

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ**

Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Strukturální politika EU pro veřejnou správu

**PROBLEMATIKA ÚČETNICTVÍ PŘI VZNIKU
NOVÉ ORGANIZAČNÍ JEDNOTKY STÁTU**

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Marie Benešová

Autor:
Renata Rajnová

2012

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Renata RAJNOVÁ**
Osobní číslo: **E09858**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Strukturální politika EU pro veřejnou správu**
Název tématu: **Problematika účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíle práce:

Popsat problematiku účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu, návrh řešení souvisejících problémů.

Osnova:

1. Platné účetní předpisy pro organizační složky státu
2. Majetek v organizační složce státu
3. Rozpočtová pravidla
4. Vznik nové organizační jednotky státu - Generálního finančního ředitelství od 1.1.2011
5. Konkrétní řešení změn v účetnictví (označování účetních dokladů, vnitropodnikové směrnice, oběh účetních dokladů, vnitřní audit)
6. Zpracování účetních podkladů ve vnitřních organizačních jednotkách
7. Návrhy na případné optimálnější řešení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. Máče, M. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3343-2.
2. Češková, M. Kinšt, J. Rozpočtová skladba v roce 2011. Praha: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-638-9.
3. Svobodová, J., kol. ABECEDA ÚČETNICTVÍ pro některé vybrané účetní jednotky - organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace 2011. Praha: ANAG, 2011.
4. Merličková Růžičková, R. Neziskové organizace 2011 - vznik - účetnictví - daně. Praha: ANAG, 2011.
5. Svobodová, J. Vnitřní směrnice pro některé vybrané účetní jednotky - organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace 2011. Praha: ANAG, 2011.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Benešová
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:


1. března 2011

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2012


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (25)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 15. 4. 2012.

Renata Rajnová

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Marii Benešové za metodické vedení a odborné rady, které mi poskytla při zpracování bakalářské práce.

OBSAH

1	Úvod.....	7
2	Literární rešerše	9
2.1	Platné účetní předpisy pro organizační složky státu	9
2.1.1	Zákon o účetnictví	10
2.1.2	Prováděcí vyhláška zákona o účetnictví	12
2.1.3	České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky	15
2.1.4	Technická vyhláška o účetních záznamech	16
2.1.5	Konsolidace účetních výkazů	18
2.2	Majetek v organizační složce státu	19
2.2.1	Hospodaření s majetkem ve vlastnictví státu.....	19
2.2.2	Dlouhodobý majetek.....	21
2.2.3	Inventarizace majetku a závazků	24
2.3	Rozpočtová pravidla.....	24
2.3.1	Hospodaření organizační složky státu	25
2.3.2	Finanční výkazy	27
2.3.3	Finanční kontrola	28
3	Cíl a metodika.....	30
3.1	Hlavní a dílčí cíle	30
3.2	Technika přípravy zpracování rešerše.....	30
3.3	Technika sběru dat a zpracování dat	30
3.4	Metodický postup.....	31
4	Praktická část	32
4.1	Vznik nové organizační jednotky státu – Generálního finančního ředitelství .	32
4.1.1	Organizační struktura.....	33

4.1.2	Vedení účetnictví	34
4.2	Konkrétní řešení změn v účetnictví.....	36
4.2.1	Otevření účetnictví.....	36
4.2.2	Převzetí majetku a závazků.....	37
4.2.3	Změna identifikačních údajů	38
4.2.4	Vnitropodnikové směrnice.....	39
4.2.5	Označování účetních dokladů.....	41
4.2.6	Oběh účetních dokladů	45
4.2.7	Vnitřní audit.....	49
4.3	Zpracování účetních podkladů ve vnitřních organizačních jednotkách	50
4.3.1	Generální ředitelství.....	50
4.3.2	Finanční ředitelství	51
4.3.3	Finanční úřady	53
4.4	Návrhy na optimální řešení souvisejících problémů	53
5	Závěr	55
6	Summary	58
7	Přehled použité literatury	59
8	Seznam tabulek, obrázků	61
9	Seznam příloh	62

1 Úvod

Stát pro zabezpečení plnění svých funkcí vytváří nové organizační jednotky. V účetnictví i v rozpočtových pravidlech se tyto organizační jednotky nazývají organizační složky státu. Účetnictví organizačních složek státu má svá specifika. Kromě toho v oblasti účetnictví probíhá od roku 2010 rozsáhlá reforma účetnictví státu, s čímž souvisí i zásadní změny v účetnictví organizačních složek státu. I když se účetnictví veřejného sektoru díky této reformě přiblížilo k účetnictví podnikatelských subjektů, veřejný sektor se vždy ze své podstaty bude od soukromého sektoru odlišovat. Zásadním rozdílem zůstává rozdílnost cílů, kdy cílem podnikatelských subjektů je tvorba zisku a cílem hospodaření organizací veřejné správy je především naplnění veřejného zájmu.

Působnost a předmět činnosti organizační složky státu jsou vymezeny zákonem nebo zřizovacím aktem. Pojem organizační složka státu vymezuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku státu České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který současně upravuje její právní postavení, zřizování a zánik. Organizačními složkami státu jsou např. ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky. Obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

Organizační složka státu může vzniknout buď ze zákona (např. ministerstva jsou zřízena zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky), nebo může organizační složku podle zákona zřídit i ministerstvo, jestliže je to potřebné k plnění úkolů v rámci jeho působnosti. Ke zřízení organizační složky je třeba předchozího souhlasu Ministerstva financí. Vznik, změna a zánik zřízené organizační složky ministerstvem se oznamuje v Ústředním věstníku České republiky. Zákon neumožňuje slučování organizačních složek, ale pouze jejich zrušení.

Cílem bakalářské práce je popsat problematiku účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu. Problematika účetnictví bude řešena na nově vzniklé účetní jednotce státu Generálním finančním ředitelství, které vzniklo na základě zákona č. 199/2010 Sb., dne 1. ledna 2011, kterým se mimo jiné novelizoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství jsou finanční ředitelství a finanční úřady, jež společně s Generálním finančním ředitelstvím tvoří tzv. soustavu územních finančních orgánů. Územní finanční orgány jsou správní úřady, které vykonávají správu daní ve vymezených územních obvodech.

Teoretická část práce se nejprve věnuje platným účetním předpisům pro organizační složky státu. Vychází ze zákona o účetnictví, který představuje obecná pravidla vedení účetnictví společná pro všechny účetní jednotky v České republice a který v souvislosti s účetní reformou státu nově vymezuje pojem vybrané účetní jednotky, mezi které řadí organizační složky státu. Účetnictví vybraných účetních jednotek blíže specifikuje prováděcí vyhláška zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky a České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Následná část práce popisuje problematiku majetku v organizační složce státu, kdy organizační složka státu nevlastní majetek státu, ale pouze hospodář s majetkem státu. Dále se práce zaměřuje na finanční hospodaření organizační složky státu, které upravuje především zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Praktická část práce se zabývá vznikem organizační složky státu Generálním finančním ředitelstvím. Nejprve popisuje jeho územní a vnitřní uspořádání. Po té se věnuje především problematice účetnictví při vzniku této účetní jednotky, konkrétnímu řešení změn v účetnictví, zejména otevření účetních knih a dalším důležitým krokům učiněným v souvislosti se vznikem účetní jednotky. Dále se práce věnuje vnitropodnikovým směrnicím, označování účetních dokladů, vnitřnímu auditu, analyzuje proces oběhu dokladů v účetní jednotce a zpracování účetních pokladů v jednotlivých vnitřních organizačních jednotkách. Na závěr navrhuje možné optimální řešení popisované problematiky.

2 Literární rešerše

2.1 Platné účetní předpisy pro organizační složky státu

Usnesením vlády ČR ze dne 23. května 2007 č. 561 bylo s účinností od 1. 1. 2010 schváleno vytvoření a základní principy účetnictví státu. **Reforma účetnictví státu** byla rozfázována do jednotlivých etap na čtyři roky, proces její realizace vyžaduje nejen úpravu právních předpisů, ale také vytvoření technických (úpravu software) a personálních podmínek (změnu stylu práce a myšlení).

Cílem reformy účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Důvodem vzniku reformy účetnictví státu byla nedostatečná vypovídací schopnost účetnictví, a to zejména v případě organizačních složek státu, územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Účetní metody, které byly aplikovány do 31. prosince 2009, nevedly k tomu, aby účetnictví podávalo reálné informace o majetkové a finanční situaci těchto účetních jednotek. Od 1. ledna 2010 bylo zahájeno účtování a vykazování státu na aktuálním principu. (11, s. 30)

Postupně dochází k řadě **legislativních změn** právních předpisů, kterými je regulováno účetnictví, nejprve k **novele zákona o účetnictví**, následně ke zrušení prováděcí vyhlášky č. 505/2002 Sb. a zrušení Českých účetních standardů č. 501 až 522, podle kterých organizační složky státu do 31. 12. 2009 postupovaly. V platnost vstoupila **nová prováděcí vyhláška a nové České účetní standardy**, podle kterých organizační složky státu postupují **od 1. 1. 2010**. V nových předpisech je celá řada přechodných ustanovení a stále dochází ke změnám v jejich znění.

V souvislosti s účetní reformou vstoupily v platnost i další nové předpisy, úplnou novinkou je např. tzv. technická vyhláška o účetních záznamech, která upravuje požadavky, evidenci a přenos účetních informací do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS).

2.1.1 Zákon o účetnictví

Zákonem č. 304/2008 Sb., kterým byl novelizován zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., došlo s účinností od 1. 1. 2010 k zásadní změně účtování u organizačních složek státu. Zákon o účetnictví, který stanovuje společná pravidla pro všechny účetní jednotky, nově vymezil pojem **vybrané účetní jednotky**, mezi které patří také organizační složky státu. Zákon dále stanovuje podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, tj. soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu (CSÚIS) a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

Účetní prostředí vytvářejí účetní zásady, které představují soubor určitých pravidel dodržovaných při vedení účetnictví, při sestavování účetních výkazů a při jejich předkládání uživatelům.

Obecné **účetní zásady a pravidla** pro vedení účetnictví dle zákona o účetnictví jsou platné i pro vedení účetnictví organizačních složek státu:

- nezávislost účetních období a bilanční kontinuita,
- aktuální princip,
- věrné a poctivé zobrazení účetních informací,
- vymezení okamžiku realizace,
- vymezení účetní jednotky,
- zákaz kompenzace,
- nepřetržité pokračování činnosti a stálost metod,
- zásada opatrnosti a významnosti,
- zásada oceňování. (3, s. 35)

Účetním obdobím u organizační složky státu je vždy kalendářní rok. Účetním obdobím organizační složky státu nemůže být hospodářský rok, protože organizační složky státu jsou napojeny na státní rozpočet.

Zákon o účetnictví rozlišuje dva rozsahy vedení účetnictví, a to v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Obecně platí, že všechny účetní jednotky vedou účetnictví

v plném rozsahu, tzn., že naplňují v plném rozsahu všechna ustanovení zákona stanovená pro vedení účetnictví včetně sestavení účetní závěrky bez omezení, pokud zákon o účetnictví nebo jiný právní předpis nestanoví jinak. Organizační složky státu do konce roku 2009 vedly účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a od roku 2010 vedou účetnictví pouze v **plném rozsahu**. (15, s. 27)

Účetní závěrka organizační složky státu tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Účetní závěrka organizační složky státu může dále zahrnovat:

- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu povinně sestavuje organizační složka státu pouze v případě, že **splní obě níže uvedená kritéria:**

- aktiva celkem více než 40 000 000 Kč, aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,
- ročním úhrnem čistého obrátu více než 80 000 000 Kč, ročním úhrnem čistého obrátu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti. (1, s. 10)

Výše uvedená dvě kritéria pro povinné sestavení výkazů přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou účinná až od 1. 1. 2011. V roce 2010, kdy byla účetní závěrka pro organizační složky státu rozšířena o tyto dva nové výkazy, byly sestavovány povinně bez ohledu na výše uvedená kritéria.

Vybrané účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, což je den, kdy uzavírají účetní knihy. **Řádnou účetní závěrku** sestavují k poslednímu dni účetního

období (tj. k 31. 12.). Jak vyplývá z novelizovaného ustanovení § 19 odst. 3, účinného od 1. 1. 2011, v případě vybraných účetních jednotek, které sestavují **mezitímní účetní závěrky**, není významné, aby čtvrtletně prováděly všechny účetní operace související s naplněním účetních metod, které mají povinnost provádět k rozvahovému dni. Proto byla tato povinnost obecně odstraněna. (1, s. 11)

Okamžik sestavení účetní závěrky je velice důležitý. Tímto je den, kdy účetní závěrku podepíše oprávněná osoba, tedy statutární orgán účetní jednotky. Do účetních knih a účetních výkazů by měly být zahrnuty veškeré informace, které se vztahují k uzavíranému účetnímu období a které byly účetní jednotce známy k tomuto okamžiku sestavení účetní závěrky. Před okamžikem sestavení účetní závěrky musí být rovněž dokončeny inventarizace majetku a závazků a průúčtovány případné inventurní rozdíly. (13, s. 35)

2.1.2 Prováděcí vyhláška zákona o účetnictví

Pro organizační složky státu platí vyhláška č. 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky, účinná od 1. 1. 2010, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhláška, byla již třikrát novelizována. Nejprve vyhláškou č. 435/2010 Sb., účinnou od 1. 1. 2011 (s výjimkou dvou bodů, které nabyly účinnosti již dnem 31. 12. 2010) a později vyhláškami č. 403/2011 Sb. a č. 436/2011 Sb. účinnými od 1. 1. 2012.

Změny, které přinesla prováděcí vyhláška č. 410/2010 Sb., lze charakterizovat jako zcela zásadní. Z hlediska změn v oblasti úprav obsahového vymezení položek jednotlivých částí účetní závěrky a změn v oblasti účetních metod se jedná především o naplnění požadavků na **zajištění potřeb jednoznačnosti a srovnatelnosti**. Jsou také zohledněny specifické potřeby Ministerstva financí a potřeby státu pro jiné účely, jako jsou **účely statistické** nebo **rozpočtové**. (2, s. 103)

Prováděcí vyhláška upravuje vybraná ustanovení zákona o účetnictví a **stanoví bližší pravidla pro vedení účetnictví:**

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání a obsahového vymezení podrozvahových účtů,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,
- závazný vzor účetní uzávěrky. (2, s. 103 - 104)

Účtová osnova je členěna na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty a toto členění je pro organizační složky státu závazné.

Upustilo se od sledování příjmů a výdajů ve třídách 2 a 4 a účtuje se o výnosech ve třídě 6 a o nákladech ve třídě 5. (2, s. 114)

Podrozvahové účty se dostaly do jiného pohledu, než tomu bylo dříve, jsou nedílnou součástí účetní osnovy a nadále jsou z nich čerpány důležité informace při sestavování účetní závěrky, i když dříve sloužily spíše pro doplňkovou evidenci. Od roku 2010 organizační složky státu uvádějí v příloze povinně informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů. (2, s. 104)

Zákon o účetnictví stanovuje, co tvoří účetní závěrku a prováděcí vyhláška stanovuje již konkrétní uspořádání, obsahové vymezení účetní závěrky a **závazný vzor účetní závěrky** pro organizační složky státu. Konkrétní závazné vzory všech výkazů jsou uvedeny v přílohách prováděcí vyhlášky.

U výkazu přehled o změnách vlastního kapitálu je nutné upozornit na to, že účet 401 – Jmění účetní jednotky nemá od 1. ledna 2010 jakoukoli spojitost s účtem 901 – Fond dlouhodobého majetku, který organizační složky státu používaly do 31. prosince 2009 a který vyjadřoval objem stálých aktiv, pokud tato aktiva byla profinancována. (11, s. 31)

Účetní závěrka organizačních složek státu se sestavuje v peněžních jednotkách české měny, v roce 2010 se vykazovala v tisících Kč a od roku 2011 **se vyazuje v Kč** s přesností na dvě desetinná místa. (3, s. 64)

Další významnou změnou jsou **účetní metody**, které organizační složky státu před rokem 2010 nepoužívaly, např. opravné položky k pohledávkám, **rezervy, ocenění reálnou hodnotou**, časové rozlišení nákladů a výnosů, **odpisy dlouhodobého majetku**, nebo **opravné položky k dlouhodobému majetku**.

Vyhláška specifikuje, ke kterým druhům pohledávek se od 1. 1. 2010 opravné položky vytvářejí, včetně postupu tvorby opravných položek a jejich použití. **Opravná položka k pohledávkám** se tvoří ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti. Opravné položky se vytvářejí k pohledávkám, které představují riziko, že nebudou dlužníkem plně nebo částečně uhrazeny a vyjadřují dočasné snížení hodnoty pohledávky. Opravné položky se vytvářejí k těm pohledávkám, které vznikají na základě občanskoprávních vztahů (např. nájmy, služby apod.). K pohledávkám, které vznikají ze zákona (např. poplatky), se opravné položky nevytvářejí. (11, s. 31)

Náklady a výnosy se zachycují do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Aby bylo možné metodu **časového rozlišení** použít, je nutné, aby bylo známo věcné vymezení účetního případu, jeho výše a období, kterého se týká. Metoda časového rozlišení se nepoužije v případě, pokud náklady na získání této informace převýší přínosy plynoucí z této informace a tato informace se nepovažuje za významnou. (17, s. 33)

Dlouhodobému majetku se bude podrobněji věnovat kapitola 2.2.2.

2.1.3 České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky

V souladu s ustanovením § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů vydává Ministerstvo financí České účetní standardy (ČÚS), které zveřejňuje ve Finančním zpravodaji. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování, tedy konkretizují a rozvádějí zákon o účetnictví a prováděcí vyhlášku. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Na rozdíl od ostatních účetních jednotek, které se mohou od standardů odchýlit (pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví), **vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy.**

Tabulka 1: Přehled ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky platných k 1. 1. 2012

Číslo ČÚS	Název	Účinnost k datu	Vydáno	Typ úpravy k 1.1.2012
701	Účty a zásady účtování na účtech	1.1.2012	FZ 7/2009, bod 25., str. 92 až 95	Úpravy textu
702	Otevírání a uzavírání účetních knih	1.1.2011	FZ 7/2009, bod 25., str. 95 až 96 FZ 9/2011, bod 19. a FZ 8/2010, bod 35., Předvěti písm. c), str. 340	Bez úprav
Příloha k 702	Vzor převodového můstku k 1. Lednu 2010	1.1.2010	FZ 7/2009, bod 25., str. 97 až 117	Bez úprav
703	Transfery	1.1.2012	FZ 8/2010, bod 35., str. 341 - 345 FZ 9/2011, bod 20.	Úpravy textu
704	Fondy účetní jednotky	1.1.2010	FZ 7/2009, bod 25., str. 122 až 125	Bez úprav
705	Rezervy	1.1.2011	FZ 8/2010, bod 35., str. 346 - 347	Bez úprav
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek	1.1.2012	FZ 8/2010, bod 35., str. 348 - 350 FZ 9/2011, bod 18.	Úpravy textu
707	Zásoby	1.1.2012	FZ 8/2010, bod 35., str. 351 - 354 FZ 9/2011, bod 21.	Úpravy textu
708	Odpisování dlouhodobého majetku	31.12.2011	FZ 3/2011, bod 9., str. 66 - 92; aktualizace FZ 5/2011, bod 12., str. 124 - 143	úpravy textu a přílohy č. 1 - viz dokument Komentář

Zdroj: Ministerstvo financí

Nové ČÚS jsou vydávány postupně a zároveň dochází ke změnám jejich znění (Tabulka 1). Zatímco podnikatelé mají 22 platných standardů, vybrané účetní jednotky mají zatím 8 platných standardů a na další stále čekají.

Důležitou přílohou ČÚS č. 702 je vzorový převodový můstek k 1. lednu 2010, tj. převodník směrné účtové osnovy platné v roce 2009 na směrnou účtovou osnovu platnou od roku 2010. Tento standard stanovil rovněž postup účetních jednotek k 1. lednu 2010, kdy uzavíraly účetní knihy k 31. prosinci 2009 v souladu s příslušnými ustanoveními prováděcí vyhlášky a ČÚS platnými v roce 2009 a otevíraly účetní knihy v souladu s vyhláškou a účinnými standardy od 1. 1. 2010.

2.1.4 Technická vyhláška o účetních záznamech

Sběr a přenos dat do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) je upraven vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2010. Každá **účetní jednotka je zodpovědná za přenos dat** a v každé jednotce je určena odpovědná osoba a dále nejméně jedna osoba, která je za přenos dat odpovědná při nepřítomnosti této osoby (statutární orgán). (3, s. 42)

Význam technické vyhlášky o účetních záznamech spočívá v určení:

- pravidel pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek,
- rozsahu a četnosti předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu,
- které vybrané účetní jednotky předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celek státu,
- způsobu, termínů a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti,
- požadavků pro technické a smíšené formy účetních záznamů. (2, s. 129)

Jednotlivé přílohy technické vyhlášky o účetních záznamech stanoví zároveň termíny pro předávání účetních záznamů, výkazů do CSÚIS, např. termíny pro předávání mezitímních a ročních závěrek, termíny pro předávání operativních účetních záznamů.

Centrální systém účetních informací státu je technickým nástrojem, prostřednictvím kterého se shromažďují účetní záznamy od vybraných účetních jednotek za účelem sestavení účetních výkazů za Českou republiku. (3, s. 38)

Organizační složky státu poprvé předávaly do CSÚIS **účetní závěrku** (rozvaha, výkaz zisků a ztráty, příloha) v účetním období roku 2010 ve stavu k 31. březnu 2010 (mezitímní účetní závěrka), v termínu do 20. dubna 2010. **Operativní účetní záznamy** (soupis pohledávek, soupis závazků, soupis podmíněných pohledávek, soupis podmíněných závazků, peněžní prostředky, disponibilní majetek, tj. majetek určený k prodeji) předávaly poprvé ve stavu k 30. červnu 2010, v termínu do 20. července 2010. Výkazy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu předávaly poprvé ve stavu k 31. 12. 2010 (řádná účetní uzávěrka), v termínu do 20. února 2011.

Ostatní **konsolidační účetní záznamy** (např. pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce, výkazy za dílčí konsolidační celek státu) budou organizační složky státu předávat do CSÚIS poprvé za účetní období roku 2013 a to ve stavu k 31. 12. 2013.

Vyhláška č. 437/2011 Sb., kterou se mění technická vyhláška o účetních záznamech s účinností od 1. 1. 2012, zavedla tzv. **Pomocné analytické přehledy** (PAP). Tyto statistické přehledy budou organizační složky státu poprvé zasílat do CSÚIS ve stavu k 30. červnu 2012, ve lhůtě do 31. července 2012.

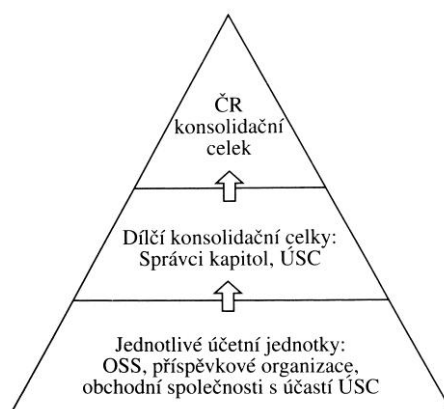
Současné platné znění technické vyhlášky o účetních záznamech vymezuje celkem 42 výkazů, s různou četností předávání do CSÚIS, některé účetní záznamy jsou zasílány pouze na vyžádání, jiné pravidelně měsíčně, čtvrtletně nebo ročně.

2.1.5 Konsolidace účetních výkazů

Zákonem o účetnictví bylo stanoveno Ministerstvo financí jako subjekt, který bude spravovat konsolidované účetní výkazy. Stát (ČR) se stane konsolidující účetní jednotkou, tj. všechny podřízené jednotky jsou povinny zjišťovat a předávat určené účetní záznamy v závazné stanovené struktuře a termínech. Za celou Českou republiku se pak stanoví **konsolidovaná účetní závěrka**.

Účetní výkazy za Českou republiku se budou sestavovat na základě účetnictví jednotlivých zahrnovaných subjektů a jejich účetních závěrek. Zatím se vede diskuse kolik subjektů „spadne“ do celkové konsolidace za ČR (Obrázek 1). Odhady se pohybují někde v řádu 40 - 60 tisíc subjektů, které budou zahrnuty v dílčích konsolidovaných účetních závěrkách sestavených za dílčí konsolidační celky (DKC). Z účetních závěrek za dílčí konsolidační celky, kterých bude odhadem 4 - 6 tisíc, se pak sestaví vrcholová závěrka za ČR. (19, s. 4)

Obrázek 1: Schéma stupňů konsolidace



Zdroj: OTRUSINOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ, D., 2011

Konsolidační vyhláška stanoví podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů a mezitímních účetních výkazů za Českou republiku, vymezí konsolidační celky a dílčí konsolidační celky státu a stanoví pravidla konsolidace. (3, s. 36 - 37)

Konsolidační vyhláška je v současné době ve vnějším připomínkovém řízení a není dosud platná. Poprvé by měly být konsolidované účetní výkazy sestavovány v roce 2014 za účetní období roku 2013.

2.2 Majetek v organizační složce státu

Organizační složky státu nevlastní žádný majetek, ale **hospodaří vždy s majetkem ve vlastnictví státu** a veškerý získaný majetek nebo vytvořený svojí činností nabývají pro stát. Majetek státu je využíván organizačními složkami státu:

- k plnění jeho funkcí,
- k činnostem vykonávaným v souvislosti s plněním jeho funkcí.

2.2.1 Hospodaření s majetkem ve vlastnictví státu

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České Republiky, ve znění pozdějších předpisů upravuje způsoby a podmínky hospodaření s majetkem České republiky, vystupování státu v právních vztazích, jakož i **postavení, zřizování a zánik** organizačních složek státu. Prováděcí vyhláškou k zákonu o majetku je vyhláška č. 62/2001 Sb., o hospodaření organizačních složek státu a státních organizací s majetkem státu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o majetku státu upravuje právní postavení organizačních složek státu z občanskoprávního hlediska. Organizační složka **není právnickou osobou**. Naproti tomu **je právnickou osobou stát**, pokud vystupuje jako účastník v právních vztazích. Právní úkony jménem státu činí zpravidla vedoucí organizační složky, jíž se tyto právní úkony týkají. Jednáním vedoucího organizační složky nabývá majetek do vlastnictví stát. Přitom se zároveň zakládá příslušnost určité organizační složky státu hospodařit s majetkem ve vlastnictví státu. (5, s. 73)

Rozsah hospodaření s určitým majetkem státu je diferencován především podle toho, jaké úkoly v rámci své působnosti nebo stanoveného předmětu činnosti má ta která organizační složka státu s tímto majetkem plnit. (4, s. 79)

K hospodaření s majetkem státu však nejsou způsobilé všechny organizační složky státu, ale pouze takové, které **jsou zároveň účetní jednotkou**. Přitom vedoucí každé organizační složky státu je způsobilý v rámci stanoveném zákonem o majetku státu v občanskoprávních vztazích za stát vystupovat. Tyto závěry se nutně musí projevit

i v listinách, na jejichž základě má stát nabýt majetek. Mělo by v nich být tedy uvedeno, vedoucí které organizační složky za stát jedná, která organizační složka bude příslušná hospodařit s nabývaným majetkem státu, a též okolnost, že majetek nenabude do vlastnictví organizační složka, ale stát. Při **označení organizační složky státu** proto před její název při občanskoprávních úkonech bývá zvykem uvádět označení České republiky. Potřeba takového označení je výslovně stanovena v § 14 odst. 2 prováděcí vyhlášky k zákonu o majetku státu. (5, s. 73)

Při nabývání majetku je sledován účel použití, aby byl vždy v souladu s předmětem činnosti organizační složky státu. Zákon vyžaduje, aby v případě, je-li majetek nabýván smlouvou, měla tato písemnou formu. Při **úplatném nabývání majetku** lze cenu sjednat pouze do výše rovnající se ocenění tohoto majetku podle zvláštního předpisu. Naproti tomu organizační složky státu nemohou uzavírat smlouvy, na základě kterých by byla věc užívána po určitou dobu, ale k převodu či přechodu do vlastnictví státu dojde až následně.

Pokud organizační složka státu zjistí, že některý majetek je pro ni dále nevyužitelný, nutně musí hledat potencionálního uživatele především mezi jinými organizačními složkami státu. Prodávat lze pouze majetek, který je pro stát **trvale nepotřebný**, přičemž bezúplatně lze převádět majetek jen ve veřejném zájmu osobám, které nejsou podnikateli, a pouze pro účely sociální, humanitární, vzdělávací, vědecké, kulturní, sportovní a tělovýchovné. **Nevyužívaný majetek** lze přenechat do užívání jiné fyzické či právnické osobě, a to i formou pronájmu. Nájemní smlouva musí být sjednána na dobu určitou v trvání maximálně 8 let a je vyžadován souhlas zřizovatele, popř. příslušného ústředního správního úřadu. (10, s. 3)

Je třeba zdůraznit **prioritu nakládání s majetkem státu** mezi organizačními složkami státu navzájem, mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi, jakož i státními organizacemi navzájem, před nakládáním s tímto majetkem ve prospěch jiných právnických a fyzických osob. (4, s. 392)

2.2.2 Dlouhodobý majetek

Účtování o dlouhodobém majetku se řídí zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou, která dlouhodobý majetek blíže specifikuje. Základní postupy pro určení výše odpisů, účtování odpisů a opravek dlouhodobého majetku stanovuje ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, účinný k 31. 12. 2011.

Financování dlouhodobého majetku se řídí rozpočtovými pravidly, kdy dlouhodobý majetek je financován z kapitálových (investičních) výdajů a drobný dlouhodobý majetek je financován z běžných výdajů (neinvestičních).

O dlouhodobém majetku se účtuje v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek. Kdy kritériem je doba použitelnosti delší než jeden rok a dále výše ocenění. Výše ocenění u **dlouhodobého nehmotného majetku** převyšuje částku 60 000 Kč a u **dlouhodobého hmotného majetku** převyšuje částku 40 000 Kč, vyjma pozemků, kulturních předmětů a staveb, které jsou dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění. **Drobný nehmotný dlouhodobý majetek** je oceněn v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřesahuje částku 60 000 Kč. **Drobný hmotný dlouhodobý majetek** je oceněn v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřesahuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice u drobného dlouhodobého majetku.

V účtové třídě 9 – Podrozvahové účty je sledován **jiný drobný dlouhodobý majetek**, tj. majetek, který nespĺňuje pouze podmínku dolní hranice ocenění pro vykazování v účtové třídě 0.

Změnou prováděcí vyhlášky od 1. ledna 2012 došlo ke zpřesnění ustanovení týkajícího se dlouhodobého majetku, ze kterého vyplývá, že dlouhodobým nehmotným majetkem a dlouhodobým hmotným majetkem se pořizovaný majetek stává okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, totéž platí pro technické zhodnocení, ale toto neplatí již v případě dlouhodobého drobného nehmotného majetku a dlouhodobého drobného hmotného majetku. Dále byl vymezen syntetický účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku pro **zachycení nákladů** ve výši ocenění drobného dlouhodobého majetku. Z čehož vyplývají následující příklady účtování (Tabulka 2-5). (9, s. 2 - 3)

Tabulka 2: Účtování dlouhodobého nehmotného majetku (software, ocenění vyšší než 60 000 Kč)

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis závazku za pořízení software	041	321
2.	Úhrada závazku za pořízení software	321	BÚ
3.	Uvedení software do stavu způsobilého k užívání	013	041

Pramen: SVOBODOVÁ, J., 2012

Tabulka 3: Účtování drobného dlouhodobého nehmotného majetku

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis závazku za pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku	018	321
2.	Úhrada závazku za pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku	321	BÚ
3.	Zúčtování opravek	558	078

Pramen: SVOBODOVÁ, J., 2012

Tabulka 4: Účtování dlouhodobého hmotného majetku (sam. mov. věci, ocenění vyšší než 40 000 Kč)

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis závazku za pořízení samostatné movité věci	042	321
2.	Úhrada závazku za pořízení samostatné movité věci	321	BÚ
3.	Uvedení samostatné movité věci do stavu způsobilého k užívání	022	042

Pramen: SVOBODOVÁ, J., 2012

Tabulka 5: Účtování drobného dlouhodobého hmotného majetku

Č.	Text	MD	D
1.	Předpis závazku za pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku	028	321
2.	Úhrada závazku za pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku	321	BÚ
3.	Zúčtování opravek	558	088

Pramen: SVOBODOVÁ, J., 2012

Oceňování majetku je možné definovat jako určení (zjištění) hodnoty (ceny) majetku a je důležitou složkou obsahu účetní informace o příslušné majetkové položce. Použitý způsob ocenění majetku ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv. Způsoby oceňování vyplývají z ustanovení §§ 24 až 28 zákona o účetnictví. (12, s. 3)

Od 1. 1. 2010 je u organizačních složek státu novinkou **ocenění reálnou hodnotou** u majetku určeného k prodeji. Reálnou hodnotou se tento majetek oceňuje k rozvahovému dni, resp. ke dni sestavení účetní závěrky (včetně mezitímní účetní závěrky). Od 1. 1. 2011 se reálnou hodnotou oceňuje majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

Organizační složka státu **odpisuje dlouhodobý majetek** v souladu s § 28 zákona o účetnictví a § 66 vyhlášky. Při odpisování dlouhodobého majetku dále postupuje podle ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. Tento standard stanovuje pravidla a způsoby odpisování dlouhodobého majetku, postupy účtování odpisů a dále postupy při změně metody k 31. prosinci 2011. Změna metody se týkala organizačních složek státu, protože před tímto datem majetek neodpisovaly. A tak poprvé v účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2011, zobrazily dlouhodobý majetek v souladu s platnou právní úpravou a promítly hodnotu oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. (12, s. 7)

Podle znění bodu 5.1.1. ČÚS č. 708, si účetní jednotka zvolí **způsob odpisování** rovnoměrný, výkonový nebo komponentní. Pouze v účetním období roku 2011 a 2012 může účetní jednotka použít též zjednodušený způsob odpisování. (14, s. 19)

Účetní jednotka je povinna sestavit **odpisový plán**, jenž je podkladem pro provádění odpisování majetku v průběhu používání. Odpisový plán je účetním záznamem, který zákon o účetnictví nařizuje uschovávat po dobu pěti let počínajícím koncem účetního období, kterého se týkají.

Odpisování majetku zahajuje účetní jednotka prvního dne měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k zařazení majetku do používání. Neodpisuje se dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou (tj. určený k prodeji), drobný dlouhodobý majetek, pozemky, umělecká díla a další majetek vymezený v § 66, odst. 7 vyhlášky.

Nelze opomenout, že v případě **bezúplatného předání dlouhodobého majetku** mezi vybranými účetními jednotkami, **navazuje** přebírající účetní jednotka na výši ocenění, výši oprávek a odpisový plán předávající účetní jednotky. (18, s. 17 - 18)

2.2.3 Inventarizace majetku a závazků

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků stanoví v návaznosti na zákon o účetnictví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv. Organizační složky státu postupují povinně dle ustanovení této vyhlášky pro inventarizace zahájené od 1. ledna 2011.

Požadavkem pro průkaznost účetnictví je i provedení inventarizace. To znamená její provedení v souladu se zákonem o účetnictví. Inventarizace spočívá ve **zjištění skutečného stavu majetku a závazků** (provedení inventury) a **následném porovnání** tohoto skutečného stavu **se stavem v účetnictví**.

Nová vyhláška stanovuje formální rámec jak inventarizace provádět, ukládá povinnost upravit určité postupy spojené s inventarizací majetku a závazků vnitřním předpisem účetní jednotky, používá novou terminologii, které je potřeba se přizpůsobit.

Inventarizace je chápána jako zjišťování, zda došlo, či nedošlo ke „zkreslení“ údajů v účetnictví. Inventarizací se prověřují veškeré „kroky“, které předcházely vzniku účetních dokladů. V podstatě se jedná o prověření, zda útvary nebo osoby, které měly zajistit „věcnou správnost“, tzn. průkaznost „podkladů“ nutných pro vznik účetních dokladů, tyto své povinnosti splnily. (16, s. 10)

2.3 Rozpočtová pravidla

Finanční hospodaření organizačních složek státu upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), který má (ve smyslu § 3 odst. 4) k zákonu o majetku státu postavení speciálního předpisu. (4)

Organizační složky státu jsou napojeny na státní rozpočet, resp. jejich příjmy jsou **příjmy státního rozpočtu** a jejich výdaje jsou **výdaji státního rozpočtu**, nestanoví-li rozpočtová pravidla jinak; jejich hospodaření je tedy hospodařením rozpočtovým.

Ve vedení účetnictví a účetním výkaznictví se uplatňuje akruální princip, ale v oblasti rozpočtování se nadále uplatňuje **cash báze** (peněžní princip), tedy rozpočtové hospodaření za pomoci rozpočtové skladby. Přetrvává tak rozpor mezi legislativními normami upravujícími účetnictví a rozpočtovými pravidly České republiky.

Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů, stanovuje **jednotné třídění příjmů a výdajů**, které se uplatňuje v rozpočtech organizačních složek státu, při sledování státního rozpočtu. (3, s. 31)

Rozpočtová skladba se používá jako třídící kód peněžních operací a nasazuje se vždy, když je plánována nebo se uskuteční operace na některém bankovním účtu, pro který se skladba používá. Rozpočtová skladba se naopak nevztahuje na operace účtů (byť jsou peněžní), které nemají charakter účtů veřejných rozpočtů (např. peněžní fondy), účtů cizích prostředků, či účtů sdružených prostředků. Jednotným postupem podle tohoto klasifikačního předpisu je umožněno srovnatelné sledování příjmů, výdajů, salda hospodaření a jeho **financování v soustavě rozpočtů** České Republiky. (6, s. 10)

2.3.1 Hospodaření organizační složky státu

Rozpočet organizační složky může zahrnout jen příjmy a výdaje související s činnostmi vymezenými ve zřizovací listině, anebo, byla-li organizační složka zřízena zákonem, s činnostmi stanovenými tímto zřizovacím zákonem. Organizační složce státu je zákonem uloženo, aby se snažila o dosahování příjmů stanovených rozpočtem a plnila určené úkoly co **nejhospodárnějším způsobem**.

Prostředky, kterými organizační složka disponuje, pak může používat na krytí nezbytných potřeb a na opatření zakládající se na právních předpisech. Přitom je může čerpat pouze do výše závazných ukazatelů stanovených jí příslušným zákonem o státním rozpočtu nebo správcem kapitoly v rámci rozpočtu kapitoly a v souladu

s věcným plněním. Výjimky z tohoto způsobu čerpání prostředků upravují jen rozpočtová pravidla (§§ 24 a 25, z nichž vyplývá, kdy lze překročit závazné rozpočtové ukazatele, a § 47, který stanoví „převod“ prostředků do dalšího roku čili bez věcného plnění).

Organizační složka státu **sestavuje** svůj **rozpočet příjmů a výdajů** v členění dle rozpočtové skladby. Veškeré rozpočtové příjmy dosažené v rámci svého hospodaření soustřeďuje na příslušném příjmovém rozpočtovém účtu a všechny rozpočtové výdaje uhrazuje z příslušných výdajových rozpočtových účtů. Ke svému finančnímu hospodaření zřizuje organizační složka ještě další bankovní účty a hospodaří s nimi za podmínek stanovených rozpočtovými pravidly.

Kromě rozpočtových prostředků hospodaří organizační složka státu také s tzv. **mimorozpočtovými zdroji**. Jsou jimi hlavně **prostředky peněžních fondů** dané organizační složky. Organizační složka státu vytváří dva peněžní fondy, a sice **rezervní fond a fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP)**. (4)

FKSP je od 1. 1. 2011 tvořen základním přidělem ve výši 1 % (do 31. 12. 2010 ve výši 2 %) z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů a mezd, včetně odměn. FKSP je naplňován zálohově z roční plánované výše v souladu s jeho schváleným rozpočtem. Vyúčtování skutečného základního přidělu se provádí v rámci účetní závěrky. Peněžní prostředky FKSP musí být sledovány odděleně na zvláštním bankovním účtu. Další příjmy, výši tvorby a hospodaření s FKSP jsou stanoveny vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Organizační složka státu sestavuje rozpočet fondu a stanoví způsob jeho čerpání, přičemž musí být respektována pravidla stanovená vyhláškou. Při hospodaření s fondem spolurozhoduje odborová organizace podle zákoníku práce (zákon č. 262/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů). (3, s. 21)

Z rozpočtových pravidel také vyplývají podmínky, za nichž mohou organizační složky poskytovat zálohy, peněžní dary, vynakládat peněžní prostředky na peněžní a věcná ocenění, jakož i kdy a za jakých podmínek mohou kompenzovat výdaje přijatými příjmy. Zálohy se vyúčtovávají po ukončení období, na které byly poskytnuty,

nejpozději však k 31. prosinci rozpočtového roku; k tomuto datu se také vrací organizační složce státu nevyčerpané zálohy. Vyúčtování k 31. prosinci nemusí být provedeno u záloh za dodávky elektřiny, plynu, vody, tepla, mobilním operátorům, na pohonné hmoty a u předplatného novin a časopisů.

Financování reprodukce majetku státu zajišťuje organizační složka státu ze svého rozpočtu v rámci stanovených závazných ukazatelů financování programů. K posílení prostředků na toto financování, čili jako jeho doplňkový zdroj, může použít prostředky FKSP, prostředky rezervního fondu a také prostředky přijaté od právnických nebo fyzických osob, pokud ovšem byly právě na reprodukci majetku poskytnuty. (4)

2.3.2 Finanční výkazy

Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů, upravuje způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných organizačními složkami státu pro hodnocení plnění státního rozpočtu.

Pro účely organizačních složek státu je klíčová příloha č. 2, této vyhlášky, která upravuje způsoby a **termíny předkládání údajů pro plnění státního rozpočtu**. Jedná se o **předložení výkazu** v elektronické podobě do centrálního systému účetních informací státu. Organizační složky státu **předávají**:

- měsíčně
 - výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů (NAR 1-12 U);
- čtvrtletně
 - výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (FIN 2-04 U),
 - chronologický přehled rozpočtových opatření (ROP 1-04 U),
 - výkaz zaměstnanosti regulované vládou (ZAM 1-04);
- ročně
 - výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu, s údaji schváleného rozpočtu.

2.3.3 Finanční kontrola

Finanční kontrolu uvnitř organizačních složek státu upravuje zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Bližší podrobnosti o rozsahu, kontrolních metodách a kontrolních postupech upravuje vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole.

Hlavními cíli finanční kontroly je prověřovat:

- dodržování právních předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nevhodným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,
- hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

Vedoucí organizační složky státu v rámci své odpovědnosti je povinen v účetní jednotce zavést a udržovat **vnitřní kontrolní systém**. Vnitřní kontrolní systém organizační složky státu zahrnuje řídicí kontrolu a interní audit. Součástí řídicí kontroly je předběžná kontrola, průběžná a následná kontrola. Finanční kontrolu uvnitř organizační složky státu **zajišťují**:

- vedoucí organizační složky státu nebo jím pověřený vedoucí zaměstnanec jako **příkazci operací**,
- vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za správu rozpočtu nebo jiný vedoucím pověřený zaměstnanec jako **správce rozpočtu**,
- vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví nebo jiný vedoucím pověřený zaměstnanec jako **hlavní účetní**.

Interní audit organizační složky státu zajišťuje funkčně nezávislý útvar interního auditu, případně k tomu zvláště pověřený zaměstnanec, který je přímo podřízen vedoucímu organizační složky státu. **Interní audit** je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému organizační složky státu, který současně v účetní jednotce také zajišťuje konzultační činnost. (8)

Koncepce modelu „3E“ ve veřejné správě je základem veškerého řízení v oblasti financí a výkonů, kdy na základě cílů jsou poskytovány vstupy, tj. zdroje, které jsou ve formě personálního a věcného zajištění transformovány do výstupů.

Princip „3E“:

- **Economy (hospodárnost)** – co nejnížší vynaložení prostředků při dodržení odpovídající kvality (výkon v relaci s cenou). Jedná se o kritérium hodnocení na vstupu, založené na principu dělat věci levně.
- **Effectiveness (účelnost)** – účelnost dosahování cílů, dosažení potřebných výstupů, vztah mezi cíli a výstupy založený na principu děláním správných věcí, tj. jen takových věcí, které skutečně měly být provedeny; kritérium účelovosti.
- **Efficiency (efektivita)** – účinnost, efektivnost vyjadřující míru dosahovaných výsledků. Jde o kritérium hodnocení vztahu vstupů a výstupů, založené na principu děláním věcí správnou cestou. (3, s. 8 - 9)

3 Cíl a metodika

3.1 Hlavní a dílčí cíle

Hlavním cílem této bakalářské práce je popsat problematiku účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu a na základě zjištěných údajů navrhnout řešení souvisejících problémů.

Cílem teoretické části je sestavit ucelený pohled na specifika účetnictví, majetku a financování organizační složky státu.

Cílem praktické části je popsat problematiku účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu Generálního finančního ředitelství a navrhnout možná optimální řešení popisované problematiky.

3.2 Technika přípravy zpracování rešerše

Veškeré informace potřebné pro teoretickou část bakalářské práce jsou čerpány z odborné a vědecké literatury. Podklady byly následně zpracovány v literární přehled o daném tématu. Veškeré zdroje jsou uvedeny v seznamu použité literatury v závěru bakalářské práce.

3.3 Technika sběru dat a zpracování dat

Hlavním podkladem pro praktickou část bakalářské práce je studium vnitřních předpisů, pozorování procesů a osobní rozhovory se zaměstnanci v účetní jednotce. Další informace jsou získány z internetových stránek účetní jednotky. V neposlední řadě je čerpáno z vlastních zkušeností, neboť autor je zaměstnancem dané účetní jednotky.

Konkrétní účetní jednotkou je Generální finanční ředitelství, které vzniklo k 1. 1. 2011 v rámci nového uspořádání soustavy územních finančních orgánů. Generální finanční ředitelství sídlí v ulici Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1 – Nové Město a jeho vnitřní

organizační jednotky finančního ředitelství a finanční úřady jsou rozmístěny po celém území České republiky.

3.4 Metodický postup

První částí bakalářské práce je literární rešerše. Poskytuje ucelený pohled na specifika účetnictví, majetku a financování organizačních složek státu.

Praktická část práce je zaměřena na problematiku účetnictví při vzniku nové organizační jednotky státu Generálního finančního ředitelství. Tato část nejprve charakterizuje konkrétní účetní jednotku. Následně popisuje řešení změn v účetnictví a analyzuje zpracování účetních podkladů ve vnitřních organizačních jednotkách. Na závěr ze zjištěných skutečností byly navrženy kroky, které by vedly k zefektivnění systému zpracování účetních podkladů.

4 Praktická část

4.1 Vznik nové organizační jednotky státu – Generálního finančního ředitelství

Generální finanční ředitelství **vzniklo dnem 1. ledna 2011**, na základě zákona č. 199/2010 Sb., kterým se novelizoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon rovněž stanovuje názvy, sídla a výkon správy daní jednotlivých územních finančních orgánů.

Soustavu územních finančních orgánů tvoří:

- Generální finanční ředitelství,
- finanční ředitelství,
- finanční úřady.

Územní finanční orgány, jsou správními úřady, které vykonávají svoji působnost ve vymezených územních obvodech. Při výkonu správy daní se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů. Správní rozhodnutí vydávají pod hlavičkou správního úřadu. Generální finanční ředitelství má celostátní územní působnost a řídí finanční ředitelství, která vykonávají svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů (Obrázek 2). Finanční ředitelství řídí finanční úřady.

Pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají finanční ředitelství a finanční úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Vnitřní organizační jednotky nejsou oprávněny vstupovat do majetkoprávních vztahů.

Vnitřní organizační jednotky Generálního finančního ředitelství:

- finanční ředitelství,
- finanční úřady.

Obrázek 2: Územní působnost finančních ředitelství



Zdroj: Ministerstvo financí

4.1.1 Organizační struktura

Vnitřní organizační strukturu Generálního finančního ředitelství stanoví vnitřní předpis účetní jednotky, kterým je Organizační řád územních finančních orgánů. Organizační řád územních finančních orgánů stanoví také rámcovou náplň činnosti jednotlivých útvarů, vztahy podřízenosti a nadřízenosti mezi nimi, pravomoc a odpovědnost vedoucích zaměstnanců a pravidla jejich zastupování. Organizační řád územních finančních orgánů schvaluje generální ředitel.

V čele Generálního finančního ředitelství stojí generální ředitel. Generálního ředitele **jmenuje a odvolává ministr financí.** Generální ředitel je oprávněn činit právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech. Vedoucí zaměstnanci mohou činit jménem státu majetkoprávní úkony a úkony pracovněprávní pouze na základě písemného pověření generálního ředitele.

Finanční ředitelství řídí a za jeho činnost odpovídá ředitel finančního ředitelství, kterého jmenuje a odvolává generální ředitel Generálního finančního ředitelství. **Finanční úřad řídí ředitel finančního úřadu.** Ředitele finančního úřadu jmenuje a odvolává generální ředitel na návrh ředitele finančního ředitelství.

Vnitřní organizační strukturu územních finančních orgánů tvoří **Generální finanční ředitelství** (Příloha 1a), **finanční ředitelství** (Příloha 1b) a **finanční úřady**. Organizační struktura finančních úřadů se odvíjí v závislosti na počtu systemizovaných pracovních míst finančního úřadu. V příloze (Příloha 1c) je uvedena organizační struktura finančního úřadu se 101 a více zaměstnanci. Finanční úřady s menším počtem systemizovaných míst nemají některá oddělení, která mají finanční úřady s větším počtem systemizovaných míst. Odlišnou organizační strukturu má Specializovaný finanční úřad s celostátní územní působností (Příloha 1d), který je podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu.

4.1.2 Vedení účetnictví

Vznik Generálního finančního ředitelství znamenal zásadní změnu v oblasti účetnictví **pro celou soustavu územních finančních orgánů**. Povinnost vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek vyplývá ze zákona o účetnictví. Podstatnou změnou je skutečnost, že odtržením organizační součásti Ministerstva financí a namísto dříve fungujících 8 účetních jednotek, které byly zrušeny, **vznikla nová účetní jednotka** Generálního finančního ředitelství.

Při **vedení účetnictví** se Generální finanční ředitelství řídí základními **předpisy** upravujícími účetnictví (zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou zákona o účetnictví pro některé vybrané jednotky a ČÚS pro některé vybrané jednotky), které jsou blíže popsány v kapitole 2.1. Do účetnictví této účetní jednotky se však promítá řada dalších souvisejících předpisů. Přehled nejdůležitějších právních předpisů upravujících účetnictví a předpisů, které jsou v této práci zmíněny, je uveden v příloze (Příloha 2).

Jak již bylo popsáno v teoretické části, účetnictví **organizačních složek státu** má svá **specifika**. Účetnictví Generálního finančního ředitelství **je navíc specifické** především

tím, že kromě **vedení účetnictví** o vlastním hospodaření účetní jednotky „**vnitřní správy**“ vede současně účetnictví o daňových příjmech a výdajích a s nimi souvisejícími aktivy, pasivy, náklady a výnosy „**daňové správy**“.

Předmětem daně z příjmů právnických osob Generálního finančního ředitelství jsou příjmy nesouvisející s hlavní činností, např. rekreace ve vlastních vzdělávacích zařízeních, stravovací služby včetně služeb nápojových automatů, služby ubytovací a kopírovací.

Generální finanční ředitelství pro účely účetnictví využívá **automatizovaný vnitřní informační systém (AVIS^{ME})** a **automatizovaný daňový informační systém (ADIS)**, které byly vytvořeny pro specifické potřeby státní správy. V ADIS jsou v rámci měsíční závěrky generovány souhrnné účetní doklady z evidence daní, které se importují do informačního systému AVIS^{ME}. Vrcholová účetní závěrka je sestavena v AVIS^{ME}.

Pro potřeby vedení účetnictví a pro sestavení účetní závěrky se účetní jednotka člení na **účetní střediska:**

- generální ředitelství,
- finanční ředitelství,
- správa a operace všeobecné pokladní správy.

Účetní středisko generálního ředitelství a každé účetní středisko finančního ředitelství má svého vedoucího, kterým je **hlavní účetní** finančního ředitelství, resp. generálního ředitelství. Na těchto účetních střediscích se soustřeďují účetní doklady, zde probíhá jejich konečná kontrola a zaúčtování. Tato střediska disponují s bankovními účty „vnitřní správy“. Finanční úřady disponují s bankovními účty „daňové správy“.

Finanční hospodaření účetní jednotky upravují rozpočtová pravidla a rozpočtová skladba, které jsou blíže popsány v kapitole 2.1. Generální finanční ředitelství hospodaří s prostředky státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že je podřízeno Ministerstvu financí, jeho příjmy a výdaje jsou obsaženy v rozpočtu kapitoly 312 – Ministerstvo financí. Příjmy z daňové správy jsou příjmy kapitoly 398 – Všeobecná pokladní správa a částečně příjmy kapitoly 312 – Ministerstvo financí.

4.2 Konkrétní řešení změn v účetnictví

4.2.1 Otevření účetnictví

- Sestavení účtového rozvrhu,
- vytvoření převodového můstku,
- otevření účetních knih,
- zahajovací rozvaha.

Podle zákona o účetnictví je organizační složka státu povinna vést účetnictví od svého vzniku až do dne svého zániku. Vedení účetnictví se zahajuje sestavením tzv. **zahajovací rozvahy ke dni vzniku**. Účetní jednotka je povinna sestavit účtový rozvrh, v němž uvede účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky.

Při sestavení účtového rozvrhu se Generální finanční ředitelství řídí **závaznou účtovou osnovou** dle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a dále **závazným analytickým členěním vybraných syntetických účtů** pro vybrané jednotky **resortu Ministerstva financí**. Nejprve se porovnaly jednotlivé účtové rozvrhy 8 rušených účetních jednotek a účetní rozvrh organizační součásti Ministerstva financí. Podle nich se sestavil nový účtový rozvrh tak, aby obsahoval potřebné účty k zaúčtování všech potřebných případů. Účtový rozvrh účetní jednotky obsahuje 2 193 účtů, a proto není přílohou.

Po té již mohly hlavní účetní vytvářet **převodové můstky** pro převedení konečných stavů účtů k 31. prosinci 2010 na počáteční stavy účtů Generálního finančního ředitelství k 1. lednu 2011.

Otevření účetních knih nové účetní jednotky (Tabulka 7) předcházelo uzavření účetních knih na zrušených účetních jednotkách (Tabulka 6). Následovalo sestavení zahajovací rozvahy a odsouhlasení návaznosti zahajovací rozvahy nové účetní jednotky na konečné stavy rozvah zrušených účetních jednotek, včetně přecházející části rozvahy Ministerstva financí, kontrola tzv. zachování bilanční kontinuity. Účtování nové účetní jednotky mohlo být zahájeno.

Tabulka 6: Uzavírání účetních knih

Pořadí	MD	D	Text
1a	493	5xx	uzavírání nákladů
1b	6xx	493	uzavírání výnosů
2a	499	222	uzavírání příjmů
2b	223	499	uzavírání výdajů
3	493	492	uzavření výsledovky
4	492	499	převod salda příjmů a výdajů
5a	492	0,1,2,3,4	uzavření rozvahy – aktiv
5b	0,1,2,3,4	492	uzavření rozvahy – pasiv

Pramen: vlastní

Tabulka 7: Otevírání účetních knih

Pořadí	MD	D	Text
1a	0,1,2,3,4	491	otevírání aktivních účtů
1b	491	0,1,2,3,4	otevírání pasivních účtů
2	491	431	výsledek hospodaření – zisk
(2)	431	491	výsledek hospodaření – ztráta
3	404	491	příjmy a výdaje minulých let – P > V
(3)	491	404	příjmy a výdaje minulých let – V > P

Pramen: vlastní

4.2.2 Převzetí majetku a závazků

- Bezúplatné převzetí majetku (dokumentace, protokoly),
- změna příslušnosti hospodařit s majetkem státu (záznam do katastru nemovitostí, registr vozidel),
- převzetí závazků, smluvních vztahů a řízení,
- inventarizace majetku a závazků.

Generální finanční ředitelství převzalo veškerý majetek a závazky zrušených účetních jednotek a odtržené části MF. Dlouhodobý majetek **eviduje v převzaté výši ocenění**. V případě **bezúplatného předání** mezi vybranými účetními jednotkami, **navazuje účetní jednotka** přebírající tento majetek na výši ocenění, výši oprávek a odpisový plán.

4.2.3 Změna identifikačních údajů

- Adresa sídla,
- přidělení IČ,
- přidělení DIČ (registrace k jednotlivým daním),
- další povinné registrace (televizní a rozhlasové poplatky),
- zřízení bankovních účtů.

Kromě účetní jednotky pocítily změny, především **smluvní partneři**. Další problematikou bylo seznámit všechny smluvní partnery se změnou identifikačních údajů nově vzniklé účetní jednotky.

Smluvní partneři obdrželi ještě před koncem roku 2010 písemnou formou **oznámení o změně** názvu, sídla, identifikačního čísla, daňového identifikačního čísla a čísla bankovního účtu účetní jednotky, které mají začít používat od 1. 1. 2011. Současně byli ujištěni, že veškerá práva a povinnosti, vyplývající ze smluvních vztahů uzavřených pod jmény zrušených finančních ředitelství přechází dnem 1. 1. 2011 na novou organizační složku státu Česká republika – Generální finanční ředitelství.

Tato problematika byla řešena zrušenými účetními jednotkami v předstihu, aby smluvní partneři měli dostatek času na zapracování těchto změn do svých interních informačních systémů a vyvarovali se tak případným vraceným dokladům vystaveným na zrušené, již neexistující účetní jednotky.

Jak již bylo popsáno v teoretické části práce na základě zákona o majetku státu, organizační složky státu vystupují v právních vztazích jako právnická osoba stát a jsou proto povinny uvádět ve svém názvu Česká republika.

V praxi se často Generálnímu finančnímu ředitelství stává, že smluvní partneři nerespektují správný název účetní jednotky a neuvádí před název účetní jednotky Česká republika. Provádí kontrolu v Registru ekonomických subjektů (Tabulka 8) a poukazují na to, že v názvu účetní jednotky není uvedena Česká republika. Což je hlavním důvodem, proč pak odmítají opravit název účetní jednotky na vystavených dokladech.

Tabulka 8: Registr ekonomických subjektů – informace o subjektu

IČO:	72080043	
Obchodní firma:	GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ	
Datum vzniku:	1. 1. 2011	
Název atributu	Kód	Text
Právní forma	325	Organizační složka státu
Institucionální sektor	13110	Ústřední vládní instituce
Činnosti – dle CZ-NACE	84110	Všeobecné činnosti veřejné správy
Velikostní kat. dle počtu zam.	510	10 000 a více zam.

Zdroj: Český statistický úřad

Další změnou, je problematika uplatňování **daně z přidané hodnoty** (DPH). Podle zákona o dani z přidané hodnoty, se organizační složky státu **při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy** nepovažují za osoby povinné k dani. Ale jsou osobami povinnými k dani **při uskutečňování ekonomické činnosti**.

I když některé ze zrušených účetních jednotek, finančních ředitelství uskutečňovaly ekonomickou činnost, přesto nebyly ještě plátcem DPH, protože nepřekročily hranici výše obrátu k povinné registraci. Některé zrušené účetní jednotky, finanční ředitelství byly naopak čtvrtletními plátcí DPH.

Vznikem jedné účetní jednotky, která se stala plátcem DPH dnem jejího vzniku, se problematika DPH týká celé účetní jednotky, tedy i všech vnitřních organizačních jednotek bez rozdílu. Generální finanční ředitelství je **měsíčním plátcem DPH**.

4.2.4 Vnitropodnikové směrnice

Jedním z druhů vnitřních předpisů Generálního finančního ředitelství jsou vnitropodnikové směrnice. První vzniklou směrnicí nově vzniklé účetní jednotky je směrnice č. 1/2011 Vnitřní předpisy územních finančních orgánů. Všechny vnitřní předpisy účetní jednotky jsou vydávány v souladu s touto směrnicí. Směrnice upravuje především pravidla pro vytváření vnitřních předpisů účetní jednotky, dále pravidla jejich distribuce a evidence.

Druhy vnitřních předpisů účetní jednotky:

- **normativní akty řízení generálního ředitele**
 - řády,
 - směrnice;
- **individuální akty řízení generálního ředitele**
 - rozhodnutí generálního ředitele,
 - příkazy generálního ředitele.

Vnitřní předpisy Generálního finančního ředitelství nesmějí být v rozporu s právními předpisy. Vydávají se buď **na základě právních předpisů**, nebo **podle vnitřních potřeb** Generálního finančního ředitelství. Pokud to konkrétní vnitřní předpis Generálního finančního ředitelství dovolí, mohou jednotlivá finanční ředitelství rozpracovat vnitřní předpisy do svých vnitřních norem, které však nesmí být v rozporu s vnitřním předpisem Generálního finančního ředitelství.

Návrhy vnitřních předpisů zpracovávají jednotlivé útvary účetní jednotky, do jehož věcné působnosti spadá předmět úpravy. Nejprve jsou návrhy zasílány k připomínkám dotčeným útvarům, případně i příslušnému odborovému orgánu, dále musí projít kontrolou samostatného oddělení organizace a řízení a jsou projednávány poradou vedení Generálního finančního ředitelství (poradní orgán generálního ředitele). Poslední krokem k platnosti vnitřního předpisu je jeho **schválení generálním ředitelem**. Vnitřní předpisy jsou závazné pro všechny zaměstnance účetní jednotky a jsou volně přístupné na intranetu Generálního finančního ředitelství.

Se vznikem nové účetní jednotky vzrostla potřeba koordinovaného a jednotného postupu, propojení celého systému, stanovení standardů, srovnatelnosti jednotlivých evidencí a tím i důležitost vzniku vnitřních předpisů, které by danou oblast upravily. Je prakticky nemožné, aby se vznikem nové účetní jednotky byly současně vytvořeny všechny vnitřní předpisy účetní jednotky, které bude účetní jednotka potřebovat. Vnitřní předpisy nové účetní jednotky Generálního finančního ředitelství **vznikají postupně během existence účetní jednotky**. S platností nových vnitřních předpisů Generálního finančního ředitelství, jsou současně rušeny a nahrazovány vnitřní předpisy jednotlivých

finančních ředitelství a finančních úřadů v jejich působnosti, tj. vnitřní předpisy zrušených účetních jednotek.

V souvislosti s tím vznikla problematika neexistence vnitřních předpisů, které by v rámci celé účetní jednotky postupy sjednocovaly. V oblasti účetnictví se jedná především o nejednotnou metodiku a různorodost postupů vnitřních organizačních jednotek. Konkrétním příkladem je problematika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a s ní související účtování o dlouhodobém majetku. Kdy jednotlivá finanční ředitelství měla svými vnitřními předpisy stanovena rozdílná kritéria a rozdílnou dolní hranici ocenění drobného a evidenčního majetku. K rozdílnostem docházelo také v jednotlivých operativních evidencích, skladových evidencích, v účtování na podrozvahových účtech, tj. v oblastech kde účetní předpisy nechávají možnost rozhodnutí na účetní jednotce nebo danou oblast neřeší.

Výčet nejdůležitějších, postupně vydávaných vnitřních předpisů týkajících se oblasti účetnictví je uveden v příloze (Příloha 3).

4.2.5 Označování účetních dokladů

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat na základě účetních dokladů. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které mají povinné náležitosti. Jednou z těchto povinných náležitostí je označení účetního dokladu. Zákon o účetnictví však nestanovuje pravidla pro označování účetních dokladů. Způsob číslování dokladů, volba dokladových řad a jejich označení je plně v kompetenci účetní jednotky.

Účetní jednotka vytváří účetní doklady na základě prvotních dokladů. **Prvotním dokladem** se rozumí dokument, který zakládá povinnost účtovat, např. faktura, smlouva, bankovní výpis, paragon. Vnitřním dokladem se rozumí doklad, který je vystaven v rámci účetní jednotky.

K evidenci jednotlivých přijatých a vydaných dokladů v AVIS^{ME} slouží:

- kniha přijatých faktur,
- kniha vydaných faktur,

- kniha ostatních plateb,
- kniha ostatních příjmů,
- pokladní kniha,
- bankovní výpisy,
- smlouvy,
- objednávky.

Zanesením dokladů do evidence v AVIS^{ME} je dokladům přiděleno označení dokladu, které se skládá z názvu dokladu a číselného označení v rámci **dokladové řady**. V jednotlivých evidencích přijatých a vydaných dokladů jsou vytvářeny samostatné dokladové řady. V každém účetním období a v každé dokladové řadě se vždy začínají doklady číslovat od čísla 1.

Doklady se třídí podle druhu a typu dokladu. Generální finanční ředitelství používá celkem 18 **druhů dokladů**. Doklady jsou členěny v závislosti na rozpočtových prostředcích, ze kterých je rozpočtový výdaj hrazen, respektive o jaký rozpočtový příjem se jedná, popř. zda se jedná o mimorozpočtové prostředky. O jaký rozpočtový výdaj či příjem se jedná, určují rozpočtová pravidla a závazná rozpočtová skladba. Generální finanční ředitelství v souladu s rozpočtovými pravidly uhrazuje všechny rozpočtové výdaje z příslušných výdajových účtů a veškeré rozpočtové příjmy dosažené v rámci svého hospodaření soustřeďuje na příslušném příjmovém rozpočtovém účtu.

Nyní narážíme na další problematiku, která se dotkla zrušených účetních jednotek finančních ředitelství, dnes již vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství a to na změnu charakteru jejich bankovních účtů. Nově vzniklá účetní jednotka má zřízeny bankovní účty charakteru státního rozpočtu, bankovní účty mimorozpočtového charakteru a dále bankovní účty charakteru zálohových účtů pouze pro vnitřní organizační jednotky, finanční ředitelství. Generální finanční ředitelství má všechny tyto účty zřízeny v souladu s rozpočtovými pravidly u České národní banky.

V souladu s rozpočtovými pravidly je vedoucí organizační složky oprávněn určit vnitřní organizační jednotky, kterým poskytne **zálohu na financování jejich provozní činnosti z rozpočtu**. Generální finanční ředitelství poskytuje zálohy svým vnitřním

organizačním jednotkám, finančním ředitelstvím na **zálohové účty**. Finanční ředitelství provádějí měsíčně vyúčtování rozpočtových prostředků na těchto zálohových účtech.

Nevyčerpanou část zálohy poskytnutou na zálohové účty běžných výdajů (mimoprogramové a programové financování) nevrací zpět na účet Generálního finančního ředitelství, ale ponechávají si ji k dalšímu financování potřeb finančního ředitelství. Zůstatky na příjmových zálohových účtech finančních ředitelství jsou na konci měsíce automaticky převáděny na příjmový účet Generálního finančního ředitelství. Zůstatky zálohových účtů běžných výdajů, depozitních účtů a účtů FKSP jsou automaticky převáděny na účty Generálního finančního ředitelství na konci roku, v rámci účetní závěrky.

Převody veškerých finančních prostředků mezi účty Generálního finančního ředitelství a zálohovými účty finančních ředitelství jsou prováděny přes účet 262 (Tabulka 9).

Tabulka 9: Účtování převodů mezi bankovními účty GFŘ a FŘ

MD	D	Text
účtování na GFŘ:		
262	223/ 243/ 245	převod prostředků z GFŘ na FŘ
222/ 223/ 243/ 245	262	příjem prostředků z FŘ na GFŘ
účtování na FŘ:		
262	241	převod prostředků z FŘ na GFŘ
241	262	příjem prostředků z GFŘ na FŘ

Zdroj: vlastní

- 262 – Peníze na cestě
- 222 – Příjmový účet
- 223 – Výdajový účet
- 243 – Účet FKSP
- 241 – Zálohový účet
- 245 – Depozitní účet

Každé finanční ředitelství disponuje s pěti zálohovými účty (Tabulka 10), kdy číslo účtu je tvořeno předčíslem účtu a matrikou účtu příslušného finančního ředitelství.

Tabulka 10: Zálohové účty finančních ředitelství

Předčíslení účtu	Popis bankovního účtu
bez předčíslení	běžný účet bez předčíslení (FŘ výdaje mimo programy)
10006-	běžný účet 10006- (FŘ výdaje programy)
20001-	běžný účet 20001- (FŘ příjmy)
30007-	běžný účet 30007- (FŘ FKSP)
40002-	běžný účet 40002- (FŘ depozita)

Zdroj: vlastní

Generální finanční ředitelství disponuje s bankovními účty charakteru státního rozpočtu (Tabulka 11) a bankovními účty mimorozpočtového charakteru (Tabulka 12). Tyto bankovní účty se rozlišují předčíslením a všechny účty mají shodnou matriku.

Tabulka 11: Účty státního rozpočtu Generálního finančního ředitelství

Předčíslení účtu	Popis bankovního účtu
bez předčíslení	výdajový účet mimo programy (GFŘ)
5020-	výdajový účet programového financování (GFŘ)
4028-	výdajový účet mzdový (GFŘ)
4044-	výdajový účet náhrady mezd v době nemoci (GFŘ)
916-	výdajový účet kapitálový (GFŘ)
19-	příjmový účet (GFŘ)
2110-	příjmový účet neinvestiční transfery (GFŘ)
3113-	příjmový účet kapitálový (GFŘ)
3711-	příjmový účet správní poplatky (GFŘ)
3754-	příjmový účet pokuty ve správním řízení (GFŘ)

Zdroj: vlastní

Tabulka 12: Mimorozpočtové účty Generálního finančního ředitelství

Předčíslení účtu	Popis bankovního účtu
107-	účet FKSP (GFŘ)
6015-	depozitní účet (GFŘ)
34534-	cizí prostředky v EUR (GFŘ FISCALIS)

Zdroj: vlastní

Generální finanční ředitelství dále třídí **doklady podle typu**. Typ dokladu je prakticky označením účetního deníku. Účetní jednotka rozlišuje 52 typů dokladů, tj. účtuje v 52 denících (např. PP pokladna příjem, PV pokladna výdej, ZD předpis dodavatelé, OL

opravné položky, MA zařazení majetku, SL sklady). Každý deník má samostatnou číselnou řadu, která je společná v rámci celé účetní jednotky. Zákon o účetnictví stanoví, že účetní jednotky účtují v deníku (denících), v němž účetní zápisy jsou uspořádány z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období. Generální finanční ředitelství a jeho vnitřní účetní jednotky účtují v denících chronologicky v rámci celé účetní jednotky.

Se vznikem nové účetní jednotky nebyl důvod měnit v minulosti používaný, navyklý a vyhovující způsob označování účetních dokladů. Z důvodu vzniku Generálního finančního ředitelství došlo k **rozšíření počtu středisek** o další středisko generálního ředitelství. Dle potřeby účetní jednotky došlo ke sjednocení a rozšíření počtu používaných druhů a typů dokladů.

4.2.6 Oběh účetních dokladů

Oběh účetních dokladů je proces od vyhotovení či obdržení dokladu až po jeho skartaci a tento proces je závislý na vnitřním uspořádání účetní jednotky. Oběh dokladů v účetní jednotce upravuje směrnice č. 18/2011 Oběh dokladů Generálního finančního ředitelství a je jedním z nejdůležitějších vnitřních předpisů v oblasti účetnictví a finanční kontroly. Do doby schválení této nové směrnice se vnitřní organizační jednotky, finanční ředitelství řídily svými vnitřními předpisy, vlastně oběhem účetních dokladů zrušených účetních jednotek.

Cílem této směrnice je upravit proces oběhu dokladů tak, aby byla zabezpečena včasnost účtování účetních dokladů a vytvořeny předpoklady k tomu, aby účetnictví Generálního finančního ředitelství bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů a splňovalo tak **požadavky zákona o účetnictví**. Generální finanční ředitelství hospodaří s prostředky státního rozpočtu a veškeré doklady účetní jednotky musí projít **procesem finanční kontroly**, kdy je prověřováno hospodárné, efektivní a účelné hospodaření s veřejnými prostředky. Je tedy logické, že smyslem této směrnice je zároveň stanovit pravidla provádění řídicí kontroly při správě veřejných příjmů a veřejných výdajů v souladu se

zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.

Doklady v rámci oběhu účetních dokladů prochází předběžnou a průběžnou řídicí kontrolou. **Proces řídicí kontroly zajišťují:**

- příkazce operace,
- správce rozpočtu,
- hlavní účetní.

Vymezení těchto funkcí vychází ze zákona o finanční kontrole a prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu, blíže se tomuto tématu věnuje kapitola 2.3.3.

V rámci **předběžné řídicí kontroly** je posuzováno, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy a jsou v souladu s právními předpisy, schváleným rozpočtem, programy, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Při **průběžné řídicí kontrole** účetní jednotka využívá likvidační doklady (Příloha č. 4) a účetní doklady zpracované v AVIS^{ME}. Průběžná řídicí kontrola je realizována v období, kdy je již s prostředky nakládáno:

- ověřuje správnost, úplnost a přesnost průběhu operací, zajišťuje a pomáhá odstraňovat nesrovnalosti při uskutečňování operací,
- zahrnuje kontrolní postupy zajišťující prověření, zda operace probíhá v souladu s původním záměrem účetní jednotky a zda přímé uskutečňování finančních operací probíhá v souladu se zákonem o finanční kontrole, prováděcí vyhláškou a platnými vnitřními předpisy.

Účetní jednotka v souladu se směrnicí o oběhu účetních dokladů vytváří **podpisové vzory** příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní a dalších osob oprávněných podepisovat doklady účetní jednotky. Pro Českou národní banku vyhotovuje podpisové vzory osob schvalujících nakládání s rozpočtovými prostředky na bankovních účtech.

Oprávnění a povinnosti osob podepisovat objednávky, smlouvy a další dokumenty vymezuje Podpisový řád Generálního finančního ředitelství. V souladu s Podpisovým řádem jsou dále vydávány podpisové řády finančních ředitelství, které blíže upravují oprávnění podepisovat dokumenty vyhotovené na finančních ředitelstvích a na finančních úřadech v jeho působnosti. V případech, na které se vztahuje závazný postup zadavatelů veřejných zakázek podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, je rozsah práv a povinností pověřených zaměstnanců řešen směrnicí č. 22/2011 Zadávání veřejných zakázek územních finančních orgánů.

Veškeré dodávky (materiál, služby) Generálního finančního ředitelství jsou uskutečňovány **na základě objednávky** nebo **smlouvy**. Veškeré objednávky podléhají předběžné řídicí kontrole příkazce operace a správce rozpočtu.

Před podpisem smluv (mimo smluv pracovně právních) musí být provedena nejen předběžná řídicí kontrola, ale zároveň kontrola z právního hlediska, kontrola technických údajů a kontrola věcné správnosti.

Nejčastějším případem oběhu dokladů jsou doklady bezhotovostního styku. V obecné rovině **procházejí přijaté a vystavené doklady** účetní jednotky několika **základními fázemi**:

- podatelna – opatření prezenčním razítkem a předání zaměstnanci, který zabezpečuje zpracování dokladů,
- přijetí (vystavení) prvotního dokladu odpovědným zaměstnancem a jeho třídění dle druhu a typu dokladu, zaevidování v AVIS^{ME},
- spárování dokladu s objednávkou nebo se smlouvou,
- tisk likvidačního dokladu (Příloha č. 4),
- prověření správnosti prvotního dokladu z hlediska věcného a formálního, potvrzení o použití rozpočtových prostředků,
- určení účtovacího předpisu, vytvoření účetního dokladu a zaúčtování účetního případu,
- kontrola a schválení příkazcem operace, správcem rozpočtu, hlavní účetní,

- zaplacení závazku na základě schválených prvotních dokladů od dodavatelů a jiných věřitelů (příjem úhrady pohledávek od dlužníků),
- upomínka dlužníka, vymáhání pohledávek po lhůtě splatnosti od dlužníků,
- zakládání účetních dokladů dle druhů v běžném roce,
- archivace a skartace stanovených vnitřním aktem řízení.

Pokladní doklady účetní jednotky rovněž procházejí předběžnou řídicí kontrolou. Příjmové pokladní doklady jsou vystaveny na základě prvotního dokladu, výdajové pokladní doklady na základě paragonů, pokladních stvrzenek, faktur, případně vnitřních dokladů.

Bankovní výpisy jsou přijímány elektronickým přenosem dat prostřednictvím elektronického bankovníctví ABO-K. Účetní středisko denně aktualizuje soubor bankovních výpisů v AVIS^{ME} a tiskne denní bankovní výpisy za jednotlivé účty, které slouží k identifikaci plateb pro následné zaúčtování pohybů jednotlivých účtů.

Platy zaměstnanců jsou zpracovávány v personálním informačním systému (VEMA).

Podkladem pro účtování platů jsou sestavy:

- rekapitulace vyplacených mezd celkem,
- vyúčtování za příslušný měsíc ve formě účetní sestavy,
- přehled o výši pojistného a vyplacených dávkách,
- přehled odvodu na zdravotní pojištění dle pojišťoven,
- přehled o sražené dani z příjmu,
- rekapitulace srážek,

Sestavy předává personální útvar účtárně nejpozději 4 pracovní dny před výplatním termínem a příkaz k úhradě pro převod platů zaměstnancům předává v elektronické podobě nejpozději 3 pracovní dny před výplatním termínem.

Tvorbu, používání a hospodaření s FKSP upravuje vyhláška o FKSP a dále vnitřní předpis účetní jednotky, kterým je Kolektivní smlouva a zásady čerpání FKSP.

Směrnice o Oběhu účetních dokladů stanoví také oběh dokladů „daňové správy“.

Při **uschovávání** a **skartaci** účetních dokladů se účetní jednotka řídí §§ 31 a 32 zákona o účetnictví a dále vnitřním předpisem účetní jednotky, kterým je Spisový řád územních finančních orgánů. Součástí spisového řádu je Spisový a skartační plán územních finančních orgánů, kde jsou přehlednou tabulkovou formou členěny jednotlivé skupiny dokumentů, k nim řazeny spisové znaky (třída, řada, skupina) a zároveň přiřazeny skartační znaky a lhůty.

4.2.7 Vnitřní audit

Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky zahrnuje řídicí kontrolu (popsána v souvislosti s oběhem účetních dokladů v kapitole 4.2.6) a vnitřní, neboli interní audit a upravuje jej směrnice č. 1/2012 Vnitřní kontrolní systém územních finančních orgánů. Interní audit dále podrobněji upravuje vnitřní předpis, kterým je **Statut interního auditu** Generálního finančního ředitelství (statut). Tento statut je vydán **na základě zákona o finanční kontrole** ve veřejné správě a Mezinárodních standardů pro profesní praxi interního auditu obsažených v Mezinárodním rámci profesní praxe interního auditu.

Statut definuje účel, pravomoci a odpovědnosti interního auditu, určuje postavení útvaru interního auditu Generálního finančního ředitelství, stanoví oprávnění k přístupu interních auditorů k dokladům, osobám a majetku, které souvisejí s auditní činností. Dále definuje součinnost ostatních útvarů při výkonu činnosti interního auditu.

Výkon interního auditu v rámci Generálního finančního ředitelství, včetně jeho vnitřních organizačních jednotek, finančních ředitelství a finančních úřadů, zajišťuje samostatné oddělení interního auditu, které je přímo podřízeno generálnímu řediteli. Vedoucího interního auditu jmenuje a odvolává generální ředitel po projednání s ministrem financí. Činnost interního auditu je rámcově stanovena organizačním řádem. Je vykonávána na základě střednědobého a ročního plánu interního auditu.

Hlavní náplní interního auditu je ujišťovací a konzultační, resp. poradenská činnost. **Ujišťovací činnost** je vykonávána formou ujišťovacích auditů, zejména auditů systémů, auditů výkonu a finančních auditů. Interní audit **nezávisle a objektivně** přezkoumává a vyhodnocuje činnosti, postupy, procesy a vnitřní kontrolní systémy účetní jednotky.

Konzultační činnost interního auditu zahrnuje především připomínkování návrhů obecně závazných předpisů, vnitřních norem a individuálních řídicích aktů, konzultace k doporučením v rámci prováděných auditů a případně činnost v pracovních skupinách pro plnění speciálních úkolů v rámci resortu. Cílem konzultační činnosti je přispět ke zdokonalení systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy Generálního finančního ředitelství. Rozsah a zadání konzultační činnosti závisí na dohodě s příslušným vedoucím zaměstnancem, na konkrétním požadavku a na možnostech plánovaných kapacit interního auditu. Interní auditor v příslušné věci nepřebírá odpovědnost za vedoucího zaměstnance.

4.3 Zpracování účetních podkladů ve vnitřních organizačních jednotkách

Zpracování účetních podkladů probíhá na všech úrovních účetní jednotky, tj. na generálním ředitelství, finančním ředitelství a také na finančních úřadech.

4.3.1 Generální ředitelství

Za vedení účetnictví a jiné předepsané evidence hospodaření Generálního finančního ředitelství včetně statistických a jiných výkazů je zodpovědný **odbor finanční**. Na základě harmonogramu pravidelně měsíčně sestavuje kontrolní účetní závěrku, čtvrtletně mezitímní účetní závěrku a k poslednímu dni účetního období řádnou účetní závěrku.

Součástí finančního odboru je **oddělení ekonomiky a rozpočtu**, které koordinuje a metodicky řídí práci hlavních rozpočtářů finančních ředitelství a řídí pravidelné porady vedoucích oddělení Vnitřní správa finančních ředitelství k rozpočtové oblasti, zejména přípravu a čerpání kapitálových výdajů, běžných výdajů, výdajů programového financování.

Součástí finančního odboru je také **oddělení finanční účtárny**, které zajišťuje zpracování účetnictví a předávání údajů z účetnictví do centrálního systému účetních

informací státu (CSÚIS), metodicky řídí a koordinuje práci hlavního účetního generálního ředitelství a hlavních účetních finančních ředitelství.

Na generálním ředitelství na rozdíl od finančních ředitelství **se zpracovávají** zejména:

- mzdy (účetování mezd v rámci účetní jednotky, kromě části kontací, které se provádějí na finančních ředitelstvích, např. předpis cestovného, hovorného za soukromé hovory, odškodnění pracovních úrazů, srážek za stravenky),
- majetek (zařazení investic, generování odpisů majetku, kromě účetování odpisů, které probíhá na finančních ředitelstvích),
- daňová přiznání (podklady jsou připravovány na finančních ředitelstvích, např. přiznání k DPH a daň z nemovitosti),
- statistické výkazy ČSÚ.

Odbor správy majetku a investic

- Doklady investičních akcí, včetně akcí realizovaných na jednotlivých finančních ředitelstvích a finančních úřadech,
- pojištění vozidel,
- rozhlasové a televizní poplatky.

Samostatný odbor evidence a účtování daní, převodů a analýz

- Řídí metodiku a účtování „daňové správy“.

4.3.2 Finanční ředitelství

Zpracování účetních podkladů na finančních ředitelstvích zajišťují zejména oddělení vnitřní správy, oddělení personální, oddělení automatizace a informatiky a sekretariát.

Součástí **oddělení vnitřní správy** finančního ředitelství je **účetní středisko**, které vede **účetnictví finančního ředitelství a finančních úřadů** v jeho působnosti a podílí se na vedení účetnictví „**daňové správy**“.

Oddělení vnitřní správy

- Financování a rozpočet,
- smlouvy a objednávky,
- kniha přijatých faktur (kromě investičních),
- kniha vydaných faktur,
- kniha ostatních plateb,
- kniha ostatních příjmů,
- bankovní výpisy,
- evidence cestovních příkazů a náhrad (včetně podkladů pro jejich výplatu),
- evidence telefonních karet,
- evidence dálničních známek,
- evidence majetku,
- archivace a skartace písemností.

Oddělení personální

- Zpracování mezd prostřednictvím personálního systému VEMA,
- podklady pro zaúčtování výplat zaměstnanců,
- podklady pro čerpání nároku zaměstnanců na příspěvek z FKSP.

Oddělení automatizace a informatiky

- Doklady týkající se programového financování,
- odsouhlasení importovaných souhrnných účetních dokladů z ADIS do AVIS^{ME}.

Sekretariát

- Pokladna vnitřního hospodaření (v Kč),
- valutová pokladna (používá se k výplatě zahraniční měny pro zaměstnance, kteří jsou vysláni na zahraniční pracovní cestu),
- evidence stravenek (včetně podkladů srážek ze mzdy),
- evidence soukromých telefonních hovorů (včetně podkladů srážek ze mzdy).

4.3.3 Finanční úřady

Zpracování účetních podkladů na finančních úřadech za „vnitřní správu“ zajišťuje:

Sekretariát a vnitřní správa.

- Pokladna vnitřního hospodaření (v Kč),
- kniha přijatých faktur (běžné výdaje, kromě programového financování),
- objednávky,
- evidence stravenek (včetně podkladů srážek ze mzdy),
- evidence cestovních příkazů a náhrad (včetně podkladů pro jejich výplatu),
- evidence soukromých telefonních hovorů (včetně podkladů srážek ze mzdy),
- evidence kolků,
- evidence telefonních karet,
- evidence dálničních známek.

Zpracování účetních podkladů za „správu daní“ zajišťují **oddělení registrace a evidence daní a oddělení správy daní.**

- Daňová pokladna pro výběr daní v hotovosti,
- evidence daní v ADIS,
- souhrnné účetní doklady z evidence daní.

4.4 Návrhy na optimální řešení souvisejících problémů

Přestože byla přípravě vzniku nové organizační složky státu věnována příprava před jejím vznikem, docházelo od vzniku účetní jednotky, tj. od 1. 1. 2011 k níže uvedeným problémům. Největší problémy byly nalezeny v oblasti **funkčnosti účetního informačního systému** a také v oblasti systému **zpracování účetních podkladů**. Tento závěr vyplynul se zjištěných skutečností, z rozhovorů se zaměstnanci účetní jednotky, kteří zpracovávají účetní podklady a jednak z vlastních zkušeností.

Řešení jsou navržena tak, aby **zjednodušily** jednotlivé činnosti a **zvýšily efektivitu** stávajícího systému zpracování účetních podkladů.

- **Zlepšení stavu účetního informačního systému a informační sítě**

Při sehrání rozdílných databází číselníků zrušených účetních jednotek do nové účetní jednotky a z důvodu velkého objemu dat docházelo a dochází ke zpomalení práce a k nutnosti odstraňovat stále nové vzniklé problémy. Podstatně se zvýšily požadavky na informační systém, který je neustále dopracováván, ať již z provozních důvodů nebo z důvodů změn legislativy. Práce účetní je limitována funkčností účetního informačního systému. Jedná se o stálý problém. **Doporučuji** nešetřit na technickém vybavení informační sítě a účetním informačním systémem.

- **Zjednodušení zpracování vybraných agend**

Jako příklad bych uvedla zpracování podkladů pro centrální zpracování mezd. V současné době jsou prvotní doklady vyhotovovány na úrovni finančních úřadů, finančních ředitelství a na generálním ředitelství. Kontrolu podkladů finančních úřadů provádí finanční ředitelství, která část podkladů zpracují a doklady zaúčtují. Zároveň připravují další podklady pro zaúčtování na generálním ředitelství. Konečné zpracování se provádí na generálním ředitelství. Vytvořením 3 stupňů zpracování došlo ke zkrácení potřebné doby vyhotovení dokladů (při nutnosti dodržení výplatních termínů mzdy). **Navrhuji** perspektivně centrální zpracování mezd se zrušením kontroly prvotních dokladů finančních úřadů na finančním ředitelství. Současně **doporučuji** zjednodušit účtování automatizovaným generováním účetního dokladu pro zaúčtování mezd.

- **Vytvoření kontrolní vazby agendy majetku na účetnictví**

Odpisování majetku započalo 31. 12. 2011, jak jsem již popsala v této práci. Jedná se o zcela nové účetní případy. Informační systém není zcela uspokojivě připraven. Kontroly evidence majetku a odpisů majetku na stavy v účetnictví jsou velmi obtížné, chybí potřebné kontrolní sestavy. **Doporučuji** vytvořit kontrolní vazby evidence majetku na účetnictví a dopracovat potřebné sestavy. Současně **doporučuji** automatizované generování účetního dokladu z evidence majetku pro zaúčtování odpisů, zařazení, převodů a vyřazení majetku.

5 Závěr

Bakalářská práce byla orientována na účetnictví organizační složky státu. Hlavním cílem bylo popsat problematiku účetnictví při vzniku účetní jednotky státu a na základě zjištěných skutečností navrhnout řešení souvisejících problémů. Problematika účetnictví při vzniku organizační jednotky státu byla řešena na konkrétní určené účetní jednotce Generálním finančním ředitelství. Pro dosažení cíle bylo zjišťováno, jakým způsobem účetní jednotka vznikla, co vzniku předcházelo a jakým způsobem se vznik promítl v účetnictví nové účetní jednotky.

Generální finanční ředitelství je organizační složkou státu a vzniklo dne 1. 1. 2011 na základě zákona č. 199/2010 Sb., kterým se novelizoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Z čehož vyplývá, že Generální finanční ředitelství vzniklo v rámci nového upořádání územních finančních orgánů. Podstatnou změnou je skutečnost, že odtržením organizační součásti Ministerstva financí a namísto dříve existujících 8 účetních jednotek, které byly zrušeny, vznikla nová účetní jednotka Generálního finančního ředitelství.

Účetnictví organizačních složek státu má svá specifika, v účetních předpisech jsou vymezeny jako vybrané účetní jednotky. Povinně předávají účetní závěrku a jiné účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Územní finanční orgány jsou správními úřady, které vykonávají správu daní, z čehož se odvíjí i další zvláštnost účetnictví Generálního finančního ředitelství a to vedení účetnictví nejen o vlastním hospodaření účetní jednotky „vnitřní správy“, ale také o daňových příjmech a výdajích „daňové správy“. Při vedení účetnictví se řídí nejen závaznou účtovou osnovou, ale také závazným analytickým členěním vybraných syntetických účtů pro vybrané jednotky resortu Ministerstva financí.

Vznik nové účetní jednotky byl specifický především tím, že Generální finanční ředitelství převzalo veškerý majetek a závazky zrušených účetních jednotek finančních ředitelství a současně odtržené organizační součásti Ministerstva financí. V souvislosti s tím došlo také ke změně příslušnosti hospodařit s majetkem ve vlastnictví státu.

Generální finanční ředitelství žádný majetek nevlastní, ale hospodaří s majetkem státu. Při převzetí majetku účetní jednotka navázala na výši ocenění, výši opravek a odpisový plán bezúplatně předaného majetku.

Nelze opomenout další prvotní kroky spojené se vznikem účetní jednotky zejména určení adresy sídla, přidělení IČ, zřízení bankovních účtů, přidělení DIČ a přihlášení se k jednotlivým daním nebo oznámení změn smluvním partnerům (identifikační údaje, přechod práv a povinností ze smluvních vztahů).

Významnou problematikou účetnictví při vzniku Generálního finančního ředitelství bylo sestavení účtového rozvrhu nové účetní jednotky tak, aby obsahoval potřebné účty k zaúčtování všech potřebných případů a sestavení převodových můstků pro převedení zůstatků účtů zrušených účetních jednotek a odtržené části Ministerstva financí na počáteční stavy nově vzniklé účetní jednotky. Následovalo otevření účetních knih a sestavení zahajovací rozvahy.

Další řešenou problematikou byly vnitřní předpisy účetní jednotky, které vznikají postupně během existence účetní jednotky. V oblasti účetnictví z tohoto důvodu vznikaly rozdíly v účtování některých účetních případů u jednotlivých vnitřních účetních jednotek a neexistoval jednotný přístup v rámci účetní jednotky (např. operativní evidence majetku, skladová evidence).

Generální finanční ředitelství hospodaří s prostředky státního rozpočtu, při hospodaření se řídí rozpočtovými pravidly a rozpočtovou skladbou. Pokud jde o financování provozní činnosti, poskytuje zálohy z rozpočtu svým vnitřním organizačním jednotkám finančním ředitelstvím na zvláštní zálohový účet. Finanční ředitelství provádějí měsíčně vyúčtování rozpočtových prostředků na těchto zálohových účtech.

Doklady účetní jednotky musí splňovat nejen požadavky zákona o účetnictví, ale také požadavky finanční kontroly. Prochází řídicí kontrolou příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky zahrnuje další stupeň kontroly a to interní audit.

Pro potřeby vedení účetnictví a pro sestavení účetní závěrky se účetní jednotka člení na účetní střediska. Účetní středisko generálního ředitelství a účetní střediska finančních ředitelství disponují s bankovními účty „vnitřní správy“, na těchto střediscích se soustřeďují účetní doklady. Zpracování účetních podkladů probíhá na všech úrovních účetní jednotky, včetně finančních úřadů. Finanční úřady disponují s bankovními účty „daňové správy“.

Na základě zjištěných skutečností byly popsány a navrženy řešení souvisejících problémů účetní jednotky. Zde jsou uvedeny hlavní návrhy:

- zlepšení stavu účetního informačního systému a informační sítě,
- zjednodušení zpracování vybraných agend,
- vytvoření kontrolní vazby agendy majetku na účetnictví.

Řešení byly navrženy tak, aby zjednodušily jednotlivé činnosti a zvýšily efektivitu stávajícího systému zpracování účetních podkladů.

Vznik Generálního finančního ředitelství byl prvním krokem reformy systému daňové správy. Zcela zásadní změnou projde daňová správa od 1. 1. 2013, kdy nabývá účinnosti zákon č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky. Lze tedy očekávat další zvýšené nároky na informační systém a informační sítě a touto problematikou se naléhavě zabývat.

6 Summary

Accounting issues relating to the establishment of a new state organization unit

This thesis was focused on the accountancy of an organizational unit of a state. First, it provides an overall view of the specifics of accountancy, property and financing of the organizational units of a state. Its main aim was to describe the accounting issues relating to the establishment of an accounting unit of a state and based on the discovered facts to propose a solution of the related problems. The issues were illustrated on the establishment of a newly created accounting unit - the General Financial Directorate. To achieve the aim of the thesis, it was essential to discover the way that the accounting unit was established, what preceded the establishment and the way that the establishment affected the accountancy of the new accounting unit. The conclusion proposes measures based on the discovered facts that are to simplify individual activities and increase the efficiency of the current system of processing the accounting sources. The proposed measures concern the improvement of the state of the accounting information system and the information network, simplifying of processing of the selected administration, and the creation of a control bond of the administration of property to accountancy.

Key words: organizational unit of a state, accountancy, state property, budget and financing, internal control system.

7 Přehled použité literatury

Monografie

- (1) SVOBODOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2011. 527 s. ISBN 978-80-7263-657-0
- (2) MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace, vznik, účetnictví, daně*. ANAG, spol. s r.o. 2011. 254 s. ISBN 978-80-7263-657-4
- (3) OTRUSINOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ, D. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*. Praha: C. H. BECK. 192 s. ISBN: 978-80-7400-342-4
- (4) HAVLAN, P. *Majetek státu v platné právní úpravě*. Praha: LINDE PRAHA, a. s. 504 s. ISBN 80-7201-578-8er
- (5) BAUDYŠ, P. *Katastr nemovitostí*. Praha: C. H. BECK. 2010, 312 s. ISBN 978-80-7400-304-2
- (6) ČEŠKOVÁ, M., KINŠT, J. *Rozpočtová skladba v roce 2011*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2011. 277 s. ISBN 978-80-7263-638-9
- (7) PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. Praha: C. H. BECK. 2010, 164 s. ISBN 978-80-7400-190-1
- (8) DVOŘÁK, B., DVOŘÁKOVÁ, D. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr. 2004, 189 s. ISBN 80-903246-1-4

Periodika

- (9) SVOBODOVÁ, J. Vedení účetnictví vybraných jednotek v účetním období 2012. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2012, březen, 1, s. 2-24. ISSN 1213-3493
- (10) RŮŽIČKOVÁ, R. Majetek, vlastnické vztahy k majetku, způsob nabývání vlastnictví. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2003, září, 3, s. 3-7. ISSN 1213-3493
- (11) SMETANOVÁ, M. Reforma veřejných financí. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, březen, 1, s. 30-33. ISSN 1213-3493
- (12) SVOBODOVÁ, J. Dlouhodobý majetek v účetní praxi některých vybraných jednotek. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, červen, 2, s. 2-27. ISSN 1213-3493
- (13) TUROŇ, J. Účetní závěrka k 31. 12. 2011. *Poradce veřejné správy*. 2012, únor, 2, s. 54-58. ISSN 1802-83

- (14) LANC, J. Odpisování po novele Českého účetního standardu č. 708. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, prosinec, 4, s. 19-23. ISSN 1213-3493
- (15) BYTEL, J. Rozsah vedení účetnictví podle zákona o účetnictví zejména u účetních jednotek veřejného sektoru. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, červen, 2, s. 27. ISSN 1213-3493
- (16) PLESNIVÝ, P. Komentář k některým ustanovením vyhlášky č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, září, 3, s. 2-10. ISSN 1213-3493
- (17) MORÁVEK, Z. Účetní závěrka u vybraných jednotek. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2010, 23, s. 29-36. ISSN 1210-6739
- (18) BŘEZINOVÁ, H. Odpisování dlouhodobého majetku odstartováno. *Auditor*. 2011, 5, s. 16-21. ISSN 1210-9096
- (19) HARNA, L. Účetní výkazy za ČR a dílčí konsolidační celky. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2010, září, 3, s. 2-7. ISSN 1213-3493

8 Seznam tabulek, obrázků

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky platných k 1. 1. 2012....	15
Tabulka 2: Účtování dlouhodobého nehmotného majetku (software, ocenění vyšší než 60 000 Kč)	22
Tabulka 3: Účtování drobného dlouhodobého nehmotného majetku.....	22
Tabulka 4: Účtování dlouhodobého hmotného majetku (sam. mov. věci, ocenění vyšší než 40 000 Kč).....	22
Tabulka 5: Účtování drobného dlouhodobého hmotného majetku.....	22
Tabulka 6: Uzavírání účetních knih.....	37
Tabulka 7: Otevírání účetních knih	37
Tabulka 8: Registr ekonomických subjektů – informace o subjektu.....	39
Tabulka 9: Účtování převodů mezi bankovními účty GFŘ a FŘ	43
Tabulka 10: Zálohové účty finančních ředitelství	44
Tabulka 11: Účty státního rozpočtu Generálního finančního ředitelství.....	44
Tabulka 12: Mimorozpočtové účty Generálního finančního ředitelství.....	44

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma stupňů konsolidace	18
Obrázek 2: Územní působnost finančních ředitelství	33

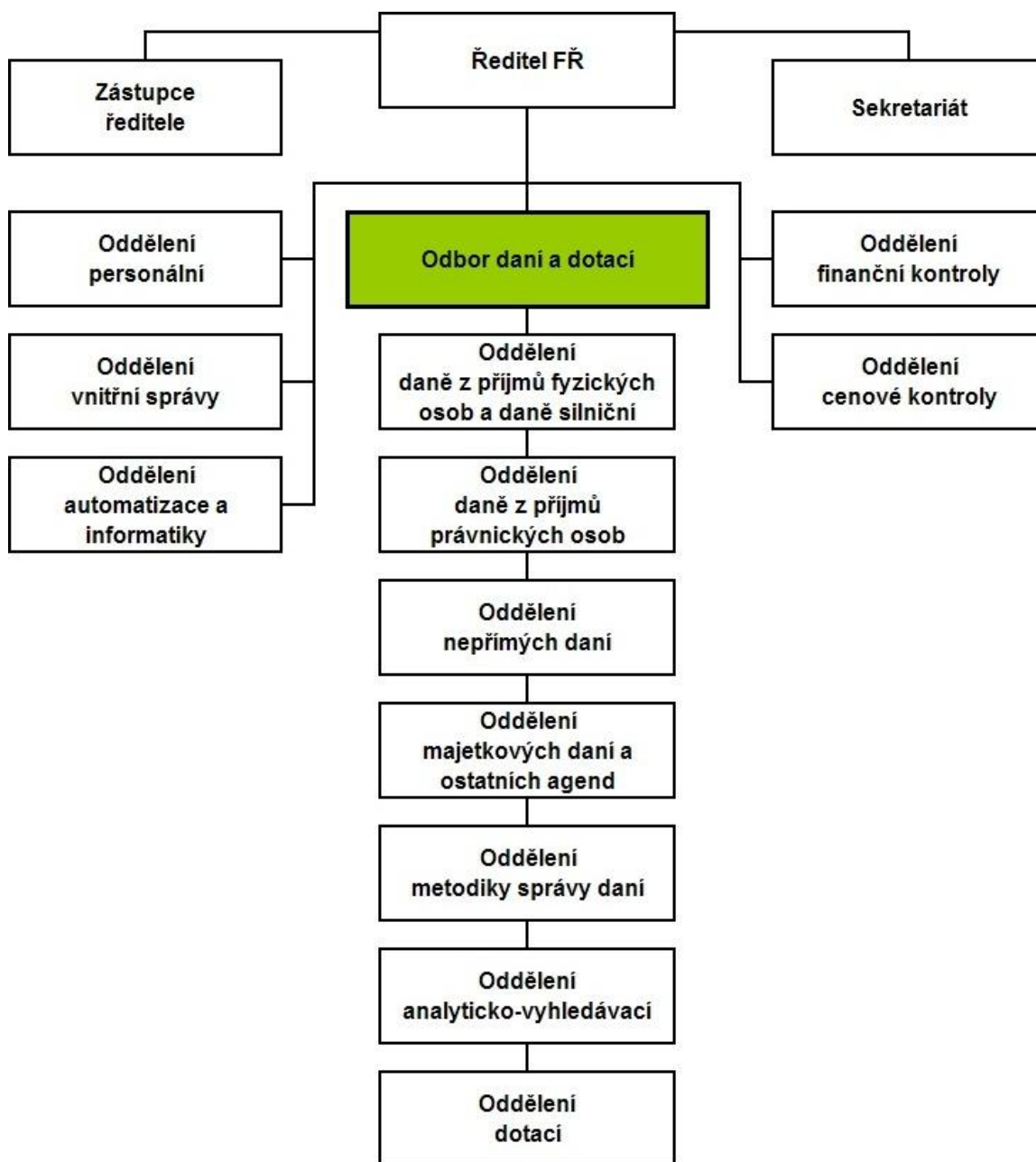
9 Seznam příloh

Příloha 1a	Organizační schéma Generálního finančního ředitelství
Příloha 1b	Organizační schéma finančního ředitelství
Příloha 1c	Organizační schéma finančního úřadu
Příloha 1d	Organizační schéma Specializovaného finančního úřadu
Příloha 2	Přehled nejdůležitějších právních předpisů
Příloha 3	Přehled nejdůležitějších vnitřních předpisů
Příloha 4	Likvidační doklad

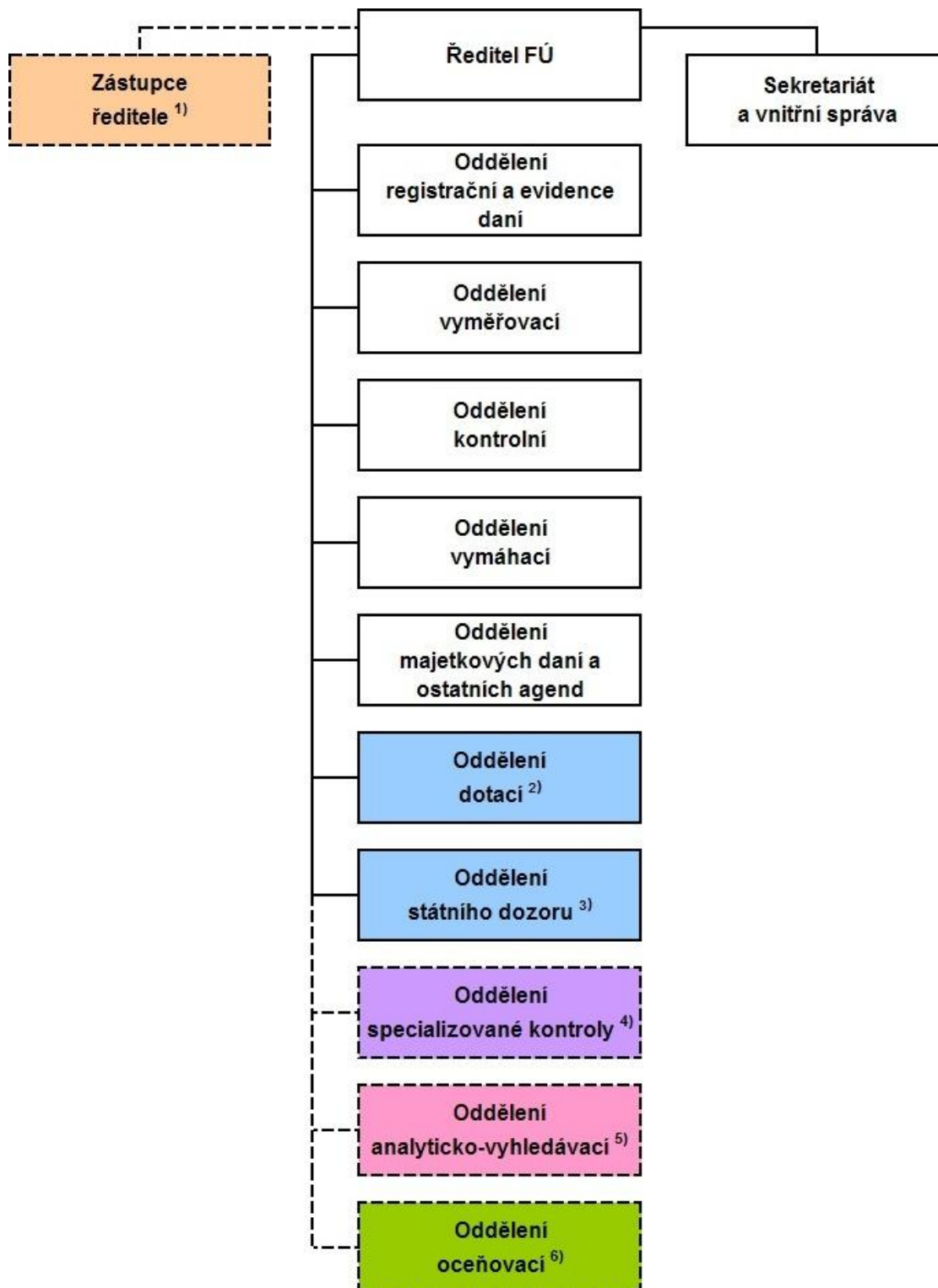
Organizační schéma Generálního finančního ředitelství



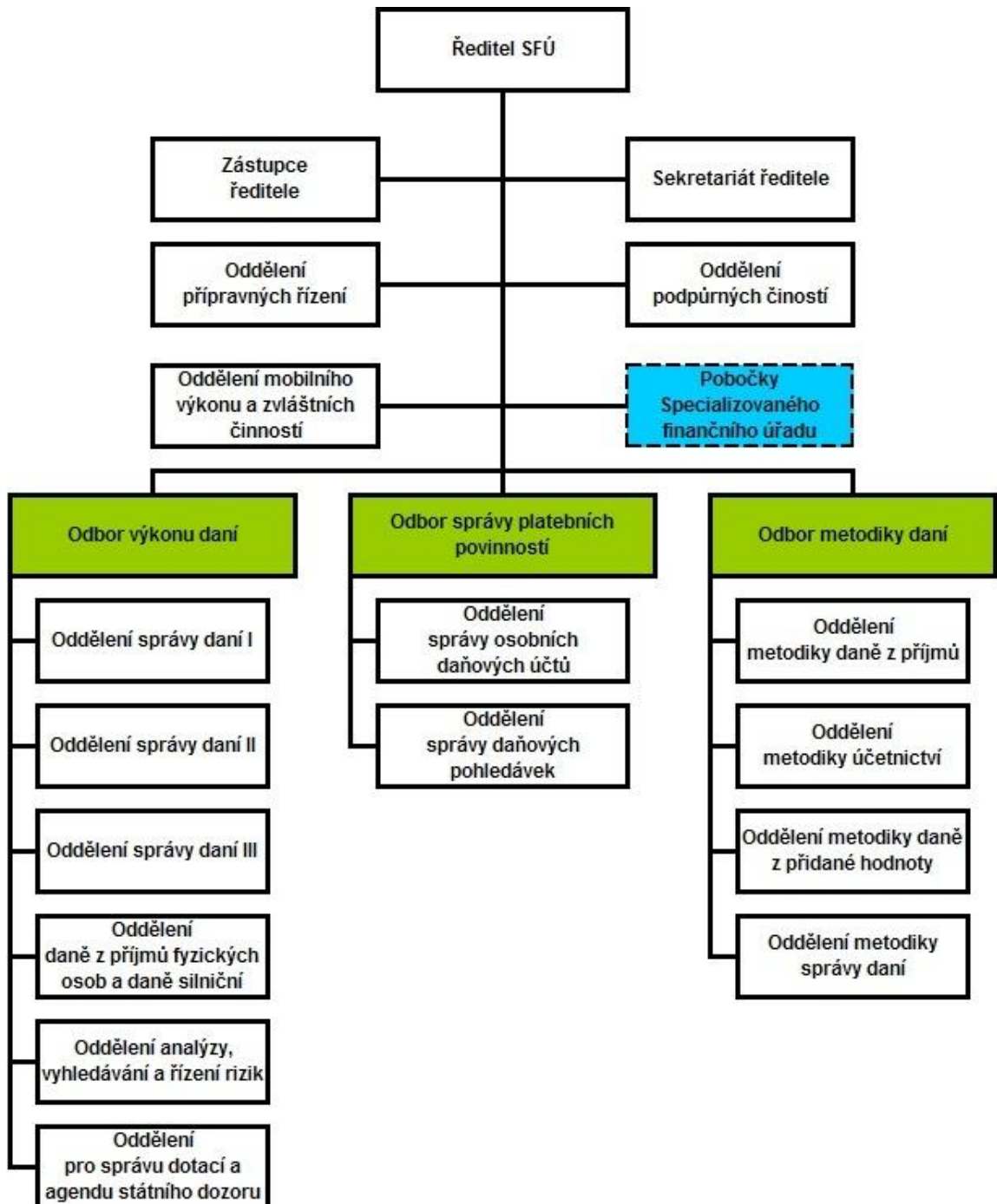
Organizační schéma finančního ředitelství



Organizační schéma finančního úřadu



Organizační schéma Specializovaného finančního úřadu



Příloha 2

Přehled nejdůležitějších právních předpisů

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky
- České účetní standardy č. 701 až č. 708
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě
- Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě (zákon o finanční kontrole)
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole ve veřejné správě
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku státu České republiky a jejím vystupování v právních vztazích
- Vyhláška č. 62/2001 Sb., o hospodaření organizačních složek státu a státních organizací s majetkem státu
- Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb
- Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Příloha 3

Přehled nejdůležitějších vnitřních předpisů

- Statut interního auditu Generálního finančního ředitelství
- Podpisový řád Generálního finančního ředitelství
- Organizační řád územních finančních orgánů
- Spisový řád územních finančních orgánů
- Směrnice č. 1/2012 – Vnitřní kontrolní systém územních finančních orgánů
- Směrnice č. 29/2011 – Poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a desinfekčních prostředků
- Směrnice č. 26/2011 – Evidence, vyřazování a likvidace majetku
- Směrnice č. 22/2011 – Zadávání veřejných zakázek územních finančních orgánů
- Směrnice č. 20/2011 – Pokladní činnost a manipulace s hotovostí
- Směrnice č. 19/2011 – Zásady tvorby účetních záznamů a zápisů do účetních knih v účetní jednotce Generální finanční ředitelství
- Směrnice č. 18/2011 – Oběh dokladů GFŘ
- Směrnice č. 17/2011 – Centrální evidence bankovních účtů Generálního finančního ředitelství
- Směrnice č. 16/2011 – Poskytování cestovních náhrad zaměstnancům Generálního finančního ředitelství
- Směrnice č. 12/2011 – Inventarizace aktiv, pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů
- Směrnice č. 10/2011 – Hospodaření s prostředky na pohoštění a dary
- Rozhodnutí č. 5/2011 – Používání kurzů pro přepočty cizích měn na českou měnu
- Příkaz č. 5/2011 – Provedení řádné účetní závěrky
- Příkaz č. 4/2011 – Zatřídění dlouhodobého majetku a odpisový plán
- Příkaz č. 3/2011 – Jmenování centrálních a dílčích inventarizačních komisí a provádění kontrolních inventarizací v roce 2011
- Příkaz č. 2/2011 – Provedení inventarizace aktiv, pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů k 31. 12. 2011
- Příkaz č. 1/2011 – Provedení kontrolní inventarizace majetku

Příloha 4

Likvidační doklad

Organizace: Generální finanční ředitelství IČO: 72080043

Vnitřní organizační jednotka:

LIKVIDAČNÍ DOKLAD Č. 12/553/0000x k přijaté faktuře											
1. Osoba odpovědná za převzetí dodávky											
IČ		Číslo účtu dodavatele / kód banky									
Dodavatel											
Variabilní s.		Částka k úhradě				Částka v Kč					
Datum přijetí		Datum splatnosti				Datum zdanitel. plnění					
Číslo objednávky / smlouvy / žádanky/ č. privatizačního projektu ; Datum:											
Věcná specifikace a místo plnění dodávky											
Dodávku / služby jsem převzal a potvrzuji, že účtované množství, druh, jakost a cena odpovídá skutečnosti, případně objednávce, smlouvě, žadance. Příslušná dokumentace (originály dokladů související s tímto účetním případem) je uložena v											
Osoba odpovědná za účetní případ											
Datum		Jméno		Podpis							
2. Příkazce operace/RO											
Schvalovacím postupem prověřil: správnost určení věřitele, výši a splatnost závazku.											
a) soulad výše závazku s individuálním / limitovaným *) příslibem											
b) schválení úhrady z prostředků privatizace ve smyslu § 5 odst. 3, bod h zákona 178/2005 Sb. a ve smyslu § 25 zákona č. 320/2001 Sb. a vyhlášky č. 416/2004 Sb.											
Doklady jsem zkontroloval a vydávám pokyn k zajištění platby z těchto položek:											
Odvětví	Položka	Podpoj.	Správce	EDS/SMVS	Zdroj	Účel	UZ	LAU	BO	Záznam	Kč
Celkem											
Správce položky rozpočtu											
Datum		Jméno		Podpis							
Příkazce operace											
Datum		Jméno		Podpis							
Spolurozhodující příkazce za VZO (FKSP)											
Datum		Jméno		Podpis							
Inventární číslo majetku pro účel případného technického zhodnocení											
Daňový doklad		Číslo akce EDS									
Vyúčtování záloh											
3. Správce rozpočtu / FKSP											
Schvalovacím postupem prověřil: soulad s rozpočtovou skladbou, oprávnění příkazce, přiřazení odpovídajícího záznamu											
Číslo účtu										Částka	
Datum		Jméno		Podpis							
Razítko správce rozpočtu											
4. Účtárna											
Hlavní účetní schvalovacím postupem prověřil:											
- soulad podpisu příkazce operace na pokynu k platbě s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru											
- soulad údajů o věřiteli, výši a splatnosti závazku s údaji uvedenými v likvidačním dokladu											
- zda se jedná o operaci s limitovaným nebo individuálním příslibem											
- soulad pokynu příkazce operace s limitovaným příslibem pro určené a stanovené období											
- jiné skutečnosti podle zvláštních právních předpisů pro vedení účetnictví a související účetní rizika											
Hlavní účetní											
Datum		Jméno		Podpis							
Osoba odpovědná za zaúčtování											
Datum		Jméno		Podpis							

*) Nehodící se škrtněte