



Účetnictví ve veřejném sektoru

Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.

Právní úprava účetnictví

1. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**
2. **Prováděcí předpisy, např.:**
 - × 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 organizacemi složkami státu)
3. k jednotlivým vyhláškám navazující **České účetní standardy**

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, nezabývají se tím odpovědností 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

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

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

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.

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

Vyhlášky (viz samostatná prezentace) 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.

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 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

České účetní standardy

(viz samostatná prezentace)

- 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 právníkem 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

Neziskový x veřejný sektor

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

Literatura:

- o Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. , v platném znění, tj. k 1. 1. 2015
- o PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (vloženo v ISu, dostupné na www.nku.cz)
- o Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, konkrétně 504/2002 Sb.
- o České účetní standardy č. 401 až 414