

Všem příspěvkovým organizacím  
zřizovaných krajem Vysočina

Váš dopis značky/ze dne

Číslo jednací  
KUJI 54757/2011 OE

Vyřizuje/telefon  
Palán/564602233

V Jihlavě dne  
14. 6. 2011

## Metodické sdělení č. 5/2011 ve věci vnitřních účetních předpisů u příspěvkových organizací zřizovaných krajem

### I. Cíl a poslání

1. Cílem tohoto sdělení je stanovit hlavní zásady pro vypracování vnitřních účetních předpisů (dále jen „vnitřní předpisy“) a vymezit okruh právních předpisů pro oblast účetnictví, kterými je příspěvkovým organizacím upravena povinnost a oprávněnost vypracovat vnitřní předpis.
2. Vnitřní předpisy podrobněji upravují příslušná ustanovení účetních právních předpisů jednak v případech, kdy právní předpis účetní jednotce povinnost vydat vnitřní předpis výslovně ukládá nebo k jeho vydání se rozhodne sama účetní jednotka z důvodu vlastní potřeby k zajištění optimálního vedení účetnictví při dodržení podmínky, že tento předpis je v souladu s právními předpisy a ostatními předpisy.

### II. Zásady pro vypracování a vydávání vnitřních účetních předpisů

1. Při zpracování vnitřních předpisů je nutné vycházet ze zásady, aby nový předpis řešil **konkrétně a věcně danou problematiku s jednoznačným pohledem na věc**, který nebude připouštět vícero postupů a výkladů. V podstatě jde o stanovení metodiky postupu, jak v konkrétní záležitosti má zaměstnanec účetní jednotky postupovat a řídit se při výkonu jemu svěřené agendy.
2. Vnitřní předpisy budou zpracovány **stručně při dodržení zásady srozumitelnosti a používání standardních pojmů a názvů**.
3. Ve vnitřním předpisu bude vymezen **okruh zaměstnanců, kterým je předpis určen**, tedy pro koho je metodika závazná a dále **okruh zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za kontrolu** dodržování této metodiky.
4. **Vnitřní předpis je oprávněn vydat statutární zástupce účetní jednotky**, tedy ředitel příspěvkové organizace. Tato osoba je povinna zajistit prokazatelné seznámení s jeho obsahem s těmi zaměstnanci, pro které je závazný. Prokázání toho, že zaměstnanec se skutečně seznámil s vnitřním předpisem, je nutné provést nejlépe podpisovým záznamem s uvedením data tohoto seznámení.
5. Vnitřní předpis musí obsahovat **údaje o jeho platnosti a účinnosti**.

6. Vydáním nového vnitřního předpisu je nutné v závěrečném ustanovení **původní předpis zrušit**. Dílčí aktualizaci vnitřního předpisu účetní jednotka provede **vydáním pořadově číslovaného dodatku**.

### III. Povinnost vydat vnitřní účetní předpisy

#### A/ na základě zákona 563/1991 Sb., o účetnictví

##### 1. dle § 14 odst. 3 zákona

Účetní jednotka má za povinnost sestavit na podkladě směrné účtové osnovy vymezené dle § 76 až 78 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vlastní účtový rozvrh pro každé účetní období. V účtovém rozvrhu jednotka uvede všechny syntetické, analytické a podrozvahové účty, které potřebuje k zaúčtování všech účetních případů v daném účetním období. Účtový rozvrh účetní jednotka během účetního období průběžně doplňuje o další účty v souvislosti s výskytem nových účetních případů. Pokud k 1.1. následujícího účetního období se položková struktura používaných účtů nemění, účetní jednotka postupuje v novém účetním období podle stávajícího účtového rozvrhu.

##### 2. dle § 24 odst. 7 zákona

V případě používání pevného kursu pro přepočet cizí měny na Kč může účetní jednotka pro tyto účely stanovit pevný kurs vnitřním předpisem na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou k 1. 1. nebo k prvnímu pracovnímu dni aktuálního roku, který bude účetní jednotka používat po dobu maximálně jednoho účetního období. Citované ustanovení dále umožňuje účetním jednotkám reagovat na případný náhlý vývoj tohoto kursu v průběhu roku příslušnou změnou svého vnitřního předpisu. Změnu vnitřního předpisu, tedy změnu pevného kursu, musí účetní jednotka provést vždy, dojde-li k devalvaci či revalvaci Kč.

##### 3. dle § 33a odst. 10 zákona

Účetní jednotka je povinna vnitřním předpisem stanovit ke všem účetním dokladům a ke komunikaci s bankou, povinnosti a odpovědnosti zaměstnanců k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu (tzv. podpisový vzor), přičemž tato povinnost může být zajištěna jako součást směrnice o oběhu účetních dokladů.

#### B/ na základě vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví

##### 1. dle § 11 odst. 6 písm. a) vyhlášky

Pokud se účetní jednotka rozhodne, že za drobný dlouhodobý nehmotný majetek bude považovat také nehmotný majetek, jehož dolní hranice ocenění bude nižší než 7 000 Kč při akceptaci zákonné podmínky doby jeho použitelnosti delší než jeden rok, pak tuto skutečnost je povinna upravit ve vnitřním předpisu. O ostatním nehmotném majetku, tj. o majetku v ocenění jedné položky pod tuto hranici účetní jednotka účtuje na podrozvahových účtech. Účetní jednotka může v té souvislosti při stanovení pravidel majetkoprávní významnosti určit i hranici pro ocenění jedné položky, od které z důvodu nevýznamnosti nebude o tomto majetku účtovat ani na podrozvaze. Pro úplnost se poznamenává, že výsledkově se pořízení tohoto majetku nákupem či vytvořením vlastní činností zúčtovává na účet 518 – Ostatní služby.

##### 2. dle § 14 odst. 6 vyhlášky

Pokud se účetní jednotka rozhodne, že za drobný dlouhodobý hmotný majetek bude považovat také hmotný majetek, jehož dolní hranice ocenění bude nižší než 3 000 Kč při akceptaci zákonné podmínky doby jeho použitelnosti delší než jeden rok, pak tuto skutečnost je povinna rovněž upravit ve vnitřním předpisu. Mimoto účetní jednotka stanoví pravidla pro vedení tohoto majetku na podrozvaze s vymezením hranice v Kč pro ocenění tohoto majetku, od které nebude o něm z důvodu majetkoprávní nevýznamnosti dále účtovat. Pořízení tohoto majetku nákupem nebo vlastní činností účetní jednotka promítá přímo do spotřeby účet 501 – Spotřeba materiálu.

#### C/ na základě Českého účetního standardu č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech

### **1. dle bodu 5.5. až 5.7. standardu**

Účetní jednotka ve vnitřním předpisu stanoví pravidla významnosti pro informace vykazované v účetnictví, přičemž se pro tyto účely za významné (závažné) považují takové informace, které v případě jejich zatajení či chybného uvedení mají za následek možnost ovlivnění úsudku nebo rozhodnutí uživatele (vedoucí účetní jednotky, zřizovatel ap.) těchto informací. Hladinu významnosti lze stanovit absolutní částkou nebo procentní sazbou, příp. vymezením jednotlivých druhů účetních případů. Za významnou informaci se považuje vždy informace o transferu, který se z části nebo zcela týká prostředků ze zahraničí.

### **2. dle bodu 6.1. standardu**

Pokud účetní jednotka (např. nemocnice) vede vnitroorganizační účetnictví, stanoví formu a způsob jeho vedení ve vnitřním předpisu se sdělením toho, zda toto účetnictví vede v rámci analytických účtů finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu v rámci účtů účtových tříd 7 a 8. Účty vnitropodnikového účetnictví musí jednotka zahrnout do svého účtového rozvrhu.

## **IV. Další nezbytně nutné vnitřní účetní předpisy**

Kromě shora uvedených povinností lze ze zákona o účetnictví a ostatních účetních předpisů dovodit, že účetní jednotka má oprávnění vydat další vnitřní předpisy, které je vyvoláno vlastní potřebou jednotky stanovit interní metodiku k vedení jednotlivých účetních agend a postupů pro vybrané konkrétní tematické okruhy, kterými se pracovníci řídí a odpovídají za jejich dodržování.

Jedná se zejména o předpisy, které mají aplikačně vžitě označení jako např.:

### **1. směrnice o účtování, oceňování a evidenci majetku a závazků k provedení § 24 až 28 zákona o účetnictví a příslušných ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb.**

Vnitřním předpisem účetní jednotka zejména definuje okruhy majetku a vymezuje oblasti účtování dlouhodobého majetku, jakožto jeho pořízení včetně účtování a stanovení okamžiku jeho zaúčtování do užívání. Součástí předpisu je dále vymezení způsobů oceňování majetku a závazků se zdůrazněním aspektů na ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Analogicky je třeba i aplikovat ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou (ust. § 27 Z. o účetnictví) s tím, že účetní jednotka může vnitřním předpisem stanovit vyšší předpokládané ceny prodeje v jednotlivém případě, do které z důvodu nevýznamnosti nebude tuto účetní metodu používat a tedy o tomto majetku účtovat. Předpis má dále řešit pravidla pro evidenci majetku včetně stanovení odpovědnosti za její vedení a za zařazení majetku do užívání. Podobným způsobem má předpis upravovat i pravidla a mechanismus pro vyřazování majetku včetně jmenování škodní a likvidační komise.

### **2. směrnice k pravidlům vedení účetnictví, oběhu a přezkušování účetních dokladů k provedení § 6, 8, 11 a násl. zákona o účetnictví a příslušných ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb.**

Vnitřní předpis bude upravovat zejména postup, kterým každý účetní doklad prochází od okamžiku jeho vyhotovení až do okamžiku jeho archivace a skartace, přičemž tímto předpisem bude závazně stanoven způsob, forma, lhůty a povinnosti zaměstnanců účetní jednotky, kteří se podílejí na účetních případech tím, že v rámci své působnosti rozhodují o hospodářských a finančních operacích jednotky, kontrolují a přezkušují tyto operace a účtují o nich.

Předpis bude vymezovat zejména jednotlivé druhy účetních dokladů, kterými účetní jednotka dokládá své hospodaření v oblasti výnosů a nákladů a stav a jeho změnu v oblasti majetkové, závazkové včetně zdrojů krytí. Je potřebné, aby tento předpis procesně vymezoval jednotlivé etapy oběhu účetních dokladů, za které se považují: vznik účetního dokladu, příprava k zaúčtování dokladu, zaúčtování účetního dokladu, archivace a skartace společně se stanovením operačních postupů pro zaměstnance účetní jednotky v postavení příkazce

operace, správce rozpočtu a hlavní účetní za jednotlivé druhy účetních dokladů v rámci jednotlivých etap oběhu účetních dokladů. K tomu se připomíná, že účetní jednotka je dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole povinna vnitřním předpisem nastavit a udržovat funkční vnitřní kontrolní systém s vymezením odpovídajících pravomocí a odpovědností vedoucích a ostatních určených zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky společně s úplným a přesným vymezením povinností ve vztahu k jimi plněným úkolům zejména postupy a dispozice k provádění předběžné řídicí kontroly při schvalování připravované operace.

Je též nutné, aby předpis obsahoval podpisová oprávnění osob jednajících jménem účetní jednotky, stanovení účetních knih, způsob jejich vedení a číselné řady účetních dokladů používané pro jednotlivé úseky účetní agendy a způsob archivace a zálohování dat v účetní evidenci včetně informace o vedení účetnictví v příslušném účetním programu.

Pro aplikaci metody časového rozlišení nákladů a výnosů (§ 69 odst. 3 vyhl. č. 410/2009 Sb.) je potřebné vymezit okruh výnosů a nákladů včetně přesnosti počítání časového rozlišení na měsíce nebo na dny s případným uvedením částky, u kterých se z důvodu nevýznamnosti nebude uplatňovat časové rozlišení. Podobně lze přistupovat ke kvantifikaci dalších titulů např. opakujících se plateb, u kterých z důvodů nízkého přínosu informace se nebude také tato metoda uplatňovat. Analogicky je třeba postupovat i u dohadných účtů aktiv a pasiv, tedy u těch případů, kdy není známá skutečná výše plnění včetně určení částky nevýznamnosti těchto účetních případů. Předpis bude obsahovat i informaci, zda a v kterých zásadních případech bude účetní jednotka časové rozlišení nákladů a výnosů používat a jak často (k datu mezitímní závěrky k 31.12.).

Je vhodné, aby předpis obsahoval pravidla a postupy pro aplikaci opravných položek k pohledávkám za soukromoprávní vztahy (§ 23 vyhl. č. 410/2009 Sb.) pro případy, že nebudou dlužníkem hrazeny včetně údaje o četnosti (průběžně, k datu mezitímní účetní závěrky nebo k 31. 12.) s povinností je tvořit při splnění podmínky dle § 65 odst. 6 vyhl. č. 410/2009 Sb. (ve výši 10% za každých 90 dnů po splatnosti dané pohledávky). Podobně lze vykazovat opravné položky k dlouhodobému majetku a zásobám. První použití metody tvorby a použití opravných položek, s výjimkou tvorby opravných položek u pohledávek, provedou účetní jednotky poprvé v účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2011 jako oceňovací rozdíl při změně metody (např. staré zásoby, dočasná nevyužitelnost majetku).

Předpis bude detailnějším způsobem upravovat zejména bod 5.3. ČUS č. 706, tedy blíže definovat pravidla pro odpis zde uvedených případů pohledávek, zejména pak případy dle písm. c) a e) citovaného bodu 5.3. (náklady na vymáhání by přesáhly výnos z dlužné pohledávky a pohledávky považované za nedobytné). V obou případech standard umožňuje účetní jednotce, aby na základě vlastních kritérií (např. částka, dohledatelnost dlužníka, délka prodlení, ap.) rozhodla o odpisu pohledávky. Při tomto procesu je účetní jednotka zčásti limitována „majetkovými pravidly“ kraje (výše odpisu dle článku 2 Zásad Zastupitelstva kraje Vysočiny o vymezení majetkových práv a povinností ....). S odkazem na bod 5.3. písm. d) standardu (pohledávky promlčené) se poznamenává, že promlčecí lhůta u smluvních vztahů sjednaných dle občanského zákoníku činí 3 roky ode dne splatnosti nesplněné úhrady pohledávky a u smluvních ujednání uzavřených dle obchodního zákoníku pak 4 roky.

Předpis dále bude upravovat bližší podmínky pro tvorbu a použití rezerv, kterými účetní jednotka reaguje na situaci, že v účetním období nastala skutečnost, v jejímž důsledku lze předpokládat výrazné zvýšení nákladů v budoucích účetních obdobích. Ve směrnici se v souladu s bodem 3.5. až 3.7. ČUS č. 705 uvede, jaké druhy rezerv bude účetní jednotka tvořit – např. soudní spory, neuzavřené kontroly a dále hranice významnosti pro účtování tohoto titulu – např. procentní sazbu z předpokládané výše signalizovaného následku budoucího rizika, způsob jejich tvorby, zvýšení, snížení, použití a zrušení, včetně dokladové inventarizace. U zákonných rezerv dle Z. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně (rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku dle § 7 zákona) je možnost uplatnění rezervy podmíněno vlastnictvím tohoto

majetku účetní jednotky. Ty účetní jednotky, které hospodaří s majetkem ve vlastnictví kraje, tedy nemohou tuto metodu používat.

U zásob je třeba ve vnitřním předpise v souladu s bodem 4.2. ČUS č. 707 stanovit zejména způsob účtování systémem A a B, dále způsob jejich oceňování a pravidla pro inventarizaci např. při stanovení normy přirozených úbytků zásob, stanovení jiného okamžiku účtování než k rozvahovému dni u způsobu B. Dále je nutné stanovit, které druhy materiálu se budou účtovat přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad, pravidla pro stanovení účtování odchylek a jejich účtování, pravidla pro členění syntetických účtů na analytické.

Ve vztahu k podrozvahovým účtům je potřebné, aby předpis v souladu s bodem 4.2. ČUS č. 701 obsahoval zásady evidence na podrozvaze, kterými účetní jednotka určí, které informace jsou významné pro potřeby řízení a rozhodování, a které pro uživatele účetní závěrky při dodržení hlediska přiměřenosti vynaložených nákladů na zjištění této informace. Účetní jednotka rovněž dbá na to, aby nešlo o duplicitní informaci ve vztahu k majetku a závazkům. Účetní jednotka dále stanoví bližší vymezení těchto účtů z hlediska věcného obsahu, tedy analytické členění účtů s případným vymezením účetních případů k evidenci na podrozvaze včetně povinnosti je inventarizovat. I v tomto případě má účetní jednotka možnost u vybraných účtů stanovit kritéria významnosti.

Pro oblast projektů financovaných v rámci operačních programů a finančních mechanismů (§ 28 odst. 2 písm. b) Z. č. 250/2000 Sb. je žádoucí, aby směrnice vymezila podmínky pro vedení této agendy, zejména postupy pro zajištění průhledného účtování o přijetí a použití jednotlivých zdrojů krytí, pro rozlišení způsobilosti vynaložených nákladů a postup pro zřizování a disponování s bankovními účty. Vzhledem ke specifikům této agendy je tedy třeba stanovit zejména jasné a průkazné analytické vymezení výnosů a nákladů, pohledávek, závazků a majetku včetně zřízení zvláštních bankovních účtů pro přijetí a použití těchto prostředků a vedení bankovních výpisů o změnách stavu prostředků na těchto účtech a dále jednoznačná pravidla pro evidenci účetních dokladů a záznamů, odpovědnost, finanční a věcnou kontrolu a archivaci.

Předpis by měl obsahovat pravidla a metodiku k rozpouštění nákladů a výnosů pro doplňkovou činnost.

Je nezbytné, aby předpis upravoval pracovní postupy pro ukládání, uschovávání a vyřazování účetních písemností včetně záznamů na technických nosičích dat s určením pracovní odpovědnosti za výkon této agendy.

### **3. směrnice k provádění pokladních operací**

Vnitřní předpis vymezuje závazný postup pro provádění pokladních operací s penězi v hotovosti a ceninami a povinnosti a odpovědnost pracovníků za vedení této agendy.

Předmětem předpisu je zejména stanovení jednotlivých druhů pokladen s určením maximálního denního pokladního limitu hotovosti, stanovení podmínek pro provoz těchto pokladen a podmínek bezpečnostního charakteru pro transport hotovosti mezi bankou a účetní jednotkou.

Předpis vymezuje základní rozsah peněžních operací pro příjem hotovosti, o poskytnutých zálohách a proplacení výdajů v hotovosti, jejich vykazání v pokladním deníku a v pokladní knize, přičemž pokladní příjmové a výdajové doklady jsou vedeny pod samostatnými číselnými řadami. Předpis dále upravuje podmínky k provádění inventarizace pokladny a pro uzavření dohody o hmotné odpovědnosti s osobou zodpovědnou za vedení pokladny. Směrnice by měla upravovat postup pro případy, kdy subjekt předloží hotovost, která vykazuje znaky padělání včetně jejího odebrání a oznámení věci orgánům činným v trestním řízení.

### **4. směrnice k provádění inventarizace majetku a závazků**

Vnitřní předpis bude zachycovat souhrn požadavků na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků včetně inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní

povahy a archeologických nálezů před zahájením, v průběhu provádění a po skončení inventarizace. Jeho součástí je zejména vymezení povinností k sestavení plánu inventur, jmenování příslušných inventarizačních komisí, zajištění podmínek pro zjišťování skutečného stavu inventarizačních položek za jednotlivé druhy majetku a závazků a jejich částí včetně zajištění podmínek pro ověření toho, zda zjištěný stav odpovídá na stav vykazovaný v účetnictví. Předmětem předpisu bude vymezení údajů v inventurních soupisech, stanovení podpisových záznamů osob odpovědných za inventarizaci a podmínek pro úschovu písemností o inventarizaci. Vedle způsobu projednání výsledků inventarizace předpis stanoví i způsob zhodnocení výsledků inventur a řešení zjištěných inventarizačních rozdílů.

## **V. Ostatní**

5.1. Příspěvková organizace aplikuje toto sdělení na vlastní podmínky s přihlédnutím ke svým potřebám a specifičnosti a charakteru účetní jednotky, přičemž dbá na to, aby její vnitřní předpisy byly v souladu s právními předpisy při dodržení zejména ust. § 8 zákona o účetnictví, tedy vést účetnictví správně, úplně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

5.2. Protože žádný právní účetní předpis nepředurčuje taxativním způsobem obsah vnitřních předpisů, doporučuje se, aby povinnosti stanovené těmito předpisy (viz – část III. tohoto sdělení) účetní jednotka zapracovala - pokud možno (zásada koncentrace) - v rámci standardně užívaných vnitřních předpisů dle části IV. tohoto sdělení.

**Ing. Anna Křištofová v. r.**  
**vedoucí ekonomického odboru**