

Účetnictví ve veřejném sektoru

Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.

E-mail: jurajdova@trialog-brno.cz

Vymezení prostoru

- „nestátní“ sektor
- = nevýdělečné organizace
- Patří sem:
 - Spolky (dříve občanská sdružení)
 - Obecně prospěšné org.
 - Nadace a nadační fondy
 - Círky a nábož. spol.
 - Komory
 - Aj.
- „státní“ sektor
- = veřejná správa
- Patří sem:
 - Organizační složky státu
 - Územní samosprávné celky
 - Příspěvkové organizace

Výuka – 1. okruh

- KVE – Jurajdová
- Obsah:
 - Nevýdělečné organizace
 - Jednoduché účetnictví
 - Podvojně účetnictví, tj. vyhláška 504/2002
 - Zjednodušený rozsah podvojněho účetnictví
 - Plný rozsah podvojněho účetnictví

Výuka – 2. okruh

- KVE – Jurajdová
- Účetnictví organizační složky státu (vyhláška 410/2009 Sb.)
 - historie
 - současnost
- Daň z příjmů právnických osob
- Ostatní daně
- Opakování
- Organizace zkoušení

Výuka – 3. okruh

- KRES – Opluštilová
- Obsah:
 - Účetnictví organizací veřejného sektoru, tj. vyhláška 410/2009:
 - Územní samosprávné celky
 - Příspěvkové organizace
 - Rozpočtová skladba

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 pojišťovny
- ✗ 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

Zákon o účetnictví

- zákon č. 563/1991 Sb. s účinností od 1.1.2016
 - zákon zapracovává příslušný předpis Evropské unie, zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Účetní jednotky (§ 1 odst. 2 ZoÚ)

- právnické 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

Kategorie účetních jednotek

- 1. **Mikro** (nepřekračuje alespoň 2)
 - Aktiva 9 mil. Kč, čistý obrat 18 mil. Kč, průměrný počet 10
- 2. **Malá** (nepřekračuje alespoň 2)
 - Aktiva 100 mil. Kč, čistý obrat 200 mil. Kč, průměrný počet 50
- 3. **Střední** (nepřekračuje alespoň 2)
 - Aktiva 500 mil. Kč, čistý obrat 1 000 mil. Kč, průměrný počet 250
- 4. **Velká**
 - Překračuje alespoň 2
 - Za velkou účetní jednotku se vždy považuje
 - A) subjekt veřejného zájmu
 - B) vybraná účetní jednotka

Předmět účetnictví

- 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.
- Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.

Formy účetnictví

- 1. podvojně (finanční) účetnictví
 - A) plný rozsah
 - B) zjednodušený rozsah
- 2. jednoduché účetnictví

Účetní období

- nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců
- 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

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.:

- a) spolky, pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů,
- b) církve a náboženské společnosti,
- c) obecně prospěšné společnosti, ústav
- d) honební společenstva,
- e) nadační fondy,
- f) společenství vlastníků jednotek
- g) příspěvková organizace, pokud tak rozhodl zřizovatel,
- h) malá nebo mikro účetní jednotka, pokud nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

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.

Účetní závěrka

✘ rozvaha (bilance)

✘ výkaz zisku a ztráty

✘ příloha

✘ musí / může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu

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

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis
- **velké účetní jednotky** s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- **střední účetní jednotky**,
- **malé účetní jednotky**, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy dle ObčZ, a 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 obrátu více než 80 mil. Kč
 - 3.) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50
- **ostatní malé jednotky**, pokud překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v předchozím bodě

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 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 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

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

Zakončení předmětu

Písemná zkouška:

- a) **účetnictví neziskových organizací**, tj. teorie včetně zaúčtování konkrétních účetních případů
- b) **účetnictví územních samosprávných celků**, tj. teorie včetně účetních případů

Celková známka bude průměr ze dvou testů. Podmínka: z žádného testu nemůže být hodnocení F.

Příklad:

- Založena firma s vkladem v hotovosti 20.000,- Kč, bylo nakoupeno zboží za 13.000,- Kč a prodáno za hotové za 15.000,- Kč (jeho nákupní hodnota byla 12.000,- Kč).
- *Příklad zhodnoťte z pohledu změn v rozvaze a z pohledu hospodaření a toku finančních prostředků.*

Řešení:

- **Ad 1. Rozvaha na začátku období:**

<i>Peněžní prostředky</i>	<i>20.000,-</i>	<i>Vlastní vklad</i>	<i>20.000,-</i>
---------------------------	-----------------	----------------------	-----------------

- **Rozvaha na konci období:**

<i>Peněžní prostředky</i>	<i>22.000,-</i>	<i>Vlastní vklad</i>	<i>20.000,-</i>
<i>Zboží</i>	<i>1.000,-</i>	<i>Zisk</i>	<i>3.000,-</i>
<i>Majetek celkem</i>	<i>23.000,-</i>	<i>Zdroje celkem</i>	<i>23.000,-</i>

- **Ad 2. Výkaz zisku a ztráty**

<i>Náklady</i>	<i>12.000,-</i>	<i>Tržby</i>	<i>15.000,-</i>
<i>Zisk</i>	<i>3.000,-</i>		

Peněžní tok (cash flow)

• <i>Počáteční stav peněžních prostředků</i>		<i>20.000,-</i>
• <i>Úbytek peněžních prostředků</i>	<i>-</i>	<i>13.000,</i>
• <i>Přírůstek peněžních prostředků (tržby)</i>	<i>+</i>	<i>15.000,-</i>
• <i>Konečný stav peněžních prostředků</i>		<i>22.000,-</i>

Opakování pojmů

- Účetní výkazy
- Účetní knihy
- Účetní doklady

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. 2016
- Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, konkrétně 504/2002 Sb.
- České účetní standardy č. 401 až 414
- Doporučuji: ÚZ č. 1125
- PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDY PRO VEŘEJNÝ SEKTOR (vloženo v ISu, dostupné na www.nku.cz)
- <http://www.nku.cz/cz/media/nejvyssi-kontrolni-urad-vydal-prestizni-prirucku-id1305/>
- Ale i ÚZ 1117 a další (Opluštilová)