

Manažerské účetnictví veřejného sektoru



Obecná teorie účetnictví ■ Účetní a finanční kontrola
Účetnictví řídicí kontroly ■ Účetnictví pro finanční řízení
Pokročilé finanční řízení a plánování ■ Controlling



Miroslav Máče

Manažerské účetnictví veřejného sektoru



Obecná teorie účetnictví ■ Účetní a finanční kontrola
Účetnictví řídicí kontroly ■ Účetnictví pro finanční řízení
Pokročilé finanční řízení a plánování ■ Controlling

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Miroslav Máče, CSc., Ph.D.

Manažerské účetnictví veřejného sektoru

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 6985. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Foto na obálce depositphotos.com
Sazba Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová
Počet stran 512
První vydání, Praha 2018
Vytiskla PBTisk s.r.o., Příbram

© GRADA Publishing, a.s., 2018

ISBN 978-80-271-2139-7 (pdf)
ISBN 978-80-271-2003-1 (print)

Obsah

Účetní kontrola	13
1 Základy účetnictví	14
2 Účetní kontrola	26
3 Inventarizace	39
4 Vztah účetní a finanční kontroly	46
5 Směrnice oběhu dokladů	48
Finanční kontrola	69
Zákon o finanční kontrole	70
1 Zákon o řízení a kontrole	77
2 Finanční kontrola	80
Účetnictví řídicí kontroly	113
1 Metodika účetnictví řízení a kontroly	114
2 Auditní stopa výdajů, resp. příjmů	119
3 Ochrana veřejných financí	133
4 Nakládání s veřejnými financemi	193
5 Řízení rizik	207
6 Řízení výkonů	219
7 Řízení výdajů	233
8 Optimalizace výdajů	244
9 Rozpočtování výdajů	248
10 Aplikace zákona do praxe	255
Účetnictví pro řízení	269
1 Úvodem	270
2 Obecná teorie účetnictví	271
3 Obecné principy účetnictví	279
4 Účetní algebra	332
Plánování a řízení	367
1 Finanční plánování	368
2 Finanční řízení	387
3 Základy teorie optimálního řízení	398
4 Dosažitelnost stavů	412
5 Finanční analýza	420
6 Finanční řízení uvnitř organizace	448

Controlling	459
1 Regulace	460
2 Cílově orientované rozpočtování	466
3 Výkonově orientované účetnictví	472
4 Odpovědnostně orientované účetnictví	476
5 Cílově orientované účetnictví	485
6 Finanční řízení organizace	489
7 Rozpočtový výhled	499
Závěrem	503
Literatura	504
Rejstřík	505

Vybrané příklady účtování řídicí kontroly

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku nákupem	148
Pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností	149
Zrušení nedokončeného dlouhodobého majetku	150
Bezplatné převzetí dlouhodobého hmotného majetku	150
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku použitím dlouhodobého úvěru	150
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku použitím úvěrového účtu	151
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku z dotace	152
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku od zřizovatele	152
Pořízení dlouhodobého majetku s odečtením protihodnoty	153
Poskytnutí zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku	153
Dobropis k dlouhodobému hmotnému majetku pořízeného z investičního fondu	154
Dobropis k dlouhodobému hmotnému majetku pořízeného z investičního transferu	155
Finanční leasing	155
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem	156
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku likvidací	156
Vyřazení nemovitého majetku, pozemku, spojené s jeho prodejem	156
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku v důsledku škody	157
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku v důsledku škody	157
Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku	158
Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností	158
Bezúplatné nabytí drobného dlouhodobého hmotného majetku	158
Technické zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku	158
Prodej drobného dlouhodobého hmotného majetku	159
Vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku škody	159
Pořízení materiálových zásob dodavatelsky (způsob A)	159
Pořízení materiálových zásob dodavatelsky (způsob B)	159
Pořízení materiálových zásob dodavatelsky	160
Pořízení zásob bezúplatným převodem	160
Úbytek materiálových zásob (způsob A)	161
Reklamace dodaného materiálu	161
Poskytnutí krátkodobého provozního úvěru	161
Poskytnutí krátkodobého úvěru na pořízení dlouhodobého hmotného majetku	163
Účtování návratné finanční výpomoci	164
Transfery na úhradu provozních výdajů	165
Transfery na úhradu provozních výdajů s vypořádáním v následujícím účetním období	166
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	166
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku s vypořádáním v následujícím účetním období	167

Účtování krátkodobých přijatých záloh	167
Účtování přijatých záloh	168
Poskytnuté provozní zálohy – doplatek	169
Poskytnuté provozní zálohy – přeplatek	169
Poskytnuté provozní zálohy na elektrickou energii	169
Poskytnuté provozní zálohy – vyřazená pohledávka	170
Cestovní výdaje	170
Výplata mezd	171
Náklady příštích období	171
Výdaje příštích období	172
Výnosy příštích období	172
Příjmy příštích období	172
Dohadné účty aktivní	172
Dohadné účty pasivní	173
Účtování daně z přidané hodnoty – daň na výstupu	173
Účtování daně z přidané hodnoty – daň na vstupu	173
Kurzové rozdíly – kurzové zisky	173
Kurzové rozdíly – kurzové ztráty	174
Fond odměn	174
Rezervní fond	174
Fond kulturních a sociálních potřeb	175
Fond reprodukce majetku – investiční fond	176

Vybrané příklady účtování finančního účetnictví

Nákup zboží (způsobu A)	310
Nákup a spotřeba materiálu	311
Prodej zboží	311
Prodej materiálu	312
Výroba výrobku (způsob A)	312
Služby	313
Drobný dlouhodobý majetek	314
Opravné položky ke hmotným movitým věcem	315
Pořízení dlouhodobého majetku a jeho stárnutí	316
Záloha na pořízení dlouhodobého majetku	317
Pořízení dlouhodobého majetku na úvěr	318
Vyřazení dlouhodobého majetku z titulu prodeje	319
Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku opotřebení	321
Neinvestiční transfer podléhající finančnímu vypořádání formou zálohy	322
Investiční transfer podléhající finančnímu vypořádání formou zálohy	323
Pořízení dlouh. majetku z vlastních zdrojů se zapojením investičního transferu	325
Náklady příštích období	326
Výdaje příštích období	327
Dohadné účty	327
Rezervy	328
Fond kulturních a sociálních potřeb	329

Seznam zdrojových kódů programů v jazyce Visuál Basic

Algoritmy algebry

Součet vektorů	347
Skalární součin vektorů	348
Násobení vektoru vektorem	347
Násobení vektoru konstantou	347
Součet matic	346
Násobení matic	345
Násobení matice konstantou	348
Násobení matice vektorem zprava	345
Násobení matice vektorem zleva	346
Stopa matice	348
Transponování matice	346
Determinant matice	353
Inverze matice	355

Algoritmy řízení

Trajektorie stavů systému	382
Predikce stavů systému	383
Rekonstrukce stavů systému	396
Riccatiho rovnice optimálního řízení	403
Řídicí zákon optimálního řízení	406
Optimální řízení – dynamické programování	407
Norma matice systému	406
Dosažitelnost stavů systému	418

Vám, kteří chcete lépe porozumět knize, mohu zaslat **ukázkový program** – miroslav_mace@gordic.cz

Vítejte v Účetnictví 21. století

Účetnictví se stalo nástrojem evidence doprovázené kupeckými počty. Přestalo být základem finančního řízení. Zisk počítaný z nákladů a výnosů přestal být nástrojem řízení. Ve veřejném sektoru se ziskové pojetí řízení účetních jednotek neujalo, naopak se zvýšil význam rozpočtu. Důkazem této skutečnosti je řízení obcí, měst, krajů a organizačních složek státu „zákonem o řízení a kontrole veřejných financí“. Řešením krize účetnictví se zabývá tato kniha, sestavená z několika pohledů: klasického finančního účetnictví, nového pojetí účetnictví příjmů a výdajů, účetnictví pro finanční řízení a manažerského účetnictví ve veřejném sektoru.

Finanční účetnictví podvojně v časových a věcných souvislostech

Klasické finanční účetnictví je popsáno v kapitole „Účetní kontrola“ v oddílech 1, 2, 3 a v kapitole „Plánování“ v oddílech 1, 4, 5. Mnoho příkladů klasického účtování je v kapitole „Účetnictví řídicí kontroly“ oddílu 3 a kapitole „Účetnictví pro řízení“ oddílu 3. Tento rozsah dostačuje ke zvládnutí problematiky podvojného akruálního účetnictví a vytváří základ pro zvládnutí „Účetnictví pro řízení“.

Účetnictví příjmů a výdajů podvojně v časových a věcných souvislostech

S příchodem zákona o řízení a kontrole veřejných financí byl zisk definitivně nahrazen účelností, hospodárností a efektivitou. Na tuto skutečnost je potřeba reagovat novým pojetím účetnictví příjmů a výdajů vybudovaného na principech klasického finančního účetnictví. Obecné řešení této problematiky je obsahem kapitoly „Finanční kontrola“. Praktické řešení plnění požadavků zákona uvádí kapitola „Účetnictví řídicí kontroly“.

Účetnictví pro finanční řízení

Klasické finanční účetnictví vzniklo z potřeb praxe. Přesto jeho „intuitivní“ základ lze doložit a rozšířit z „mikro“ pohledu poznatky algebry a z „makro“ pohledu poznatky z teorie systémů. Spojením těchto exaktních přístupů k účetnictví vznikla „obecná teorie účetnictví“, tolik potřebná pro moderní formy finančního řízení. Její výklad je obsahem kapitoly „Účetnictví pro řízení“.

Manažerské účetnictví ve veřejném sektoru

Principy klasického manažerského účetnictví jsou nosné i ve vnitroorganizačním účetnictví veřejného sektoru. Aplikace klasického manažerského účetnictví vede ke controllingu ve veřejné správě řešeného v kapitole „Controlling“. Toto řízení není plnohodnotným optimálním finančním řízením, což dokládá kapitola „Plánování a řízení“ v oddílu 2, 3, 4.

Účetní kontrola

1 Základy účetnictví

Účetní kontrola vychází z principů a vedení účetnictví. Proto si zopakujeme „Základy účetnictví“ probírané již na začátku knihy, nyní více zaměřené na problematiku účtů a dokladů. Výklad pochází z minulého století od prof. Klozara.¹

1.1 Pojmy účetnictví

V hospodářské praxi měly jednotlivé pojmy v různých dobách rozdílný obsah, který nevyplýval jen z rozdílného obsahu hospodářské činnosti, ale i z jiných potřeb praxe a jiných společenských poměrů.

A přesto označujeme soustavné záznamy o hospodářské činnosti těchto organizací (při nichž se dodržují určitá pravidla) jako účetnictví; měnil se předmět evidence, ale neměnila se metoda zápisů. Řekneme-li **účetnictví** nebo **účetní evidence**, máme na mysli vždy určitou metodu, předmět tu ustupuje do pozadí (i když je důležitý). Budeme-li zaznamenávat hospodářské jevy jinou neúčetní metodou, nebudeme mluvit o účetnictví, ale o evidenci, statistice, operativní evidenci apod. Pro potřeby kontroly se účetnictvím zabýváme jako metodou evidence.

Účet

Některé hospodářské jevy **evidujeme** v účetnictví, tj. zaznamenáváme je účetní metodou, účtujeme o hospodářských jevech. Hospodářský případ se nejdříve zachytí (eviduje) v dokladu; podle dokladu účtujeme o hospodářském případě tak, že doklad **zaúčtujeme** (zúčtujeme), tj. zaznamenáme jej v účetnictví.

Hospodářský případ, o němž se má účtovat, se zaznamenává v dokladu, který má spolehlivě ověřovat hospodářskou operaci, a proto musí mít předepsané náležitosti; takový doklad se označuje jako **účetní doklad**. Jednotlivý hospodářský případ, o němž účtujeme, označujeme jako **účetní případ**.

V účetnictví evidujeme hospodářské případy uspořádaně, podle určitých pravidel. Uspořádání (řazení, třídění) hospodářských případů se může uskutečnit v podstatě dvojím způsobem – časově nebo věcně (popř. časově i věcně).

Časové (chronologické) **záznamy** zachycují hospodářské jevy v časové posloupnosti, jak za sebou následovaly, jsou to deníky hospodářských událostí (případů), které se evidují.

Věcné (soustavné, systematické) **záznamy** se uspořádávají tak, že se podle stanovených hledisek seskupují zápisy o stejných hospodářských jevech. Informace získané ze systematických zápisů evidence mají přednost před informacemi získanými z časových zápisů. Můžeme říci, že problematika věcného uspořádání informací o hospodářské činnosti je hlavní problematikou účetnictví.

Hospodářské jevy (účetní případy) se v účetnictví zaznamenávají na **účtech** (účetní zápis, účetní položka); soustavu účetních zápisů (na účtech) označujeme jako **běžné účetní zápisy** (běžnou účetní evidenci). Běžné účetní zápisy slouží ke třídění a shrnování stejnorodých údajů o hospodářských jevech do globálů za celou účetní jednotku. Účetní jednotkou (účetní organizací) je zpravidla samostatná hospodařící jednotka, která je povinna vést tzv. uzavřené účetnictví.

¹ Klozar, J.: Základy účetnictví. SNTL – Nakladatelství technické literatury, Praha 1980.

Běžné účetní zápisy se vedou v **účetních knihách**. Účetní knihy obsahující časové zápisy se nazývají **účetní deník**, nebo jen deník (žurnál); účetní kniha, která obsahuje soustavné zápisy (na syntetických účtech) se nazývá **hlavní kniha**. Je to nejdůležitější účetní kniha. Účetní písemnosti obsahující zápisy analytické evidence nejsou součástí hlavní knihy.

Účetními zápisy se zaznamenávají jednotlivé účetní případy. V určitých časových intervalech – účetních obdobích – se běžné účetní zápisy uzavírají (uzávěrka účtů, **účetní uzávěrka**) a zjišťují se výsledky hospodaření za uplynulé účetní období. Při účetní uzávěrce se podle údajů zjištěných na účtech sestavují **účetní výkazy**.

Hospodářské prostředky a jejich zdroje

Organizace potřebuje hospodářské prostředky, aby mohla vykonávat hospodářskou činnost. V obchodním podniku, který prodává zboží, již nevystačíme s předpokladem, že podnik denně nakupuje zboží pro prodej ve stejný den. Musí mít na skladě přiměřenou zásobu zboží, tedy další prostředky, tj. materiálové zásoby. Běžný obchodní podnik potřebuje pro svou plynulou hospodářskou činnost tyto prostředky:

- budovy a jejich zařízení, popř. dopravní prostředky,
- zásobu zboží,
- materiálové zásoby,
- peníze.

První skupinu prostředků nazýváme základní prostředky (**fixní aktiva**), další tři skupiny představují oběžné prostředky (**oběžná aktiva**). Fixní aktiva se během hospodářské činnosti spotřebovávají postupně (opotřebovávají se), oběžné prostředky se spotřebovávají (popř. směňují) v krátkém období.

I výrobní podnik potřebuje pro svou činnost základní a oběžné prostředky, avšak jejich skladba je jiná než v obchodním podniku. V průmyslovém podniku tvoří hlavní část základních prostředků budovy, určené k výrobním účelům a jejich výrobní zařízení, v oběžných prostředcích jsou na předním místě materiálové zásoby, rozpracovaná výroba a hotové výrobky; ale i peníze.

V zemědělském podniku patří k základním prostředkům půda, hospodářské budovy, dopravní prostředky a zemědělské stroje, základní stádo atd. K oběžným prostředkům patří zásoby krmiv, hnojiv, semen a dobytek ve výkrmu, zásoba zemědělských produktů, peníze.

Vraťme se nyní k organizaci (podniku) a ptejme se, z jakých zdrojů financuje hospodářské prostředky. V podstatě můžeme odpovědět stejně jako v případě rodiny; prostředky podniků se financují z **vlastních** nebo **cizích zdrojů**. Cizím zdrojem je zvláště úvěr u banky. Vlastní zdroje (trvalé zdroje) podmiňuje vlastnická forma podniku (organizace).

Poznámka: Za socialismu státní (národní) podnik dostal od společnosti svěřené prostředky do operativní správy (buď všechny potřebné prostředky, nebo jen jejich část) jako kmenové jmění. Část kmenového jmění, která odpovídala hodnotě základních prostředků podniku, se nazývala **fond základních prostředků**. Zdrojem základních prostředků socialistického podniku byl fond základních prostředků. Část kmenového jmění státního socialistického podniku, která je určena na financování oběžných prostředků podniku, se nazývá **obratový fond**. V současném podniku již není uvedené krytí hospodářských prostředků. Oba fondy jsou součástí **vlastního jmění** podniku.

Zvláštní místo ve zdrojích organizací zaujímají dluhy dodavatelům zboží, materiálu apod. Praxe fakturace dodávek vychází ze zásady, že dodávka se může fakturovat až po materiál-

ním plnění, přičemž odběratel je povinen zaplatit fakturu nikoli při doručení, ale zpravidla s určitým odkladem (např. do deseti dnů po jejím vystavení). Z toho vyplývá, že odběratel je již vlastníkem dodávky, ale ještě ji nezaplatil. Je dlužen dodavateli. Dluhy dodavatelům, vzniklé odkladem placení, jsou tak trvalým zdrojem oběžných prostředků podniku. Dalším zdrojem jsou úvěry.

Zdroji prostředků podniku jsou tedy kmenové (vlastní) jmění (fond základních prostředků a obrátový fond), dluh dodavatelům a bankovní úvěry.

Nakonec si všimněme zdrojů hospodářských prostředků v rozpočtových organizacích (např. ministerstvo, obec, škola). Základní prostředky svěčuje rozpočtovým organizacím zřizovatel, jejich zdroj je fond základních prostředků. Oběžné prostředky nakupuje rozpočtová organizace v rámci svého rozpočtu z dotací (transferů) vyšších rozpočtů, které se označují jako financování provozu (obdoba obrátového fondu). Zdroji hospodářských prostředků rozpočtových organizací je základní jmění (fond základních prostředků), financování provozu a dluhy dodavatelům; jen výjimečně se zde může vyskytovat bankovní úvěr.

Pojmy prostředky a zdroje (zdroje prostředků) mají v účetnictví mimořádnou důležitost. Prostředky, které představují určité užité hodnoty (materiální formu), a zdroje, které představují způsob financování prostředků. **Prostředky a zdroje vyjadřují tak dvojí pohled na jednu materiálovou skutečnost.**

Rozvaha

Uvedeme si příklad prostředků a zdrojů v rodině. Rodina má tyto prostředky v Kč.

popis	cena
zařízení bytu	30 000
televizor	5 000
auto	40 000
oblečení	8 000
zásoby potravin	500
vklady ve spořitelně	5 000
hotovost	1 000
pohledávka	500
celkem	90 000

Uvedené prostředky opatřila rodina z těchto zdrojů v Kč:

popis	cena
úspory	63 000
dary	15 000
úvěr od spořitelny	2 000
ostatní dluhy	10 000
celkem	90 000

Součet zdrojů se tedy rovná součtu prostředků. Zdroje nemůžeme posuzovat odděleně, ale jen v souvislosti s prostředky, které se z nich financují.

Přehled hospodářských prostředků a jejich zdrojů uspořádaný zvláštním způsobem nazýváme **rozvahou** (bilancí). Rozvaha podává přehled prostředků a jejich zdrojů k určitému okamžiku (k rozvahovému dnu). Zpravidla se uspořádá tak, že se prostředky (aktiva) uvádějí na levé

straně rozvahy a zdroje (pasiva) na pravé straně. Rozvaha se může uspořádat i jinak. Je třeba zdůraznit, že v rozvaze se vždy zachycuje stav hospodářských prostředků a jejich zdrojů jen **k určitému okamžiku**, neboť hospodářské prostředky jsou v neustálém pohybu, takže dvě rozvahy sestavené na základě soupisu (inventury) prostředků a jejich zdrojů s určitým časovým odstupem již nejsou zcela shodné (je v nich vyjádřena dynamika hospodářské činnosti).

Sestavme rozvahu podle údajů o prostředcích a zdrojích rodiny (v Kč).

ROZVAHA ke dni 31. 5. 1980			
Prostředky (aktiva)	Kč	Zdroje (pasiva)	Kč
zařízení bytu	30 000	úspory	63 000
televizor	5 000	dary	15 000
auto	40 000	úvěr od spořitelny	2 000
oblečení	8 000	ostatní dluhy	10 000
zásoby potravin	500		
vklady ve spořitelně	5 000		
hotovost	1 000		
pohledávka	500		
celkem	90 000	celkem	90 000

Rozvaha poskytuje informace o **finančním stavu** hospodařící jednotky k určitému datu a může sloužit jako podklad pro rozbor finančního stavu. V rozvaze se zpravidla uvádějí nejdříve základní prostředky (fixní aktiva) a za nimi oběžné prostředky (oběžná aktiva). Ve stejném pořadí se uvádějí i zdroje.

Předmět účetnictví

Účetnictví zaznamenává hospodářské jevy v peněžních jednotkách. Předmětem účetnictví je tedy jen část reprodukce, kterou lze vyjádřit hodnotově. **Předmětem účetnictví je pohyb hospodářských prostředků organizace a jejich zdrojů.** Ve zdrojích hospodářských prostředků se vyjadřují vlastnické vztahy k hospodářským prostředkům. V kapitalistickém podniku je hlavním zdrojem hospodářských prostředků kapitál (vlastní nebo cizí), ve spotřebním družstvu družstevní fondy (členské podíly a rezervní fond), ve státním socialistickém podniku kmenové jmění (fond základních prostředků a obrátový fond).

1.2 Rozvaha a soustava účtů

Již jsme se seznámili se základními účetními pojmy. Nyní se seznámíme s pravidlem podvojnosti a ukážeme souvislost rozvahy s běžnými účetními zápisy.

Změny rozvahových položek

Představme si podnik, který na počátku účetního období sestavil rozvahu (počáteční rozvahu, zahajovací rozvahu).

ROZVAHA ke dni 1. 1. 1980			
Prostředky (aktiva)	tis. Kč	Zdroje (pasiva)	tis. Kč
Základní prostředky	2 000	Fond základních prostředků	2 000
Zásoby materiálu	1 000	Obrátový fond	1 100
Běžný účet	200	Dodavatelé	100
Celkem	3 200	Celkem	3 200

Během roku se udály tyto účetní případy:

1. *Podnik nakoupil materiál v ceně 150 tis. Kč a zaplatil jej z běžného účtu.*

Komentář: Přírůstek jednéh prostředků (materiálu) znamená současně úbytek jiné skupiny prostředků (peníze na běžném účtu). Tato operace se tedy nedotýká zdrojů (pasiv, je jen přesunem v aktivech). Zásoby materiálu se zvýší na 1 150 a stav prostředků na běžném účtu se sníží na 50.

2. *Podnik převzal bezúplatně základní prostředky v ceně 80 tis. Kč.*

Komentář: Protože uvažujeme státní podnik, zvýší se mu o příslušnou částku fond základních prostředků (vlastní jmění). Přírůstek základních prostředků (fixních aktiv) je spojen se zvýšením zdrojů (fondu základních prostředků, vlastního jmění); zvýšení prostředků je stejné jako zvýšení zdrojů.

3. *Podnik zaplatil část svého dluhu 50 tis. Kč dodavatelům z úvěru, který si opatřil v bance.*

Komentář: Dluh dodavatelům tedy uhradil tak, že mu tím vznikl jiný dluh (dluh vůči bance). Snížení jedné položky pasiv (dluh dodavatelům) znamená současně vznik, popř. zvýšení jiné položky pasiv (úvěru). Tato operace se nedotýká hospodářských prostředků podniku; je přesunem v jejich zdrojích.

Následující tabulka ukazuje, jaký vliv měly operace 1 až 3 na počáteční rozvahu a jak se jimi změnila počáteční rozvaha na rozvahu konečnou. Operace 1 znamenala jen přesun ve složkách aktiv (nezvýšila se ani aktiva, ani pasiva); podobně operace 3 znamenala jen přesun ve složkách pasiv. Operace 2 v podniku zvýšila aktiva i pasiva.

AKTIVA					PASIVA						
	Poč. roz.	změny			Kon. roz.		Poč. roz.	změny			Kon. Roz.
		1	2	3				1	2	3	
Základní prostřed.	2 000		+80		2 080	Fond zák. prostřed.	2 000		+80		2 080
Zásoby materiálu	1 000	+150			1 150	Obratový fond	1 100				1 100
Běžný účet	200	-150			50	Dodavatelé	100			-50	50
						Úvěry				+50	50
Celkem	3 200		+80		3 280	Celkem	3 200			+80	3 280

Hospodářské operace uvedené v bodě 1 až 3 představují tři typy hospodářských operací podle jejich vlivu na rozvahu:

- přesun ve složkách (složení) aktiv
- změna aktiv spojená se změnami pasiv
- přesun ve složkách (složení) pasiv.

ROZVAHA ke dni 31. 12. 1980			
Prostředky (aktiva)	tis. Kč	Zdroje (pasiva)	tis. Kč
Základní prostředky	2 080	Fond základních prostředků	2 080
Zásoby materiálu	1 150	Obratový fond	1 100
Běžný účet	50	Dodavatelé	50
		Úvěry	50
Celkem	3 280	Celkem	3 280

Účet

Při evidování pohybu hospodářských prostředků (i jejich zdrojů) je účelné zvlášť zaznamenávat přírůstky a zvlášť úbytky. Tohoto pravidla se používá v účetnictví pro zápisy na účtech tak, že každý účet má dva sloupce (dvě strany); v jednom se eviduje přírůstek prostředků (nebo zdrojů) a ve druhém jejich úbytek, takže zůstatky účtů (saldo) je rozdílem obou stran. Levá strana účtu se tradičně nazývá jako strana **Má dáti** (MD, debet) a strana pravá jako **Dal** (D, kredit).

Účet má tedy debetní (aktivní) zůstatek (tj. na straně MD), jestliže součty na straně MD jsou větší než součty na straně D. Při kreditním (pasivním) zůstatku je tomu obráceně.

Název účtu	
Má dáti (MD, debet, na vrub)	Dal (D, kredit, ve prospěch)

Tato forma účtu se označuje jako účet T a užívá se jí zpravidla jen ke schematickému zúčtování hospodářských operací na účtech.

Souvislost běžných účetních zápisů s rozvahou

Návaznost rozvahy na běžné účetní zápisy, a naopak se projevuje i v zápisech na účtech. Běžné účetní zápisy totiž přejímají z počáteční rozvahy stavy hospodářských prostředků, které se vždy uvádějí jako **první zápisy na příslušných účtech** (počáteční stav, počáteční zůstatek účtu). Teprve dalšími zápisy se eviduje pohyb příslušných hospodářských prostředků. Konečný zůstatek účtu (obsahuje jak počáteční zůstatek, tak i pohyb příslušných prostředků nebo zdrojů) je opět rozvahovým stavem konečné rozvahy.

Změny rozvahových položek se tedy v účetnictví zachycují tímto pracovním postupem:

počáteční rozvaha -> počáteční zůstatky účtů -> pohyb prostředků a zdrojů -> zjištění konečných zůstatků účtů -> konečná rozvaha.

Konečná rozvaha je tak produktem běžných účetních zápisů.

Zápisy o pohybu prostředků nebo zdrojů na příslušném účtě označujeme jako **obraty účtu** a vyjadřujeme je vždy brutto metodou, tedy zvlášť obraty strany Má dáti a zvlášť obraty strany Dal. Obraty účtu zjistíme tak, že sečteme stranu Má dáti a zvlášť stranu Dal, přičemž **do obrátů nezahrnujeme počáteční zůstatek**.

Připočteme-li k obrátům účtu počáteční zůstatek (tím se ovšem může změnit jen jedna strana účtu), dostaneme součty účtu (i součty vyjadřujeme brutto metodou). Konečný zůstatek účtu (saldo účtu) je rozdílem součtu obou stran účtu.

MD	Zboží	D
Počáteční zůstatek		
...	...	
Obrat Má dáti		Obrat Dal
...	...	
Součet Má dáti		Součet Dal
Konečný zůstatek		

Protože se běžné účetní zápisy vedou vždy v podrobnějším členění než rozvaha, je třeba pro jejich utřídění **více účtů, než je rozvahových položek**. Jedna rozvahová položka obsahuje

zůstatky několika obsahově podobných účtů. Sestavujeme-li z běžných účetních zápisů konečnou rozvahu, spojujeme (sčítáme) zůstatky několika účtů do jedné rozvahové položky. Na účtech se hospodářské jevy třídí podrobněji než v rozvaze.

Účet aktiv a pasiv

Při výkladu obsahu účtu jsme předpokládali, že účet může mít buď aktivní, nebo pasivní zůstatek. Ujasnění této otázky je velmi důležité pro pochopení soustavy účetnictví.

Není totiž náhodou, že jednotlivým stranám rozvahy říkáme aktiva a pasiva a že obdobně nazýváme debetní zůstatek účtů zůstatkem aktivním a kreditní zůstatek pasivním. Zákonitě totiž požadujeme, aby pasiva rozvahy vyplývala jako kreditní zůstatky účtů a aby debetní zůstatky tvořily aktiva rozvahy. Z tohoto pojetí vztahů mezi rozvahou a běžnými účetními zápisy v hlavní knize vyplývají tři velmi důležité závěry:

1. Samotnou rozvahu můžeme považovat za účet. Aktiva tvoří stranu Má dáti a pasiva stranu Dal. Tento účet nemůže mít zůstatek, protože úhrn aktiv se musí rovnat úhrnu pasiv.
2. Aktiva počáteční rozvahy se zapisují (účtují) na stranu Má dáti příslušných účtů prostředků, pasiva na stranu Dal příslušných účtů zdrojů. Tím se všechny rozdělují do dvou velkých skupin – **účty aktivní** mají debetní zůstatky, které se vykazují v aktivech rozvahy a **účty pasiv**, které mají kreditní zůstatky, vykazují v pasivech rozvahy.
3. **Počáteční stav aktiv** se účtuje na straně Má dáti příslušných účtů, přírůstky aktiv rovněž na straně Má dáti, úbytky aktiv na straně Dal příslušných účtů. Na druhé straně počáteční **stav pasiv** se účtuje na straně Dal příslušných účtů pasiv, avšak úbytky pasiv se účtují na straně Má dáti účtů pasiv.

Zúčtujeme naše tři účetní případy na účtech. Potřebujeme k tomu tři účty aktivní a čtyři účty pasivní; přitom jeden pasivní účet (Úvěry) nemá počáteční stav (počáteční zůstatek je nulový).

Základní prostředky	
	2 000
(2)	80
	2 080

Zásoby materiálu	
	1 000
(1)	150
	1 150

Běžný účet	
	200
	(1) 150
	50

Fond základních prostředků	
	2 000
(2)	80
	2 080

Obratový fond	
	1 100
	1 100

Dodavatelé	
	100
(3)	50
	50

Úvěry	
(3)	50
	50

Podvojnost účetních zápisů

Z předchozího výkladu přímo vyplývá jedno ze základních pravidel účetnictví – **pravidlo podvojnosti účetních zápisů**. Můžeme je odvodit přímo z rozvahy.

V rozvaze sledujeme hospodářské prostředky ze dvou hledisek – z jejich hmotné stránky (užitné hodnoty) a podle zdrojů, z nichž se financují. Každý jednotlivý pohyb určité položky nutně ovlivňuje některou jinou položku rozvahy; to jsme jasně viděli při výkladu o změnách rozvahových položek. Z této skutečnosti vyplývá závěr, že **každý účetní případ se musí zapsat (zaúčtovat) na dvou účtech**, na jednom na straně Má dáti a na druhém na straně Dal; na obou účtech se **pochopitelně účtuje stejně velká částka**, protože oba zápisy vyjadřují stejný hospodářský jev.

Uplatnění pravidla o podvojnosti účetních zápisů vytváří z účetnictví uzavřenou a vzájemně skloubenou soustavu informací – takovou soustavu označujeme jako **podvojnou soustavu účetnictví** (podvojné účetnictví, dopické účetnictví).

Jednotlivé účetní případy se účtují stejnou částkou na straně Má dáti a Dal dvou různých účtů; musí tedy platit pravidlo o úhrnu účetních zápisů, že součet stran Má dáti všech účtů se rovná součtu stran Dal všech účtů (pravidlo rovnosti). Uvedený vztah je velmi důležitou kontrolou běžných účetních zápisů. Není-li tato rovnost splněna, dopustili jste se při účtování chyby tím, že jste některou položku zaúčtovali jen na stranu Má dáti (nebo Dal), nebo nezaúčtovali na strany Má dáti a Dal stejnými částkami.

Předvaha

Vztahy, které vyplývají z podvojnosti účetních zápisů, se v praxi využívají při vypracování zvláštní kontrolní sestavy, **předvahy** (ze zápisů účtů hlavní knihy). Předvahou ověřujeme, zda se úhrn zápisů zúčtovaných na straně Má dáti určité soustavy účtů rovná úhrnu zápisů zúčtovaných na straně Dal téže soustavy.

PŘEDVAHA za období od 1. 1. do 31. 1. 1980									
poř.	Účet popis	počáteční stav		obraty		součty		konečný stav	
		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
1	Základní prostředky	2 000		80		2 080		2 080	
2	Zásoby materiálu	1 000		150		1 150		1 150	
3	Běžný účet	200			150	200	150	50	
4	Fond zákl. prostředků		2 000		80		2 080		2 080
5	Obratový fond		1 100				1 100		1 100
6	Dodavatelé		100	50		50	100		50
7	Úvěry		0		50		50		50
	Celkem	3 200	3 200	280	280	3 480	3 480	3 280	3 280

Na konci účetního období se uzavírají účty. Při závěrce účtů se na účet zapisují obraty (nebo součty, popř. i obojí) a zůstatky. Dále se sestavuje předvaha jako kontrola formální správnosti účetnictví i jako podklad pro rozvahu. Na konci účetního období tedy můžeme sestavit rozvahu buď přímo z účtů (v hlavní knize), na nichž jsme zjistili zůstatky, nebo ze zůstatkové předvahy.

Souvztažnost účtů

Podvojnost účetních zápisů nelze chápat jako nějakou formální účetně technickou záležitost; má základ v ekonomické stránce účetních případů.

Nakoupí-li například spotřebitel v prodejně zboží v ceně 50 Kč za hotové, ekonomicky to znamená, že v prodejně došlo ke snížení zboží za peníze; ubylo zboží a přibýly peníze. Předpokládáme-li, že se v obchodním podniku vede účet Zásoby zboží a Pokladna, zúčtujeme prodej zboží za hotové dále uvedeným způsobem:

Zásoby zboží			Pokladna	
zůstatek			zůstatek	
	50	→	50	
		prodej zboží		

Snížil se zůstatek zásob zboží v prodejně a zvýšila se pokladní hotovost.

Nakoupí-li zákazník na úvěr zboží za 70 Kč, předá mu prodejna zboží, vyfakturuje mu je a odběratel ve stanovené lhůtě zaplatí (např. za 10 dní po vystavení faktury). V tomto případě došlo ke změně tak, že prodejna předala odběrateli zboží, nepřijala současně ekvivalentní částku peněz, ale vznikla pohledávka za odběratelem. Tento případ zúčtujeme podvojně na účtě zásob zboží a na účtě pohledávek za odběrateli, který nazveme Odběratelé.

Zásoby zboží			Odběratelé	
zůstatek			zůstatek	
	70	→	50	
		prodej zboží		

Úbytek zásob zboží znamená současně vznik pohledávky.

Z uvedených příkladů je jasné patrné, že účetní případy nelze zaúčtovat na libovolné účty; zúčtovávají se na ty účty, kam podle ekonomické povahy patří. Protože účetní zápis je podvojný, platí uvedené pravidlo pro obě části účetního zápisu, tedy vždy pro zápis na dva účty.

Rozlišujeme pojmy podvojnost a souvztažnost, i když spolu úzce souvisí. **Podvojnost** znamená, že každý účetní případ musíme zaznamenat na dvou účtech (na straně Má dáti jednoho a na straně Dal druhého účtu). **Souvztažnost** je konkretizací podvojnosti. Zápis na straně Má dáti (Dal) může obecně odpovídat zápis na straně Dal (Má dáti) jen určitého okruhu účtů a v konkrétním případě jen jednoho účtu.

Souvztažnost má mimořádný význam pro čistotu (homogenitu) informací zjišťovaných na jednotlivých účtech. Souvztažnosti pro jednotlivé účetní případy jsou závazně stanoveny účetními standardy.

Složený účetní zápis

Při výkladu podvojnosti účetních zápisů a souvztažnosti účtů jsme předpovídali, že v konkrétním účetním případě vzniká souvztažnost mezi dvěma účty. V některých účetních případech je však souvztažnost účtů složitější.

Vyjděme z příkladu úbytku zásob zboží a předpokládejme, že v určité prodejně došlo k úbytku zboží v celkové částce 100 Kč. Přezkoumáním se zjistilo, že část úbytku ve výši 20 Kč je třeba považovat za škodu na zboží a zúčtovat ji jako ztrátu podniku; ze zbylé částky je 70 Kč manko v rámci normy přirozených úbytků zboží a zúčtuje se do nákladů a 10 Kč uhradí hmotně odpovědný pracovník splátkami (tím vzniká vůči němu pohledávka).

V tomto účetním případě můžeme úbytek zásob 100 Kč zaúčtovat ve prospěch účtu Zásoby zboží a souvztažně na vrub tří účtů – Ztráty 20 Kč, Náklady 70 Kč, Pohledávky za manka

10 Kč. Jedné položce zúčtované na straně Dal odpovídají tři položky účtování na straně Má dáti (jejich součet se rovná položce účtované na straně Dal). Při zúčtování můžeme postupovat dvojím způsobem:



Při druhém řešení použijeme tzv. **složený účetní zápis**, při němž jedné položce na straně Má dáti (Dal) odpovídá několik souvztažných položek na straně Dal (Má dáti)



1.3 Účetní doklady

Účetní doklady jsou jedním z nejdůležitějších znaků účetní metody. Účetní zápis se může provést jen na podkladě řádného účetního dokladu, který spolehlivě ověřuje hospodářskou operaci, která se má v účetnictví evidovat. Účetní doklad je zpravidla **prvotním záznamem** příslušného účetního případu.

Účetní doklad

Účetním dokladem je například:

- dodavatelská faktura (doklad o převedení příslušných hospodářských prostředků ze správy (vlastnictví) dodavatele so správy (vlastnictví) odběratele,
- přejímka zboží (doklad o převzetí zboží),
- kopie vydané faktury (doklad o převodu správy prostředků na odběratele),
- převodka zásob (doklad o přemístění zásob jinému hmotně odpovědnému pracovníku),

- výplatní listina (doklad nárocích pracovníků z pracovního poměru a o jejich vypořádání),
 - protokol o vyřazení základního prostředku (dlouhodobého majetku),
- atd.

Doklad, který má být podkladem pro účetní zápisy, musí splňovat podmínky stanovené zákonem o účetnictví, a to:

- název účetního dokladu (např. faktura, převodka, výplatní listina),
- označení účastníků hospodářské operace (na faktuře název podniku, které zboží dodaly nebo převzaly),
- peněžní vyjádření hospodářské operace,
- datum uskutečnění účetního případu,
- datum vyhotovení účetního dokladu,
- podpis pracovníka odpovědného za hospodářskou operaci,
- podpis pracovníka odpovědného za zaúčtování.

Mají-li účetní doklady minimální náležitosti, lze podle nich i s určitým časovým odstupem rekonstruovat průběh hospodářských operací; účetní doklad tak plní významnou funkci dokumentační. Nemá-li účetní doklad všechny předepsané náležitosti, nemůže být podkladem pro účetní zápisy.

Účetní doklady, v nichž se zachycují hospodářské operace mezi podnikem (účetní jednotkou a mimopodnikovými subjekty (jinými podniky, organizacemi, osobami) jsou **vnějšími účetními doklady** (např. dodavatelská faktura, kopie faktury odběratelské, bankovní výpis z účtu atd.).

Vnitropodnikové hospodářské jevy se zachycují ve **vnitřních účetních dokladech**, jako jsou převodky zboží, protokoly o škodách, o vyřazení základních prostředků (dlouhodobého majetku atd.). Zvláštní skupinu vnitřních účetních dokladů tvoří doklady, které vyhotovuje zpravidla účtárna a jejich podnětem není jednotlivá konkrétní hospodářská operace, ale **účetní operace**. Příkladem takových účetních dokladů je měsíční výpočet odpisů, doklad na opravu účetního zápisu apod.

Přezkoušení dokladu

Účetní doklady se před zaúčtováním přezkávají (kontrolují, likvidují), tj. ověřuje se jejich formální a věcná správnost. **Věcnou správnost** účetních dokladů prověřují ti, kteří se přímo účastní hospodářské operace. Například správnost faktury za dodávku zboží může ověřit jen ten pracovník, který zboží fyzicky přijal (může posoudit, odpovídá-li druh, kvalita, množství a cena dodaného zboží údajům faktury). **Formální správnost** účetních dokladů zpravidla kontrolují pracovníci účtárny.

Zaúčtování dokladu

Je-li účetní doklad formálně a věcně správný, může se zaúčtovat (tj. zaznamenat) na příslušných účtech. Rozhodnutí o zaúčtování zaznamenává oprávněný pracovník účtárny na účetní doklad jako tzv. účtovací předpis (předkontování). Účtovací předpis obsahuje zpravidla číselný údaj, na které účty a které strany se účetní doklad zaúčtuje; účtovací předpis je tedy vyznačením souvztažnosti účtů pro příslušnou operaci.

Z účtovacího předpisu musí být patrné, že vyčerpává celkovou částku účetního dokladu (uvede se například součet částek zaúčtovaných na jednotlivé účty). Na účetním dokladu se pozna-

mená, že byl zaúčtován (knihován). Zápisem o zaúčtování se předejde tomu, aby se jeden účetní doklad neúčtoval dvakrát.

Účetní zápisy

Účetní doklady jsou dokumentací příslušných hospodářských jevů, ale také dokumentací účetních zápisů, které na ně navazují a tvoří s nimi nedílný celek. **Ke každému účetnímu zápisu je v podniku účetní doklad**, v němž je podrobný popis operace, a z každého účetního dokladu je patrné, zda byl zaúčtován a jakým způsobem byl zaúčtován. Účetní doklady se řadí chronologicky (s určitým věcným tříděním) a označují se vnitropodnikovými čísly.

Sestavení rozvahy

Účetní práce postupují tedy tak, že údaje počáteční rozvahy, v níž je stav hospodářských prostředků a jejich zdrojů, se zapíše jako **počáteční zůstatky** na příslušné účty aktiv a pasiv (ve skutečnosti se počáteční stavy převádějí z počátečního účtu rozvažného).

Hospodářské jevy se dokumentují účetními doklady, které se běžně číslují; zkontroluje se jejich věcná a formální správnost, což se potvrdí na účetním dokladu. Na účetním dokladu se vyznačí účtovací předpis. Likvidované (přezkoušené, kontrolované) účetní **doklady se zaúčtují**, tj. zaznamenají se **na příslušných účtech**. Zaúčtované účetní doklady se podle číselných řad archivují.

Na konci účetního období (na konci měsíce) se **účty uzavřou**, tj. vypočtou se na nich obraty (popř. i součty a zůstatky), které se zapíše na účty. Z počátečních zůstatků jednotlivých účtů a z jejich obrátů (popř. i ze součtů a ze zůstatků) se vypracuje **tabulková předvaha**, která je kontrolou formální správnosti (podvornosti) účetních zápisů v hlavní knize.

Ze zůstatkové předvahy (popř. ze zůstatků jednotlivých účtů) se sestaví **konečná rozvaha**.

Celý uvedený postup účetních prací bychom mohli stručně vyjádřit jako postup od počáteční rozvahy ke konečné rozvaze. Děje se tak prostřednictvím účetních zápisů, které jsou založeny na prověřených účetních dokladech (účetní dokumentaci). Přitom je přímo systémová vazba jednak mezi rozvahami a běžnými účetními zápisy, jednak mezi běžnými účetními zápisy a účetními doklady. Pojem systémová vazba naznačuje, že systém (soustava) účetnictví sám automaticky tuto vazbu zajišťuje a je na tomto principu založen. Soustava účetnictví tak zajišťuje **návaznost dokladů na rozvahové stavy** (prostřednictvím běžných účetních zápisů).

Závěrem si musíme připomenout, že **předmětem podvojného účetnictví je majetek**.

Majetek se sleduje:

- a) v jeho druhové struktuře (aktiva),
- b) z pohledu vlastnictví (vlastní kapitál, závazky),
- c) z pohledu jeho opotřebení, spotřeby, vynaložení, prodeje a jiných úbytků (náklady),
- d) z pohledu jeho přírůstků (výnosy),
- e) z pohledu jeho celkového pohybu (přírůstek je ziskem, úbytek ztrátou).

2 Účetní kontrola

Účetní kontrola je součástí systému účetnictví a je zajišťována především pracovníky, kteří vyhotovují účetní doklady nebo se podílejí na jejich oběhu a pracovníky účtáren. Striktní oddělení pracovníků účtáren a pracovníků odborných útvarů u větších účetních jednotek je důsledkem rozdílnosti finanční a účetní kontroly. Zatímco **finanční kontrola** se týká finančních prostředků (úhrady), **účetní kontrola** je obecnější. Zaměřuje se nejen na kontrolu finančních prostředků, ale i na kontrolu majetku, nákladů a výnosů. Proto řešení účetní kontroly spadá do oblasti Zákona o účetnictví, č. 563/1991 Sb. Poznámka: Výklad účetní kontroly je převzat z knihy V. Schifera², zabývající se vnitřním kontrolním systémem v podnikatelském prostředí.

Vnitřní účetní kontrolní systém je souhrn všech opatření a institucí a provozní činnosti účetní jednotky, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti **kontrola hospodářské a provozní činnosti** účetní jednotky, a s tím spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky. Finanční kontrola má zaměření užší: ověřování skutečností rozhodných pro hospodaření a nakládání s veřejnými financemi (prakticky s příjmy a výdaji, pohledávkami a závazky). Přesto účetnictví zůstává nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému, neboť právě na něm často závisí **ochrana** veškerého **majetku** účetní jednotky.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů.

Účetnictví vyžaduje **formální** a **věcné přezkušování** správnosti účetních dokladů, prováděné v zásadě před jejich zaúčtováním, **přezkušování přípustnosti** účetních případů obsažených v účetních dokladech, prováděné ve stanovených případech rovněž před zaúčtováním účetních dokladů a kontrola dodržování zásady podvojnosti účetních zápisů a číselné shody částek účetních dokladů. Právě striktní rozdělení formálního a věcného přezkušování správnosti účetních dokladů je charakteristické pro kontrolu ve veřejné správě.

Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenat výhradně jen účetními záznamy. Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů: takovými záznamy jsou zejména doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva.

2.1 Předpoklady řádné účetní kontroly

Organizace účetnictví

Je to právě **organizace účetnictví**, která patří mezi hlavní předpoklady správného fungování vnitřního kontrolního systému účetní kontroly. Obecně platné právní předpisy dávají účetním jednotkám v podnikatelském prostředí značnou volnost. Je tomu tak proto, že konkrétní úprava, resp. uspořádání účetnictví v podnikatelské sféře má-li být racionální a efektivní, musí vycházet především z místních podmínek a každé účetní jednotky. Ve veřejném sektoru je tato volnost omezena zejména.

² Schifer, V.: Vnitřní kontrolní systém. ASPI, Praha 2009, ISBN 978-80-7357-436-9

Účetní kontrola řeší:

- správné vyřešení otázky **organizace syntetické a analytické evidence** nejen pro finanční účetnictví, ale i pro finanční kontrolu, má-li být součástí účetnictví,
- správné vyřešení otázky, **na kterém stupni řízení** v účetní jednotce **se vedou účetní knihy** účetnictví a kontroly a jakého druhu, a s tím související otázky centralizace či decentralizace účetnictví,
- správné vyřešení otázky **rozsahu i obsahu účetních dokladů** a jejich formy,
- správné **vymezení oběhu účetních dokladů**, zajištění jejich řádného přezkušování po stránce formální správnosti a zajištění řádného přezkušování přípustnosti účetních operací, obsažených v účetních dokladech,
- zavedení vhodné formy a **struktury účetních knih** i metod účtování ve vnitřním řízení,
- správné vyřešení otázky vhodné **struktury míst**, kde jsou **schvalovány** operace příjmů a výdajů,
- vyřešení otázky racionální **archivace dokladů** účetních a dokladů auditní stopy.

Účetní práce a činnosti řízení a kontroly lze podle podmínek a potřeb účetní jednotky organizovat tak, že se všechny práce téhož druhu soustředí v jediné účtárně účetní jednotky, nebo se částečně, či zcela rozdělí na ekonomické pracovníky jiných odborů a jiné administrativní pracovníky (schvalující osoby) v jednotlivých vnitropodnikových útvech. V prvním případě jde o **centralizaci** účetních prací, v druhém případě o jejich částečnou nebo úplnou **decentralizaci**.

Při **centralizaci účetních prací** zpracovává účetní doklady a provádí účetní zápisy účtárna (finanční odbor). Ostatní útvary účetní jednotky pouze vyhotovují účetní doklady, které zasílají (zpravidla již prověřené po stránce věcné) účtárně k dalšímu zpracování a zaúčtování. Naprostá centralizace účetních prací má však svá negativa. Účetní pracovníci jsou značně vzdáleni od míst vzniku účetních operací, o nichž účtují, a v důsledku toho ztrácejí mnohdy potřebný přehled o ekonomických, výrobních a organizačních zvláštlostech, jejichž znalost má značný význam pro pochopení, a dokonce i správnost účtování účetních operací. Centralizace účetních prací není vhodná pro finanční kontrolu.

Aby byly tyto negativní záležitosti zmenšeny, finanční kontrola vyžaduje decentralizaci účetních prací. Při **decentralizaci** je část účetních prací vykonávána přímo v jednotlivých vnitropodnikových útvech, kam jsou též zpravidla decentralizováni i příslušní ekonomičtí pracovníci. V těchto útvech se vede účetní agenda, konkrétně analytická evidence.

Účtový rozvrh

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh.

Účtové rozvrhy sice patří mezi tzv. účetní záznamy, přesto patří z hlediska vnitřní i vnější kontroly mezi základní předpoklady kontrolovatelnosti účetnictví. Účtový rozvrh představuje soubor syntetických účtů, v jejichž rámci účetní jednotky vytvářejí analytické účty, které zajišťují členění syntetických účtů zejména podle účetní závěrky, požadavků právních předpisů a dalších potřeb účetní jednotky.

Účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy.

Inventarizace

Majetek (aktiva) účetní jednotky je základem ekonomiky. Majetek lze nejen řádně využívat a udržívat, ale zároveň i zabránit jeho zneužití nebo rozkrádání. Nenáročným, a přitom účinným nástrojem ochrany tohoto majetku (veřejných prostředků) jsou **inventární čísla**.

Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.

Nástrojem ochrany majetku je **inventarizace**. Inventarizace majetku a závazků je tak významným a nezastupitelným nástrojem účetního kontrolního systému. Pomocí inventarizace účetní jednotky ověřují (i kontrolují) ke dni řádné i mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků vedený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Inventarizace neinformuje jen o skutečném množstevním a hodnotovém stavu konkrétního druhu či složky majetku, ale i o řadě dalších skutečnostech, jako je nutnost opravy nebo údržby konkrétního druhu investičního majetku, jeho nízké či žádné využívání apod.

Inventarizace lze členit na povinné (obligatorní) a dobrovolné (fakultativní). Zatímco **obligatorní inventarizace** mají své poslání a termín jejich provedení stanoveny zákonem, fakultativní inventarizace jsou plně v kompetenci účetní jednotky. **Fakultativní inventarizace** slouží účetní jednotce nejen k ověřování údajů sledovaných v účetnictví, ale i údajů evidovaných mimoúčetně, a to kdykoliv v průběhu účetního období a ke kterémukoliv datu. Fakultativní inventarizaci podléhají všechny účty.

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace veškerého majetku a závazků.

Jakákoli **fyzická inventura** při zjišťování skutečného stavu majetkových účtů „má přednost“, neboť je nutno ji provádět ve všech případech, kdy její provedení dovoluje povaha majetku a místo, v němž se v době provádění fyzické inventury tento majetek nalézá. Přesto mají převahu syntetické účty, jejichž zůstatky koncem účetního období (konečné stavy) podléhají **dokladové inventuře**.

Skutečné stavy majetku a závazků zaznamenávají účetní jednotky v inventurních soupisech.

2.2 Účetní záznamy

Dispoziční a prováděcí doklady

Účetní kontrola musí respektovat požadavek Zákona o účetnictví: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů. **Účetním záznamem** se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností, týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost, týkající se vedení účetnictví, jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy. Přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení“.

Řádně vyhotovený účetní doklad, který lze ověřit, je základním předpokladem efektivnosti vnitřního kontrolního systému. Základní podmínkou účinnosti účetních dokladů ve vnitřním

kontrolním systému je přesné, úplné, pravdivé a dochvilné vyhotovování účetních dokladů a jejich správné zaúčtování v účetních knihách. Z hlediska rozborové a kontrolní činnosti jsou účetní doklady základním zdrojem informací, neboť v prvotní formě ověřují druh a obsah účetního případu v množstevních či hodnotových údajích, dobu a místo jejich uskutečnění a podpisy příslušných odpovědných pracovníků za schválení, přezkoušení a provedení účetního případu (tj. ověřovatele, schvalovatele), jakož i jeho zaúčtování (tj. hlavní účetní).

Účetní doklady podle účelu dělíme na dispoziční (příkazní) a prováděcí (průkazní) a kombinované. **Dispozičními doklady** se dávají příkazy k provedení určitých hospodářských operací (např. příkaz bance k úhradě). Na tyto dispoziční doklady navazují prováděcí doklady zaznamenané ve finančním účetnictví. V **prováděcích účetních dokladech** se zachycují údaje, týkající se provedených či uskutečněných případů.

Dispoziční doklady, týkající se postupů před zahájením příjmové nebo výdajové operace, jsou převážně **vnitřními účetními doklady finanční kontroly**.

Náležitosti účetních dokladů

Účetní doklady vycházejí z dokumentů (prvotních dokladů). Aby byly účetní doklady průkazné, musí podle zákona o účetnictví obsahovat:

- a) **označení** účetního dokladu,
- b) **obsah** účetního případu a jeho účastníky,
- c) **peněžní částku** nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) **okamžik uskutečnění** účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení,
- f) **podpisový záznam** osoby odpovědné za účetní případ (schvalující osoba),
- g) podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování (vedoucí účetní služby).

Tyto náležitosti účetních záznamů (dokladů) jsou minimální. V praxi bude potřebné také zajistit:

- h) **identifikátor**, který nezaměnitelně určuje vzájemnou **vazbu mezi** účetním **dokumentem** spisové služby a účetním **dokladem** (společným pro finanční i účetní kontrolu)
- i) **účtovací předpis** sloužící k vyjádření spojitosti účetních dokladů s účetními zápisy, jestliže způsob, jak mají být tyto účetní doklady zaúčtovány, nevyplývá z jejich obsahu nebo úpravy.

Účetní záznam i účetní doklad musí obsahovat identifikátor, který určuje vzájemnou vazbu mezi nimi.

Na základě **dokumentů** spisové služby vznikají **doklady** a na jejich podkladě účetní **záznamy**.

Přezkušování správnosti účetních dokladů

Základním předpokladem správnosti a pravdivosti účetnictví jsou včas a správně (pravdivě) vystavené doklady uskutečněné hospodářské operace. Tyto doklady vznikají na nejrůznějších úsecích činnosti účetní jednotky, tedy v mnoha odborech účetní jednotky. Na vyhodnocování a **přezkušování** účetních dokladů z **hlediska věcného** (tj. správnosti údajů obsažených v účetních dokladech a přípustnosti ověřovaných operací) se podílí celá řada mimoúčetních

pracovníků (zejména techniků – ověřovatelů), kteří tak přímo ovlivňují včasnost a pravdivost účetních dokladů.

Prověřování z hlediska věcného před zahájením výdajové operace provádí nejméně dvě osoby (ověřovatel a schvalovatel). Ve veřejném sektoru schvalovatel pověřený schvalující osobou odpovídá za ochranu a nakládání s veřejnými financemi (za soulad připravované operace s předpokládanými možnostmi rozpočtu, dostupnými peněžními prostředky a nakládáním s veřejnými prostředky. Jiný odborný administrativní pracovník (ověřovatel) pak odpovídá za podklady pro nakládání s veřejnými prostředky (nezbytnosti připravované operace, soulad připravované operace s právními předpisy a cílem vnitřního řízení.

Přípustnost operací se přezkazuje u těch účetních dokladů, které dokládají operace vstupující do účetnictví. Nepřípustnou operací je taková operace, která je v rozporu s ochranou a nakládáním s peněžními prostředky. Přípustnost operací nemůže přezkušovat pracovník, který tyto operace nařídil nebo schválil a je za ně odpovědný (tj. schvalovatel). V interním předpisu (směrnici) je vhodné též uvést, že zjistí-li schvalovatel nepřístupnost operace, uvědomí o tom ověřovatele. Trvá-li schvalovatel na jejím provedení nebo neučiní-li opatření k odstranění následků již uskutečněné nepřípustné operace, musí o tom písemně uvědomit nadřízenou schvalující osobu.

Přezkušování z **hlediska formálního** (tj. oprávněnosti pracovníků, kteří nařídili nebo schválili operace ověřované účetními doklady, a úplnosti náležitostí předepsaných pro účetní doklady) provádějí pracovníci účetní služby. Například jde o ověření platebního příkazu, příkazu k přijetí platby atd. Po formální stránce přezkávají účetní doklady auditní stopy příslušející ekonomické službě vždy pracovníci účtáren.

Model externího vedení účetnictví

Striktní rozdělení věcného a formálního přezkušování je blízké **externímu vedení účetnictví**, kdy účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou osobu. Účetní doklad, vytvořený klientem osoby pověřené vedením účetnictví, musí obsahovat před jeho zaúčtováním u zpracovatele stanovené náležitosti, z nichž převážnou část musí zajistit klient. Účetní záznam, který nesplňuje průkaznost, není účetním dokladem, neboť podstatou účetního dokladu je jednoznačná identifikace účetních případů. Proto účetní doklad musí obsahovat skutečnosti, které se zároveň účetním dokladem prokazují. **Účetní doklad** finančního účetnictví musí být složen z **několika dokumentů**, příp. dílčích záznamů, v nichž jsou obsaženy skutečnosti, které zákon o účetnictví obligatorně předepisuje. Nejde jen například o účtenky, letenky, doklady o ubytování... ale zejména o **účetní záznamy auditní stopy**, které jsou nezbytné pro platnost účetních záznamů účetnictví veřejného sektoru. Příkladem je ověření před provedením platby, kdy musí být doložen k platebnímu příkazu i kontrolní záznam (záznam rozpočtového závazku dokládající, že požadované peněžní prostředky jsou rozpočtovány).

Všechny tyto klientem předávané účetní doklady zpracovateli musí obsahovat **podpisový záznam osoby odpovědné** za příslušný, resp. daný **účetní případ**, a tudíž i schvalující hospodářskou operaci, která ovlivňuje stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Z účetních dokladů klienta (schvalující osoby), předávaných zpracovateli (ekonomické službě) musí být zřejmý obsah účetního případu, což je důležité pro jejich zaúčtování při volbě souvztažných účtů. Zpracovatel neodpovídá za obsah účetních dokladů, převzatých od klienta k zaúčtování v podnikatelské sféře. Jinak je tomu ve veřejném sektoru, kde ekonomická služba musí na základě platebního příkazu (Příkazu k přijetí platby) ověřit před provedením platby obsah účetního dokladu auditní stopy (tj. schválení platby). Povinností zpracovatele

je převzaté účetní doklady opatřit podpisovým záznamem o jejich zaúčtování (a určení účtovacího předpisu).

V zájmu obou stran je též žádoucí, aby zpracovatel měl možnost požádat odpovědnou osobu klienta (schvalovatele) o písemné upřesnění obsahu účetního dokladu. Jinou, pro zpracovatele však nepříjemnou, skutečností je, že v některých případech klient (schvalovatel) může požadovat zaúčtování konkrétní účetní případ jinak, než požadují či dovolují stávající platné účetní předpisy (účetní standardy).

Oběh účetních dokladů

Účelem oběhu účetních dokladů je snaha **zabezpečit včasnost** a dochvilnost **účtování** a vytvořit předpoklady k tomu, aby účetnictví bylo správné, úplné, průkazné a včasné. Účetní doklad, jenž byl v účetní jednotce vytvořen nebo do účetní jednotky došel, se nejprve přezkoušuje (likviduje). Potom se účetní doklad zaúčtuje a provede se finanční úhrada (krytí). Po zaúčtování se účetní doklad ukládá v místnosti účtárny.

Účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy průběžně po vyhotovení účetního dokladu.

Účetní doklad vychází z dokumentu spisové služby. Tudíž má-li být dokument skartován, musí být nejdříve doklad a s ním související zápisy vymazány. Tím dojde i k vymazání osobních údajů externích subjektů (zejména fyzických osob).

Z hlediska kontrolní činnosti je důležité, že obecně platné právní předpisy nestanoví konkrétní formu, náplň ani členění oběhu účetních dokladů. Záleží tedy na samotných pracovnících účetní jednotky, pro jakou formu a uspořádání oběhu účetních dokladů se rozhodnou.

Účetní zápisy jsou účetní záznamy, které se týkají účetních knih.

2.3 Účetní knihy

Má-li vnitřní kontrolní systém (auditní stopa) své syntetické účty, pak s nimi pracujeme jako s účty finančního účetnictví. Syntetické a analytické účty mají svou strukturu nazývanou **účetní větou**. Účetní jednotky, v nichž se vede účetnictví pomocí počítače, nemusí vést klasický **deník**, pokud se pomocí počítače vedou analytické účty v agendách (např. evidenci vydaných faktur, evidenci došlých faktur, bance atd.). Účetní zápisy z agend, které jsou již zaúčtovány „kontakci“ v příslušném modulu, tak vstupují přímo do zpracování účetních záznamů.

Účetní jednotky účtují v:

- a) deníku (denících) z hlediska časového (chronologického),
- b) hlavní knize z hlediska věcného (systematického),
- c) knihách analytických účtů, v nichž podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- d) v knihách podrozvahových účtů.

Hlavní kniha

Hlavní kniha neboli kniha syntetické evidence, obsahuje systematické (soustavné) účetní zápisy, prováděné na syntetických účtech. Vedení hlavní knihy neboli knihy syntetické evidence (jak se tato kniha vzhledem na globální zaměření sledovaných informací, resp. údajů též nazývá) je tedy nutnou podmínkou vedení účetnictví jako **uzavřeného celku**, neboť zajišťuje spolehlivé shrnutí základních údajů za celou účetní jednotku. Hlavní kniha musí minimálně obsahovat počáteční stavy syntetických účtů, celkové měsíční obraty strany Má dáti a Dal jednotlivých, popř. i analytických účtů bez dalšího členění a konečné stavy syntetických účtů. Hlavní kniha finanční kontroly musí sledovat **denní obraty** na stranách Má dáti a Dal jednotlivých podrozvahových syntetických účtů z důvodu ochrany veřejných prostředků (předpokládaných možností rozpočtu, dostupných peněžních prostředků). Hlavní kniha musí být **zakládána** vždy nově pro každé účetní období (kalendářní rok). Důvodem je, že údaje hlavní knihy tvoří v každém účetním období samostatný uzavřený celek, který se jako takový musí též archivovat.

Hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, které obsahují minimálně:

- a) zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní knihy,
- b) souhrnné obraty Má dáti a Dal účtů, u vybraných účetních jednotek denně,
- c) zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Knihy analytických účtů

V rámci syntetických účtů vytváří účetní jednotka analytické účty. Při vytváření analytických účtů bere v úvahu různá hlediska. Těmito hledisky jsou činnosti účetní jednotky, druhy a umístění zásob, dlouhodobého majetku apod. Počet knih analytické evidence není omezen. K jednomu analytickému účtu může být vedena analytická evidence jako jediná účetní kniha nebo účetních knih více, a to podle stupňů podrobnosti.

Peněžní částky v knihách analytických účtů musí odpovídat příslušným souhrnným částkám obrátů nebo zůstatků syntetických účtů, k nimž se tyto účty vedou.

2.4 Zákony vztahující se ke kontrole

Zákon o kontrole, č. 255/2012 Sb.

Kontrola

Tento zákon upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů při kontrole činnosti orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů.

Kontrolní orgán při kontrole zjišťuje, jak kontrolovaná osoba plní povinnosti, které jí vyplývají z jiných právních předpisů nebo které byly uloženy na základě těchto předpisů.

Protokol o kontrole

Protokol o kontrole obsahuje skutečnosti vztahující se k vykonané kontrole atd. Protokol o kontrole se vyhotoví ve lhůtě 30 dnů ode dne provedení posledního kontrolního úkonu, ve zvlášť složitých případech do 60 dnů.

Komentář:

Zákon o kontrole je obecným zákonem odvolávajícím se na jiné právní předpisy. Je základním rámcem kontrolního systému organizace. V zúženém pojetí se za kontrolní systém považuje veřejnoprávní kontrola a vnitřní kontrolní systém.

Kontrolním systémem je veřejnoprávní kontrola a vnitřní kontrolní systém.

Kontrolou ve smyslu kontrolních řádů je kontrolní činnost:

- a) kontrolního výboru zastupitelstva,
- b) finančního výboru zastupitelstva města,
- c) odboru kontroly,
- d) všech vedoucích zaměstnanců.

*Veřejnoprávní kontrola je prováděna kontrolním výborem zastupitelstva, finančním výborem zastupitelstva v úzké součinnosti s organizačními útvary. Útvary územně samosprávného celku provádějí kontrolní činnost u příspěvkových organizací v rámci své působnosti stanovené **organizačním řádem**. V této oblasti také spolupracují při veřejnoprávních kontrolách organizovaných a zabezpečovaných výbory. Poznámka: veřejnoprávní kontrolu návrh zákona o kontrole a řízení již nezná.*

*Kontrolu v rámci organizačních složek státu, územně samosprávných celků a příspěvkových organizací upravují **kontrolní řády**, které vymezují práva a povinnosti vedoucích pracovníků, jimi řízených organizačních jednotek a pracovníků pověřených kontrolní činností.*

Kontrolujeme soulad s právními a vnitřními předpisy, realizace operací účelně, hospodárně a efektivně.

Za hlavní úkol kontrolního systému se považuje získávání objektivních informací o tom, zda jednotlivé útvary obce (města, kraje, státu), organizační složky obce (města, kraje, státu) a jimi zřízené příspěvkové organizace postupují v souladu s obecně závaznými právními normami a vnitřními předpisy a zda uskutečňují operace hospodárně, efektivně a účelně.

Zákon o přezkoumávání hospodaření ÚSC, č. 420/2004 Sb.

Předmět přezkoumání

Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící závěrečný účet podle zvláštního předpisu, a to plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků atd.

Předmětem přezkoumání je plnění příjmů a výdajů rozpočtu, stav pohledávek a závazků.

Předmětem přezkoumání je dále zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, účetnictví vedené účetním celkem atd.

Zpráva o výsledku přezkoumání

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření nahrazuje protokol o kontrole podle kontrolního řádu a zpracovává se na základě výsledků jednorázového přezkoumání, anebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání.

Závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat, zda při přezkoumání:

- a) nebyly zjištěny chyby a nedostatky,
- b) byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků uvedených pod písm. c),
- c) byly zjištěny nedostatky, spočívající:
 - 1. v porušení rozpočtové kázně ...
 - 2. v neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví

atd.

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je dále upozornění na případná rizika, která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti atd.

Chyba a nedostatky spočívají v porušení rozpočtové kázně a neprůkazném vedení účetnictví.

Komentář:

Přezkoumání hospodaření je auditní činností zaměřenou na finanční účetnictví. Tím, že je zaměřena i na plnění příjmů a výdajů, překračuje rámec auditu finančního účetnictví, neboť kontroluje i soulad operací příjmů a výdajů se zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, popř. zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů apod.

Přezkoumání hospodaření je účetní i finanční kontrolou.

Přezkum hospodaření územních samosprávných celků je zaměřen na finanční účetnictví a rozpočet. Pokud má vycházet z výsledků interního auditu, pak musí pracovat se záznamy řízení a kontroly, tj. se záznamy tzv. auditní stopy.

Zákon o účetnictví, č. 563/1991 Sb.

Základní účetní principy

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby zachytila věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Finanční situace je skutečnost, ve které se účetní jednotka nachází, a odráží její možnost a schopnost hradit svoje závazky ve vazbě na stanovený rozpočet, poskytnuté transfery, dotace, úvěry, zápůjčky, včetně pravidelného úvěrování formou dodavatelských a zaměstnavatelských závazků.³

Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy a nejpozději do konce účetního období sestaví účetní závěrku.

Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účetnictví je průkazné, pokud se za průkazný účetní záznam považuje pouze:

- a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo
- c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví správné a průkazné.

Předmět účetnictví

Účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví v plném 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 hospodaření. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami.

Účetní závěrka sestavená na základě účetnictví poskytuje informace pro ekonomická rozhodnutí.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jeho základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

³ Brezinová, H.: Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky. Wolters Kluwer, Praha 201, str. 21. ISBN 978-80-7552-581-9

Ekonomická rozhodnutí na základě účetní závěrky jsou rozhodnutí na základě stavů účtů.

Účetní doklady

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech.

Účetní záznam, který se označí jako účetní doklad, musí obsahovat zákonem stanovené informace.

Každá účetní jednotka musí zajistit úschovu účetních dokladů minimálně po dobu 5 let. V případě jeho spojení s daňovým dokladem je požadována doba minimálně 10 let. Doklady důchodového zabezpečení minimálně 30 let, prakticky 50 let.

Účetní zápisy

Účetní zápisy jsou účetními záznamy, jejichž obsah je určen ustanoveními tohoto zákona, která se týkají účetních knih. Účetní jednotky povinny provádět účetní zápisy průkazně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu. K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu. Účetní zápisy nesmějí účetní jednotky provádět mimo účetní knihy.

Je zakázáno provádět účetní zápisy mimo účetní knihy.

Účetní knihy

Účetní jednotky účtují, pokud tento zákon nestanoví jinak:

- a) v deníku (denících), v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období,
- b) v hlavní knize, v níž účetní zápisy uspořádají z hlediska věcného (systematicky),
- c) v knihách analytických účtů, v nichž podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- d) v knihách podrozvahových účtů, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v účetních knihách podle písmene a) a b).

Hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, které obsahují minimálně tyto informace:

- a) zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha,
- b) souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, alespoň za kalendářní měsíc, vybrané účetní jednotky uvádějí souhrnné obraty denně, neplní-li tuto povinnost v jiné knize,
- c) zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy.

Účetní závěrka

Účetní závěrka je finální výstup z finančního účetnictví účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky sestavují účetní závěrku jako nedílný celek skládající se z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Účetní jednotky, které splní obě hodnoty, tj. netto hodnotu aktiv 40 mil. Kč a více a roční úhrn čistého obratu 80 mil Kč a více, sestavují ještě přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka je finální výstup finančního účetnictví. Jejím základem je rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni. Jako rozvahový den se označuje den, kdy se uzavírají účetní knihy. V případě mezitímní účetní závěrky se také sestavuje rozvaha k určitému dni, který se neoznačuje jako rozvahový den.

Podmínkou sestavení průkazné účetní závěrky je provedení inventarizace.

Poznámka: Mezitímní účetní závěrku jsou vybrané účetní jednotky povinny předat do Centrálního systému účetních informací státu s datem 31. 3., 30. 6. a 30. 9. vždy do 25. dne od konce vykazovaného období. Řádná účetní závěrka k 31. 12. se předává do 20. 2. následujícího roku.

Zákon o přezkoumání hospodaření upravuje přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku. Přezkoumání provádí na žádost obcí a dobrovolných svazků obcí krajský úřad, hlavní město Praha, Ministerstvo financí nebo auditor.

Zákon o finanční kontrole, č. 320/2001 Sb.

Hospodaření s veřejnými prostředky podléhá finanční kontrole vykonávané podle zákona o finanční kontrole. Správce kapitoly státního rozpočtu zajišťuje finanční kontrolu organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti. Poskytovatelé vykonávají veřejnoprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu, u příjemců této podpory (s výjimkou poskytnutí z rozpočtu ÚSC). Územní samosprávné celky kontrolují hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací ve své působnosti. Dále územně správní celky (ÚSC) vykonávají kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců veřejné finanční podpory, kterou jí poskytují. Územní samosprávné celky jsou povinny vytvořit systém finanční

kontroly, který zajistí finanční kontrolu jak jejich hospodaření, tak i hospodaření jejich organizačních složek a příspěvkových organizací v jejich působnosti.

Veřejnoprávní kontrolu kontrolní orgány prověřují, zkoumají a vyhodnocují na vybraném vzorku.

3 Inventarizace

Inventarizace majetku a závazků tvoří nedílnou součást řádně vedeného účetnictví. Provedení inventarizace je jednou z podmínek **průkaznosti vedení účetnictví**. Povinnost provádět inventarizaci je stanovena v § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů, a provádí se podle § 29 a 30 téhož zákona a její zajištění a provedení řeší **vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků**. Inventura se provádí vždy ke konci dne 31. 12.

Inventarizací se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a slouží k ověření, zda skutečný stav zjištěný inventurou odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Výsledným produktem provedení inventarizace je uvedení do souladu účetního a skutečného stavu majetku a závazků. Toto je nezbytné k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz skutečného stavu.

Pokud účetní jednotka neprovede řádně inventarizaci majetku a závazků a provedení inventarizace řádně nedoloží inventurními soupisy, není její účetnictví věrohodné a průkazné.

Periodická a průběžná inventarizace

Účetní jednotky provádějí inventarizaci k okamžiku sestavení řádné a mimořádné účetní závěrky (periodická inventarizace). Účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (průběžná inventarizace). Průběžně lze inventarizovat jen zásoby a dlouhodobý movitý majetek, který je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být inventarizován alespoň jednou za účetní období.

Fyzická a dokladová inventarizace

Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. v prvním měsíci následujícího účetního období. V tomto případě je nutné stavy zjištěné fyzickou inventurou upravit o přírůstky a úbytky daného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popř. za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto období. Fyzickou inventurou se ověřují skutečné stavy hmotného, popř. nehmotného majetku, a to přepočtením, převážením, přeměněním.

Dokladovou inventurou se zjišťují skutečné stavy závazků a pohledávek, popř. majetku, u něhož nelze provést fyzickou inventuru. Podstata dokladové inventury spočívá v tom, že se skutečný stav prokazuje a ověřuje pomocí různých písemností (účetních dokladů, smluv, listin apod.), tzn. dokladovou inventurou se skutečný stav zjišťuje zkontrolováním existence a úplnosti dokladů, prokazujících tyto skutečnosti (jako např. pohledávky, závazky).

3.1 Provedení inventarizace

Inventarizován je veškerý majetek vedený na rozvahových a podrozvahových účtech (vč. cenin, tj. stravenek, kolků, poštovních známek apod.) podle jednotlivých analytických účtů, a to i veškerý majetek u všech správců rozpočtových prostředků. Inventarizaci podléhá i drobný hmotný a nehmotný majetek vedený v operativní evidenci.

Inventarizaci nepodléhají tzv. výsledkové účty (431, 432, 493) a rozvažné účty (491 a 492).

Doporučujeme provést inventarizaci rozvahových účtů z rozvahy po závěrečných zápisech. Pokud se rozhodnete provést inventarizaci podle rozvahy před závěrečnými zápisy, inventarizaci nepodléhají i další účty.

Technické a organizační zajištění provedení inventarizace je plně v kompetenci účetní jednotky. Provedení inventarizace je vhodné upravit vnitřním předpisem územně samosprávného celku vč. sestavení časového harmonogramu a vytýčení zodpovědné osoby za její provedení. Vnitřní směrnice by mimo jiné měla stanovovat předmět inventarizace, povinnosti a pravomoci subjektů (inventarizačních komisí – minimálně dvoučlenné) provádějících inventarizaci apod. Při výběru pracovníků, kteří budou pověřeni provedením inventarizace, je nutné postupovat zodpovědně i s ohledem na časovou a odbornou náročnost inventarizačních prací, na vlastní postoj příslušného pracovníka k předmětu inventarizace, který ovlivňuje objektivitu a věrohodnost výsledků inventarizace.

V souvislosti s prováděním inventarizací je nutné zdůraznit **vnitřní předpisy účetní jednotky**, které stanovují základní pravidla pro způsob a postupy v oblastech hospodaření a vedení účetnictví a které bezprostředně souvisí s inventarizací, jako jsou např. účtový rozvrh, dohody o hmotné odpovědnosti za majetek a věci, oběh účetních dokladů vč. stanovení odpovědných osob a způsobu podepisování dokladů, oceňovacích metod použitých v účetnictví, způsobu účtování drobného dlouhodobého majetku, zásob apod.

Pozn.: Se změnou hmotně odpovědného pracovníka je nutné provést mimořádnou inventarizaci, jejíž součástí je i předávací protokol.

Před vlastním zahájením inventarizace si musí osoby odpovědné za provedení inventury vyzvednout soupisy majetku, které budou sloužit jako podklad k porovnání fyzického stavu se stavem účetním.

Inventurní soupisy

Po ukončení fyzické a dokladové inventury je nezbytné:

- sesouhlasit zjištěné fyzické (skutečné) stavy majetku a závazků a jejich stavy v účetnictví,
- sepsat případné inventarizační rozdíly a vyšetřit příčiny jejich vzniku,
- vypracovat návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- stavy zjištěné inventurou se zaznamenávají v inventurních soupisech, což jsou průkazné účetní záznamy, jejichž obsah je určen v § 30 odst. 2 zákona o účetnictví.

Mimo tyto zákonem stanovené skutečnosti by měl **inventurní soupis obsahovat** např.:

- místo provádění inventury (sklad, kancelář, dílna),
- druh inventarizace (řádna, mimořádná),
- způsob provedení inventury (fyzická, dokladová),
- datum provedení inventury,
- jméno a podpis osoby odpovědné za tento majetek,
- jméno a podpis osoby odpovědné za provedení inventury,
- číslo inventarizovaného předmětu (katalogové, evidenční, inventární, výrobní),
- zjištěné množství, měrnou jednotku, cenu za měrnou jednotku,
- zjištěný fyzický stav v Kč a účetní stav v Kč, zjištěný rozdíl v Kč i měrných jednotkách,
- počet stran inventurního soupisu.

Inventurní soupisy by měly být vytvářeny k rozvahovým a podrozvahovým účtům vč. jednotlivých analytických účtů. Je-li analytických účtů více a ke každému je vypracován samostatný inventurní soupis, nebo jsou-li zejména u větších účetních jednotek vypracovávány inventurní soupisy dle jednotlivých odborů, je nutné z jednotlivých inventurních soupisů k určitému druhu majetku vytvořit **inventurní sumář**.

Inventarizační zápis je jedním z účetních záznamů a musí být průkazný, což nepřímo vyžaduje i odsouhlasení součtu skutečné a účetní hodnoty analytických účtů na účet syntetický uvedený v rozvaze. Nedílnou součástí tohoto zápisu je příloha, která obsahuje srovnávací tabulku účetní evidence a inventurních soupisů (tato tabulka by měla obsahovat syntetický i analytický účet, jeho název, účetní hodnotu, hodnotu zjištěnou inventurou, rozdíl s vysvětlením jeho vzniku).

Průkaznost provedené, zejména dokladové inventury, je mimo jiné zajištěna i přiložením kopií dokladů dokládajících účetní stav (vystavené a přijaté nezaplacené faktury, bankovní výpis, list vlastnictví apod.), popř. u větších organizací v inventurním soupisu uvést odkaz na konkrétní číslo faktury, smlouvy apod. dodavatele, místo uložení účetního dokladu atd.

Inventarizační soupisy jsou zároveň podkladem pro vypracování **závěrečné zprávy o průběhu inventarizace**. Součástí závěrečné zprávy jsou i navrhovaná opatření v oblasti majetku a závazků účetní jednotky (např. návrh na vyřazení nepotřebného nebo poškozeného majetku apod.). Doporučujeme výsledky inventarizace projednat na zasedání zastupitelstva obce.

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.

Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíl je rozdíl mezi skutečným stavem a stavem uvedeným v účetnictví. Za inventarizační rozdíl se ve smyslu § 30 odst. 5 zákona o účetnictví rozumí případy, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin,
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví, což se označuje jako přebytek.

Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Inventarizační rozdíly se účtují v souladu s postupy účtování, zpravidla na účty nákladů.

- např. inventarizační rozdíly u zásob se účtují na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu (v případě manka do normy přirozených úbytků), popř. na účet 547 – Manka a škody (u manka nad normu přirozených úbytků) a ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě, v případě zjištěného přebytku zásob se toto zaúčtuje na vrub účtu 112 a ve prospěch účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti.
- schodek u pokladní hotovosti a cenin, které se zaúčtují vždy jako pohledávka vůči hmotné odpovědné osobě (335/261). Přebytek v pokladně se zaúčtuje na vrub 261 – Pokladna a ve prospěch účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti. Obdobným způsobem se zaúčtuje schodek či přebytek cenin.
- přebytek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se účtuje na vrub příslušného majetkového účtu tř. 0 a ve prospěch účtu 401 – Jmění účetní jednotky. Manko dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zčásti zaúčtuje do nákladů na účet 547 a ve prospěch účtu 07x nebo 08x a zbylá část může být na základě rozhodnutí škodní komise

předepsána odpovědně osobě k náhradě jako pohledávka za zaměstnanci (současně se majetek vyúčtuje 401/0XX).

Výsledkem inventarizace mohou být nejen inventarizační rozdíly, zjištěné z porovnání skutečnosti s údaji vedenými v účetnictví, ale i chyby, které je nutno před vyčíslením konečného inventarizačního rozdílu odstranit.

V průběhu provádění fyzické či dokladové inventury se mimo jiné zjistí i přebytky a nevyužitý druh majetku, poškozené nebo znehodnocené zásoby apod. a je třeba navrhnout, jakým způsobem bude s tímto majetkem naloženo, a tento návrh projednat ve škodní či likvidační komisi, je-li zřízena.

Dále je možné zjistit, zda jsou druhy majetku řádně udržovány a opravovány, jakým způsobem je zajištěna ochrana inventarizovaných druhů majetku a popř. navrhnout nápravná opatření.

3.2 Inventarizace vybraných druhů majetku a závazků

Dlouhodobý nehmotný majetek

- **Software:** fyzickou inventurou překontroluje komise počet a úplnost softwarových produktů kontrolou médií, kterými se software instaluje a zjistí, na kterých počítačích je nainstalován. Dokladovou inventurou komise ověří, zda nákup software je podložen fakturami a je-li software autorizovaný (licence).
- **Ocenitelná práva:** dokladovou inventurou se ověřují doklady o nákupu ocenitelných práv a licencí.

Dlouhodobý hmotný majetek

- **Pozemky, budovy, haly a stavby:** skutečný stav se zjišťuje fyzickou i dokladovou inventurou ke stejnému datu. Dokladovou inventurou se zjistí, jestli jsou záznamy účetní jednotky v její evidenci v souladu s evidencí katastru nemovitostí vedenou na listu vlastnictví a evidenčním listu u místně příslušného pozemkového úřadu. Při fyzické inventuře se zjišťuje jejich skutečný stav v terénu a porovnává se záznamy evidence (zda jsou pozemky řádně vyznačeny v souladu s geometrickými plány, zastavění pozemků atd.).

Stavby (budovy, haly atd.) se zapisují do inventurních soupisů jednotlivě, kontroluje se např., zda jsou v účetnictví správně zachyceny provedené přístavby a nástavby, zda popis na inventurní kartě odpovídá provedení a použití staveb, zda stavba vyžaduje provedení rekonstrukce apod. Inventurní soupis by měl obsahovat např. označení pozemku katastrálním číslem, výměru, bonitu půdy, účetní hodnotu.

- **Stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky a inventář:** při fyzické inventuře komise zkontroluje, zda jsou jednotlivé inventurní předměty řádně označeny inventurními čísly, řádně udržovány a využívány. U jednotlivých inventurních předmětů se zjišťují a do inventurních soupisů zaznamenávají všechny údaje nutné k tomu, aby byla zaručena jejich identifikace. Překontroluje se též úplnost příslušenství, popř. dalších samostatných hmotných předmětů, které jsou používány současně s inventovaným předmětem.

Pozn.: u drobného dl. hmotného a nehmotného majetku je vhodné uvádět do poznámky v inventurním soupisu i rok pořízení s ohledem na správnost jeho zařazení v závislosti na stanovených hranicích pořizovací ceny tohoto majetku.

- **Nedokončené hmotné investice:** dokladová inventura se provádí na základě faktur dodavatelů za hmotné investice, montážní práce, projektové práce, rekonstrukce a modernizace, za služby spojené s pořízením hmotných investic apod. Při fyzické inventuře se na místě

ověřuje, zda stav a rozsah nedokončených investic odpovídá projektu, rozpočtu či profinancovaným částkám, zda naběhlé náklady odpovídají postupu prací. V případě přerušené či zastavené investice, jak byla provedena její konzervace.

Doporučení: u jednotlivých nedokončených investic je vhodné v poznámce uvádět i rok pořízení (vč. všech doložených faktur), aby se nestalo, že nějaký majetek zůstane nezařazený na konkrétní majetkový účet

- **Pronajatý dlouhodobý majetek:** pronajímatel provádí dokladovou inventuru a u nájemce fyzickou inventuru.

Dlouhodobý finanční majetek

Inventarizace se provádí dokladovým způsobem (např. dle výpisu z centrální evidence cenných papírů, přehled investičního portfolia apod.) nebo fyzickou inventurou (přepočítání akcií v listinné podobě apod.). Inventurní soupis obsahuje seznam cenných papírů a vkladů do společností atd., které vlastní, v členění podle jednotlivých druhů s uvedením:

- druh finanční investice,
- počet cenných papírů a vkladů,
- nominální cena cenných papírů a vkladů,
- účetní hodnota (cena pořízení nebo ocenění).

Zásoby

Inventarizace materiálu na skladě je prováděna zásadně fyzickou inventurou. Inventura zásob se provádí i při změně hmotně odpovědné osoby.

Pokladní hotovost

- inventura se provádí minimálně čtyřikrát ročně a mimo to vždy při změně pokladníka (hmotně odpovědné osoby),
- přepočtením se zjistí stav peněžní hotovosti v pokladně,
- zjištěnou hotovost sepíše inventarizační komise v inventurním soupise podle jednotlivých hodnot bankovek a mincí,
- inventuru pokladny rozpočtového hospodaření je nutné provést, i když je stav hotovosti k 31. 12. nulový.

Ceniny

Fyzickou inventurou se ověřuje jmenovitá hodnota a počet kusů, popř. identifikační údaje zvláště podle jednotlivých druhů cenin.

Bankovní účty

Komise ověří, zda stav bankovního výpisu k 31. prosinci běžného roku souhlasí s konečným účetním zůstatkem na jednotlivých bankovních účtech.

Závazky a pohledávky

Inventura závazků a pohledávek se provádí dokladovou inventurou.

Inventarizační komise přezkuzuje:

- věcnou správnost pohledávek a závazků na základě vydaných a došlých faktur,
- splatnost a řádné vymáhání pohledávek a úhrady závazků.

Výsledky inventarizace se zapisují do inventurních soupisů po jednotlivých položkách, ke kterým se uvede:

- název dlužníka (věřitele),
- výše pohledávky (dluhu),
- číslo dokladu,
- datum vzniku,
- splatnost (promlčenost, upomínky atd.).

Podrozvahové účty

Znalost a inventarizace podrozvahových účtů je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů. Jedná se o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, zástavy majetku, drobný dl. hmotný a nehmotný pod stanovenou hranicí, oprávněnost podmíněných pohledávek a závazků atd.

Přísně zúčtovatelné tiskopisy

Jedná se o tiskopisy, které nabývají ceny zpravidla teprve v okamžiku vydání do oběhu a jichž by mohlo být v případě ztráty zneužito ke škodě účetní jednotky (např. pokutové bloky). Fyzická inventura spočívá v ověření počtu tiskopisů a jejich pořadových čísel, a to podle jednotlivých druhů těchto tiskopisů. V inventurních soupisech se tiskopisy zapisují podle druhů s uvedením názvu, počtu, hodnoty za jednotku a celkové částky.

3.3 Inventarizační činnosti

Činnosti účetní organizace v rámci inventury stanovuje § 3 vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků:

Při inventarizaci zajišťuje vybraná účetní jednotka činnosti nutné pro vyhodnocení inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů, inventurních závěrů a vyhodnocení dalších souvisejících záznamů tak, že:

- a) Sestavuje **plán inventur** a stanoví postup při jeho sestavování.
- b) Zřizuje **inventarizační komisi** nebo inventarizační komise, případně ústřední inventarizační komisi, jmenuje členy a stanoví rozsah pravomocí a činnosti těchto členů při inventarizaci.
- c) Stanoví **pravidla pro jmenování členů** inventarizační komise nebo inventarizačních komisí, případně ústřední inventarizační komise, včetně stanovení požadavků na jejich znalosti, a to zejména při zjišťování skutečných stavů.
- d) Zajišťuje prostřednictvím ústřední inventarizační komise nebo jiným způsobem řízení a **kontrolu činností** inventarizačních komisí a sestavení inventarizační správy.
- e) Zajišťuje podmínky pro zjišťování skutečného stavu inventarizačních položek a jejich částí, v případě, že pro **zjišťování skutečného stavu** některých částí inventarizačních položek je nutné jejich vážení, měření nebo použití jiných obdobných postupů, stanoví způsob jejich používání a případnou výši odchylek při jejich používání s ohledem na tyto postupy nebo specifika inventarizačních položek a jejich částí.
- f) Zajišťuje **podmínky pro ověřování**, zda zjištěný skutečný stav inventarizačních položek a jejich částí odpovídá jejich stavu v účetnictví, a to včetně podmínek pro zjišťování zúčtovatelných rozdílů nebo inventarizačních rozdílů.

- g) Zajišťuje **součinnost svých zaměstnanců** a vnitřních útvarů vybrané účetní jednotky s inventarizačními komisemi.
- h) Zajišťuje **připojování podpisových záznamů** osob odpovědných za průkaznost účetních záznamů, včetně souhrnných účetních záznamů, nezbytných pro vyhotovení inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů a inventurních zápisů.
- i) Zajišťuje **změny** podle § 26 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví a **ocenění** částí inventarizačních položek, které nebyly v souladu se skutečným stavem zaúčtovány, nebo výše jejich ocenění neodpovídá skutečnému stavu; pro ocenění přebytků zjištěných zejména provozní inventurou stanoví postupy tak, aby náklady nepřevýšily přínosy plynoucí z této informace.
- j) Stanoví výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude prováděno **vzájemné odsouhlasení jednotlivých pohledávek a závazků** a zajišťuje toto odsouhlasení.
- k) Zajišťuje zjišťování údajů z jiných evidencí.
- l) Stanoví, zda při dokladové inventuře je nutné zjišťovat i **skutečnosti**, které **nevyplývají z účetních záznamů** ani z jiných evidencí, případně stanoví postupy pro toto zjišťování.
- m) Stanoví pro **průběžné inventarizace** způsob jejich provedení a náležitosti inventurních zápisů, pokud jsou jimi nahrazeny inventurní soupisy.
- n) Stanoví postupy pro vyhodnocení účetních dokladů pro **účetní zápisy** zúčtovatelných rozdílů nebo **inventarizačních rozdílů**, včetně případných změn v ocenění uváděných v inventurním soupisu, dodatečném inventurním soupisu nebo inventurním zápisu tak, aby účetní závěrka účetní jednotky podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví.
- o) Stanoví postupy pro vyhodnocení **inventarizační správy**.
- p) Zajišťuje **další činnosti** stanovené zákonem nebo jiným právním předpisem.

Vybraná účetní jednotka dále zajistí:

- a) **označení** všech částí inventarizačních položek nezaměnitelným **inventarizačním identifikátorem** pro jejich jednoznačné určení,
- b) vedení seznamu a popisu inventarizačních identifikátorů.

Při zjišťování skutečného stavu inventarizačních položek a jejich částí a ověřování tohoto stavu se stavem v účetnictví využívá účetní jednotka inventarizační evidence tak, aby na základě všech inventur bylo zjištěno, zda:

- a) všechny inventarizační položky a jejich části jsou zachyceny v účetnictví v souladu s právními předpisy, zejména s ohledem na požadavek, aby účetnictví bylo správné a vybraná účetní jednotka **zaúčtovala** v účetním období v účetních knihách **všechny případy**, které v něm měla zaúčtovat, a s ohledem na ustanovení § 19 odst. 6 zákona o účetnictví, zejména na včasnost a významnost,

nebo

- b) byly **zjištěny** zúčtovatelné rozdíly nebo **inventarizační rozdíly**.

4 Vztah účetní a finanční kontroly

Má-li účetnictví sloužit k ekonomickým rozhodnutím, jejichž jádrem jsou finanční rozhodnutí, pak i řízení a kontrola ve veřejné správě (vnitřní řízení a kontrola) musí být spojená s finančním účetnictvím. Z tohoto pohledu vyplývá, že **základem finančního účetnictví ve veřejném sektoru je účetnictví příjmů a výdajů** (účetnictví řízení a kontroly).

Základem finančního účetnictví je účetnictví příjmů a výdajů na principech finančního účetnictví.

Přijmeme-li tuto tezi, pak i účetnictví řízení a kontroly musí být postavena na zásadách finančního účetnictví (zaměřeného na náklady a výdaje). Pak v účetnictví řízení a kontroly musíme účtovat v deníku, hlavní knize a knihách analytických účtů.

Účetnictví řízení a kontroly má svůj deník, hlavní knihu a knihy analytických účtů.

Deníkem takového účetnictví je deník rozpočtu, jehož primární úlohou je krytí výdajů a evidence čerpání rozpočtu. Hlavní knihou mohou být účty vnitropodnikového účetnictví. Zpřesněné účty vnitropodnikového účetnictví hlavní knihy mohou být **analytické účty jednotlivých fází operací příjmů a výdajů**, vymezené zákonem o finanční kontrole. Zpřesnění zápisů na těchto účtech spočívá v tom, že při jejich prepisech z „rozpočtového deníku“ do knihy analytických účtů dochází k naplnění informací o správném finančním řízení jednotlivých činností (informací o účelnosti, hospodárnosti, efektivitě) a míře *rizika*.

Knihy analytických účtů účetnictví řízení a kontroly jsou záznamy jednotlivých fází operací příjmů a výdajů.

Návaznost účetnictví řízení a kontroly na finanční účetnictví je zajištěna prostřednictvím dokladů, což je patrné z požadavků na účetní doklady. Účetní doklad vyžaduje souhlas osoby odpovědné za účetní případ (příkazce, resp. schvalující osoba) a osoby odpovědné za jeho zaúčtování (hlavní účetní, resp. vedoucí účetní služby). **Na základě dokladu tak vzniká nejprve zápis řízení a kontroly** (tzv. zápis auditní stopy) **a na jeho základě může pak vzniknout účetní zápis**. Poznámka: v praxi lze nalézt i opačný přístup, kdy v rámci vytváření účetního záznamu je volána finanční kontrola.

Na základě dokladu vzniká zápis řízení a kontroly; na jeho základě následně vzniká účetní zápis.

Účetnictví řízení a kontroly není pouhým jednoduchým účetnictvím. Tím, že eviduje nejen skutečné příjmy a výdaje, ale i očekávané příjmy a výdaje (podmíněné pohledávky a závazky), jde o **systém vnitropodnikových účtů sloužících výhradně vnitřnímu řízení a kontrole**. Tyto účty nejsou určeny jen pro potřeby finančního účetnictví, proto je nelze ztotožňovat s podrozvahovými účty pohledávek a závazků.

Bez vnitropodnikových účtů řízení a kontroly nelze realizovat vnitřní řízení a kontrolu.

Toto jsou základní principy, na kterých je postaveno účetnictví řízení a kontroly. **Účetnictví organizace veřejného sektoru** tak zahrnuje kromě finančního účetnictví a rozpočtového účetnictví (účetnictví plnění rozpočtu) i účetnictví řízení a kontroly (účetnictví operací příjmů a výdajů). Hierarchie těchto účetnictví je následující: **rozpočtové účetnictví** představuje jednoduché účetnictví příjmů a výdajů, na které navazuje **účetnictví řízení a kontroly**. Na ně pak navazuje **finanční účetnictví**, zaměřené na náklady a výnosy. Rozpočtové účetnictví vychází z peněžních účtů, účetnictví řízení a kontroly vychází z vnitropodnikových účtů operací příjmů a výdajů a finanční účetnictví vychází z rozvahových účtů (aktiv a pasiv).

Rozpočtové účetnictví, účetnictví řízení a kontroly, finanční účetnictví jsou tři úrovně účetnictví.

Rozpočetnictví má v rámci rozpočtové skladby zabudovaný vnitřní kontrolní systém, na syntetických účtech peněz finančního účetnictví, v jehož rámci funguje řízení a kontrola příjmů a výdajů.

Vnitropodnikové účetnictví řízení a finanční kontroly má v rámci analytických účtů zabudovaný vnitřní kontrolní systém (auditní stopu), který umožňuje získat informace pro:

- **řízení příjmů a výdajů** účetní jednotky za účelem **řízení likvidity**,
- **hodnocení účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti** jednotlivých činností při **plnění cíle**,
- **rozběr** účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých činností za účelem **řízení rizika**.

Finanční účetnictví má také zabudovaný vnitřní kontrolní systém, na svých syntetických účtech, který řídí účetní jednotku jako celek z pohledu:

- **výkonnosti** hodnocené prostřednictvím **nákladů a výnosů** za účelem sledování **zisku**,
- **likvidity** hodnocené prostřednictvím pracovního kapitálu,
- **rentability** účetní jednotky za účelem řízení **majetkové podstaty** účetní jednotky

Kromě rozvahových pohledávek, rozvahových závazků, skutečných příjmů a výdajů finanční kontrola, navázaná na finanční řízení příjmů a výdajů, neřeší jiné účetní kategorie rozvahy (dlouhodobý majetek, zásoby, vlastní jmění, výsledek hospodaření, náklady a výnosy). Proto lze **finanční kontrolu** považovat za **část účetní kontroly**, která jí předchází. To znamená stručně řešeno: „Nejdřív proved’ finanční kontrolu a pak následuj účetní kontrolou“.



Obr. 1 Vztah účetní a finanční kontrol

5 Směrnice oběhu dokladů

Poznat účetnictví neznamena jen pochopit oceňování a účtování, ale pochopit i pozadí účtování. Touto odvrácenou stranou účetnictví jsou pravidla chování účetních a dalších zaměstnanců účetní jednotky. Vykládat na obecné úrovni tuto problematiku není možné. Proto jsem pro výklad činností v účetní jednotce vybral „Směrnice oběhu dokladů“ městského úřadu v Českém Krumlově, zpracované Jiřím Pavlíčkem a jeho kolektivem. Níže uvedená směrnice, ačkoli je pro neznalé obtížnější, je obsahově velmi cenná, neboť dokládá skutečnou praxi.

Poznámky:

- I. V textu je systematicky uváděn odkaz na zákonnou úpravu, resp. úpravu obecně závazným předpisem nižší úrovně formou poznámky pod čarou, čímž je sledována jistá míra nezávislosti textu na změně právních norem, pokud se tyto přímo nedotýkají obsahu textu.
- II. Zkrácené odkazy představují tento plný název předpisu:

1.	zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
2.	vyhláška o účetnictví	vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
3.	účetní standard	české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
4.	rozpočtová pravidla územních rozpočtů	zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
5.	rozpočtová skladba	vyhláška Ministerstva financí č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů
6.	zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
7.	zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
8.	zákon o obcích	zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
9.	občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
10.	zákon o veřejných zakázkách	zákon č. 134/2016 Sb., zákon o zadávání veřejných zakázek
11.	zákon o finanční kontrole	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů

- III. Názvy vnitřních předpisů jsou úmyslně uváděny s velkým počátečním písmenem a kurzívou, aby byly v textu jasně odlišeny.

IV. Zkrácené názvy odborů, samostatných oddělení MěÚ a správce rozpočtu představují dle Organizačního řádu tento plný název:

Odbor		Oddělení, pracovní zařazení	
		oddělení kancelář starosty	oKS
		oddělení strategického rozvoje	oSR
		oddělení IOP	oIOP
kancelář tajemníka	OKT	právní oddělení	PRo
vnitřních věcí	OVV		
financí	OF	správce rozpočtu	SPRO
		oddělení finanční účtárny	oÚČ
správy majetku a investic	OSMI	oddělení majetkové evidence a dis- pozic	oMED
		oddělení investic a správy majetku	oISM
územního plánování a památková péče	OÚPPP		
stavební úřad	OSÚ		
obecní živnostenský úřad	OŽÚ		
životního prostředí a zemědělství	OŽP		
dopravy a silničního hospodářství	ODSH		
soc. věcí a zdravotnictví	OSVZ		
školské, sportu a mládeže	OŠSM		

ČÁST PRVNÍ

ÚVODNÍ USTANOVENÍ

Čl.1

Účel a rozsah směrnice

(1) Zákon⁴ ukládá účetní jednotce vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

(2) Účetní jednotkou je Město Český Krumlov (dále jen „Město“).

(3) Jedním ze základních metodických prvků vedení účetnictví dle odst.1 je princip dokumentace každého účetního případu formou účetních dokladů a stanovení oběhu účetních dokladů formou vnitřní směrnice.

Čl.2

Působnost směrnice

(1) Tato směrnice závazně upravuje způsob, kompetence, formu, lhůty a pracovní účast pracovníků Městského úřadu Č. Krumlov (dále jen „MěÚ“) a Městské policie Č. Krumlov (dále jen „MP“), kteří se podílejí na hospodářských a účetních operacích při jejich nařízení, kontrole, přezkoušování, účtování a úschově účetních dokladů.

(2) Tato směrnice je závazná i pro členy zastupitelstva města dlouhodobě uvolněné pro výkon funkce⁵.

(3) Zvláště tato směrnice upravuje kompetence a povinnosti pracovníků následujících odborů a oddělení:

- a) oddělení finanční účtárna (dále jen „oÚČ“) a správce rozpočtu (dále jen „SPRO“) na odboru financí (dále jen „OF“),
- b) oddělení majetkové evidence a dispozic (dále jen „oMED“) a oddělení investic a správy majetku (dále jen „oISM“) na odboru správy majetku a investic (dále jen „OSMI“).

Čl.3

Odpovědné místo

(1) Pro potřebu rozpočtování, účtování a přezkoušování příjmů a výdajů se vymezují v rozpočtu města tzv. odpovědná místa (dále jen „OM“), kterými jsou:

- a) odbory MěÚ,
- b) samostatná oddělení MěÚ, která nejsou součástí odboru,
- c) MP.

Čl.4

Pověření a zastupování

(1) Pokud jsou v této směrnici stanovena práva a povinnosti vedoucích OM, vztahují se tato práva a povinnosti v případě jejich nepřítomnosti na jejich zástupce, kteří jsou k zastupování určení v náplni práce s uvedením rozsahu kompetencí. Za činnost svého zástupce včetně provádění kontroly dodržování rozsahu pověření odpovídá příslušný vedoucí OM.

(2) Výše uvedené ustanovení se nevztahuje na případy, kdy je k určitým činnostem či úkonům oprávněn vedoucí OM na základě zvláštního pověření vydaného orgánem města.

Čl.5

Metodické řízení

(1) Metodické řízení v oblasti oběhu účetních dokladů a vedení účetní evidence provádí OF.

(2) Všichni, kteří se podílejí na oběhu účetních dokladů, jsou povinni řídit se metodickými pokyny vedoucího OF, které podrobněji upravují či rozpracovávají oblasti dle odst.1. Vedoucí OF je povinen seznámit s obsahem pokynu ještě před vydáním starostu města a tajemníka MěÚ.

(3) Metodickým přímým nadřízeným orgánem Města v oblasti dodržování rozpočtových pravidel a postupů účtování platných pro obce je Krajský úřad – Jihočeský kraj (dále jen „KÚ“), nejvyšším metodickým nadřízeným orgánem je Ministerstvo financí České republiky (dále jen „MF ČR“).

ČÁST DRUHÁ

OBECNÁ USTANOVENÍ

Hlava I

Účetní doklady

Čl.6

Účetní doklad

(1) **Účetní doklad** je průkazný účetní záznam těch operací, které mají být zachyceny v účetnictví, a je nejdůležitějším prvkem průkaznosti účetnictví. Účetní doklady jsou tedy podkladem pro účetní případ a prokazují, že se uskutečnil.

(2) V účet. dokladech se zachycují operace, které znamenají změny v majetkových složkách, závazcích, příjmech a výdajích účetní jednotky.

⁴ § 7, 8 zákona o účetnictví

⁵ § 71 zákona o obcích

Čl.7

Náležitosti účetního dokladu

(1) Aby mohl být určitý dokument považován za účetní doklad, musí obsahovat povinné náležitosti stanovené zákonem⁶. Není přitom směřodonné, zda jsou tyto údaje na jednom listě, či plynou z doložení více písemností, jako jsou např. smlouvy, objednávky aj. Naopak, obsahuje-li jiná písemnost než účetní všechny náležitosti účetního dokladu požadované zákonem, lze ji použít jako rovnocenný doklad.

(2) Účetní doklad musí obsahovat:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- f) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- g) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování, což musí být vymezeno v jejich popisu práce, přičemž vymezení odpovědnosti musí být doloženo podpisovými vzory (Příloha č. 2) se stanovením období, po které platí.

(3) Pokud nastane rozdíl mezi daty uvedenými v předchozím ustanovení, je považován za okamžik uskutečnění účetního případu okamžik, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zvláštních předpisů nebo z vnitřní organizace práce, které jsou předmětem jejího účetnictví.

(4) Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za den uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastr. úřadu, přičemž může dojít k následné korekci podle skutečností, které nastaly.

Čl.8

Základní členění účetních dokladů

(1) Účetními doklady jsou zejména:

- a) bankovní výpisy o pohybech na účtech,
- b) došlé faktury,

- c) vydané faktury,
- d) příjmové a výdajové pokladní doklady,
- e) interní účetní doklady, např. mzdové sestavy, opravné doklady, zápis ústřední inventarizační komise, dokumentace škodových událostí a protokoly o likvidaci majetku apod.,
- f) další doklady a podklady, např. smlouvy, objednávky, platební poukazy, apod.

Čl.9

Opravy v účetních dokladech

(1) Opravy v účetních dokladech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví⁷ a musí být vždy:

- a) označeny datem a podpisem pracovníka odpovědného za provedení opravy, tj. vedoucího příslušného OM nebo pracovnice SPRO nebo oÚČ,
- b) provedeny tak, aby bylo možno zjistit jak obsah opravovaného dokladu před opravou, tak jeho obsah po opravě.

(2) Je-li již účetní případ zaúčtován, provádí opravu zaúčtování pouze pracovnice oÚČ nebo SPRO, a to formou opravného dokladu, který musí být takto označen a dále na něm musí být uvedeno:

- a) číslo dokladu dle zvláštní číselné řady,
- b) číslo a datum zaúčtování původního dokladu,
- c) důvod a obsah opravy,
- d) potvrzení pracovníci oÚČ nebo SPRO.

Hlava II

Oběh účetních dokladů

Čl.10

Základní činnosti

(1) Oběhem účetních dokladů se rozumí proces vyhotovení dokladu nebo jeho přijetí až po archivování, popř. skartaci. Musí být organizován tak, aby zajišťoval správný postup zpracování dokladů a zajistil a usnadnil jejich přezkušování.

(2) Činnosti při oběhu účetních dokladů jsou:

- a) třídění,
- b) přezkušování,
- c) zaúčtování,

⁶ § 11 zákona o účetnictví

⁷ § 35 zákona o účetnictví