce účtové osnovy a účtového rozvrhu.....	52
1.3.1 Nejdůležitější otázky týkající se účtového rozvrhu.....	52
1.3.2 Povinnosti účetní jednotky.....	53
1.3.3 Podrobné odpovědi k účtovému rozvrhu.....	54
1.4 Organizace účtáren a účetních prací a výběr správné účetní formy.....	56
1.4.1 Podmínky správné organizace účtáren a účetních prací.....	56
1.4.2 Organizace účtáren.....	58
1.4.3 Organizace účetních prací.....	58
1.4.4 Výběr správné techniky účtování.....	60
1.4.5 Správné zachycení účetních zápisů.....	60
1.4.6 Zpracování účetnictví pomocí účetního softwaru.....	62
1.5 Včasnost a dochvilnost účetnictví.....	62
1.5.1 Předpoklady včasnosti a dochvilnosti účetnictví v průběhu účetního období.....	65
1.5.2 Předpoklady včasnosti a dochvilnosti ročních uzávěrkových prací.....	68
1.6 Odpovědnost za zpracování účetních dokladů.....	71
1.6.1 Všeobecně.....	71
1.6.2 Schvalování účetních případů a obchodní zákoník.....	72
1.6.3 Schvalování a Organizační řád účetní jednotky.....	73

1.6.4	Podpisy na účetních dokladech	74
1.6.5	Stupně schvalovacího procesu účetních dokladů	75
1.6.6	Zajištění efektivnosti u schvalovacích podpisů	76
1.6.7	Přezkušování a zaúčtování účetních dokladů	80

2	PRAKTICKÉ ÚČETNÍ PŘÍPADY	83
2.1	Inventární čísla jako nástroj ochrany majetku	83
2.1.1	Poslání inventárních čísel	83
2.1.2	Inventární a výrobní číslo	84
2.1.3	Právní pohled na inventární čísla	85
2.1.4	Konstrukce inventárního čísla	85
2.1.5	Opatřování majetku inventárními čísly	85
2.2	Protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	86
2.2.1	Legislativní opora v zákoně	87
2.2.2	Poslání protokolu	88
2.2.3	Obsahové zaměření protokolu	89
2.2.4	Minimální údaje v protokolu	91
2.3	Účtování zálohových faktur	92
2.3.1	Všeobecně	92
2.3.2	Funkce zálohových faktur a jejich vztah k účetnictví	94
2.3.3	Možnosti evidence zálohových faktur	96
2.4	Časové rozlišení nákladů	97
2.5	Účtování nájemného závislého též na využití kapacity	102
2.5.1	Hlediska pro účtování časového rozlišení	104
2.5.2	Zamezení rizika	105
2.5.3	Dochvilnost účtování tvorby a čerpání rezervy	105
2.6	Dohadné položky	107
2.6.1	Dohadné položky v letech 1993–2002	108
2.6.2	Dohadné položky od roku 2003	109
2.6.3	Souhrnné vykázání dohadných položek aktivních a pasivních	112
2.6.4	Časové rozlišení nebo dohadné položky?	113
2.6.5	Vzájemné vyrovnání dohadných položek	114
2.6.6	Charakteristika vzájemného vyrovnání (započtení)	115
2.6.7	Právní úprava započtení (vzájemného vyrovnání)	115
2.6.8	Právní charakteristika dohadných položek	116
2.6.9	Vzájemné vyrovnání dohadných položek	116
2.7	Účtování najatých automobilů	119
2.7.1	Operativní evidence najatých vozidel u nájemce	120
2.7.2	Povinnost sledovat najatá vozidla v účetnictví	120
2.7.3	Způsob evidence najatých vozidel v účetnictví	121
2.7.4	Smlouvy o výpůjčce mezi nájemcem (zaměstnavatelem) a zaměstnanci	122
2.7.5	Inventarizace najatých vozidel v přímém užívání nájemce (zaměstnavatele)	123

2.7.6	Inventarizace najatých vozidel v užívání zaměstnanců	123
2.8	Používání mobilních telefonů zaměstnanci k služebním hovorům.....	126
2.8.1	Používání služebních mobilních telefonů	126
2.8.2	Používání soukromých mobilních telefonů zaměstnanců.....	128
2.8.3	Průkaznost služebních hovorů ze soukromých mobilních telefonů... ..	129
2.8.4	Daňová uznatelnost náhrad za služební hovory ze soukromých mobilních telefonů zaměstnanců.....	130
2.9	Oceňování a evidence majetku získaného z finančního leasingu.....	131
2.9.1	Podrozvahová evidence získaného majetku z finančního leasingu....	132
2.9.2	Kupní cena přebíraného majetku a její účtování.....	132
2.9.3	Reprodukční pořizovací cena majetku získaného z finančního leasingu.....	133
2.9.4	Operativní evidence a inventarizace majetku získaného z finančního leasingu	135
2.10	Účetní vypořádání technologických a technických úbytků (ztrát) zásob....	136
2.10.1	Vymezení technologických a technických úbytků	136
2.10.2	Právní úprava technologických a technických úbytků (ztrát) zásob.....	137
2.10.3	Shoda účetních a daňových předpisů	138
2.10.4	Normy přirozených úbytků	138
2.10.5	Co vymežit ve vnitřních účetních předpisech	139
2.10.6	Požadavky na vnitřní účetní předpisy	142
2.10.7	Úbytky zásob ve výrobním procesu	142
2.11	Vztahy mezi spřízněnými osobami	144
2.11.1	Popis konkrétní problematiky spřízněných osob.....	144
2.11.2	Co je spřízněná strana pro účely zobrazení v příloze účetní závěrky	145
2.11.3	Shrnutí problematiky spřízněných stran.....	146
2.11.4	Stručná charakteristika přílohy k účetní závěrce.....	147
2.11.5	Jaké vztahy spřízněných stran zobrazit v příloze k účetní závěrce ...	148
2.11.6	Doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty	150
2.12	Právně zaniklé závazky	152
2.12.1	Zánik závazků podle účetních a daňových předpisů.....	152
2.12.2	Zánik závazků ve smyslu občanského zákoníku.....	155
2.12.3	Závazky z odběratelsko-dodavatelských vztahů	155
2.12.4	Promlčení závazků podle obchodního zákoníku.....	157
2.13	Povinnosti jednatele při ztrátovosti společnosti s ručením omezeným.....	159
2.13.1	Jednatelé společnosti a jejich povinnosti	159
2.13.2	Svolání valné hromady a její rozhodnutí	160
2.13.3	Zdroje informací o ztrátovosti ovlivňující okamžik rozhodnutí jednatele svolat mimořádnou valnou hromadu	163
2.13.4	Další možné okolnosti ovlivňující rozhodování jednatele	164
2.14	Likvidace společnosti s ručením omezeným v důsledku ztrátovosti	166
2.15	Prodej části podniku jako účetní případ	170
2.15.1	Vymezení prodávané části podniku.....	171

2.15.2	Cena v případě prodeje části podniku	172
2.15.3	Zjištění skutečného stavu majetku a závazků prodávané části podniku	172
2.15.4	Postup účtování u prodávajícího	173
2.15.5	Dokladovost a archivace účetních písemností při prodeji části podniku	175
2.15.6	Harmonogram prací a úkolů prodávajícího	175
2.15.7	Postup účtování u kupujícího	176
2.16	Započtení (vzájemné zúčtování) a vykazování kursových rozdílů	178

3	INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ	183
3.1	Personální zajištění inventarizací	183
3.1.1	Kdo může provádět inventarizaci	184
3.1.2	Inventarizační komise jako důležitý činitel při provádění inventarizací	185
3.1.2.1	Výběr pracovníků do dílčích inventarizačních komisí	186
3.1.2.2	Provádění instruktáže inventarizační komise	187
3.1.2.3	Další otázky týkající se dílčích inventarizačních komisí	188
3.2	Provádění fyzické inventury	190
3.2.1	Způsob provádění fyzické inventury	190
3.2.2	Fyzická inventura majetku v původních obalech	191
3.2.3	O co se při fyzické inventuře opírat?	192
3.2.4	Absence odpovědné osoby při fyzické inventuře	193
3.3	Dokladové inventury	194
3.3.1	Předmět dokladové inventury	194
3.3.2	Způsob provádění dokladové inventury	195
3.3.3	Inventarizační orgán k provedení dokladové inventury	197
3.3.4	Inventurní soupisy při dokladových inventurách	197
3.3.5	Inventarizační rozdíly při dokladové inventuře a jejich účtování	200
3.4	Vzájemné vyrovnávání mank a přebytků	201
3.4.1	Chyby v důsledku neúmyslné záměny a jejich odstranění	202
3.5	Průběžné inventarizace	205
3.5.1	Charakteristika průběžné inventarizace	206
3.5.2	Podstata a podmínky průběžné inventarizace	207
3.5.3	Postup při provádění průběžné inventarizace	208
3.5.4	Usnadnění (racionalizace) provádění průběžné inventarizace	209
3.6	Specifika inventur hmotného a nehmotného majetku	210
3.6.1	Provedení inventury pozemků	211
3.6.2	Provedení inventury budov, hal a staveb	212
3.6.3	Provedení inventury strojů, přístrojů, zařízení, dopravních prostředků a inventáře	213
3.6.4	Provedení inventury nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku	214
3.6.5	Provedení inventury základního stáda a tažných zvířat	214

3.6.6	Provedení inventury zvířat náležejících do zásob	215
3.6.7	Provedení inventury zboží v kantýnách účetních jednotek	215
3.6.8	Provedení inventury materiálu na cestě	215
3.6.9	Provedení inventury pokladní hotovosti	216
3.6.10	Provedení inventury cenin	217
3.6.11	Provedení inventury pohledávek, závazků a peněžních prostředků na bankovních účtech	217
3.6.12	Provedení inventury přísně zúčtovatelných tiskopisů	219
3.6.13	Provedení inventury pronajatého dlouhodobého hmotného majetku	219
3.7	Specifika inventury nedokončené výroby	219
3.7.1	Předmět inventury nedokončené výroby	220
3.7.2	Evidence nedokončené výroby	220
3.7.3	Rozsah inventury nedokončené výroby ve strojírenském podniku ..	222
3.7.4	Fyzická inventura nedokončené výroby	222
3.7.5	Dokladová inventura nedokončené výroby	224
3.8	Inventarizace majetku sledovaného v operativní evidenci	225
3.8.1	Operativní evidence jako součást podnikové informační soustavy ..	225
3.8.2	Inventarizace majetku sledovaného v operativní evidenci	226
3.8.3	Druh inventury majetku sledovaného v operativní evidenci	226
3.8.4	Vypořádání výsledků inventarizace	227
3.9	Průkaznost inventurních soupisů	227
3.9.1	Vymezení pojmu inventarizace majetku a závazků	228
3.9.2	Inventurní soupisy jako průkaz provedení inventarizace	228
3.9.3	Požadované náležitosti či informace inventurního soupisu	230
3.9.4	Skutečnosti k jednoznačnému určení zjištěného majetku a závazků ..	232
3.10	Audit inventarizací majetku a závazků	233
3.10.1	Názor auditora na inventarizaci majetku a závazků	234
3.10.2	Příprava inventarizace majetku a závazků	234
3.10.3	Provádění inventarizace majetku a závazků a vypořádání zjištěných rozdílů	235
3.10.4	Vyúčtování inventarizačních rozdílů	237

4	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA, ÚČETNÍ ARCHIV A EXTERNĚ VEDENÉ ÚČETNICTVÍ	239
4.1	Vyhotovení účetní závěrky	239
4.1.1	Úvod do problematiky	239
4.1.2	Uspořádání účetní závěrky	240
4.1.3	Náležitosti účetní závěrky	240
4.1.4	Uspořádání a označování položek účetních výkazů	241
4.2	Podpisování a schvalování účetní závěrky	245
4.2.1	Funkce podpisu účetní závěrky	245
4.2.2	Podstata vlastnoručního podpisu	247
4.2.3	Podstata elektronického podpisu	248
4.2.4	Funkce schválení účetní závěrky	249

4.3	Odstraňování chyb a nedostatků v účetnictví.....	250
4.3.1	Jak vznikají chyby a nesprávnosti v účetnictví	251
4.3.2	Co se rozumí chybou a nesprávností v účetnictví.....	252
4.3.3	Jak provádět opravy v účetních knihách.....	253
4.3.4	Opravy nesprávností v účetnictví v běžném účetním období	254
4.3.5	Způsob provedení oprav nesprávností v již sestavené roční účetní závěrce.....	256
4.3.6	Chyby a nedostatky v účetnictví vyžadující novou účetní závěrku...	256
4.3.7	Možný způsob provedení oprav	258
4.3.8	Předpoklady provedení oprav	259
4.4	Účetní archivy a jejich význam.....	261
4.4.1	Právní úprava archivování účetních záznamů a přehled archivačních lhůt	261
4.4.2	Odůvodněnost kontroly účetních archivů	265
4.4.3	Zjišťované nedostatky v archivaci účetních písemností	266
4.5	Externě vedené účetnictví	267
4.5.1	Podmínky pro externí vedení účetnictví	268
4.5.2	Povinnosti klienta při externím vedení účetnictví.....	269
4.5.3	Obsah účetních dokladů klienta	270
4.5.4	Smlouva o externím vedení účetnictví.....	271
4.5.5	Požadavky klienta na zaúčtování účetního případu	271
	Rejstřík.....	273

Úvod

Účetnictví je nejuplnějším systémem poznávacích informací v oblasti hodnotových vztahů. Tvoří ucelenou soustavu vybavenou specifickými metodami. Prostřednictvím účetnictví lze poznávat i kontrolovat výsledky práce, sledovat a kontrolovat vývoj hospodaření a odkrývat příčinu špatných výsledků hospodaření. Hodnotové ukazatele zjišťované účetnictvím dávají hlavní podklady pro poznání a zhodnocení hospodářské činnosti účetních jednotek, a tím i pro správné závěry v řídicí činnosti. V účetnictví se sice o řízení účetní jednotky nerozhoduje, ale jsou zde k dispozici všechny základní údaje, které jsou pro přehled a kvalifikované rozhodování při řízení účetní jednotky nezbytné.

Každoroční, lépe řečeno permanentní změny v účetních a daňových předpisech a nejen v nich však nutí i zkušené účetní odborníky být neustále „ve střehu“ a pilně i pozorně sledovat smysl a dopady nových právních úprav a znění novelizovaných předpisů, což s sebou nese též nutnost jejich správné aplikace a zavedení do praxe. Vzhledem k náporu neustálých změn právních předpisů na pozornost účetních odborníků se tedy může snadno stát, že se něco přehlédne či nepochopí správně. V důsledku úsporného nebo nejasného formulování některých nových úprav a změn v předpisech je případné pochybení zcela pochopitelné, někdy však s negativními důsledky.

Avšak účetnictví je významným a nezastupitelným nástrojem ekonomického řízení, jen pokud je **vedeno správně**. Napomoci k tomuto cíli si klade za úkol i tato publikace. Proto obsahuje řešení teoretických i praktických problémů v širším pojetí témat, která mají napomoci **vedoucím účtářem, účetním metodikům, účetním odborníkům i řadovým účetním** při jejich rozhodování a řešení účetní problematiky i při plnění jejich náročných pracovních povinností.

Pro lepší orientaci čtenářů jsou vybraná témata publikace rozdělena do čtyř samostatných částí, z nichž v první části jsou témata čistě teoretická, v druhé části publikace témata praktická, třetí část je zaměřena na vybraná témata z problematiky inventarizací majetku a závazků a v části čtvrté jsou soustředěna témata týkající se účetní závěrky, odstraňování chyb v účetnictví a archivace účetních písemností. Závěrem bych rád poděkoval auditorce Ing. Ivaně Pilařové za její cenné připomínky i příznivé hodnocení této knihy.

Ing. Vladimír Schiffer

Seznam legislativních zkratk

ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
insolvenční zákon	Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů
občanský zákoník	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
zákoník práce	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použitých zkratek

apod.	a podobně
a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
D	Dal
DIK	dílčí inventarizační komise
DPH	daň z přidané hodnoty
FMF	Federální Ministerstvo financí
FSÚ	Federální statistický úřad
Kč	Korun českých
kg	kilogram
MD	Má dáti
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
příp.	případně
resp.	respektive
Sb.	sbírka
s. r. o.	společnost s ručením omezením
tj.	to jest
tzv.	takzvaně
ÚIK	ústřední inventarizační komise
%	procenta

- 1.1 Funkce a použití Českých účetních standardů pro podnikatele v České republice
- 1.2 Význam a poslání vnitřních účetních předpisů
- 1.3 Konstrukce účtové osnovy a účtového rozvrhu
- 1.4 Organizace účtáren a účetních prací a výběr správné účetní formy
- 1.5 Včasnost a dochvilnost účetnictví
- 1.6 Odpovědnost za zpracování účetních dokladů

1.1 Funkce a použití Českých účetních standardů pro podnikatele v České republice

Z hlediska účetních jednotek podnikatelského typu se jedná o pohled na obecnější (širší) úlohu Českých účetních standardů pro podnikatele (dále jen „ČÚS“), kterou mají tyto plnit ve firemních předpisech (resp. předpisech účetních jednotek) při existenci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). ČÚS byly vytvořeny a publikovány s platností od 1. 1. 2004 Ministerstvem financí v souladu s § 36 odst. 1 zákona o účetnictví za účelem docílení souladu při používání **účetních metod**. V souvislosti s tím však vznikají v praxi tyto otázky:

OTÁZKY

- 1) *Jakým způsobem ČÚS zasadit do vnitřních předpisů účetní jednotky, tzn. jak je využít při tvorbě vnitřních účetních předpisů, když spousta problémů je popsána ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., přičemž jejich ustanovení jsou ve vzájemné kolizi, resp. se kříží? Jak tedy postupovat při tvorbě vnitřních účetních předpisů v případě, kdy vyhláška upravuje určitou (konkrétní) účetní problematiku odchylným způsobem (tj. jinak) než ČÚS?*
- 2) *Jak si poradit se situací, kdy účetní jednotka postupuje ve vnitřních účetních předpisech důsledně podle zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., avšak ČÚS upravují některou konkrétní problematiku odlišně? A jak to bude v případě, kdy účetní jednotka použije určitý standard ve vnitřní směrnici,*

který je sice v plném souladu se zákonem o účetnictví, avšak ne v plném souladu s dikcí vyhlášky, která do toho někdy nesystémově zasahuje?

Odpovědi na uvedené otázky je vhodné začít stručnou obecnou charakteristikou našeho **legislativního prostředí**.

Stručná charakteristika legislativního prostředí v ČR

V našem legislativním prostředí je nejvyšší formou normativního aktu státu **zákon**. Jedině zákon může ukládat **právní povinnosti** a stanovit **právní sankce**. Čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod uvádí: „*Každý může činit, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“. Přijímat zákony přísluší ústavou určeným **orgánům zákonodárné moci**, kterými je Parlament ČR (Poslanecká sněmovna a Senát) a Úřad vlády ČR.

Všichni z nás, kterým v důsledku zákona mohou vzniknout práva a povinnosti, musí mít možnost se seznámit se zákonem. A tak text zákona musí být předepsaným způsobem **zveřejněn**, a tím i zpřístupněn všem občanům. Zákon se zveřejňuje v tzv. „**Sbírce zákonů**“, která obsahuje oficiální znění všech zákonů.

Zákon nabývá **platnosti** dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů. Je to den, kdy byla Sbírka rozeslána. Od platnosti zákona je třeba rozeznávat **účinnost** zákona. Ode dne účinnosti zákona vznikají práva a povinnosti, které zakládá, popř. se jím řídí právní vztahy, které zákon upravuje. Zákon nabývá účinnosti patnáctým dnem po vyhlášení, není-li v něm stanoven pozdější den účinnosti. Na základě a v rámci zmocnění zákona mohou podrobnější právní úpravu obsahovat podzákoné normativní akty, a to **nařízení vlády a vyhlášky ústředních orgánů státní správy**. Rovněž tyto se publikují ve Sbírce zákonů. Tyto podzákoné akty nemohou však rozšiřovat okruh práv a povinností stanovených zákonem ani okruh právních sankcí. Jejich obsahem je určení technických a organizačních podmínek potřebných pro uvedení zákonných ustanovení do praxe.

Základní právní úprava pro vedení účetnictví

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné věcné právní předpisy a zákony. Tyto normy ve svém komplexu vytvářejí **účetní systém**. Základem našeho účetního systému je zákon o účetnictví a v některých aspektech také zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Dále na tyto dva zákony navazuje celá řada dalších zákonů a norem, které jsou věcným základem pro účetnictví. Jedná se např. o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění

pozdějších předpisů, zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů, a další zákony. Z prováděcích předpisů k účetnictví je třeba uvést zejména vyhlášky vydávané Ministerstvem financí podle § 37b zákona o účetnictví a ČÚS, které upravují používání účetních metod a postupů účtování v jednotlivých oblastech účtování a pro jednotlivé typy účetních jednotek.

V tomto směru jsou základními právními předpisy pro účetnictví **podnikatelů**:

1. zákon o účetnictví
2. vyhláška č. 500/2002 Sb.
3. ČÚS pro podnikatele

Uvedené právní předpisy ve své podstatě vytvářejí komplex právních pravidel chování (norem) účetních jednotek pro zákonem stanovený rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznost. Je třeba říci, že bez těchto právních předpisů není vlastní účtování možné.

Výklad (interpretace) právních předpisů

Obsah právní normy a zejména souvislosti různých právních ustanovení mohou být někdy vykládány různě, jak ostatně vyplývá i ze zadaných otázek. Je tedy vhodné ještě před podrobnější charakteristikou ČÚS a zodpovězením zadaných otázek vyjádřit se i k této problematice. I při sebevětší snaze zákonodárce, aby právní pravidla byla jednoznačná a nepřipouštěla různý výklad, nelze takovou možnost úplně vyloučit. Život totiž přináší nové skutečnosti a nové vztahy, které zákonodárce nemohl v době tvorby právního předpisu předvídat.

Určitý výklad právní normy provádíme vlastně všichni, kteří s právní normou přicházíme do styku. V tomto smyslu se proto rozlišuje tzv. laický výklad od výkladu odborného (profesionálního).

Profesionální výklad právní normy provádí především soudci a jiné osoby, které jsou oprávněny rozhodovat jménem státu v právních věcech (např. ve správním řízení). Tento výklad je pak obsažen v jejich rozhodnutích, kterými uplatňují (aplikují) právo v konkrétních případech. Výklad rozhodujícího orgánu obsažený v jeho rozhodnutí je závazný, pokud nedojde ke změně rozhodnutí postupem stanoveným v předpisech procesního práva.

Je přirozeně žádoucí, aby rozhodovací praxe byla jednotná a aby byl nalezen takový výklad právní normy, který nejlépe odpovídá principům a právní podstatě upravovaných skutečností. Tomu slouží různé formy odborného, popř. autorského

výkladu právních norem, které směřují k nalezení optimálního řešení. Je vhodné uvést, že v demokratickém právním státě může každý zveřejnit svůj názor na výklad právní normy a je věcí odborné veřejnosti, jak určitý názor posoudí. Zásadně však žádný z takových výkladů právní normy **není závazný** pro soudy a jiné orgány rozhodující o právech a povinnostech. Na druhé straně však rozhodující orgány mohou přihlídnout k fundovaným odborným výkladům a použít je ve své rozhodovací praxi.

Odborná úroveň a kvalita našich právních předpisů je však stále předmětem kritiky mnoha odborníků. Máme příliš mnoho zákonů a jsou často nekvalitní. Mnohé zákony vznikají v rychlosti a komplikují občanům i podnikatelům život.

V souvislosti s výše uvedenou a oprávněnou kritikou právního prostředí v České republice je však třeba poukázat na **obecnou závaznost** právních norem. Z ní vyplývá, že i ten, kdo má jiný subjektivní názor na správnost či nesprávnost chování určeného právní normou, **musí tuto respektovat a dodržovat**, pokud nebude zrušena či změněna. V tomto smyslu nelze zaměňovat subjektivní pocit o spravedlnosti s právem ve smyslu objektivním. Toto konstatování se týká samozřejmě i právních předpisů pro vedení účetnictví, v nichž se – dle názorů některých odborníků – nacházejí stále chyby, nedostatky a nepřesnosti, které musí však účetní jednotky přesto respektovat až do doby, než je zákonodárce odstraní, pokud se nechtějí vystavit riziku pokuty ze strany kontrolních orgánů, zejména finančních úřadů.

1.1.1 Charakteristika ČÚS pro podnikatele

ČÚS jako nový jev v našem právním řádu byly a nadále jsou předmětem častých diskusí, včetně otázek na téma jejich stávajícího, popřípadě budoucího zpracovatele.

Potřeba vzniku ČÚS k 1. lednu 2004 vyplynula nejen ze zmocnění k jejich vydání z § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, ale i z toho, že účetní praxe byla zvyklá na Postupy účtování pro podnikatele – Opatření (jejichž platnost skončila 31. 12. 2003). ČÚS jako předpis nejnižší právní síly, vyhlášený Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003, tak de facto nahrazuje Opatření Ministerstva financí a ve smyslu § 36 zákona o účetnictví se stávají prováděcím právním předpisem. Standardy obsahují popis účetních metod a postupů účtování (způsoby oceňování, postupy odpisování, tvorbu a použití rezerv, způsoby konsolidace a další účetní případy). **Jejich obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví či jiných právních předpisů.** Pokud účetní jednotka bude postupovat podle standardů, předpokládá se současně, že **plní ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví.** Lze tedy konstatovat, že ČÚS vycházejí ze zaniklých Opatření, a pokud to bylo možné, doslovně zachovávají původní znění zaniklých Opatření, aby případná formulační upřesnění nevyvolávala dohady, zda

došlo, či nedošlo k případné věcné změně. Z původního textu zaniklých Opatření byly vypuštěny ty části, které nejsou v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Proto se nedá očekávat ani podstatná změna ve způsobu vedení účetnictví, pokud je nepřinesou další novely zákona o účetnictví a vyhláška č. 500/2002 Sb.

Přesto se i k obsahu ČÚS ozývají z praxe kritické ohlasy, které tvrdí, že standardy by měly stanovit další metodická pravidla a více rozvádět způsoby stanovení odpisů, uvádět situace, kdy jsou tvořeny dohadné položky a kdy rezervy, kdy má být účtováno o časovém rozlišení a kdy o závazku při dodržení zásady přednosti obsahu před formou, zásady pro stanovení nevýznamných a často se opakujících položek, které není nutno časově rozlišovat. Další nejistota se v praxi objevuje, pokud jde o **právní charakter ČÚS**. Zatímco většina odborníků považuje ČÚS za právní předpis, byť nejnižší právní síly, pracovníci Ministerstva financí (JUDr. Jan Huleš a Ing. A. Jeřábek) uvádějí ve své publikaci Zákon o účetnictví (platný od 1. 1. 2004, BILANCE Praha 2004), že „*Standardy nejsou právním předpisem a představují metodiku účetnictví (popis účetních metod a postupy účtování)*“, což je ovšem pravda, neboť nejsou uveřejněny ve Sbírce zákonů. Zřejmě se ČÚS stanou bez jakéhokoliv dohadování právním předpisem, resp. podzákonnou normou, až Ministerstvo financí splní ustanovení současně platného znění § 37b zákona o účetnictví, z něhož vyplývá **povinnost** tohoto ministerstva vydat vyhlášku k provedení ustanovení též § 36 odst. 1. Tato povinnost je uložena Ministerstvu financí již novelou zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb., která vstoupila v platnost dnem 1. ledna 2004. Se splněním této povinnosti, jak vidíme, toto ministerstvo příliš nespěchá.

1.1.2 Použití ČÚS ve vnitřních účetních předpisech

Při využívání právních předpisů pro vnitřní směrnice (v našem případě po účetnictví) jde v první řadě o to přizpůsobit požadavky, resp. ustanovení těchto předpisů konkrétním a místním podmínkám i pracovním postupům účetní jednotky, což znamená tyto předpisy účelně a správně konkretizovat. Tento požadavek se týká všech úrovní právních předpisů, tedy jak zákona o účetnictví, tak vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS. V tomto směru jde tedy především o správnou interpretaci obecných právních předpisů při zpracování vnitřních směrnic a výběr vhodných ustanovení obecných předpisů, o něž se požadavky a postupy vnitřních směrnic opírají a které též rozvádějí, přičemž nesmějí být s nimi v rozporu. ČÚS jsou pro podnikatele konkrétním metodickým nástrojem účtování, **vypracovaným přímo** Ministerstvem financí, lze je proto ve vnitřních směrnících účetních jednotek využít buď v původním znění, či nepatrně pozměněné nebo doplněné na místní podmínky, pokud se tím nekresluje jejich původní smysl. Je třeba připomenout, že účetnictví účetní jednotky podává věrné zobrazení, pokud zobrazuje předmět účetnictví v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě § 7 odst. 2

zákonu o účetnictví. V souladu s tímtež ustanovením ale mohou být předepsané metody porušeny, pokud se tím více přiblíží podávanému zobrazení skutečnosti. Může být proto porušena vyhláška č. 500/2002 Sb. a ČÚS, ale nesmí být porušen zákon o účetnictví, což je třeba vždy bedlivě posoudit. Přesto je třeba dodat, že se může jednat jen o výjimečné případy, které mohou v praxi nastat jen ojediněle.

VZOR**Stručný přehled možného použití jednotlivých ČÚS ve vnitřních směrnících**

ČÚS č.	Směrnice
001 – Účty a zásady účtování na účtech	Účtový rozvrh
002 – Otevírání a uzavírání účetních knih	System zpracování účetnictví
003 – Odložená daň	Postup při účtování odložené daně
004 – Rezervy	Účtování tvorby a používání rezerv
005 – Opravné položky	Zásady pro tvorbu a používání opravných položek
006 – Kursové rozdíly	Používání cizích měn a stanovení kursů
007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob	Inventarizace majetku a závazků: Normy přirozených úbytků zásob
008 – Operace s cennými papíry a podíly	Oceňování majetku a závazků
009 – Deriváty	Deriváty
010 – Zvláštní operace s pohledávkami	Tvorba a používání opravných položek Oceňování majetku a závazků Inventarizace majetku a závazků
011 – Operace s podnikem	
012 – Změny vlastního kapitálu	
013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	Hospodaření s dlouhodobým majetkem a jeho účtování
014 – Dlouhodobý finanční majetek	Oceňování majetku a závazků System zpracování účetnictví Účetní metody Inventarizace majetku a závazků
015 – Zásoby	Zásoby, oceňování a účtování Normy přirozených úbytků Inventarizace majetku a závazků
016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	Oběh účetních dokladů Pokladna, pokladní operace Cestovní náhrady Používání cizích měn Inventarizace majetku a závazků
017 – Zúčtovací vztahy	ČÚS má široké použití

018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	Oceňování majetku a závazků Inventarizace majetku a závazků Podpisové vzory odpovědných osob
019 – Náklady a výnosy	ČÚS má široké použití
020 – Konsolidovaná účetní závěrka	Konsolidační pravidla
021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci	
022 – Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby	
023 – Přehled o peněžních tocích	

A nyní k odpovědím na položené otázky, uvedené na s. 13:

ODPOVĚDI

Otázka ad 1

Při formulování odpovědi na tuto otázku se musíme vrátit do roku 2003 a stručně popsat situaci v účetních předpisech, která zřejmě způsobila chaos zmíněný v otázce. Od 1. 1. 2003 vstoupila v platnost vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou bylo složité aplikovat, neboť vedle ní zůstaly v platnosti do konce roku 2003 Postupy účtování pro podnikatele (Opatření Ministerstva financí), a to v rozsahu, v jakém předmět jejich úpravy nebyl obsažen ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. V této době bylo možno číst v odborné literatuře též kritiku této vyhlášky č. 500/2002 Sb., zejména části čtvrté, která se věnuje účetním metodám. Kritizováno bylo zejména to, že je tato vyhláška poměrně rozsáhlá a nestejněměrně se věnuje účetním metodám a jejich použití. V některých případech jsou uváděny detaily, nad nimiž se vznášejí otázky – nejen proč jsou zařazeny do prováděcího právního předpisu, ale také zda jsou vhodně a správně vymezeny. U některých paragrafů bylo možno polemizovat, zda se jedná o účetní metodu.

*Komplikací tedy bylo, že vyhláška č. 500/2002 Sb. a Opatření Ministerstva financí (Postupy účtování) se do jisté míry prolínaly, tj. v některých pasážích řešily stejnou problematiku shodně a v některých odlišně. Proto mezi těmito předpisy docházelo též k občasně kolizi. Zřejmě zde je třeba hledat příčiny současného názoru na zdánlivý rozpor popsaný v otázce, mezi vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS, které však již nahradily Opatření Ministerstva financí a od 1. 1. 2004 navazují přímo na vyhlášku č. 500/2002 Sb. Pokud by se přece jenom prokázal fundovaný rozpor mezi ČÚS a vyhláškou č. 500/2002 Sb., **platí v těchto případech ustanovení vyhlášky.***

Z toho vyplývá, že lze tedy využít bez obav při tvorbě vnitřních účetních předpisů též současné znění ČÚS.

Otázka ad 2

Obě naznačené varianty nesouladu mezi právními předpisy pro účetnictví by se dle názoru autora neměly v současnosti vyskytovat či nastat. ČÚS jsou totiž pouze metodickým návodem účtování či postupů účtování vypracovaným Ministerstvem financí a jejich obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ani obcházet jejich účel. Znění ČÚS je vyhlášeno ve Finančním zpravodaji, a nikoliv ve Sbírce zákonů, v níž se publikují zákonné a podzákonné normy. Proto se všechny standardy s výjimkou několika dají využít při tvorbě vnitřních směrnic, jak vyplývá ze shora uvedené ukázky, přičemž je třeba však respektovat ustanovení zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. jako podzákonné normy.

Tímto pojednáním se samozřejmě nevyklučuje právo na subjektivní názor na interpretace zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS. Z nedávné minulosti je známo dost případů, kdy v důsledku nejasností předpisů anebo dokonce vzájemně si odporujících předpisů pro účetnictví byly též spory mezi pracovníky odpovědnými za účetnictví a pracovníky finančních úřadů, provádějících kontrolu účetnictví v účetních jednotkách, která končila v nejednom případě uložením pokuty ve smyslu zákona o účetnictví. Takové případy vyvolávají v řadách účetních pracovníků oprávněný pocit křivdy, neboť ne oni, ale nejasné předpisy jsou příčinou těchto sporů. Výkladovým kolizím účetních předpisů se však nevyhneme zřejmě ani v budoucnosti, zejména až Ministerstvo financí splní svou povinnost a vydá ČÚS formou vyhlášky ve Sbírce zákonů, kdy se tyto standardy stanou též podzákonnou normou bez jakýchkoliv diskusí.

V závěru této části je třeba se též zmínit o interpretacích Národní účetní rady, která vznikla před více jak deseti lety. Interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady, jejímiž členy jsou reprezentanti významných profesních organizací a odborné akademické půdy. Tvorbou interpretací usiluje Národní účetní rada o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů.

Hlavním posláním Národní účetní rady je spolupráce s Ministerstvem financí, dalšími vládními, zákonodárnými a ostatními institucemi na tvorbě legislativy a souvisejících norem se zaměřením na oblast účetnictví, tvorbu, aktualizace, vydávání a distribuce českých účetních standardů a dalších souvisejících metodik a v neposlední řadě též spolupráce při rozvoji účetních profesí.

1.2 Význam a poslání vnitřních účetních předpisů

1.2.1 Význam vnitřních účetních předpisů pro řízení

I když se stále traduje, že neznalost zákona neomlouvá, přece jen při současném stavu permanentní novelizace právních předpisů je nad lidské síly ovládnout dokonale celou škálu jejich obsahů, vztahujících se k výkonu povinností podnikatelů a jejich zaměstnanců.

Obecně lze říci, že zaměstnanci dodržují obsah právních předpisů zprostředkovaně seznámením se s nimi pomocí vnitřních předpisů. I když v tomto směru přibývá administrativa, jde o administrativu, která směřuje k zavedení pořádku, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a která odstraňuje mnohá nedorozumění.

Přestože řada povinností vyplývá přímo z právních norem, existuje široký okruh oblastí, které si každý podnik včetně účetnictví upravuje dle svého uvážení. Každé své rozhodnutí však musí mít podloženo písemným dokumentem, který je jedním z hlavních předmětů zájmu případné kontroly. Tato skutečnost bývá v praxi velice často opomíjena.

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

Pokud jde o obsah, délkou a rozsahem se kvalita vnitropodnikových směrnic neproказuje. Vždyť není smyslem opisovat celé pasáže zákonů nebo vyhlášek, které se často mění a jsou platné a závazné pouze obecně, bez jakékoliv možnosti stanovit konkrétní podmínky pro danou účetní jednotku. Splnění povinnosti takovýmto způsobem se zdá být krátkozraké, neúčinné a zbytečné. Vnitropodnikové předpisy totiž nemají sloužit pouze k účelu splnění povinností daných legislativou, ale měly by být především **nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení** účetní jednotky. To se následně promítne do průhlednější vnitřní i vnější kontroly. Pak mohou posloužit ke zlepšení, zprůhlednění či zjednodušení auditu nebo daňové kontroly.

Vnitropodnikové předpisy by měly mít určité vlastnosti. Jde zejména o srozumitelnost, věcnost, stručnost, jednoznačnost, přehlednost, komplexnost, nerozporovatelnost s obecně závaznými předpisy a návaznost na ostatní vnitřní předpisy příslušného subjektu.

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

Pravidla stanovená vnitropodnikovými předpisy jsou závazná pro všechny pracovníky dané účetní jednotky. Z tohoto důvodu by měla být schvalována nejvyšším odpovědným pracovníkem pro daný stupeň pravomocí.

Obvykle se ve větších účetních jednotkách vyskytuje několik názvů písemností dle povahy a důležitosti. Například směrnice bývá vnitropodnikovým předpisem s nejvyšší vahou a s delší platností. Pokyn či rozhodnutí jsou vydávány pro jednorázové akce jako například harmonogram provádění ročních (periodických) inventarizací majetku a závazků či harmonogram provádění účetní uzávěrky a sestavení účetní závěrky. Ať již účetní jednotka zvolí název jakýkoliv, měla by následně v tomto označení pokračovat.

1.2.2 Povinné vnitřní účetní předpisy

PŘEDPIS

Účtový rozvrh

Odkaz na předpisy:

- § 14 zákona o účetnictví
- § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 001 pro podnikatele

Účel písemnosti

Nejdříve je vhodné uvést, že účtový rozvrh je výjimečná vnitropodniková písemnost z hlediska důležitosti, a proto jej zařazujeme hned na začátek. Účtový rozvrh jsou účetní jednotky povinny sestavit na podkladě směrné účtové osnovy, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. Každý účtový rozvrh je jedinečný, protože je vyhlášován individuálně v účetních jednotkách pro jejich vnitřní potřeby.

Účtový rozvrh sestavují účetní jednotky 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.

PŘEDPIS

System zpracování účetnictví

Odkaz na předpisy:

- § 11,12,13 a 16 zákona o účetnictví
- ČÚS č. 001 pro podnikatele

Účel směrnice

Požadavky na účetnictví, formulované ve výše uvedených platných paragrafech zákona o účetnictví, ponechávají značný prostor iniciativě účetních jednotek při ovlivňování kvality a vypovídací schopnosti jejich účetnictví. V tomto směru se jedná o náročnou i rozsáhlou vnitřní směrnici, jejímž cílem či záměrem je zejména zajištění zásady včasnosti a dochvilnosti i srozumitelnosti účtování, která má nesmírný význam při získávání aktuálních informací pro řízení účetní jednotky v průběhu kalendářního či hospodářského roku jako účetního období i po jeho bezprostředním skončení.

Základním předpokladem řádně vedeného účetnictví, a tedy i obsahem této směrnice je v tomto směru:

- a) správné vymezení **okamžiku vzniku účetního případu**, tj. vzniku skutečnosti, která je předmětem účetnictví,
- b) vymezení skupin **účetních dokladů**, jejich náležitostí a číselné řady těchto dokladů a dále vymezení požadavku na vyhotovování účetních dokladů „bez zbytečného odkladu“,
- c) vymezení předpokladů pro včasné a dochvilné provádění **účetních zápisů** v účetních knihách, účetní jednotka musí sama stanovit v jaké lhůtě či dokdy musí být proveden účetní zápis v průběhu kalendářního měsíce,
- d) vypracování **seznamu účetních knih** (hlavní kniha, seznam deníků pro jednotlivé typy časových zápisů, seznam jednotlivých skupin knih analytické evidence, podrobnější pohled na knihy podrozvahových účtů),
- e) řádný popis **projekčně programové dokumentace**, která se vzhledem k funkci, kterou plní, dostává na úroveň účetních písemností (tedy účetních záznamů). Je proto třeba, aby byl v každé účetní jednotce popsán způsob zpracování účetnictví s podporou počítače, resp. **používaným softwarem**, a bylo tak umožněno orientovat se ve způsobu zpracování účetnictví, a to nejen pro externí pracovníky, ale i pro pracovníky vlastní účetní jednotky. Takový popis by však měl být srozumitelný nejen pracovníkům zabývajícím se zpracováním dat (operátorům, projektantům, programátorům), ale i pracovníkům mimo

oblast počítače, jimž počítače slouží. Je proto třeba projekčně programovou dokumentaci vypracovat též v českém jazyce.

PŘEDPIS

Odpisový plán

Odkaz na předpisy:

- § 4 odst. 11 zákona o účetnictví
- § 28 odst. 6 zákona o účetnictví
- § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- bod 4. ČÚS č. 013 pro podnikatele
- § 26 zákona o daních z příjmů

Účel směrnice

Odpisy slouží k postupnému zahrnování (snižování či rozpouštění) pořizovací ceny dlouhodobého majetku (nehmotného i hmotného) do nákladů a k vytváření tzv. oprávek, které vyjadřují hodnotu kumulovaných odpisů, z nichž se dá usuzovat na stupeň opotřebení příslušného dlouhodobého majetku. Odpisy jsou jednak daňové a jednak účetní.

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

- a) základní pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku,
- b) metody odpisování, a to z hlediska daňových a účetních odpisů,
- c) období vyčíslování a zúčtování odpisů,
- d) zařazování předmětů dlouhodobého majetku z hlediska odpisování,
- e) vyřazování předmětů dlouhodobého majetku z hlediska odpisování.

Odpisový plán platí pro celé účetní období a nelze jej v průběhu účetního období měnit. Pro dodržování odpisového plánu by měl být v účetní jednotce ustanoven odpovědný pracovník.

PŘEDPIS

Kompetence a podpisové vzory

Odkaz na předpisy:

- § 33a odst. 9 zákona o účetnictví

Účel směrnice

Cílem této směrnice je určit podpisové a rozhodovací kompetence osob oprávněných za společnost podepisovat a společnost zavazovat. Účelem této směrnice je stanovit podmínky a způsoby, za kterých tak mohou činit, aby byl zajištěn jednotný proces podpisových a rozhodovacích kompetencí.

§ 33a odst. 9 zákona o účetnictví **ukládá** účetní jednotce stanovit **vnitřním předpisem** oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob vztahující se k připojování podpisového 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. Zároveň v § 33a odst. 1 zákona o účetnictví se říká, že se za průkazný účetní záznam považuje podle písmene d) tohoto odstavce účetní záznam, týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam podle odst. 9.

PŘEDPIS

Dlouhodobý hmotný majetek

Odkaz na předpisy:

- § 7 a 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 013 pro podnikatele

Účel směrnice

Účelem této směrnice je:

- a) Zajistit řádné hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem zahrnující jeho včasné přejímání a předávání do používání, udržování, ochranu a vyřazování, jakož i jeho opatřování inventárními čísly a vymezení drobného dlouhodobého majetku. Inventární čísla je třeba považovat za nástroj ochrany majetku a zjišťování totožnosti inventárních předmětů dlouhodobého hmotného majetku. Je též účelné rozpracovat podmínky pro hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem (i drobným), pořízeným na finanční a operativní leasing. Dále je vhodné vymežit technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a jeho opravy.
- b) Zabezpečit řádné účtování a dokumentaci účetních zápisů týkajících se pořizování a vyřazování dlouhodobého hmotného majetku, jakož i jeho sledování na inventárních kartách v analytické, podrozvahové a operativní evidenci a vyhlásit či stanovit vzory příslušných účetních záznamů (např. protokolů o zařazování dlouhodobého hmotného majetku do užívání). Dále je žádoucí rozpracovat způsob účtování technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (i drobného) a prováděných oprav. Je též vhodné určit způsob evidence (účtování) a dokumentace dlouhodobého hmotného majetku (i drobného), pořízeného v rámci finančního a operativního leasingu.

PŘEDPIS

Směrnice obsahující:

- **Zásady pro časové rozlišení**
- **Zásady pro účtování dohadných položek**
- **Zásady pro účtování nákladů a výnosů**

Odkaz na předpisy:

- § 3 zákona o účetnictví
- § 13 a 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- § 20 až 38 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 017 a č. 019 pro podnikatele

Účel směrnice

Účelem této směrnice je zajištění správného vyčíslení **hospodářského výsledku** za příslušné účetní období. V souladu s účetními a daňovými předpisy je třeba účtovat náklady a výnosy do období, se kterým **časově a věcně** souvisejí.

Hlediskem pro účtování účetních případů **časového rozlišení** je skutečnost, že je znám jejich **titul** (věcné vymezení), **výše a období**, kterého se týkají. Náklady a výnosy se účtují na příslušných účtech nákladových druhů a výnosových položek v zásadě časově rozlišené. Smyslem **časového rozlišení** nákladů a výnosů je:

- Zahrnout do účetního období jen ty náklady a výnosy, které do něj skutečně patří. Ostatní náklady a výnosy je třeba přesunout do následujících účetních období, tzn. z běžného období je vyloučit.
- Doplnit do běžného období některé náklady a výnosy, které do něj sice patří, ale nejsou zatím zaúčtovány (nebyly např. včas vystaveny účetní doklady).
- Dospět k výsledku hospodaření, který se vztahuje k danému účetnímu období.

Časově se nemusí rozlišovat nevýznamné a pravidelně se opakující výdaje a náklady.

Pokud neznáme jednu z podmínek stanovených pro časové rozlišení, musíme pro správnou tvorbu hospodářského výsledku vytvořit tzv. **dohadné položky** aktivní a pasivní. Tyto položky tvoříme pro očekávané závazky nebo pohledávky v případě, že nemáme k dispozici faktury nebo jiná vyúčtování (doklady) vztahující se k nákladům nebo výnosům běžného období, a neznáme tak přesné částky. V tomto směru se dá vycházet z uzavřených smluv, z předešlých dodávek nebo operací, obvyklých cen apod.

Výše uvedená směrnice by měla též stanovit jako povinnost zachycovat **náklady a výnosy** podle následujících zásad:

- Náklady a výnosy se účtují zásadně do účetního období, s nímž časově a věcně souvisejí.
- Opravy nákladů a výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají. Jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy.
- Náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného účetního období.

Směrnice by měla též konkretizovat možnosti, jak postupovat, pokud ve vyúčtováních (fakturách) za přijaté služby nebo v nákladech zúčtovaných podle

jiných dokladů budou zahrnuty také částky, které nepatří do nákladů účetní jednotky (např. soukromé hovory). Dále by bylo vhodné ve směrnici též rozhodnout, které druhy materiálu lze účtovat **přímo do nákladů**, tj. bez zaúčtování na sklad a teprve poté na výdej.

PŘEDPIS

Oceňování majetku a závazků v cizí měně (kursové rozdíly)

Odkaz na předpisy:

- § 4 odst. 12 zákona o účetnictví
- § 24 odst. 6 a 7 zákona o účetnictví
- § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 006 pro podnikatele

Účel směrnice

Účelem této směrnice je stanovit podle zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS základní postupy k zajištění správného vyjádření kursových rozdílů u účetních dokladů, které jsou vystaveny v cizích měnách při přepočtu na českou měnu.

Účetnictví musí být vedeno v české měně. To je základní požadavek zákona o účetnictví (§ 4 odst. 12). Při pořízení veškerých aktiv a při vzniku závazků v cizí měně se tato cizí měna musí přepočítat na české koruny kursem devizového trhu vyhlášeným ČNB. Účetní jednotky mají možnost prostřednictvím své vnitřní směrnice zvolit buď aktuální kurs platný ke dni uskutečnění účetního případu, nebo zvolit pevný kurs, který bude používán po předem stanovenou dobu. Stanovená doba u pevného kursu nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurs devizového trhu použije účetní jednotka kurs devizového trhu vyhlášený ČNB k prvním dni období, po které je pevný kurs používán, např. první den čtvrtletí.

Při používání pevného kursu může účetní jednotka tento kurs změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. V případech vyhlášení devalvace i revalvace české měny musí být pevný kurs změněn vždy.

PŘEDPIS

Cestovní náhrady

I když vnitřní směrnice o cestovních náhradách nevychází či nenavazuje na účetní předpisy, ale vychází ze zákona o cestovních náhradách, lze ji pro její úzký vztah k účetní problematice přiřadit též mezi vnitřní účetní předpisy, neboť s ní v prvé řadě pracují též účetní pracovníci.

Odkaz na předpisy:

- § 151 až 190 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“)

Účel směrnice

Není jistě pochyb o tom, že v některých účetních jednotkách vzhledem k charakteru činnosti představují náhrady cestovních výdajů značný objem cestovních nákladů, a proto v souvislosti s tím i v souvislosti s žádoucí hospodárností jde především o správnou aplikaci výše uvedeného zákona a **nutnost** jeho „dopracování“ vnitřním předpisem na konkrétní a místní podmínky.

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

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

- a) pro poskytování náhrad – tuzemsko (včetně např. náhrad za používání silničních motorových vozidel při pracovních cestách),
- b) pro poskytování náhrad – v zahraničí (včetně např. kapesného a náhrad výdajů za pohonné hmoty – v zahraničí),
- c) vyúčtování pracovních cest.

Vzhledem ke každoroční aktualizaci vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí o sazbách cestovních náhrad a výši ceny pohonných hmot je třeba též i vnitřní směrnici každoročně aktualizovat a přizpůsobit ji nově platným sazbám cestovních náhrad a výši průměrné ceny pohonných hmot pro nadcházející rok.

1.2.3 Doporučené vnitřní účetní předpisy

Tyto doporučené vnitřní účetní předpisy lze často nepřímou odvodit z účetních předpisů.

PŘEDPIS

Oběh účetních dokladů

Odkaz na předpisy:

- § 7, 8, 11 a 33 zákona o účetnictví

Účel směrnice

Účelem této směrnice je zajištění správného a úplného zpracování všech účetních dokladů, a tím i účetních případů účetní jednotky. Směrnice poskytuje závazný metodický návod k oběhu účetních dokladů, který je základem pro správnost a průkaznost účetnictví a zaručuje trvalost účetních záznamů.

I když ze zákona o účetnictví nevyplývá pro účetní jednotky povinnost vypracovat a vyhlásit vnitřní normu, směrnici či předpis o oběhu účetních dokladů, přesto je tento vnitřní předpis považován za jeden z významných prostředků zajišťujících plynulost účtářských prací i včasné a dochvilné zaúčtování účetních dokladů.

Z hlediska včasnosti a dochvilnosti účetnictví zaujímá tedy oběh účetních dokladů významné místo ve vnitřních předpisech účetní jednotky. A nejen to. Nemělo by se totiž zapomínat, že kvalitu účetnictví, jeho správnost, průkaznost i včasnost ovlivňují též **mimoúčetní pracovníci**, kteří se podílejí na oběhu účetních dokladů. Je tedy ve vlastní zájmu účetních pracovníků, aby jejich účetní jednotka měla aktuální vnitřní směrnici upravující oběh účetních dokladů, a tím i povinnosti nejen účetních pracovníků, ale i mimoúčetních pracovníků spojených se zpracováním a zaúčtováním konkrétních účetních dokladů. K tomu je třeba ještě říci, že oběh jednotlivých účetních dokladů jako proces jejich zpracování je v jednotlivých účetních jednotkách individuální a podílejí se na něm různé útvary účetní jednotky i různí pracovníci a způsob jeho vypracování závisí na řadě činitelů.

PŘEDPIS

Inventarizace majetku a závazků

Odkaz na předpisy:

- § 6, 26, 29 a 30 zákona o účetnictví
- ČÚS č. 007 pro podnikatele

Účel směrnice

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

Dalším neméně důležitým argumentem pro řádné provádění inventarizací majetku a závazků (a tím i vydání vnitropodnikové směrnice) je skutečnost, že jedním ze základních podkladů pro hodnocení činnosti účetní jednotky je rozvaha (bilance), kterou sestavují účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví, přičemž tento výkaz musí obsahovat hodnověrné údaje opírající se o realitu.

Pokud jde o řádné provádění inventarizací, poznatky z praxe říkají, že významné místo v tomto směru má nejen vlastní realizace inventurních prací, ale i jejich řádná organizační příprava, jež může přinést nejen nevyčíslitelné hodnoty, ale též uchránit vedení účetní jednotky před nežádoucími i nepřijemnými potížemi. Důležité poslání v tomto směru mají i poctivě připravené a prováděné instruktáže pracovníků (zaměstnanců) podílejících se na organizování a provádění inventarizací, k jejichž usnadnění a kvalitnímu provádění by měla přispět i tato vnitřní směrnice.

Provedení periodické inventarizace majetku a závazků ke dni řádné účetní závěrky představuje v každé účetní jednotce obrovskou vnitropodnikovou kontrolní akci, kterou je nutno vzhledem k jejímu rozsahu velmi pečlivě připravit, řídit a kontrolovat její plnění, resp. provádění.

Vnitropodniková směrnice pro inventarizace je tedy důležitá. Z praktických důvodů účetní jednotky často vydávají dvě písemnosti týkající se inventarizací. V jedné jsou základní a principiálně neměnné záležitosti s delší platností. Není tedy nutné před každou inventarizací vydávat novou vnitropodnikovou směrnici popisující tyto základní zásady inventarizace. Druhá písemnost má platnost **časově omezenou** právě jen na provedení nastávající inventarizace. Jde o písemnost označovanou jako **harmonogram** (časový plán) **provedení inventarizace**, v němž se stanovují aktuální záležitosti, např. odpovědné osoby za provedení konkrétního druhu inventury a termíny provádění inventarizace.

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

PŘEDPIS

Opravné položky

Odkaz na předpisy:

- § 26 odst. 3 zákona o účetnictví
- § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 007 a 019 pro podnikatele
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Účel směrnice

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

Vzhledem k ekonomickým podmínkám některých účetních jednotek mohou přicházet v úvahu pouze např. vnitřní směrnice pro **opravné položky k pohledávkám**. Záleží jen na rozhodnutí vedení, zda bude vydána samostatná směrnice, či tato bude zapracována přímo do směrnice pro inventarizaci majetku a závazků.

PŘEDPIS

Vnitropodnikové účetnictví

Odkaz na předpisy:

- § 14 zákona o účetnictví
- § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 001 pro podnikatele

Účel směrnice

Nejdříve je třeba říci, že účetní předpisy neřeší podrobně organizaci vnitropodnikového účetnictví, ale stanoví pouze úkoly pro finanční účetnictví. Z toho důvodu si může každá účetní jednotka určit formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví sama podle svých ekonomických podmínek. Přitom však musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady:

- a) o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Ve vnitřní směrnici by mělo být určeno, jakým způsobem reaguje účetnictví na vnitropodnikové organizační uspořádání, měla by být stanovena metodika organizace či jiného označování vnitropodnikových útvarů, zakázek atp., určeno jakých technik se použije pro vyjádření vztahů mezi vnitropodnikovými útvary, jak bude v účetnictví zacházeno s výrobní a správní režii, jaký je vztah mezi vnitropodnikovým účetnictvím, rozpočetnictvím a kalkulacemi. V případě, že účetní jednotka vede vnitropodnikové účetnictví v rámci analytické evidence k finančnímu účetnictví, je třeba též uvést, na jakých účtech budou zachycovány vnitropodnikové vztahy (účty 599-Převodový účet nákladů a 699-Převodový účet výnosů).

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

Je jen otázkou, zda by součástí této vnitřní směrnice měla být charakteristika manažerského účetnictví, jehož informace jsou určeny pouze pro vnitřní účely účetní jednotky. O tom by mělo rozhodnout její vedení.

PŘEDPIS

Úschova účetních záznamů

Odkaz na předpisy:

- § 8 odst. 6 zákona o účetnictví
- § 31 a 32 zákona o účetnictví
- Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Účel směrnice

Nejdříve je třeba říci, že úschova účetních záznamů je **důležitou součástí povinnosti** vést účetnictví způsobem zaručujícím jejich trvalost. Přitom nejde jen o úschovu a řádné opatrování účetních záznamů v průběhu kalendářního či hospodářského roku, kterého se týkají a kdy jsou zpravidla nejvíce využívány pro řízení, ale i o jejich řádnou archivaci po skončení běžného roku a sestavení a schválení účetní závěrky. Účetní záznamy účetní jednotky uschované v účetním archivu umožňují – i s odstupem několika let (samozřejmě v závislosti na stanovených archivačních lhůtách):

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

Požadavek na pořádek a úplnost účetního archivu nabývá na významu zvláště v současné době, kdy čas vymezený na audit a rozsah jeho prací neumožňuje vždy v patřičné hloubce a šíři prověrku či revizi účetnictví běžného roku. Také zpronevěry a rozkrádání se při běžném auditu účetní závěrky obtížně zjišťují. Skončení roční účetní uzávěrky a sestavení roční účetní závěrky tudíž neznamená, že účetní záznamy za uplynulé účetní období jsou zbytečné a není třeba je archivovat.

Vnitřní směrnice o úschově účetních záznamů by měla s potřebnou konkretizací na místní podmínky účetní jednotky specifikovat a řešit všechny otázky spojené s řádnou archivací účetních záznamů a pořádkem v účetním archivu.

PŘEDPIS

Účetní závěrka

Odkaz na předpisy:

- § 17, 18, 19, 21 a 21a zákona o účetnictví
- vyhláška č. 500/2002 Sb.
- ČÚS č. 002 pro podnikatele

Účel směrnice

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

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

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

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

Do obrátů je třeba zapracovat všechny doklady, které zabezpečí úplnost účetnictví. K tomu je třeba, aby účetní znali všechny účetní případy, které patří do příslušného účetního období. Je tedy třeba všem odpovědným mimoúčetním pracovníkům uložit povinnost oznámit účtárně všechny uskutečněné účetní případy (např. služební cesty, nákupy za hotové), na které nedošly nebo nebyly vystaveny dokumenty,

kteře obvykle slouží pro vystavení účetních dokladů. Jde jak o případy splněných dodávek, za které nebyly dosud obdrženy faktury od dodavatelů či dosud nebyly vystaveny a odeslány faktury klientům (odběratelům), tak i případy, kde dochází k plnění a povinnosti platit, aniž by byly faktury vystavovány, protože tak je to sjednáno ve smlouvě apod. Dále je třeba zabezpečit, aby byly zaúčtovány všechny inventarizační rozdíly, případy časového rozlišení, dohadné položky, opravné položky, příp. též rezervy, pokud se tvoří.

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

PŘEDPIS

Provádění pokladních operací

Odkaz na předpisy:

- zákon o účetnictví
- ČÚS č. 016 pro podnikatele

Účel směrnice

Nejprve je vhodné předeslat, že pomocí hotových peněz se uskutečňují především platby, u nichž jiný způsob placení není možný nebo by byl neekonomický (např. proplácení cestovních náhrad či nákup drobného materiálu v maloobchodě).

S příchodem nových ekonomických předpisů v roce 1993 skončila platnost vyhlášky č. 118/1972 Sb., o pokladních operacích v socialistických organizacích, která po dlouhou dobu jednoznačně vymezovala rámec pokladní agendy. V současné době veškerou činnost s peněžními prostředky v hotovosti neupravuje žádný jednotný předpis, a to i přes skutečnost, že manipulace s hotovými penězi a evidence o hotovostních transakcích je mnohem více rizikovější než ostatní účetní případy.

Neexistence předpisu, který by uceleně problematiku pokladní agendy bezzbytku vymezil, nezakládá úplnou volnost při realizaci pokladních operací. K řádnému vedení pokladny je třeba znát jednotlivé právní předpisy, nalézt jejich vzájemné vazby a souvislosti mezi nimi, případně i některé skutečnosti umět odvodit. Obecné zásady pro pokladní službu jsou deklarovány především na různých místech zákona o účetnictví a v ČÚS. Mezi významné předpisy, které je třeba mít na paměti při řešení pokladní problematiky, patří nejen celá daňová legislativa, ale i předpisy o cestovních náhradách včetně vyhlášek Ministerstva práce a sociálních věcí, kterými jsou upravovány limity pro náhrady cestovních výdajů, zákon č. 219/1995 Sb.,

devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů apod.

Současná legislativa má obecný charakter, proto je nezbytná její konkretizace nezastupitelnými vnitřními předpisy, jejichž součástí je nesporně i vymezení pokladní agendy. Výběr jednotlivých ustanovení z citovaných předpisů a jejich konkretizace v přímé návaznosti na druh podnikání či jiné činnosti, na organizační členění a personální obsazení, by se měl stát základem vnitřního předpisu, který bude vymezovat pokladní službu, její organizaci, vedení a účtování a pokladních operacích i provádění inventarizace pokladny. Tím bude také zajištěna průkaznost pokladních operací a bezproblémovost pokladní agendy, zajišťovaná korunovou pokladnou i pokladnou v cizí měně (valutovou pokladnou).

Jako součást této vnitřní směrnice se nabízí z praktických důvodů též úprava hospodaření s ceninami (poštovní známky, dálniční nálepky, telefonní a ostatní karty, mají-li hodnotu, ze které bude moci být čerpáno po jejich vydání do užívání) před jejich vydáním, a to v domácí i cizí měně. Jde nejen o úpravu konkrétní podoby jejich pohybu, ale i kontrolu jejich spotřeby a provádění inventarizace cenin.

Výše uvedený seznam směrnic nemusí být vyčerpávající, resp. konečný. Jejich výčet závisí především na subjektivním názoru, zejména pokud jde o směrnice doporučené, jejichž vypracování není výslovně požadováno obecnými předpisy, tzn. především zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb. To tedy znamená, že konkrétní účetní jednotka nemusí mít všechny tyto směrnice vydány a může se v tomto směru opírat pouze o interpretaci obecných předpisů, zejména z oblasti účetních předpisů. V tomto směru půjde tedy o individuální přístup a uvážlivost vedení každé účetní jednotky.

1.2.4 Vzory vnitřních účetních směrnic

1.2.4.1 Vnitřní směrnice pro oběh účetních dokladů

Jako podnět či pomoc účetním jednotkám, které dosud váhají s vydáním vnitřního předpisu o oběhu účetních dokladů, přinášíme dále ukázkou možného způsobu vypracování a zaměření vnitřního předpisu upravujícího oběh účetních dokladů.

VZOR

Název účetní jednotky:

Schválil:

Dne:

Směrnice č. ... o oběhu účetních dokladů

Část I

SPOLEČNÁ USTANOVENÍ

I.

Úvodní ustanovení

1.1 Účelem této směrnice je zabezpečit včasnost a dochvilnost účtování účetních dokladů a vytvořit předpoklady k tomu, aby účetnictví naší účetní jednotky bylo správné, úplné, průkazné, včasné a dochvilné. Směrnici se řídí všichni pracovníci naší účetní jednotky.

1.2 Oběhem účetních dokladů se rozumí – pro účely této směrnice – plynulý proces od vyhotovení účetního dokladu nebo jeho přijetí přes přezkušování (ověřování) a zaúčtování až po jeho archivaci. Na tomto procesu se podílejí jak účetní pracovníci, tak i mimoúčetní pracovníci různých útvarů naší účetní jednotky, kteří tak přímo ovlivňují včasnost, dochvilnost a pravdivost účetních údajů a jejich kvalitu a vypovídací schopnost.

2.

Účetní doklady

2.1 Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat alespoň:

- označení účetního dokladu a jeho pořadové číslo,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik (den) vyhotovení účetního dokladu,

- e) okamžik (den) uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písm. d),
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování,
- g) účtovací předpis.

Náležitosti účetních dokladů mohou být umístěny na více listech, které musí být spolu spojeny.

2.2 Pověřeni pracovníci naší účetní jednotky jsou povinni vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu, resp. neprodleně po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu. Zálohové faktury a faktury obsahující konečné vyúčtování dodávek a služeb poskytnutých zákazníkům (odběratelům) je třeba vyhotovovat v termínech dohodnutých v příslušné objednávce či smlouvě se zákazníkem. Cestovní účty obsahující výpočet náhrady cestovních výdajů je třeba vyhotovovat do pěti pracovních dnů po ukončení pracovní cesty.

2.3 Každý účetní doklad musí být opatřen nejbližším pořadovým číslem v rámci stanovené číselné řady jednotlivých věcných skupin účetních dokladů bez jakýchkoli mezer. Pořadová čísla příslušných věcných skupin účetních dokladů vydává nebo určuje účtárna.

2.4 Od účetních dokladů nesmí být odpojovány jejich přílohy. Pokud se to tak výjimečně stane, musí odpovědný pracovník na účetním dokladu uvést, kde se v naší účetní jednotce tyto přílohy nalézají. V tom případě odpovídá vedoucí útvaru, jehož pracovníci odpojili tyto přílohy, za jejich archivaci po dobu stejnou, po jakou je archivován účetní doklad, ke kterému přílohy patří. Přílohy musí být uloženy tak, aby byly kdykoli dostupné oprávněným pracovníkům pro kontrolní či jiné obdobné úkony. Odpojená příloha musí být označena pořadovým číslem toho účetního dokladu, kterého se týká.

3.

Obecné zásady při přezkušování účetních dokladů

Mezi obecné zásady při přezkušování účetních dokladů patří v naší účetní jednotce tyto povinnosti:

- a) přezkušovat po stránce věcné a formální všechny účetní doklady, jimiž jsou v účetním období dokladovány účetní případy (tj. hospodářské a účetní operace), zpravidla vždy před jejich zaúčtováním v účetnictví, bez ohledu na to, zda jsou vyhotoveny ručně nebo za pomoci prostředků výpočetní a jiné techniky,

- b) podávat odpovědnými pracovníky písemná vysvětlení, pokud jsou potřebná pro řádné zaúčtování účetních případů, a to i z důvodů následných kontrol ze strany finančních orgánů,
- c) dokládat účetní doklady před jejich zaúčtováním příslušnou dokumentací (např. kopiemi uzavřených smluv),
- d) přezkušovat přípustnost účetních případů, tzn. zda nejsou v rozporu se závaznými právními předpisy či obchodní politikou nebo směrnicemi naší účetní jednotky,
- e) uvědomit odpovědné pracovníky, resp. tyto upozornit na případnou nepřipustnost ověřovaných účetních případů.

4.

Přezkušování věcné správnosti

4.1 Věcnou správnost účetního dokladu ověřuje pracovník odpovědný za uskutečněný účetní případ. Tento pracovník odpovídá:

- a) za soulad zápisů v účetním dokladu se skutečností,
- b) za správnost účtovaného výkonu nebo dodávky, tj. za její provedení, rozsah, soulad s objednávkou či požadavkem,
- c) za správnost účtovaných cen,
- d) za správnost daně z přidané hodnoty,
- e) za správnost početní, tj. správnost součtů, součinů, rozdílů a jiných početních operací,
- f) za správnost účtovaného množství v měrných jednotkách, za rozsah provedených prací apod.

4.2 Věcnou správnost potvrzuje odpovědný pracovník svým podpisem na účetním dokladu, popř. na jeho příloze, která se stává nedílnou součástí účetního dokladu.

5.

Přezkušování formální správnosti

5.1 Formální správnost účetního dokladu ověřuje určený pracovník účtárny odpovědný za jeho zaúčtování.

Přitom ověřuje tyto skutečnosti:

- a) úplnost náležitostí účetního dokladu,
- b) schválení a ověření účetního případu z hlediska věcného podpisem odpovědného pracovníka za účetní případ,
- c) úplnost (kompletnost) příloh k účetnímu dokladu,
- d) opatření účetního dokladu účtovacím předpisem, popř. tento předpis na účetní doklad doplní,

e) zapsání účetního dokladu do příslušného deníku a do hlavní knihy.

5.2 Formální správnost potvrzuje účetní pracovník svým podpisem na účetním dokladu. Tento podpis současně potvrzuje, že účetní doklad byl patřičně zaúčtován.

Část II.

OBĚH VYBRANÝCH DRUHŮ ÚČETNÍCH DOKLADŮ

6.

Oběh faktur (daňových dokladů) vydaných (odběratelských)

6.1 Vyhotovení, odeslání a zaúčtování zálohové faktury (daňového dokladu).

Postup zpracování (pracovní úkony):

1. Vyžádání pořadového čísla v účtárně

Provede: sekretářka

Dodá: účtárna

Lhůta: neprodleně

2. Vyhotovení zálohové faktury (daňového dokladu) ve dvojím provedení

Provede: sekretářka

Lhůta: podle příslušné smlouvy

3. Schválení (podepsání) zálohové faktury (daňového dokladu) a její vrácení sekretářce

Provede: manažer

Lhůta: neprodleně

4. Odeslání zálohové faktury – daňového dokladu (originálu) zákazníkovi (odběrateli)

Provede: sekretářka

Lhůta: neprodleně po podpisu

5. Předání kopie zálohové faktury (daňového dokladu) účtárně

Provede: sekretářka

Lhůta: neprodleně po podpisu

6. Zaúčtování zálohové faktury (daňového dokladu) a založení do příručního archivu

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

6.2 Vyhotovení, odeslání a založení závěrečné faktury (vyúčtování) – daňového dokladu

Postup zpracování (pracovní úkony):

1. Příprava podkladového materiálu k vyhotovení faktury (konečného daňového dokladu) a jeho předání sekretářce

Provede: manažer

Lhůta: podle příslušné smlouvy

2. Vyžádání pořadového čísla v účtárně

Provede: sekretářka

Dodá: účtárna

Lhůta: neprodleně

3. Vyhotovení závěrečné faktury (vyúčtování) – konečného daňového dokladu ve dvojím provedení

Provede: sekretářka

Lhůta: podle příslušné smlouvy

4. Schválení (podepsání) závěrečné faktury (daňového dokladu) a její vrácení sekretářce

Provede: vedoucí útvaru

Lhůta: neprodleně

5. Odeslání závěrečné faktury (originálu) – daňového dokladu zákazníkovi (odběrateli)

Provede: sekretářka

Lhůta: neprodleně

6. Předání kopie závěrečné faktury (daňového dokladu) účtárně

Provede: sekretářka

Lhůta: neprodleně

7. Zaúčtování kopie závěrečné faktury (daňového dokladu) a založení do příručního archivu

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

8.

Oběh faktur (daňových dokladů) přijatých (dodavatelských)

Postup zpracování (pracovní úkony):

1. Předání poštou došlé faktury (daňového dokladu) účtárně

Provede: podatelna

Lhůta: neprodleně

2. Předání faktury (daňového dokladu) od dodavatele účtárně (např. za školení)

Provede: příslušný pracovník

Lhůta: neprodleně

3. Opatření došlé (převzaté) faktury (daňového dokladu) razítkem „došlo dne...“ a její zápis do knihy přijatých (došlých) faktur

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

4. Předání došlé (přijaté) faktury (daňového dokladu) k věcnému ověření a schválení vedoucímu příslušného útvaru

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

5. Přezkoušení věcné správnosti a schválení (podepsání) faktury (daňového dokladu) a její vrácení účtárně

Provede: vedoucí příslušného útvaru

Lhůta: bez zbytečného odkladu

6. Opatření schválené (podepsané) došlé faktury (daňového dokladu) pořadovým číslem, provedení přezkoušení po stránce formální, zaúčtování a uložení do příručního archivu účtárny

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

7. Vyhotovení platebního příkazu k úhradě došlé (přijaté) faktury (daňového dokladu) a jeho předání k podpisům (ke schválení) příslušným vedoucím útvarů

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

8. Schválení (podepsání) platebního příkazu vedoucím finančního útvaru a jeho vrácení účtárně

Provede: vedoucí finančního útvaru

Lhůta: bez zbytečného odkladu

9. Odeslání schváleného (podepsaného) platebního příkazu bance

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

8.

Oběh cestovních příkazů (účtů)

8.1 Oběh cestovního příkazu (účtu) bez zálohy

Postup zpracování (pracovní úkony):

1. Vystavení cestovního příkazu

Provede: pracovník

Lhůta: před pracovní cestou

2. Schválení pracovní cesty

Provede: vedoucí příslušného oddělení

Lhůta: před pracovní cestou

3. Vyhotovení průkazného cestovního účtu, výpočtu náhrad cestovních výdajů, přiložení příslušných dokladů (jízdenek, letenek, nocležného atd.) a předání cestovního účtu včetně příloh ke schválení vedoucímu příslušného útvaru

Provede: pracovník

Lhůta: do pěti pracovních dnů po skončení pracovní cesty

4. Schválení a podepsání cestovního účtu a jeho vrácení příslušnému pracovníkovi

Provede: vedoucí příslušného útvaru

Lhůta: bez zbytečného odkladu

5. Předání schváleného (podepsaného) cestovního účtu se všemi přílohami účtárně

Provede: pracovník

Lhůta: neprodleně

6. Opatření cestovního účtu pořadovým číslem, provedení přezkoušení z hlediska formálního i výše nárokovaných cestovních výdajů, zaúčtování a uložení cestovního účtu do příručního archivu účtárny

Provede: účtárna

Lhůta: neprodleně

7. Zajištění převodu částky z cestovního účtu na sporožirový účet pracovníka

Provede: účtárna

Lhůta: v obvyklém termínu

8.2 Oběh cestovního příkazu (účtu) se zálohou

Postup zpracování (pracovní úkony):

1. Vyhotovení žádosti o zálohu na pracovní cestu na cestovním příkazu a její předání ke schválení příslušnému vedoucímu útvaru

Provede: pracovník

Lhůta: před pracovní cestou

2. Proplacení schválené žádosti o zálohu v hotovosti pracovníkovi

Provede: pokladna

Lhůta: v pokladních hodinách

3. Vyhotovení cestovního účtu, výpočtu náhrad cestovních výdajů po odečtení přijaté zálohy, přiložení příslušných dokladů (jízdenek, letenek, nocležného atd.) a předání cestovního účtu včetně příloh ke schválení vedoucímu příslušného útvaru

Provede: pracovník

Lhůta: do pěti pracovních dnů po skončení pracovní cesty

4. až 7. Další pracovní úkony (postup) jsou shodné s bodem 8.1 této směrnice.

Část III.

ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

9.

Povinnosti pracovníků a platnost směrnic

9.1 Všichni pracovníci naší účetní jednotky odpovědní za účetní případy jsou povinni poskytnout účetním pracovníkům informace a dokumenty potřebné pro jejich správné zaúčtování. Na požádání jsou povinni poskytovat tyto vysvětlivky písemně. Pracovníci odpovědní za zaúčtování jsou povinni si v případě pochybností o možnosti správného proúčtování vyžádat od odpovědných pracovníků patřičné vysvětlivky. Pak odpovídají za správnost zaúčtování účetního dokladu ve smyslu těchto vysvětlivek.

9.2 Platnost této směrnice se stanoví 1. ledna 2009, a to na dobu jednoho roku. Poté bude provedeno její vyhodnocení a získané poznatky a zkušenosti z jejího plnění budou využity pro její novelizování.

S ohledem na žádoucí rozsah textu jsme se omezili v části II. této směrnice jen na konkretizaci oběhu některých vybraných druhů účetních dokladů. Bude již záležet jen na účetní jednotce, o které další konkrétní druhy účetních dokladů rozšíří svou vnitřní směrnici, i jaké pasáže z uvedené ukázky vnitřního předpisu převezme a dále případně zkonkretizuje či rozšíří. Je třeba totiž vycházet z toho, že oběh jednotlivých druhů účetních dokladů jako proces jejich zpracování, tj. vyhotovení (převzetí), přezkoušení, zaúčtování, uložení a archivování, je v jednotlivých účetních jednotkách individuální a podílejí se na něm různé útvary účetní jednotky i různí

pracovníci. Způsob jeho vypracování závisí na řadě činitelů, např. na hospodářské činnosti, druhu a velikosti účetní jednotky, na organizační struktuře účetní jednotky a na organizaci účetnictví (zda je účetnictví centralizované nebo decentralizované), vzdálenosti (místní odloučenosti) jednotlivých útvarů od centra účetní jednotky, na povaze účetních případů, na způsobu likvidace (přezkušování) účetních dokladů a v neposlední řadě i na kázni mimoúčetních pracovníků.

1.2.4.2 Vnitřní směrnice pro inventarizaci movitého majetku

VZOR

Název účetní jednotky:

Schválil:

Dne:

**Směrnice pro inventarizaci
samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí**

č.

I.

Účel a termín provádění inventarizace

1. K řádnému a průkaznému splnění požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména § 8, 29 a 30, jakož i k zabezpečení řádné ochrany a hospodaření s majetkem naší společnosti vydávám pro inventarizaci samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí tuto vnitřní směrnici, která je závazná pro všechny zaměstnance.

2. Tato inventarizace se provádí jako řádná za hospodářský rok v prvních dnech července zpětně k rozvahovému dni, tj. k 30. červnu, v souvislosti s řádnou účetní závěrkou. V ostatních případech, kdy je nutné ověření tohoto majetku, se provádí mimořádná inventarizace.

II.

Předmět a rozsah inventarizace

1. Předmětem inventarizace jsou samostatné movité věci a soubory těchto movitých věcí včetně příslušenství se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění 40.000 Kč, určeného vedením naší účetní jednotky. V tomto směru inventarizaci podléhají automobily, počítače a laptopy (přenosné počítače), tiskárny, kopírky, mobilní telefony a SIM karty, ucelené soupravy nábytku, židle, křesla, skříně, stoly, vařiče, vysavače a ostatní – dále nejmenované – movité věci, nacházející se v místnostech a prostorách, v nichž se provádí inventura.

2. Jedná se o samostatné movité věci a soubory těchto movitých věcí, které:

- a) jsou v našem vlastnictví a jsou sledovány v rámci dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví na rozvahových (syntetických a analytických) účtech účtové skupiny 02,
- b) jsou používány v rámci finančního a operativního leasingu a sledovány v podrozvahové evidenci,
- c) jsou sledovány v operativní evidenci jako drobné movité věci s pořizovací cenou do 5.000 Kč, které jsou po vydání do používání zcela odepsány v nákladech (např. židle, stoly, SIM karty).

3. Inventarizaci podléhají všechny výše uvedené předměty, nacházející se v době inventarizace ve všech místnostech a prostorách naší společnosti, a to:

- v hlavní budově v Praze,
- v kanceláři v Brně,
- v kanceláři v Ostravě.

III.

Vymezení inventarizace

Pro vnitřní účely naší společnosti zahrnuje inventarizace samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí zejména tyto fáze:

1. Přípravu na tuto akci, zahrnující zejména ustavení a proškolení příslušných inventarizačních komisí, přípravu inventarizovaného hmotného majetku na tuto akci ze strany odpovědného pracovníka za movité věci a přípravu potřebných písemných podkladů pro tuto akci ze strany účtárny.
2. Provedení fyzické a ve vymezených případech i dokladové inventury movitých věcí a zjištění skutečných stavů tohoto majetku.
3. Ověření zjištěných skutečných stavů movitých věcí a jejich příslušenství se stavy v počítačovém inventurním soupisu, obsahujícím jejich účetní stavy k rozvahovému dni, a to inventurní číslo (u automobilů SPZ), popis (název – typ) a pořizovací cenu jednotlivých movitých věcí, vedených na rozvahových (syntetických a analytických) a podrozvahových účtech, jakož i movitých věcí evidovaných v operativní evidenci v místních seznamech.
4. Zjištění účetních chyb a inventarizačních rozdílů a návrh na jejich vypořádání, jejich schválení.

IV. Inventarizační orgány

1. Za organizaci přípravy, řízení a provádění inventarizace samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí v naší společnosti, včetně dodržení zákonných předpisů a ustanovení této směrnice, odpovídá ústřední (firemní) inventarizační komise (dále jen „ÚIK“) v tomto složení:

Předseda: Josef Novotný
Člen – tajemník ÚIK: Milan Novák
Člen ÚIK: Zdeněk Šindelář
Člen ÚIK: František Plojhar
Člen ÚIK: Jan Pačes

2. Za fyzickou inventuru samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí ve vlastnictví naší společnosti a movitých věcí, získaných v rámci finančního a operativního leasingu, jakož i movitých věcí sledovaných v operativní evidenci, zodpovídají příslušné dílčí inventarizační komise [dále jen („DIK“)], které v potřebném počtu odborníků s vymezením jejich povinností pro jednotlivá pracoviště společnosti a se souhlasem těchto pracovníků jmenuje předseda ÚIK ve spolupráci s vedoucím účtárny.

3. Každá dílčí inventarizační komise se jmenuje s pořadovým číslem ve slovním vyjádření (z důvodu odlišení) a ve složení:

Předseda:
Člen:
Člen:

Pracovník odpovědný za svěřený majetek musí být členem DIK, ale nesmí být jejím předsedou.

V. Úkoly inventarizačních orgánů

1. Ústřední inventarizační komise:

- a) Vypracuje každoročně ve spolupráci s účtárnou souborný plán rozložení a provedení fyzických inventur a jmenuje složení jednotlivých DIK, a to do 15. dubna před prováděním inventarizace movitých věcí k rozvahovému dni, tj. k 30. červnu, který předá neprodleně ke schválení řídicímu partnerovi.
- b) Zajistí včasné proškolení pracovníků, kteří se budou podílet na přímém provedení fyzických inventur.

- c) Předá předsedům každé DIK počítačové inventurní soupisy s účetními stavy (např. e-mailem), včetně případně jiných potřebných písemností, jako podklad k provedení fyzické inventury. Tyto počítačové inventurní soupisy včetně případně dalších potřebných písemností připraví pro ÚIK účtárna.
- d) Kontroluje průběžně provádění fyzických inventur a metodicky řídí DIK.
- e) Projednává výsledky fyzických inventur jednotlivých DIK a jejich inventarizačních písemností.
- f) Proveďte k rozvahovému dni (k 30. červnu) souhrnné zhodnocení výsledků inventur a pořídí o tom souhrnný inventarizační zápis, který obdrží vedení společnosti.
- g) Předkládá návrhy na řešení inventarizačních rozdílů (mank a přebytků) a likvidaci movitých věcí řídicímu partnerovi.
- h) Pořizuje o každém jednání ÚIK zápis, který obdrží všichni členové ÚIK, účastníci jednání a účtárna.

2. Každá dílčí inventarizační komise:

- a) Zjistí skutečné stavy movitých věcí, jejichž fyzickou inventurou je pověřena, a tyto stavy odsouhlasí v počítačovém inventurním soupise, případně jej doplní o nově zjištěné nebo naopak vypustí chybějící movité věci.
- b) Dohodne přesný okamžik zahájení fyzické inventury (datum a čas) s odpovědnými pracovníky za inventarizovaný majetek a jejich přítomnost při inventuře.
- c) Doplní inventurní soupisy, např. o prohlášení odpovědné osoby včetně vlastnoručních podpisů členů, předsedy DIK a odpovědného pracovníka.
- d) Sepíše po skončení fyzické inventury též inventarizační zápis, v němž zhodnotí celkový výsledek fyzické inventury a uvede návrh na vypořádání případných inventarizačních rozdílů.
- e) Musí provést příslušnou fyzickou inventuru ve stanoveném termínu.
- f) Předá výsledky jednotlivých fyzických inventur včetně inventurního soupisu a inventarizačního zápisu neprodleně po jejich ukončení předsedovi ÚIK.

VI.

Souborný plán rozložení a provedení fyzických inventur

K vytvoření potřebného předpokladu a žádoucích podmínek k provedení fyzických inventur samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí je třeba vypracovat souborný plán rozložení a provedení fyzických inventur tohoto majetku, který bude obsahovat minimálně pro každou dílčí inventarizační komisi (DIK) následující údaje a informace:

1. Slovní vyznačení pořadového čísla DIK a její jmenovité složení včetně odpovědného pracovníka za inventarizované movité věci.

2. Jednotlivé strany inventurních soupisů musí být po jejich vyplnění označeny pořadovými čísly stránek, přičemž žádné číslo nesmí být vynecháno ani uvedeno dvakrát. Na každé straně inventurního soupisu se uvede kontrolní součet korunových (peněžních) částek a na poslední straně rekapitulace.

3. Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) skutečnosti, podle kterých je možno zjištěné movité věci jednoznačně určit,
- b) způsob zjišťování skutečných stavů,
- c) ocenění movitých věcí k rozvahovému dni i pro účely vytváření rezerv a opravných položek,
- d) okamžik zahájení a ukončení inventury,
- e) podpisy předsedy a členů DIK (v případě fyzické inventury) nebo podpis pracovníka účtárny odpovědného za provedení dokladové inventury,
- f) podpis pracovníka odpovědného za movité věci.

4. Skutečné stavy movitých věcí sledovaných v operativní evidenci se uvádějí do samostatných seznamů.

5. Inventarizační rozdíly, tj. chybějící či přebývající jednotlivé movité věci zjištěné při inventuře se zjistí ze záznamů či poznámek provedených (vyznačených) v předem obdrženém počítačovém inventurním soupisu. Jejich celkové vyčíslení se provede v inventarizačním zápise.

IX.

Inventarizační zápisy

1. O provedené fyzické a dokladové inventuře je třeba – kromě průkazných inventurních soupisů – vyhotovit též zápis o provedení inventarizace. Tento inventarizační zápis vyhotovují jednotlivé dílčí inventarizační komise a pracovníci provádějící dokladovou inventuru. Pro tyto inventarizační orgány končí inventarizace dnem předání tohoto zápisu a inventurních soupisů včetně prohlášení odpovědného pracovníka ke vzniku mank a přebytků (chybějících a přebývajících movitých věcí) tajemníkovi ústřední inventarizační komise.

2. Pracovníci odpovědní za provedení inventur odevzdají požadované písemnosti tajemníkovi ÚIK neprodleně po ukončení příslušné inventury nejpozději do data uvedeného v souborném plánu. Přitom inventarizační zápis musí obsahovat tyto skutečnosti:

- a) celkovou hodnotu inventarizovaných samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí,
- b) počet stran přiložených inventurních soupisů,
- c) rekapitulaci zjištěných stavů v porovnání s účetními stavy v pořizovacích cenách,
- d) zjištěné inventarizační rozdíly včetně zdůvodnění jejich vzniku,

- e) návrh na řešení inventarizačních rozdílů (doporučení pro ÚIK),
- f) další skutečnosti, které ovlivňují výsledky inventarizace (např. potřebu oprav movitých věcí),
- g) návrh na preventivní opatření.

3. ÚIK odpovídá za provedení rekapitulace všech výsledků inventarizačních prací a za souhrnnou zprávu vedení společnosti včetně návrhu na vypořádání inventarizačních rozdílů a případnou tvorbu opravných položek a rezerv v termínu do deseti dnů po odevzdání dílčích zpráv o provedení inventarizace, nejpozději však do 15. srpna.

X.

Ostatní ustanovení

1. Pracovníci odpovědní za samostatné movité věci a soubory movitých věcí předají předsedovi příslušné DIK doklady týkající se stavu či pohybu movitých věcí, které nebyly zaúčtovány, a podepsané prohlášení, že fyzická inventura proběhla za jejich přítomnosti a že veškeré doklady byly předány k zaúčtování před zahájením inventury a že žádné doklady ani informace o movitých věcech nebyly zatajeny. Toto prohlášení bude připojeno k inventarizační dokumentaci předávané tajemníkovi ÚIK.

2. V případě, že osoba odpovědná za svěřené movité věci se nemůže zúčastnit fyzické inventury, může být zastoupena osobou, kterou písemně určí.

3. Při fyzické inventuře movitých věcí je třeba zjistit a zvlášť sepsat jednotlivé předměty, které nejsou používány. Návrhy na vyřazení těchto movitých věcí předloží předsedové DIK spolu s inventarizační dokumentací tajemníkovi ÚIK.

4. Po odsouhlasení výsledků celé inventarizace movitých věcí vedením společnosti bude veškerá inventarizační dokumentace bezodkladně předána účtárně k zaúčtování a k další úschově (archivaci). Druhé vyhotovení inventurního soupisu bude předáno odpovědnému pracovníkovi za movité věci, který v rámci své působnosti provede též další opatření (např. zajištění oprav).

5. Všichni pracovníci naší společnosti jsou povinni usnadnit práci inventarizačním orgánům a řídit se jejich pokyny v průběhu inventarizačních prací. Během inventarizačních prací je zakázáno jakékoliv přemísťování movitých věcí v užívání.

XII.

Závěrečné ustanovení

Tato směrnice se vydává s účinností od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Po té bude vyhodnocena a vydána nová s delší dobou platnosti.

1.3 Konstrukce účtové osnovy a účtového rozvrhu

1.3.1 Nejdůležitější otázky týkající se účtového rozvrhu

Ve směrné účtové osnově jsou vedle účtových tříd a jejich názvů vymezeny pouze číselná označení jednotlivých účtových skupin a jejich názvy. V rámci nich si mají účetní jednotky vytvářet účtové rozvrhy a účty. Pro potřeby této publikace uvádíme ukázkou možného účtového rozvrhu. S tím však souvisejí následující otázky:

OTÁZKY

- 1) *Pokud si účetní jednotka vymezí syntetické účty v rámci jednotlivých účtových skupin, mohou být tyto syntetické účty označeny čtyřmístným číslem?*
- 2) *Lze v každé účtové skupině vymežit pouze jeden syntetický účet s tím, že v analytice jsou účty různých skupin nákladů, např. v rámci účtové skupiny 52 účet 525-Osobní náklady, kde se účtují mzdové náklady a sociální a zdravotní pojištění (nebo jiný příklad: účet 515-Služby, na němž se účtují cestovní náhrady, reprezentační náklady atd.)?*
- 3) *Do jaké míry má být účtový rozvrh podrobný a do jaké míry má být rozpracován ve vztahu ke směrné účtové osnově?*

Stručný pohled do nedaleké minulosti

Úvodem je vhodné připomenout, že označení „syntetické“ a „analytické“ účty bylo převzato do našeho účetního slovníku v roce 1952, kdy byla připravena po roce 1946 druhá reforma účetnictví, tentokrát podle sovětského vzoru, která započala od roku 1953. Tehdy to byl v ruštině „syntetičeskij učot“ jako souborný účet a „analytičeskij učot“ jako podrobný účet. Jak je vidět, tak si překladatelé z ruštiny do češtiny „nelámali“ hlavu s doslovným překladem. Tyto výrazy jsou však stejně řeckého původu a v češtině se od té doby v účetnictví natrvalo ujaly a jsou uváděny i ve Slovníku spisovné češtiny. I když se autor nechce pouštět do historie a popisovat konstrukci tehdejší účtové osnovy, je třeba říci, že prakticky od této doby jsou rozlišovány syntetické účty s třímístným číslováním od analytických účtů se čtyřmístným a vícemístným číslováním. Od této doby se též setkáváme i v předpisech s výrazem „syntetická evidence“ a „analytická evidence“. V průběhu let byly pak provedeny ještě dvě reformy účetnictví, poslední (čtvrtá) od roku 1993, při nichž z hlediska formálního je již respektován v účtové osnově opět dekadický princip a třímístný číselný znak syntetického účtu. Tyto účtové osnovy s třímístným označováním syntetických účtů byly též základním podkladem pro vypracování účtových rozvrhů jednotlivých účetních jednotek a založení účtů v hlavní knize. Novinkou, kterou přinesla novela zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb., pro podvojný účetnictví v § 14, je od 1. ledna 2002 tzv. **směrná účtová osnova, která je podřízena potřebě sestavení účetní závěrky**. Směrná účtová osnova pro účetní

jednotky podnikatelského typu je podrobně stanovena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., která vstoupila v platnost od 1. ledna 2003.

1.3.2 Povinnosti účetní jednotky

Nejdříve si řekněme, že účetní jednotky jsou povinny v současné době dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody (§ 4 odst. 8 zákona o účetnictví). Směrná účtová osnova upravená vyhláškou č. 500/2002 Sb., je dána pouze na úrovni **úctových tříd a úctových skupin**. Proto vytváření syntetických (případně analytických) účtů je plně v kompetenci účetní jednotky. V pravomoci účetní jednotky je tedy i přiřazení konkrétního syntetického (případně analytického) účtu **ke konkrétnímu řádku či položce výkazů účetní závěrky**, tj. rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Je třeba si uvědomit, že skončila platnost účtové osnovy, která povinně stanovila třímístné členění syntetických účtů. Kolikamístné číselné označení mají mít syntetické účty dnes **nestanoví ani zákon o účetnictví ani vyhláška č. 500/2002 Sb.** Záleží tedy jen na účetní jednotce, jak si stanoví tuto technickou záležitost v účtovém rozvrhu a jakou **formu**, resp. **úpravu** účtového rozvrhu si zvolí. Praktické v tomto směru je např. uvádět v účtovém rozvrhu též označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, do nichž ústí jednotlivé účty. Zákon o účetnictví stanoví v § 14 odst. 2 pouze účetním jednotkám povinnost sestavit **účtový rozvrh** tak, aby v něm byly uvedeny **účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky**. Mohou to být tedy vedle syntetických účtů i účty analytické. V tomto směru se rozeznávají dva druhy věcných (systematických) účetních zápisů:

- a) syntetické (syntetická evidence), a
- b) analytické (analytická evidence).

Syntetické účetní zápisy se provádějí na syntetických účtech a vyjadřují úhrně stav a pohyb majetku a závazků. Účetní kniha, která obsahuje tyto zápisy, se označuje jako **hlavní kniha**. Syntetické účty se uvádějí vždy v účtovém rozvrhu. Syntetické účty v hlavní knize se označují číselně a slovně. Při vedení účetnictví pomocí počítačů stačí jen číselné označení.

Zápisy na účtech analytických se provádějí v účetní knize **analytických účtů**. Podrobněji se jimi rozvádějí nebo doplňují zápisy syntetické (na jednotlivých syntetických účtech). I když to současné předpisy pro účetnictví výslovně nepožadují, je v praxi zvykem (z dřívější doby) uvádět na účetních dokladech před jejich zaúčtováním též tzv. **účtovací předpis**, obsahující číselné označení souvztažných syntetických účtů (MD a D) i číselné označení analytických účtů, určující vztah

mezi účetními doklady a příslušnými věcnými (systematickými) účetními zápisy v účetních knihách.

1.3.3 Podrobné odpovědi k účtovému rozvrhu

Po tomto stručném přehledu vztahujícím se obecně k nastiňené problematice je možno odpovědět konkrétně na jednotlivé otázky, uvedené na s. 50, takto:

ODPOVĚDI

Otázka ad 1

*V současné době již mohou být syntetické účty uváděné v účtovém rozvrhu a vedené v hlavní knize čtyřmístně číslovány (popř. i vícemístně). Délka (počet číslic) syntetického účtu není již v předpisech pro účetnictví (v zákonu o účetnictví, vyhlášce č. 500/2002 Sb. ani v ČÚS) stanovena či upravena. Podstatné je, že tyto předpisy ani delší resp. vícemístné číslování syntetických účtů nezakazují. Účetní jednotka může tedy zavést bez obav čtyřmístné číslování syntetických účtů. Vytvoření účtového rozvrhu je v kompetenci účetní jednotky, vytvoří ho dle svého uvážení. To znamená, i pokud jde o rozsah (délku) označení syntetického účtu. Je třeba jen zvážit, aby tímto číslováním byl vytvořen **únosný počet** syntetických účtů, které budou otvírány v hlavní knize.*

Otázka ad 2

*Pokud jde o otázku, zda je možno vytvořit v rámci každé účtové skupiny pouze jeden syntetický účet, a ten rozvést do potřebného počtu účtů analytických, je třeba říci, že to ani současné předpisy pro účetnictví **nepřipouštějí**. Takto může v podstatě postupovat jen účetní jednotka, která vede účetnictví v zjednodušeném rozsahu, tzn. že může v účtovém rozvrhu (a v hlavní knize) uvést jako syntetické účty pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější. Účetní jednotka, která vede účetnictví v plném rozsahu, musí tedy postupovat podle toho, co je uvedeno shora v bodu 1.*

Otázka ad 3

*Pokud jde o otázku, do jaké míry má být účtový rozvrh **podrobný** a do jaké míry má být **rozpracován** ve vztahu k směrné účtové osnově, na tuto otázku odpovídá § 14 odst. 2 zákona o účetnictví. Z tohoto paragrafu vyplývá, že „účetní jednotky jsou povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty **potřebné** k zaúčtování **všech** účetních případů a **k sestavení** účetní závěrky v dané účetní jednotce“. A potřebné účty ke splnění této povinnosti uložené zákonem jsou jak účty syntetické, tak i účty analytické. Proto se v případě sestavení účtového rozvrhu jedná o vysoce náročnou analytickou práci, kterou může vykonat pouze pracovník s dobrou znalostí podmínek účetní jednotky, což je zpravidla*

účetní metodik. Musí brát v úvahu všechny požadavky, které jsou na účetnictví kladeny jak interně, tak i externě. Přitom je třeba též vzít zřetel na ustanovení ČÚS č. 001, z něhož vyplývá, že při vytváření analytických účtů bere účetní jednotka v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty:

- *Členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a míst uložení či umístění při účtování o majetku. Odděleně se sleduje majetek zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem, popřípadě převedené nebo poskytnuté zajištění. U pohledávek je členění podle jednotlivých dlužníků, u cenných papírů se na analytických účtech sledují cenné papíry v umořovacím řízení.*
- *Členění závazků podle jednotlivých věřitelů.*
- *Členění podle časového hlediska u pohledávek a závazků, to je podle § 19 odst. 7 zákona na krátkodobé nebo dlouhodobé pohledávky a závazky.*
- *Členění na českou a cizí měnu v případech stanovených v § 4 odst. 12 zákona.*
- *Členění podle položek účetní závěrky (včetně požadavků na sestavení přílohy).*
- *Členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní apod.*
- *Členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění.*
- *Členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky.*
- *Členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví, zejména bank, burz, orgánů státní statistiky.*

Další požadavky na analytické účty jsou uvedeny v ČÚS pro podnikatele řešících účtování jednotlivých složek majetku a závazků.

Vhodné je též konstrukci účtového rozvrhu konzultovat s auditorem. Vzhledem k neustále probíhajícím změnám v našem hospodářském životě je též samozřejmé, že musí být zajištěna i aktualizace účtového rozvrhu.

1.4 Organizace účtáren a účetních prací a výběr správné účetní formy

A je to právě **organizace účetnictví**, která patří mezi hlavní předpoklady správného **fungování vnitřního kontrolního systému**, i když tato je různě propracována i chápána v účetních jednotkách. Obecně platné právní předpisy v tomto směru dávají účetním jednotkám – a řekněme hned, že oprávněně – totiž značnou volnost. Je tomu tak proto, že konkrétní úprava, resp. uspořádání účetnictví, má-li být racionální a efektivní – musí vycházet především z **místních podmínek** každé účetní jednotky při respektování celé řady dalších činitelů.

DŮLEŽITÁ ZÁSADA

Úkolem jednotlivých účetních jednotek je vytvářet v souladu s metodikou, řízenou Ministerstvem financí, **vlastní podnikovou** informační soustavu sloužící ke sledování a hodnocení jejího stavu a činnosti a zajišťující informace jak pro vlastní potřebu, tak i pro potřebu jiných orgánů (např. finančních úřadů). Jádrem podnikové informační soustavy je a v blízké budoucnosti stále ještě bude účetnictví, ať již pro svůj hodnotový syntetizující charakter, či pro široký záběr evidence majetku a závazků nákladů a výnosů a zachycování jejich změn, zjišťování hospodářských výsledků a přísnou dokladovost. V tomto směru má značný význam otázka správné **organizace účtáren a účetních prací**, jejímž cílem je zajistit pro řízení, a tím i pro kontrolu potřebné ukazatele, zejména:

- v patřičné šíři i hloubce,
- včas a systematicky,
- srozumitelně a přehledně,
- racionálně a efektivně (bez zbytečných duplicit) při využívání dostupné mechanizace a automatizace,
- hospodárně, tj. s minimálními náklady.

UPOZORNĚNÍ

Z tohoto důvodu je nutno se zaměřit nejen na správnou či vhodnou organizaci účtáren, dělbu účetních prací, ale i na strukturu a formu účetních knih a účetních metod, resp. na účetní formu jako techniku účtování.

1.4.1 Podmínky správné organizace účtáren a účetních prací

Účetnictví může splnit úkoly, které na něj klade řízení, a splnit tak své společenské poslání, jen při jeho řádné organizaci v základní účetní jednotce, tzn. tedy tam, kde vzniká nepřehledné množství účetních operací, resp. účetních případů. V tomto směru je proto důležitá organizace účtáren a účetních prací i účelné rozmístění účetních pracovníků tak, aby vedení účetnictví bylo dochvilné, hospodárné, kontrolovatelné a dostatečně výkonné.

Proto je třeba znát nejen činitele, ale i **podmínky** ovlivňující účelnou strukturu účtáren a účetních prací (jejich dělbu, techniku apod.). Z tohoto důvodu je vhodné při organizaci účtáren a účetních prací respektovat především **následující činitele:**

- organizační strukturu řízení účetní jednotky a jejích vnitropodnikových útvarů,
- rozsah hospodářské pravomoci decentralizované do vnitropodnikových útvarů (závodů, provozoven, resp. hospodářských středisek),
- potřeby řízení účetní jednotky a rozsah informací,
- geografické rozmístění (dislokace) vnitropodnikových struktur a počet hospodářských středisek, příp. nákladových středisek,
- technologie útvarů (závodů, provozoven, hospodářských středisek),
- výrobu a její typ (výroba kusová, sériová, hromadná).

POZNÁMKA

Je třeba poznamenat, že uvedené faktory ovlivňují konkrétní organizaci účtáren a účetních prací v nestejné míře, a nemají proto stejný vliv a význam. Za velmi důležitý činitel efektivní organizace účtáren a účetních prací je však nutno považovat úroveň kvalifikace účetních pracovníků, jakož i druh a charakter prostředků výpočetní techniky, které má účetní jednotka k dispozici, resp. které může používat.

Podmínkou účelné a racionální organizace účetnictví účetní jednotky pak je zejména:

- správné vyřešení otázky organizace syntetické a analytické evidence, jakož i správné vyřešení otázky formy a organizace evidence střediskových nákladů podle činností a střediskových výnosů podle činností,
- správné vyřešení otázky, na kterém stupni řízení v účetní jednotce se vedou účetní knihy a jakého jsou druhu, a s tím související otázky centralizace či decentralizace účetnictví,
- správné vyřešení otázky rozsahu i obsahu sběrných účetních dokladů a jejich formy (úpravy), jejichž existenci opět připouští platný zákon o účetnictví,
- správné vymezení oběhu účetních dokladů, zajištění jejich řádného přezkušování po stránce formální správnosti, věcné a početní správnosti, zajištění řádného přezkušování přípustnosti účetních operací, obsažených v účetních dokladech, jakož i vydání jednotného číselníku účetních dokladů pro celou účetní jednotku,
- zavedení vhodné formy a struktury účetních knih i metody účtování,
- maximální využití prostředků výpočetní techniky,
- správné vyřešení otázky vhodné struktury účtáren a dělby účetních prací, jakož i účelné rozmístění účetních pracovníků,
- vyřešení otázky racionální archivace účetních dokladů a zavedení pořádku do účetního resp. účetních archivů účetní jednotky.

Toto je pouze náhled elektronické knihy. Zakoupení její plné verze je možné v elektronickém obchodě společnosti eReading.