

Účetnictví ve veřejném sektoru



Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.
E-mail: hanaj@econ.muni.cz

Právní úprava účetnictví

- × **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**
- × Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli
- × Vyhláška č. 501/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi
- × Vyhláška č. 502/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami
- × Vyhláška č. 503/2002 Sb. pro zdravotní pojišťovny
- × Vyhláška č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
- × **Od 1. 1. 2010 Vyhláška č. 410/2009** (do konce roku 2009 č. 505/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu)
- × k jednotlivým vyhláškám navazující České účetní standardy

Vyhlášky č. 500 - 505/2002 Sb. upravují

- × rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
- × uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce
- × uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce
- × uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce (příp. konsolidované)
- × uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu
- × směrnou účtovou osnovu
- × účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv
- × atd.

České účetní standardy

- tvorbu a vydávání zajišťuje MF
- za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami
- obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování
- obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel
- použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách
- vydání standardů se oznamuje ve Finančním zpravodaji

- MF může s právníckou osobou vybranou ve veřejném výběrovém řízení uzavřít smlouvu o vytvoření standardu
- pro ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory a zpravodajské služby z důvodu zvláštního charakteru majetku může MF vydat zvláštní standardy; tyto standardy a jejich vydání se nezveřejňují

Zákon o účetnictví

- zákon č. 563/1991 Sb. s účinností od 1.1.2010
 - stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost, a to v souladu s právem Evropských společenství

Účetní jednotky

- právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou viz výše
- ostatní fyzické osoby dle zvláštního právního předpisu

Předmět účetnictví

Účetní jednotky účtují o:

- stavu a pohybu majetku a jiných aktiv
- stavu a pohybu závazků a jiných pasiv
- nákladech a výnosech
- výsledku hospodaření

Účetní období

- nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících
- účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí
- ✘ kalendářní rok
- ✘ hospodářský rok (začíná 1. dnem jiného měsíce než leden)
- ✘ případně kratší či delší (změna účetního období, přeměny dle ObchZ, vznik, zánik)

Hospodářský rok

- nemohou uplatnit organizační složky státu, územní samosprávné celky, příp. další účetní jednotky
- oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období

Účetní jednotky jsou povinny:

- vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek
- vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny
- vést účetnictví v českém jazyce
- ✘ Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu, nezabavují se tím odpovědnosti za vedení účetnictví.

Účetní případy

= skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví

Předmětem účetnictví = stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, a dále náklady a výnosy a výsledek hospodaření

Účetní jednotky jsou povinny zachycovat účetní případy účetními doklady.

Účetní doklady

- ✘ jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:
 - označení účetního dokladu
 - obsah účetního případu a jeho účastníky
 - peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství
 - okamžik vyhotovení účetního dokladu
 - okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení
 - podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za zaúčtování

Účetní zápisy

- ✖ povinnost účetních jednotek zaznamenávat účetní případy v účetních knihách, a to na základě průkazných účetních dokladů
- ✖ provádí se průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu

Účetní knihy

- Deník** - účetní zápisy uspořádané z hlediska časového (chronologicky), prokazuje zaúčtování všech účetních případů v účetním období
- Hlavní kniha** - účetní zápisy uspořádané z hlediska věcného (systematicky); zahrnuje syntetické účty podle účetového rozvrhu
- Knihy analytických účtů** – podrobněji se rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy
- Knihy podrozvahových účtů** - uvádějí se účetní zápisy, které se neprovádějí v účetních knihách

Směrná účtová osnova

- ✘ určuje uspořádání a označení úctových tříd, popřípadě úctových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření
- ✘ toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky
- ✘ obsaženy ve Vyhláškách

Účtový rozvrh

- × jsou účetní jednotky povinny sestavit na podkladě směrné účtové osnovy
- × vedou se zde účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce
- × sestavuje se pro každé účetní období
- × v průběhu účetního období je možno jej doplňovat
- × pokud nedochází ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle něj i v následujícím účetním období

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

- správné
- úplné
- průkazné
- srozumitelné
- přehledné
- způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů

Účetnictví účetní jednotky je:

- × **SPRÁVNÉ**, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel
- × **ÚPLNÉ**, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popř. i konsolidovanou, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace, a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané

Účetnictví účetní jednotky je:

- × PRŮKAZNÉ, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci
- × SROZUMITELNÉ, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů, obsah účetních záznamů, vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy
- × vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po níž jsou jí zákonem uloženy

Rozsah vedení účetnictví

- × povinnost vedení účetnictví v plném rozsahu
- × ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví např.:
 - občanská sdružení, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce
 - obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek
 - bytová družstva, která nemají zákonný audit, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů
 - územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel
 - vybrané ostatní účetní jednotky, které nemají zákonný audit

Zjednodušený rozsah účetnictví

- v sestaveném účtovém rozvrhu lze uvést pouze účtové skupiny, příp. jinak
- lze spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize
- nepoužije se ustanovení o všech předvídatelných rizicích a možných ztrátách a o snížení hodnoty, s výjimkou odpisů
- nepoužijí ustanovení týkající se rezerv a opravných položek, příp. jinak

Účetní jednotky

jsou povinny vést účetnictví tak, aby

účetní závěrka

sestavená na jeho základě podávala

věrný a poctivý obraz

předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zobrazení:

-
- × Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona.
 - × Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.

Účetní závěrka

- * rozvaha (bilance)
- * výkaz zisku a ztráty
- * příloha
- * může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu

plný x zjednodušený rozsah

Zjednodušený rozsah - mohou účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností.

Rozvahový den

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni.

- ✘ je den, kdy se uzavírají účetní knihy

Účetní závěrka

- × **Řádná účetní závěrka** - sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období
- × **Mimořádná účetní závěrka** - v ostatních případech (např. likvidace, insolvenční řízení, atd.)
- × **Mezitímní účetní závěrka** - v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne; neuzavírají se účetní knihy a provádí se inventarizace jen pro účely vyjádření ocenění (např. fúze obchodních společností, příjemci prostředků ze SR nebo rozpočtů ÚSC uplatňující hospodářský rok)

Informace v účetní závěrce musí být:

- spolehlivé
- srovnatelné
- srozumitelné
- posuzují se z hlediska významnosti

Informace

- Informace se považuje za **SPOLEHLIVOU**, jestliže splňuje požadavek věrného a poctivého obrazu a je-li úplná a včasná.
- Informace je **VČASNÁ**, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace.
- Informace je **SROVNATELNÁ**, jestliže splňuje požadavky stanovené v 7 odst. 3 až 5 – účetní metody, oceňování, předpoklad nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky,...

Informace

- Informace je **SROZUMITELNÁ**, jestliže splňuje požadavky stanovené v 8 odst. 5 –účetnictví je srozumitelné.
- Informace se považuje za **VÝZNAMNOU** (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá; u OSS a u ÚSC, které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo s nimi hospodaří a jsou povinny tyto prostředky vypořádat, se považuje za významnou též informace o ocenění nehmotného majetku ve výši nad 60 tis. Kč a u samostatných movitých věcí nebo souboru movitých věcí ve výši nad 40 tis. Kč

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

- akciové společnosti, pokud k rozvahovému dni a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií
 - 1.) aktiva celkem více než 40 mil. Kč
 - 2.) roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč
 - 3.) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50
- ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud k rozvahovému dni a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií
- účetní jednotky – fyzické osoby a zahraniční osoby, které jsou podnikateli, pokud k rozvahovému dni a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis

Výroční zpráva

- × jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které jsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem
- × účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky
- × obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu
- × dále nejméně finanční a nefinanční informace významné o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni, o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky, o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích, organizační složku podniku v zahraničí, příp. další
- × rovněž ověřování výroční zprávy auditorem

Zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy

- povinnost zveřejnění mají účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis
- uložením do sbírky listin obchodního rejstříku, účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy
- zveřejňuje se v rozsahu, v jakém byla sestavena, příp. po ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období

Další ustanovení zákona 563/91 Sb.

- * Konsolidovaná účetní závěrka
- * Způsoby oceňování
- * Inventarizace majetku a závazků
- * Úschova účetních záznamů
- * Průkaznost účetního záznamu
- * Sankce

Neziskový x veřejný sektor

- Regulace účetnictví
- Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS)
- Účetní výkaznictví veřejného sektoru je národní záležitost
- ? Hodnocení ekonomické výkonnosti jednotlivých států – např. pro poskytování půjček vládám nadnárodními nevládními institucemi – důvod pro EU standardy implementovat

Literatura:

- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. , v platném znění, tj. k 1. 1. 2010
- PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (vloženo v ISu, dostupné na www.nku.cz)