

Manažerské účetnictví veřejného sektoru



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



Miroslav Máče

Manažerské účetnictví veřejného sektoru



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

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

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

Edice Účetnictví a daně

Ing. Miroslav Máče, CSc., Ph.D.

Manažerské účetnictví veřejného sektoru

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

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

© GRADA Publishing, a.s., 2018

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

Obsah

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

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

Vybrané příklady účtování řídicí kontroly

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

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

Vybrané příklady účtování finančního účetnictví

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

Seznam zdrojových kódů programů v jazyce Visuál Basic

Algoritmy algebry

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

Algoritmy řízení

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

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

Vítejte v Účetnictví 21. století

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

Finanční účetnictví podvojně v časových a věcných souvislostech

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

Účetnictví příjmů a výdajů podvojně v časových a věcných souvislostech

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

Účetnictví pro finanční řízení

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

Manažerské účetnictví ve veřejném sektoru

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

Účetní kontrola

1 Základy účetnictví

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

1.1 Pojmy účetnictví

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

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

Účet

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Hospodářské prostředky a jejich zdroje

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

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

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

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

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

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

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

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