

Účetnictví ÚSC a příspěvkových organizací ÚSC

Tento text slouží jako doplněk k přednášce a je určen pouze pro účely studia posluchačů předmětu.

Účetní reforma veřejných financí

Zpracováno na základě publikace: *Otrusinová, M., Kubíčková, D.: Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví, C. H. Beck, Praha, 2011.* Upraveno.

I.1 Východiska účetní reformy

Účetnictví a účetní výkaznictví ve veřejném sektoru prochází v současné době rozsáhlou reformou. Prvním rokem realizace účetní reformy byl rok 2010, který je považován za rok přechodný. V tomto roce byla přijata celá řada přechodných ustanovení, která měla v začátku pomoci vybraným účetním jednotkám při přechodu na nový systém zavádění jednotného účetnictví státu. Reforma účetnictví státu zahrnuje velký počet institucí v rámci veřejných rozpočtů a částečně se týká i účetních jednotek mimo veřejný sektor – dotkne se všech organizací, které jakýmkoliv způsobem nakládají s veřejnými prostředky.

Účetnictví státu je součástí širšího projektu reformy veřejných financí, tzv. státní pokladny. Účetnictví státu neznamená zvláštní účetnictví za stát; ČR není účetní jednotkou. Účetnictví státu zahrnuje účetnictví vybraných účetních jednotek, jejichž výstupy (účetní závěrky) pomocí metod a postupů konsolidace vytvářejí finální konsolidované výkazy za celý stát. Účetnictví státu má být nástrojem k získání věrného a poctivého obrazu o hospodářské situaci státu a celého veřejného sektoru.

Při přípravě účetnictví státu v ČR byla akcentována celá řada mezinárodních východisek. V mezinárodním měřítku existují snahy o harmonizaci účetnictví, čímž se rozumí sjednocování a přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby účetní výkazy a účetní informace byly srozumitelné a srovnatelné. V rámci EU jsou v platnosti mezinárodní účetní standardy (IAS) a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou souborem mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. Použití mezinárodních standardů IAS/IFRS je pro účetnictví veřejného sektoru málo vhodné. Proto byla v mezinárodním měřítku vytvořena Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (The International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), jejímž úkolem je vypracovat pravidla a zásady pro specifické problémy organizací veřejného sektoru. Mezi českou právní úpravou účetnictví veřejného sektoru a IPSAS existují rozdíly, zejména v koncepci, účetních výkazech a v oblasti oceňování, protože účetní výkaznictví veřejného sektoru je ovlivněno právní úpravou každého státu. IPSAS jsou tvořeny a vydávány jako doporučení, nemohou však zasahovat do pravomocí vlád. Účetní jednotky veřejného sektoru v každém státě zahrnují národní vlády, regionální vlády, místní samosprávy a instituce, které jsou jejich součástí. Dále je třeba brát v úvahu požadavky evropského statistického systému, zejména Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA 95). V neposlední řadě Evropská unie v rámci kontroly rozpočtové kázně členských států a dalších postupů plynoucích z procedury tzv. nadměrného schodku veřejných financí pověřila Evropskou komisi sledovat rozpočtové situace a stav veřejného zadlužení v členských státech.

I.2 Základní cíle účetní reformy a hlavní změny v účetnictví ve veřejném sektoru

Reforma systému účetnictví sleduje zejména následující cíle:

- Vytvořit základ pro konstituování účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů a upravit účetní metody používané ve veřejném sektoru pro kvalitnější řízení procesů v subjektech veřejného sektoru a spolu s tím docílit takových účetních metod, aby výkazy reálněji vypovídaly o majetkové a výkonové situaci účetních jednotek.
- Vytvořit podmínky pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek včetně informací o potenciálních rizicích, pohledávkách a závazcích a zajištění kvantifikace možných zdrojů pro úhradu závazků nebo budoucích závazků státu.
- Odstranit roztříštěnost jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek napojených na veřejné rozpočty a majetek státu.
- Vytvořit podmínky pro zjišťování informací za celou ČR a pro zkvalitnění informací za jednotlivé vybrané účetní jednotky.
- Zavést důslednou elektronizaci a digitalizaci účetních záznamů za účelem snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na ně navazující kontrolní mechanismy.
- Organizačně-procedurálním cílem je vytvořit centrální úložiště účetních dat vybraných účetních jednotek, které spravuje MF ČR, jako základ pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku.

Hlavní změny oproti pojetí účetnictví ve veřejném sektoru do roku 2009 jsou tyto:

- Vytvoření účetnictví státu, tedy vytvoření souboru podmínek (legislativních, technických, personálních apod.) aby bylo možno zajistit relevantní informace o hospodářské (majetkové) a finanční situaci státu pro všechny uživatele těchto informací (vláda, ministerstva, Parlament ČR, Nejvyšší kontrolní úřad, EU apod.) a další užití těchto informací v oblasti veřejných financí, rozpočtové oblasti, statistiky a pro mezinárodní instituce.
- Přesnější účetní evidence a vykazování majetku státu a ostatních vybraných jednotek; je kladen důraz jak na zlepšení kontroly čerpání veřejných prostředků, tak na vytvoření vhodnějších podmínek pro přípravu a schvalování těchto rozpočtů.
- Odstranění úzké vazby mezi účetnictvím a rozpočtem, zrušení velké části dosavadních kontrolních okruhů a vazeb.
- Důsledné uplatňování akruálního principu ve všech účetních jednotkách, změny v závěrkových výkazech, zavádění nových účetních metod, rozšíření oceňování vybraného majetku státu na reálnou hodnotu, rozšíření předmětu účetnictví o podrozvahové účetnictví, změna účtové osnovy, nové formy uspořádání a obsahové vymezení účetních výkazů a přílohy účetní závěrky.
- Možnost získávat prostřednictvím akruálního účetnictví důvěryhodné informace pro účely vykazování a řízení na úrovni státu v reálném čase – dosud výhradně rozpočtové řízení založené na cash bázi.

Základní pojmy cash báze a akruální princip vymezuje IPSAS pro veřejný sektor, který je založený jak na akruálním principu, tak i na peněžním principu. Pokud účetní jednotka účtuje na základě peněžního principu (cash báze), vyazuje pouze transakce spojené s tokem peněz, tj. příjmy a výdaje. Ve veřejné správě ČR se stále uplatňuje hledisko rozpočtové skladby, která představuje jednotné třídění příjmů a výdajů OSS, SR, rozpočty a fondy obcí, krajů a DSO. Tedy i evidence a kontrola nakládání s veřejnými prostředky zatím stále podléhá zejména potřebám státního rozpočtu a není založena na akruálním principu.

Cash báze účetnictví se od akruálního odlišuje následujícími znaky:

- nevykazují se výnosy a náklady, ale pouze příjmy a výdaje,
- neúčtuje se o pohledávkách a závazcích, účetní transakce se časově nerozlišují,

- dodržování bilančního principu není zajišťováno pravidelným účtováním jednotlivých operací, ale pouze intervalově s využitím inventarizace,
- inventarizace je jedinou možností vyčíslení výsledku, který by byl svým obsahem ekvivalentní výsledku hospodaření v akruálním účetnictví, výsledek účetního období je odvozován primárně na bázi zaznamenaných peněžních důsledků uskutečněných příjmů a výdajů.

Základní účetní princip **akruální báze** vyjadřuje, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věčně souvisí. Vzniká zisk nebo ztráta jako rozdíl mezi výnosy a náklady, a to bez ohledu na to, zda tyto výnosy nebo náklady byly uhrazeny ve formě peněžních příjmů nebo výdajů.

I.3 Průběh účetní reformy

Reforma byla zahájena přijetím novely zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb. a stanovila změny týkající se nového účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010. V roce 2009 byly přijaty další dvě novely s účinností od 1. 1. 2010 (č. 227/2009 Sb. a č. 230/2009 Sb.); v roce 2010 byl zákon novelizován zákonem č. 410/2010 Sb., s účinností od 1. 1. 2011.

Z pohledu legislativních činností MF ČR byla v roce 2010 první fáze účetní reformy zahájena a další legislativní změny, zejména nové vyhlášky a další České účetní standardy, jsou účinné od 1. 1. 2011, některé byly vydané či novelizované s účinností od 1.1.2012, i v dalších letech docházelo k novelizacím ČÚS a vydávání dalších. Vzhledem k obsáhlosti a závažnosti obsahu reformy jsou jednotlivé stěžejní vyhlášky vydané koncem roku 2009 (vyhláška č. 410/2009 Sb. a technická vyhláška) dále aktualizovány a kompletní soubor Českých účetních standardů a další prováděcí vyhlášky budou dokončeny a vydávány až v průběhu reformy.

I.4 Některé problémové oblasti současné fáze zavádění účetní reformy v České republice

Postupné zavádění nového systému účetnictví ve veřejném sektoru s sebou nese i nezbytnost vyhodnocení jeho aktuálních problémových oblastí. Při řešení slabých stránek je nezbytné brát v úvahu i legislativní procesy ES/EU a je především důležité přihlížet k praktickým potřebám veřejné správy v ČR. Žádná reforma v oblasti veřejných financí nemůže být úspěšná, pokud se uplatňování základních principů reformy nestane každodenní samozřejmostí všech dotčených subjektů na všech stupních aplikace a pokud nedojde pochopení účetnictví především jako nástroje finančního řízení.

Uplatňování mezinárodních principů je determinováno v každé členské zemi EU celou řadou politických, historických a kulturních bariér. V rámci zavádění účetnictví státu v ČR je třeba aplikovat doporučení IPSAS s ohledem na historické a právní prostředí, technologie, metodické a kontrolní prvky, nákladnost celého systému a především s důrazem na uživatelské prostředí. Jak z výše uvedeného vyplývá, jedním z cílů reformy je efektivní shromáždění relevantních informací pro potřeby státu v CSUIS. Takto je třeba chápat základní směr a smysl reformy, tj. při legislativním procesu tvorby Českých účetních standardů pro jednotlivé vybrané účetní jednotky je preferován především výstup v podobě konsolidovaných účetních výkazů za celou ČR a tomu se přizpůsobuje celé účetnictví. Stěžejní úlohu tedy představuje konsolidační vyhláška, přičemž dílčí konsolidační celek (ÚSC) by měl pro své zřizované účetní jednotky určovat jednotná pravidla, aby informace získané z konsolidované účetní závěrky pro něj měly potřebnou vypovídací schopnost.

Lze konstatovat, že akruální princip zatím našel uplatnění ve vedení účetnictví a účetním výkaznictví, ale v oblasti rozpočtování se dosud uplatňuje cash báze, tedy rozpočtové hospodaření za pomoci rozpočtové skladby. Přetrvává tak rozpor mezi legislativními normami upravujícími účetnictví a rozpočtovými pravidly v ČR.

Dalším problémem spojeným se zavedením akruálního principu do veřejného sektoru je například problém s oceněním některého majetku. Ve veřejném sektoru jsou specifická aktiva, která se v soukromém sektoru neobjevují, a to především historické budovy, muzea, archeologické nálezy, komunikace, veřejné osvětlení a jiné. Specifickými vlastnostmi kulturních památek jsou vysoké náklady na opravy a udržování a dále také skutečnost, že jejich hodnota v průběhu času fakticky vzrůstá. Dalším specifikem je možnost využívání tohoto majetku pro vládní účely či potřeby municipalit, kdy i municipální majetek je v podstatě majetkem státu a je zde stále upřednostňován rozpočtový pohled, nikoli akruální princip. Je nutné tedy určit specifické podmínky pro akruální vedení účetnictví a zároveň neporušit rozpočtová pravidla a dodržet zásady vedení účetnictví. Při zahájení odepisování veškerého majetku bylo třeba vzít v úvahu možné problémy při určení časového horizontu opotřebení některých majetků, např. infrastruktury, kde u starých silnic je velmi obtížné zjistit pořizovací náklady, dobu pořízení atd. Odpisy lze chápat jako účetní metodu, vyjadřující ekonomické opotřebení majetku, přičemž důvodem důsledného zavedení odpisů ve veřejné správě je postupný přesun pořizovací ceny do nákladů. ČÚS k odepisování musí řešit kategorizaci majetku, stanovení odepisovacích skupin, odepisové plány, vazbu na účet č. 403 (dotace na pořízení dlouhodobého majetku), změny účetních metod (odepisování dosud neodpísovaného majetku) atd.

Výrazné problémy plynou ze způsobu přidělování transferů, tj. dotací, grantů a příspěvků prostřednictvím vyšších rozpočtů na potřebné období, kdy často dochází k uplatnění akruálního principu pouze v účetnictví, ale nikoliv při rozpočtování. Příjemci dotací musí dodržet princip věrného a poctivého zobrazení při vykazování dotace, jsou povinni zabezpečit podmínky akruálního účetnictví při vykazování dotace tak, aby nedošlo ke zkreslení hospodářského výsledku (a následně daňového základu) vykazáním nákladu v jiném období, než ve kterém by byla vyúčtována dotace k tomuto nákladu. Zároveň však o dotaci nemůže být rozvahově účtováno dříve než v okamžiku, kde je její poskytnutí již nezpochybnitelné (uplatňuje se zde princip opatrnosti). Správné vykazování dotace vyžaduje vždy individuální přístup a posouzení konkrétního případu účetní jednotkou, a to především při posuzování pravděpodobnosti přijetí dotace a určení okamžiku a dokumentu, který vznik takového nároku zakládá, a to zejména z důvodu dodržení rozpočtových pravidel. Hlavním kritériem je dodržení zásady věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů a zásady věrného a poctivého obrazu s přihlédnutím k míře nejistoty poskytnutí dotace k rozvahovému dni.

I.5 Legislativní úpravy vyplývající z účetní reformy veřejných financí

V souvislosti s účetní reformou a vytvářením účetnictví státu dochází k řadě legislativních úprav právních předpisů, kterými je regulováno účetnictví. Základní legislativní normou je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Prováděcím předpisem k zákonu jsou vyhlášky MF ČR a k nim souhrnně zpracované České účetní standardy, která mají za úkol stanovit základní postupy účtování za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní prostředí vytvářejí účetní zásady, které představují soubor určitých pravidel dodržovaných při vedení účetnictví, při sestavování účetních výkazů a při jejich předkládání uživatelům.

Obecné účetní zásady a pravidla pro vedení účetnictví dle zákona o účetnictví jsou platné i pro vedení účetnictví vybraných účetních jednotek:

- nezávislost účetních období a bilanční kontinuita,
- akruální princip,
- věrné a poctivé zobrazení účetních informací,

- vymezení okamžiku realizace,
- vymezení účetní jednotky,
- zákaz kompenzace,
- nepřetržité pokračování činnosti a stálosti metod,
- zásada opatrnosti a významnosti,
- zásada oceňování.

Účetnictví využívá k zaznamenávání účetních operací soustavu účtů, které jsou obsaženy ve směrné účtové osnově, jež je dále rozvedena do účtového rozvrhu. Ten si každá účetní jednotka sestavuje individuálně na základě svých potřeb. V důsledku složitosti ekonomického života nemohou být účetními předpisy výslovně upraveny všechny účetní případy, a proto si každá účetní jednotka sestavuje své vlastní vnitřní účetní směrnice, které konkretizují obecně platné zákonné předpisy.

Přehled legislativních norem platných a připravovaných v souvislosti s reformou:

I.5.1 Zákony:

- **Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

Zákon o účetnictví, resp. jeho novela č. 304/2008 Sb., s účinností od 1. 1. 2009, specifikuje vytvoření podmínek pro zavedení účetnictví státu, tj. přiblížení účetních metod aplikovaných ve veřejném sektoru pravidlům vedení účetnictví u podnikatelů za účelem zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování na úrovni státu a na úrovni jednotlivých účetních jednotek a správců kapitol státního rozpočtu. Tato novela:

- upravuje definici tzv. vybraných účetních jednotek, na něž se vztahuje účetnictví státu,
- upravuje postup provádění konsolidace účetnictví státu a vybraných účetních jednotek,
- nově zavádí pro vybrané účetní jednotky povinné ocenění reálnou hodnotou u majetku, který je určen k prodeji,
- zavádí povinnost sestavovat Výkaz zisku a ztráty pro všechny účetní jednotky,
- umožňuje použít zjednodušený rozsah účetnictví nově pouze pro příspěvkové organizace, u kterých tak rozhodne zřizovatel,
- nařizuje bezvýjimečnou aplikaci ČÚS u vybraných účetních jednotek, pro ostatní účetní jednotky zůstává zachována možnost se odchýlit.

Důležité změny související s vytvořením státu s účinností od 1. 1. 2010 a 1. 1. 2011 jsou následující:

- Zákon stanoví v souladu s právem EU rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost, rozšiřuje se okruh právních vztahů o soubor činností směřujících ke shromažďování účetních záznamů od „vybraných účetních jednotek“ v CSUIS a sestavení účetních výkazů za ČR.
- Vybrané účetní jednotky poskytují informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů, která je nezbytnou součástí přílohy účetní závěrky. Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.
- Pro vybrané účetní jednotky může směrná účtová osnova určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů.
- Majetek a závazky člení na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popř. sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za

krátkodobé. Pokud s ohledem na charakter majetku a závazků objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevovaný při jejich pořízení.

- Účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku a dílčích konsolidačních celků státu jsou povinny poskytnout svoji účetní závěrku a veškeré ostatní dokumenty potřebné pro sestavení účetních výkazů za ČR a účetních výkazů za dílčí konsolidační celek státu MF ČR, která tyto účetní výkazy sestavuje.

Základní pojmový aparát vyplývající ze zákona o účetnictví – specifika ÚSC:

- **Účetní období** – nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících; OSS a ÚSC mohou uplatnit pouze kalendářní rok.
- **Rozsah vedení účetnictví**
 - o v plném rozsahu – povinnost vést účetnictví v plném rozsahu má účetní jednotka vždy, přestane-li splňovat podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. ÚSC vedou účetnictví vždy v plném rozsahu.
 - o Ve zjednodušeném rozsahu – mohou vést příspěvkové organizace zřizované ÚSC na základě rozhodnutí zřizovatele. Zjednodušený rozsah účetnictví znamená, že příspěvkové organizace
 - nepoužijí ustanovení o přeceňování na reálnou hodnotu majetku a závazků ani u majetku určeného k prodeji,
 - tvoří opravné položky a rezervy pouze podle zvláštních právních předpisů,
 - sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek přílohami k vyhlášce č. 410/2009 Sb. (tedy v plném rozsahu),
 - nepoužijí ustanovení týkající se oceňovacích rozdílů.

I.5.2 Vyhlášky:

- **Vyhláška č. 410/2009 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, novela č. 435/2010 Sb.

Tato vyhláška s účinností k 1. 1. 2010 nahradila dřívější vyhlášku č. 505/2002 Sb. Vztahuje se na **vybrané účetní jednotky**,¹ kterými jsou územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky a organizační složky státu. Vyhláška stanovuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
- 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, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- závazný vzor částí účetní závěrky.

¹ Pozn.: Zákon o účetnictví dále mezi vybrané účetní jednotky zahrnuje zdravotní pojišťovny, nicméně na tyto subjekty se vyhláška č. 410/2009 Sb. nevztahuje.

- **„Technická vyhláška“ o účetních záznamech** – vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu, novela č. 434/2010 Sb.

Tato vyhláška definuje pravidla přenosu dat do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). V roce 2010 se poprvé data přenášela za všechny účetní jednotky do 20. 7. 2010 v členění k 31. 3. A 30.6. Každá účetní jednotka je zodpovědná za přenos dat a v každé jednotce je určena odpovědná osoba a dále nejméně jedna osoba, která bude za přenos dat odpovědná při nepřítomnosti této osoby (statutární orgán).

Vyhláška stanoví:

- pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě,
- rozsah a četnost předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu,
- které vybrané účetní jednotky předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celek státu,
- způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti a
- požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů.

Technická vyhláška o účetních záznamech byla v roce 2010 novelizována vyhláškou č. 434/2010 Sb., a rozšířila povinnosti předávání konsolidačních účetních záznamů o nové výkazy:

- pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce,
- výkaz majetku a závazků za dílčí konsolidační celek státu,
- výkaz nákladů a výnosů za dílčí konsolidační celek státu, výkaz peněžních toků za dílčí konsolidační celek státu,
- příloha účetního výkazu za dílčí konsolidační celek státu
- pomocný konsolidační přehled za dílčí konsolidační celek státu.

Tyto nové účetní výkazy předávají vybrané účetní jednotky poprvé za účetní období roku 2012. Výkazy se předávají ročně, ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku.

- **Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti**

Vyhláška upravuje způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtu státních fondů, rozpočtů ÚSC, rozpočtů DSO a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti. Pro účely ÚSC je klíčová příloha č. 2, která upravuje způsob a termíny předkládání údajů pro plnění rozpočtů pro obce, DSO a Regionální rady regionů soudržnosti. Obce jsou podle vyhlášky povinny měsíčně podávat výkazy o hodnocení plnění rozpočtu do CSÚIS. Jedná se tedy o předložení výkazu v elektronické podobě správci centrálního systému účetních informací. Obce jsou odpovědné krajským úřadům, které kontrolují předání a úplnost výkazů. Výkazy se podávají vždy do 20. dne následujícího měsíce. Příloha vyhlášky č. 4 upravuje rozsah a způsob sestavení finančního výkazu pro účely ÚSC – obcí.

V roce 2010 byla novelizována vyhláškou č. 403/2010 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2011.

- **Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků**

Tato vyhláška stanoví pro vybrané účetní jednotky požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv. Dále stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů.

- **Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.**
- **Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).**

Česká republika nebyla a nebude samostatnou účetní jednotkou, která by vedla účetnictví; stávající struktura účetních jednotek a jejich odpovědnost za vedení účetnictví a sestavení jednotlivých účetních závěrek je zachována. Zákonem o účetnictví bylo stanoveno Ministerstvo financí jako subjekt, který bude konsolidované účetní výkazy spravovat. Stát (ČR) se stane konsolidující účetní jednotkou, tj. všechny podřízené účetní jednotky jsou povinny zajišťovat a předávat určené účetní záznamy v závazně stanovené struktuře a termínech. Za celou republiku se pak sestaví konsolidovaná účetní závěrka, která obsahuje účetní výkazy: souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků, přílohu.

Konsolidační vyhláška stanoví podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů a mezitímních účetních výkazů za Českou republiku, zejména vymezení konsolidačního celku a dílčích konsolidačních celků státu, stanovení pravidel konsolidace, včetně pravidel pro přenos účetních záznamů v technické formě, a dále způsob a rozsah použití metod konsolidace a určení odchylek. V souvislosti s konsolidační vyhláškou se připravuje určitý „konsolidační manuál“, který by měl obsahovat podrobný návod pro všechny konsolidační postupy na úrovni konsolidačního celku i dílčích konsolidačních celků.

I.5.3 České účetní standardy

České účetní standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování, tedy konkretizují a rozvádějí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a prováděcí vyhlášku.

V návaznosti na záměry reformy se mění také přístup k požadavku dodržování účetních standardů. Až dosud se mohla účetní jednotka od postupů daných účetními standardy odchýlit, pokud tím zajistila věrnější a poctivější obraz předmětu účetnictví. V nové úpravě je dodržování standardů ve vybraných účetních jednotkách povinné, bezpodmínečné. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Toto ustanovení nově upravuje pro vybrané účetní jednotky přednost účetního případu či účetního postupu upraveného v ČÚS, kdy není možné se odchýlit z důvodu věrného obrazu. Když účetní postup ke konkrétnímu účetnímu případu není v ČÚS uveden, je třeba zvolit zaúčtování a vybrat účetní souvztažnosti dle obsahového vymezení účtu v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., a teprve, když ani ve vyhlášce nelze nalézt řešení, tak použít ustanovení zákona o účetnictví, tedy obecné metody k věrnému zobrazení účetního případu.

V současné době je v platnosti 10 účetních standardů (701-710). Platnost standardů č. 501-522, které dříve upravovaly problematiku účtování (nejen) ÚSC, skončila k 31. 12. 2009.

I.6 Výkazy ÚSC

Vyhláška 410/2009 Sb. od 1. 1. 2010 změnila rozsah účetní závěrky vybraných účetních jednotek. Účetní závěrka se skládá z pěti výkazů, každý výkaz má závaznou podobu a v účetní závěrce se uvádí odděleně a v příslušném pořadí:

- Rozvaha (bilance),

- Výkaz zisku a ztráty,
- Výkaz o peněžních tocích (cash flow),
- Přehled o změnách ve vlastním kapitálu,
- Příloha.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč s přesností na 2 desetinná místa.

Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha se předávají čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. (mezitímní účetní závěrka), a to do 25. dne následujícího měsíce; a ročně – ve stavu k 31. 12. (řádná účetní závěrka), a to do 20. 2. následujícího roku. Výkaz o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu se předkládají ročně (tedy ve stavu k 31. 12., a to do 20. 2. následujícího roku), a to v případě, že splní zároveň obě tyto podmínky: aktiva celkem přesahují hodnotu 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu přesahuje 80 mil. Kč – obojí za dané účetní období a za účetní období bezprostředně předcházející.

Struktury výkazů jsou přílohami k vyhlášce 410/2009 Sb., a to pro každý typ vybrané účetní jednotky zvlášť. Vyhláška také upravuje uspořádání a obsahovou náplň rozvahových a výsledkových položek.

I.7 Účetní metody používané u ÚSC nově - vyplývající z reformy

I.7.1 Podrozvahové účetnictví

Od 1. 1. 2010 je celá účtová třída 9 určena pro podrozvahové účty, které jsou součástí směrné účtové osnovy, jsou určena čísla a názvy podrozvahových účtů a povinnost účtovat na nich podvojně. Zůstatky podrozvahových účtů jsou navázány na přílohu k účetní závěrce, která stanoveným obsahem rozšiřuje údaje uvedené v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty.

Na podrozvahových účtech se zachycují skutečnosti, které nelze zachytit na účtech hlavní knihy rozvahově nebo výsledkově (tedy nesplňují podmínky pro to, aby byly uvedeny v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty), a to za podmínky, že náklady na získání informace nepřevýší přínosy plynoucí z této informace nebo se informace nepovažuje za podstatnou.

I.7.2 Podmíněné pohledávky a závazky

Pro potřeby řízení na úrovni státu se od 1. 1. 2010 v souladu s potřebou informací o potenciálních budoucích pohledávkách a zejména závazcích se tyto položky evidují a vykazují ve všech vybraných účetních jednotkách. I v tomto případě platí podmínka efektivnosti účtování, tj. že náklady na získání informace nepřevýší přínosy plynoucí z této informace nebo se informace nepovažuje za podstatnou. Ve vztahu k účtování na podrozvahových účtech se považují za významné informace využitelné pro uživatele účetní závěrky sestavované ke konci rozvahového dne nebo sloužící pro operativní rozhodování řídicích pracovníků účetní jednotky. V tomto smyslu může účetní jednotka upravit vnitřním předpisem pravidla významnosti tak, aby byly veškeré účetní případy zachyceny nejpozději k rozvahovému dni. Účetní jednotka však nemůže vnitřním předpisem stanovit, že žádné informace související s účtováním na podrozvahových účtech pro ni nejsou významné. O daných skutečnostech se účtuje až do okamžiku, kdy nejsou již splněny podmínky pro účtování v knize podrozvahových účtů.

Podstatou podmíněných pohledávek a podmíněných závazků je, že se jedná o pohledávky a závazky, které by mohly vzniknout za stanovených podmínek, např. budoucí pohledávky nebo závazky, kdy míra nejistoty naplnění tohoto zúčtovacího vztahu nespĺňuje podmínky rozvahového účtování.

Krátkodobé podmíněné pohledávky a závazky se oceňují v předpokládané výši pohledávek a aktiv, resp. závazků a pasiv, které mohou vzniknout do konce účetního období. Dlouhodobé podmíněné pohledávky a závazky se oceňují v předpokládané výši pohledávek a aktiv, resp. závazků a pasiv, které mohou vzniknout po konci účetního období. V případě, že je stanovena konkrétní výše podmíněných aktiv a pasiv, např. u pojistných smluv, pak je ocenění podle těchto smluv.

I.7.3 Další změny v účetních metodách:

- Použití reálné hodnoty pro oceňování cenných papírů a podílů, pohledávek nabytých za účelem obchodování s nimi, a zejména majetku určeného k prodeji.
- Metody oceňování specifických složek majetku („soubor majetku“).
- Odepisování majetku – ÚSC dosud dlouhodobý majetek neodepisoval (odepisoval pouze majetek používaný ve vedlejší hospodářské činnosti). Použije se poprvé v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011 (při tomto prvním použití metody odepisování účetní jednotky nezobrazují náklady související s odepisováním majetku, použije se účet „oceňovací rozdíl při změně metody“. „Klasický“ způsob odepisování majetku bude použit až v účetním období 2012.)
- Účtování o rezervách.
- Přechodné položky a časové rozlišení.