

# PRŮKAZNOST V ÚČETNICTVÍ - KREATIVITA A ODPOVĚDNOST

David Bauer , ředitel odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví , Ministerstvo financí

---

# CÍL VYSTOUPENÍ

- Podpořit diskusi k tématu
  - Průkaznost účetnictví
  - Vliv elektronizace a digitalizace
  - Význam vnitřních předpisů
- Využitelnost diskuse pro úvahy “*de lege ferenda*”
- Zdůraznění odpovědnosti za průkaznost, včetně trestní odpovědnosti – aktuální tlak a zvýšené nároky nejen na účetní jednotky, ale též profesi účetních, daňových poradců a auditorů

---

# PRŮKAZNOST A ODPOVĚDNOST

## Otázka:

- **Zbaví se podnikatel (fyzická osoba, právnická osoba, příp. statutární orgán PO) odpovědnosti za průkaznost účetnictví tím, že podepíše smlouvu s účetní či daňovým poradcem, kterou si objedná vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky, příp. sestavení daňového přiznání?**

---

# OBECNĚ K PRŮKAZNOSTI ÚČETNICTVÍ

- **Průkaznost je předpokladem** účetnictví
  - Účetnictví - soustava účetních záznamů
  - **Zákon o účetnictví**
    - vyjmezuje průkaznost v § 8 odst. 4
    - **stanoví konkrétní pravidla průkaznosti** – účetní záznamy, účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, inventarizace,...
    - vliv doktríny a judikatury
- **NAPLNĚNÍ PRŮKAZNOSTI ÚČETNICTVÍ – SOUSTAVA OPATŘENÍ**

---

# AUDITNÍ STOPA

- **Auditní stopa je způsob realizace** plnění povinností a dalších opatření
  - Slouží k **prokázání skutečnosti**
  - **Záznam v reálném světě** o určité skutečnosti, např. o ekonomické realitě
  - Jde o zajištění důkazních prostředků
- **Auditní stopa**
  - **Sama o sobě nezajišťuje průkaznost účetnictví**
  - **NENÍ JEDINÝM OPATŘENÍM K ZAJIŠTĚNÍ PRŮKAZNOSTI ÚČETNICTVÍ**

---

# VÝZNAMNÉ POJMY

- **Předmět účetnictví - Ekonomická realita**
  - § 2 ZoÚ:
    - Stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků, včetně dluhů a jiných pasiv
    - Náklady, výnosy a výsledek hospodaření
- **Účetní případ**
  - Obsah – informace o skutečnosti z reálného světa
  - Okamžik uskutečnění účetního případu – významné pro účetní období, účetní metody
- **Účetní záznam** – zachycení skutečnosti (účetní případ) z reálného světa
- **Účetní doklad** – formalizovaný (průkazný) účetní záznam

---

# PRŮKAZNOST ÚČETNICTVÍ vs. PRŮKAZNOST ÚČETNÍHO ZÁZNAMU

- **Průkaznost účetnictví**
  - Naplnění předpokladu - požadavků na vedení účetnictví, jako soustavy účetních záznamů
    - včetně např. požadavků na průběžnost účetních zápisů do účetních knih, porovnání skutečného stavu se stavem v účetnictví
- **Průkaznost účetního záznamu -**
  - zejm. § 33a ZoÚ
  - Veřejná sféra – řídicí kontrola
- **Elektronizace a digitalizace účetnictví, resp. účetních záznamů, jednak rozšiřuje možnosti účet**

---

# ELEKTRONIZACE A DIGITALIZACE

- Elektronizace a digitalizace účetnictví, resp. účetních záznamů **rozšiřuje možnosti účetních jednotek** zejména v případě
- Naplňování požadavků na průkaznost účetnictví i jednotlivých účetních záznamů
  - např. při vedení účetních knih, zajištění oběhu dokladů, seskupování účetních záznamů, připojování podpisových záznamů
- Zajišťování dostatečné auditní stopy
- Delegace odpovědnosti a jejím vymáhání (činnosti i termínů plnění)
- Nastavení vnitřních kontrolních mechanismů



---

# PRŮKAZNOST A TRESTNÍ ODPOVĚDNOST PODLE § 254 TZ

- Zák. č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník - § 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění
- z odstavce 1: ***Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,***
  - ***kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo***
  - ***kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,***
  - ***a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.***

# PRŮKAZNOST A TRESTNÍ ODPOVĚDNOST PODLE § 254 TZ Z POHLEDU ÚČETNÍ JEDNOTKY

- Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 5. 2012, sp. zn. 5 Tdo 493/2012, dostupné na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz):
- **„Tím, že obviněný pověřil odbornou kancelář, resp. její zaměstnankyni, aby zpracovala doklady související s jeho podnikatelskou činností, přičemž to byl výlučně on, kdo příslušné listiny za tímto účelem předával, nezbavil se tím odpovědnosti za způsob a kvalitu vedení účetnictví, a s ním související výsledek.... pověřená účetní může zpracovat pouze takové doklady, které jí on jako daňový subjekt vykonávající podnikatelskou činnost, předloží...“**
- **„...což mj. vedlo i k tomu, že nemohl zajistit provedení inventarizace majetku a závazků firmy v souladu se zákonem o účetnictví, ...“**
- **„...přičemž ani jím nashromážděné účetní doklady neměly příslušné náležitosti a chyběla jim účetní návaznost na doklady další, taková účetní evidence se tak stala neprůkaznou a tím i nevyužitelnou pro účel, ke kterému měla sloužit.“**

# PRŮKAZNOST A TRESTNÍ ODPOVĚDNOST PODLE § 254 TZ Z POHLEDU ÚČETNÍ JEDNOTKY

- Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 3. 2018, sp. zn. 5 Tdo 1138/2017 , dostupné na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz):
- „*Nejvyšší soud upozorňuje na svou ustálenou judikaturu, podle níž platí, že **pokud pachatel jako statutární orgán právnické osoby rezignuje na kontrolu a ověřování** toho, zda třetí osoba (ekonomický nebo daňový či účetní poradce), se kterou uzavřel smlouvu o ekonomickém nebo účetním poradenství, plní v zastoupení právnické osoby zákonem předepsané povinnosti ve vztahu k obchodnímu rejstříku, **svědčí jeho jednání ve vztahu k nesplnění těchto povinností přinejmenším o existenci zavinění ve formě nepřímého úmyslu** ve smyslu § 15 odst. 1 písm. b) tr. zákoníku, pokud zde nejsou výjimečné okolnosti, svědčící o opaku (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. 5 Tdo 547/2014). Obdobný závěr platí i za situace, kdy **pachatel v pozici statutárního orgánu neposkytuje třetí osobě, s níž uzavřel smlouvu o ekonomickém nebo účetním poradenství, potřebnou součinnost** (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 3. 2009, sp. zn. 5 Tdo 166/2009; usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 5 Tdo 239/2012).“*

---

# NEPRŮKAZNOST ÚČETNICTVÍ

- Neprůkaznost účetnictví je sto provazována s „nevěrohodností“ (viz např. Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz))
- Zároveň má být zjištěna a posouzena míra „nevěrohodnosti“ účetnictví
- **Neprůkaznost může způsobit** např.
  - **Vedoucí pracovník** účetní jednotky (např. nezajistí podmínky pro provedení inventarizace, nenastaví systém oběhu dokladů,...)
  - **Jiný pracovník** účetní jednotky (např. řidič nebo skladník nezaznamená jízdu, zničí nebo nevystaví doklad,...)
  - **Účetní** - interní nebo externí, **daňový poradce** (např. nevedení účetních knih, účtování bez „dokladu“)
  - Více osob dohromady

---

# JEDNA Z CEST K PRŮKAZNOSTI - VNITŘNÍ PŘEDPIS ÚČETNÍ JEDNOTKY

- **Způsob nastavení systému uvnitř účetní jednotky**
- Určení konkrétní osoby odpovědné za konkrétní činnost (účetní případ, účetní operace,...), termínů plnění, kontrolních mechanismů, včetně případné eskalace
- **Rozložení odpovědnosti** mezi více osob (konkrétní činnosti, navazující činnosti,...)
- **Nastavení účinné kontroly „více očí“**
  - v případě nakládání s veřejnými prostředky (zejm. veřejná sféra nebo nezisková sféra - **řídící kontrola**)
- **Nezbytné též kontrolovat funkčnost** nastaveného **systemu**
- **Možnost vyvinit se**, pokud systémem nastaveným uvnitř účetní jednotky prokážu vynaložení veškerého úsilí, které lze spravedlivě požadovat

---

# SHRNUTÍ

- Průkaznost je účetnictví imanentní – je to předpoklad
- Zajištění průkaznosti účetnictví je souborem opatření účetní jednotky
- Dostatečná auditní stopa je významným, nikoli však jediným postačujícím opatřením
- Elektronizace a digitalizace rozšiřuje možnosti zajištění dostatečné auditní stopy
- Za průkaznost účetnictví i účetních záznamů je primárně odpovědná účetní jednotka
- Nelze rezignovat na kontrolu a ověřování průkaznosti – vazba až na trestní odpovědnost
- Vhodný vnitřní předpis může pomoci prokázat vynaložení veškerého úsilí, které lze spravedlivě požadovat

---

**Prostor pro diskusi...**

---

# Děkuji za pozornost

DAVID.BAUER@MFCR.CZ