

Účetnictví ve veřejném sektoru

Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.

E-mail: jurajdova@trialog-brno.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 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)

- 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

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 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

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

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. 2017
- Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, konkrétně 504/2002 Sb.
- České účetní standardy č. 401 až 414
- Doporučuji: ÚZ č. 1175
- 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 1176 a 1183 další (Opluštilová)