

# 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 **tresně 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

<b>Účetní kontrola</b> .....	<b>13</b>
1 Základy účetnictví .....	14
2 Účetní kontrola .....	26
3 Inventarizace .....	39
4 Vztah účetní a finanční kontroly .....	46
5 Směrnice oběhu dokladů .....	48
<b>Finanční kontrola</b> .....	<b>69</b>
Zákon o finanční kontrole .....	70
1 Zákon o řízení a kontrole .....	77
2 Finanční kontrola .....	80
<b>Účetnictví řídicí kontroly</b> .....	<b>113</b>
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
<b>Účetnictví pro řízení</b> .....	<b>269</b>
1 Úvodem .....	270
2 Obecná teorie účetnictví .....	271
3 Obecné principy účetnictví .....	279
4 Účetní algebra .....	332
<b>Plánování a řízení</b> .....	<b>367</b>
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

<b>Controlling</b> .....	<b>459</b>
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
<b>Závěrem</b> .....	<b>503</b>
<b>Literatura</b> .....	<b>504</b>
<b>Rejstřík</b> .....	<b>505</b>

## 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 dostává ke zvládnutí problematiky podvojně 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.<sup>1</sup>

## 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.

---

<sup>1</sup> 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-