

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

František Louša



**Elektronická příloha – CD-ROM
se zpracovanými vzory směrnic**



Směrnice

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



7. aktualizované
vydání



MB D

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

František Louša

7. aktualizované vydání

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

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

Edice Účetnictví a daně

Ing. František Louša

Vnitropodnikové směrnice v účetnictví

včetně elektronické přílohy – CD-ROM

7. aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401, fax 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 7011. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 128

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

Výtisky Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2018

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

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

Obsah

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

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

Úvod

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Přehled vzorů směrnic na CD-ROMu

Vzory vnitropodnikových směrnic

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

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

§ 6

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

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

§ 11 Účetní doklad

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

...

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

...

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

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

§ 12 Účetní zápisy

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

§ 33a Průkaznost účetního záznamu

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

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

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

b) fyzickou osobou odpovědnou podle odstavce 10,

který umožňuje jednoznačné určení uvedeného technického prostředku nebo fyzické osoby.

...

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

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

¹ § 4 odst. 11 Zákona:

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

² § 2 Zákona Předmět účetnictví, odst. 1:

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