

Studijní opora

Název předmětu: **Financování a ekonomické řízení**

Téma: T3

Uzavření finančního hospodaření

Vzdělávací cíl:

Cílem tohoto tématu je seznámit vás se způsobem ukončení finančního hospodaření rezortu MO ČR, tj. dočerpáním a uzavřením rozpočtu rezortu MO ČR.

Zpracovala: mjr. Ing. Blanka Adámková, Ph.D.

Obsah:

Úvod

0. Účetní reforma veřejných financí
1. Peněžní a aktuální systém
2. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru
3. Účetnictví OSS MO ČR
4. Změna struktury účetní závěrky
5. Uzavření finančního hospodaření na NS
6. Působnost subjektů při uzavírání finančního hospodaření roku
7. Procesní postupy a zásady uzavření finančního hospodaření roku
8. Realizace osobních výdajů v ISSP

Závěr

ÚVOD

V tomto tématu si objasníme postup uzavírání finančního hospodaření roku. Nejprve se však seznámíme se dvěma možnými způsoby účtování státu, peněžním a aktuálním systémem. Vysvětlíme si, co znamená aktuální systém účetnictví ve veřejném sektoru. Povíme si něco o účetnictví OSS MO ČR a o změně struktury účetní závěrky OSS MO ČR. Poté se již budeme věnovat uzavírání finančního hospodaření roku podle k této činnosti vydanému odbornému pokynu.

Při **sestavování státního rozpočtu** na jednotlivé fiskální roky sehrává **vedení příjmů a výdajů v běžném roce** a sledování majetku státu a finančních zdrojů jeho krytí nezanedbatelnou roli. Vzhledem k tomu, že jsou při jeho tvorbě rozpočtová pravidla často zohledňována velmi sporadicky, tzn., že rozpočet je mnohdy pouhou „výslednicí“ politických a lobbystických sil, je nezbytné nastavit takový systém účetnictví, který by tato pravidla „generoval“ sám a přispíval tak ke zdraví veřejných financí.¹

Z historického hlediska je zřejmé, že se veřejné finance vyvíjely zcela odlišně a metodika vedení účetnictví veřejných financí nikdy nebyla tak vyspělá jako u subjektů podnikatelských.

V posledních desetiletích nabývá ve vyspělých zemích světa na významu nejen otázka **hledání optimální pozice veřejného sektoru**, ale také otázka **kvality ekonomických dat** veřejným sektorem produkovaných jako nezbytný předpoklad efektivního ekonomického řízení této oblasti.² Tlak na zvýšení transparentnosti a úplnosti jednotlivých položek účetních výkazů spolu s tlakem na zvýšení výkonnosti veřejného sektoru je tak patrný i v České republice.

Postupné pronikání metod a nástrojů dříve typických pro oblast účetnictví podnikatelských subjektů do veřejného sektoru je více než zřejmé.³ V kontextu shora uvedeného je v rámci příslušných mezinárodních institucí hovořeno o tzv. **akruální bázi účetního výkaznictví veřejného sektoru**, jejímž hlavním cílem je poskytovat uživatelům účetních výkazů významná data pro proces řízení a rozhodování.⁴

¹ KOHOUT, P. *Veřejné výdaje: tušení stínu*. [online]. [cit. 25. října 2010]. 2006. <<http://pavelkohout.blogspot.com/2006/05/veejn-vdaje-tuen-stnu.html>>.

² VODÁKOVÁ, J. Akruální účetnictví v rezortu MO ČR – revoluční pohled na účetní data. *Vojenské rozhledy*. 2008. roč. 17. č. 1. s. 24. ISSN 1210-3292.

³ Tamtéž, viz ref. 2.

⁴ ŠMOLDAS, P. *Akruální báze účetního výkaznictví v podmínkách Ministerstva obrany ČR*. Závěrečná práce jednosemestrálního kurzu celoživotního vzdělávání – Mezinárodně uznávané účetní standardy. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 9/2009 – 1/2010.

V současné době prochází veřejný sektor České republiky právě v oblasti veřejných financí intenzivním reformním úsilím. Základním smyslem reformy je vytvořit tzv. „účetnictví státu“, na jehož základě by mělo být možné účtovat a vykazovat účetní operace státu na aktuální bázi s účinností od 1. 1. 2010. Vzhledem k současné situaci charakterizované postupnou redukcí zdrojů a snahou o efektivní alokaci to může být právě aktuální báze účetního výkaznictví, která bude sehrávat velmi významnou roli a poslouží tak jako jeden z manažerských nástrojů, který bude poskytovat data relevantní pro ekonomické rozhodování.⁵

V důsledku **procesu ekonomizace** jednotlivých součástí veřejného sektoru České republiky tak stojí i před rezortem Ministerstva obrany České republiky (rezort MO ČR) požadavek na postupný přechod z tradičně využívaného peněžního účetního systému na systém aktuální. Vzhledem k aktuálnosti, časové náročnosti a metodickým složitostem uvedeného problému se toto téma zabývá právě **aktuálním účetnictvím v rezortu MO ČR**, jejímž cílem je popsat podstatu a význam aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru, charakterizovat stav procesu implementace aktuálního účetnictví do rezortu MO ČR a identifikovat hlavní úkoly, příp. problémy spojené s touto implementací.

0. Účetní reforma veřejných financí⁶

Abychom mohly mluvit o uzavření finančního hospodaření u NS tj. v části OSS MO ČR, musíme si nejprve něco povědět o změně účetní závěrky státu a to znamená z širšího pohledu pochopit hospodaření ve veřejném sektoru, které prošlo reformou.

Reforma veřejných financí byla zahájena Vládou České republiky v roce 2004, a to především za účelem postupného snižování deficitu veřejných financí udržitelným způsobem tak, aby do roku 2010 došlo k jeho trvalému snížení pod 3 % hrubého domácího produktu (HDP). Právě udržení tříprocentní hranice HDP je jedním ze dvou dílčích kritérií pro plnění **kritéria udržitelnosti veřejných financí**, které je součástí fiskální politiky EU, jejímž členem se právě v roce 2004 Česká republika stala. Druhým kritériem je kritérium hrubého veřejného dluhu, které požaduje, aby poměr veřejného vládního dluhu k HDP nepřesáhl 60 %. Reformní kroky do té doby učiněné byly podpořeny zákonem č. 261/2007 Sb., o *stabilizaci veřejných rozpočtů*, jehož posláním bylo přispět ke zvrácení rostoucího

⁵ VODÁKOVÁ, J. *Možnosti aktuálního účetního systému v rezortu MO ČR*. Disertační práce. Univerzita obrany, Fakulta ekonomiky a managementu. Brno, 2008. s. 8.

⁶ ZAVADILOVÁ, Kamila. *Aktuální účetnictví v resortu MO ČR*. Diplomová práce. Brno: Univerzita obrany, 2010. s. 28-33. Vedoucí práce Ing. Jana Vodáková, Ph.D.

trendu mandatorních výdajů, vytvoření prostoru pro změnu struktury veřejných výdajů a stabilizaci veřejných financí.⁷

Účetní reforma v oblasti veřejných financí byla oficiálně zahájena **Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007**, v němž bylo schváleno vytvoření účetnictví státu k 1. 1. 2010. Důvodová zpráva, na jejímž základě byla předložena legislativní úprava zákona o účetnictví, spatřuje základní cíl této reformy zejména ve vytvoření takových podmínek, které přispějí k efektivnímu zajištění správných, úplných a především včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách.⁸ Dle MF ČR směřuje vytvoření účetnictví státu založené na aktuální bázi účetního výkaznictví zejména k:

- Vytvoření účetnictví státu **v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů** a s ohledem na princip efektivity a významnosti s přihlédnutím ke specifikům státu a jeho suverenitě, a to zejména zkvalitněním používaných účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru.
- Vytvoření podmínek pro **efektivní zajištění relevantních informací** o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek, a to včetně zachycení informací o potenciálních pohledávkách, potenciálních závazcích (rizicích) na státní úrovni i na úrovních nižších.
- **Odstranění roztržitosti jednotlivých evidencí a výkazů** účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a majetkem státu.
- Zajištění **důvěryhodných informací** pro účely vykazování a sestavení účetních výkazů za ČR, čímž bude mimo jiné zvýšena kvalita informací poskytovaných za ČR, a zároveň bude zkvalitněno vykazování na úrovni vybraných účetních jednotek.
- Zachycení a zajištění **průběžného** získávání informací nezbytných pro **operativní řízení**, kterých se v současnosti v reálném čase nedostává.
- **Důsledné elektronizaci a digitalizaci** účetních záznamů za účelem snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na příslušné kontrolní mechanismy.⁹

⁷ VODÁKOVÁ, J. *Možnosti aktuálního účetního systému v resortu MO ČR*. Disertační práce. Univerzita obrany, Fakulta ekonomiky a managementu. Brno, 2008. s. 5, 6.

⁸ *Vládní návrh č. 471 na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony*. [online]. [cit. 5. února 2010]. Parlament ČR. 2008.
<<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=471&CT1=0>>

⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Účetní reforma veřejných financí*. [online]. [cit. 5. února 2010].
<<http://media.mfcr.cz/MF/Catalog/Front.aspx?cid=c72b9fe9-2403-4187-ba22-aaab5a02368d>>.

Na základě doporučení EU využila ČR tzv. **twinningového projektu**, na jehož základě došlo ke spolupráci mezi státními správami ČR a Francie v oblasti zavedení účetnictví státu. Tento projekt, jako součást programu **Transition Facility**, rozvíjí a posiluje instituce veřejné správy, které jsou zodpovědné za zavádění legislativy EU do právních systémů v dané zemi. Současně se snaží podnítit výměnu zkušeností mezi původními a novými členskými zeměmi. Z těchto důvodů poskytla EU České republice přechodnou finanční pomoc nejen na realizaci samotného twinningu, ale i na řešení technické stránky vytvoření účetnictví státu.¹⁰

Díky získaným poznatkům z cyklu workshopů s francouzskými experty tak začalo MF ČR postupně tvořit potřebnou metodiku pro zavedení účetnictví státu. V roce 2008 došlo k přeložení Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor do českého jazyka, což následně vyústilo i v novelizaci účetní legislativy. Nový zákon o účetnictví, tj. **zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů**, tak nabytím účinnosti ke dni 1. 1. 2009 nastavil právní rámec pro vznik účetnictví státu, resp. pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí.¹¹

V kontextu shora uvedeného je patrné, že se na právní úpravu zákona o účetnictví v důsledku účetní reformy veřejných financí vztahuje právo EU. Česká republika, jako její členský stát, je totiž povinna do svého právního systému implementovat směrnice EU. Při přípravě novely zákona o účetnictví však byly zohledněny i tyto systémy mezinárodních pravidel:

- Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSASs).
- Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS).
- Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA 95).¹²

I přesto, že problematika účetnictví státu není ve výše uvedených mezinárodních regulích konkrétně upravena, základní principy, na nichž jsou tato pravidla postavena, jsou vnímány jako žádoucí i v podmínkách veřejného sektoru ČR.¹³

¹⁰ <http://www.gov.cz/wps/portal/_s.155/7226/_s.155/10202?docid=108468>. [online]. [cit. 5. února 2010]

¹¹ Tamtéž, viz ref. 10.

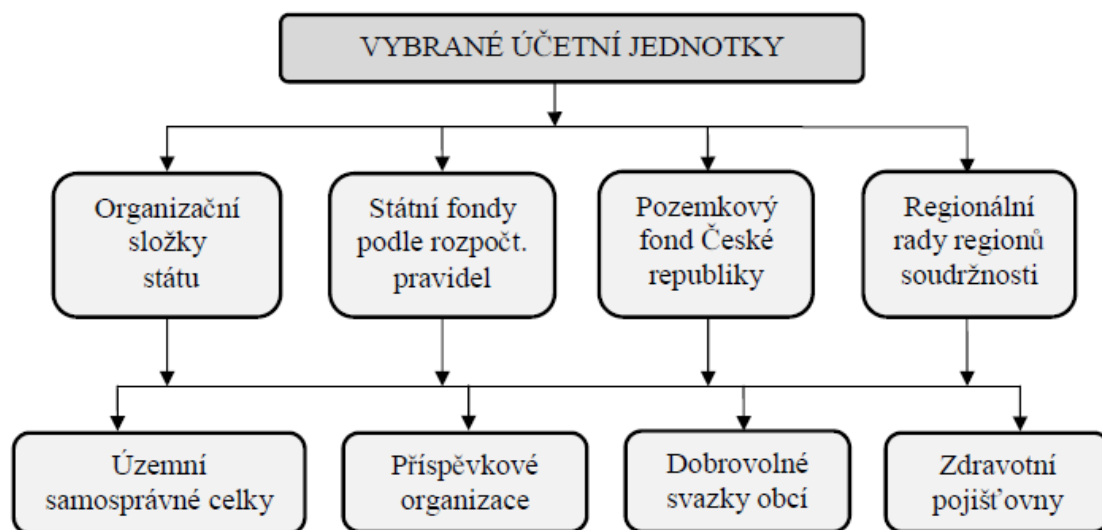
¹² ŠMOLDAS, P. *Akruální báze účetního výkaznictví v podmínkách Ministerstva obrany ČR*. Závěrečná práce jednosemestrálního kurzu celoživotního vzdělávání – Mezinárodně uznávané účetní standardy. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 9/2009 – 1/2010.

¹³ Tamtéž, viz ref. 12.

Jak již bylo zmíněno výše, právní rámec byl nastaven přijetím zákona č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jehož jednotlivá ustanovení jsou dále rozpracována **vyhláškou č. 410/2009 Sb., prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky** a **vyhláškou č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech**. Lze tedy konstatovat, že účetní reforma veřejných financí ČR disponuje dostatečným legislativním zázemím.¹⁴

V souvislosti s vytvořením účetnictví státu probíhají největší změny u **vybraných účetních jednotek**, jejichž výčet je uveden v § 1 odstavci 3 novelizovaného zákona o účetnictví a graficky znázorněn na obrázku 0.

Obrázek 0: Vybrané účetní jednotky



Zdroj: Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
Zpracování vlastní.

Zásadní legislativní absenci však lze spatřovat v nedořešené úpravě v oblasti českých účetních standardů (ČÚS) pro účetní jednotky veřejného sektoru ČR. Ve **Finančním zpravodaji č. 7/2009** ze dne 31. 12. 2009 bylo totiž zveřejněno „*Sdělení o zrušení ČÚS č. 501 až 522 pro účetní jednotky, které účtovaly podle předchozí vyhlášky č. 505/2002 Sb.*“. Do dnešní doby byly vydány 4 nové ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky, které jsou používány těmito účetními jednotkami již v účetním období začínajícím dnem 1. 1. 2010. Zajímavostí je, že tyto standardy už nemají pouze doporučující

¹⁴ Tamtéž, viz ref. 12.

charakter, ale pro zvýšení právní jistoty jsou pro vybrané účetní jednotky **závazné**. Mezi nově vydané standardy patří:

- **ČÚS č. 701** – Účty a zásady účtování na účtech,
- **ČÚS č. 702** – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- **ČÚS č. 703** – Transfery,
- **ČÚS č. 704** – Fondy a účetní jednotky.¹⁵

Ze sdělení MF ČR rovněž vyplývá, že v průběhu roku 2010 dojde k vydání dalších standardů, nicméně ty budou účinné až v dalším účetním období, tj. od 1. 1. 2011.¹⁶

1. Peněžní a aktuální systém

Peněžní a aktuální systém reprezentují dva koncové body spektra všech možných účetních a rozpočtových bází.¹⁷ Oba tyto systémy mají své klady i zápory. Peněžní (hotovostní) účetní systém má svou tradici, a to nejen v členských zemích Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD). Nicméně v posledních letech lze právě u těchto členských států vysledovat trend, který soustřeďuje svoji pozornost na účetní systém založený na bázi aktuální. Vyspělé státy používají zpravidla prvky z obou účetních systémů. Vzhledem k tomu, že jsou v praxi kladeny rozdílné požadavky na výstupy z těchto systémů, je využíváno hned několika variant každého ze systémů. Mnohdy tak dochází k jejich vzájemnému přibližování či dokonce prolínání.¹⁸

¹⁵ ŠMOLDAS, P. *Účetní reforma veřejných financí a její vývoj*. Úřad finanční správy Armády České republiky. Čj. 70-1/2009-1309.

¹⁶ Tamtéž, viz ref. 15.

¹⁷ BLÖNDAL, J. R. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. OECD Journal on Budgeting – Vol. 3, No. 1. 2003. s. 44. ISSN 1608-7143.

¹⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Koncept aktuálních daní a metoda jejich výpočtu v České republice*. [online]. [cit. 27. října 2009]. <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/xls/ek_fiskalni_vyhledy_47628.html>

Peněžní účetnictví (cash accounting, cash-basis accounting)

Hotovostní zaznamenávání transakcí je starším systémem, který „...v daném účetním období **zaznamenává výdaje** (tj. úbytky peněžních prostředků) v legislativou předepsaném členění (zejména podle rozpočtové skladby)“.¹⁹ Není však schopno zaznamenat část spotřeby zdrojů, která s úbytkem peněžních prostředků v daném účetním období spojena není. Jedná se např. o spotřebu materiálu pořízeného v předchozím účetním období či o odpisy dlouhodobého majetku.²⁰ V účetnictví založeném na hotovostních tocích se tedy operace zaznamenávají v případě přijetí nebo vyplacení peněžních prostředků. **Není** zde tak žádná **přímá časová souvislost** s důvodem vzniku, tj. s ekonomickým důvodem daného pohybu na účtu.

V řadě případů bývá peněžní účetnictví označováno jako účetnictví **nespojité (důsledkové)**, tzn., že se při oddělování účetních období již nemusí pro správné odvození výsledku provádět další komplex operací. V těchto systémech se výsledek odvozuje z peněžních toků daného období, které jsou důsledkem již uskutečněných transakcí. Pro jejich zahrnutí do hospodářského výsledku je rozhodující, že se v daném účetním období uskutečnily.²¹

Většina reálně existujících nespojitých účetních systémů se soustavně zabývá pouze peněžními toky (příjmy a výdaji), které účetně zachycuje. Ostatní transakce mohou být v rámci hospodaření organizace jen evidovány (např. v pomocných knihách). Mezi systémové znaky tohoto účetního principu patří:

- Absence užití výnosů a nákladů k nim příslušných,
- Závislost bilancování na inventarizaci namísto běžného účtování,
- Užití periodického zjišťování skutečného stavu majetku a dluhů (inventarizace) pro kvantifikování vlastního kapitálu,
- Primární odvozování hospodářského výsledku na bázi zjištěných, kvantitativně vyjádřených a zaznamenaných peněžních důsledků reálně uskutečněných transakcí.²²

¹⁹ VODÁKOVÁ, J. *Možnosti akruálního účetního systému v rezortu MO ČR*. Disertační práce. Univerzita obrany, Fakulta ekonomiky a managementu. Brno, 2008. s. 10.

²⁰ Tamtéž, viz ref. 2.

²¹ KOCURKOVÁ, J. *Akruální báze versus peněžní báze*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 2007. s. 18.

²² Tamtéž, viz ref. 10, s. 19.

Jednoznačnou výhodou peněžního účetního systému je relativně jednoduché sledování těchto transakcí a v podstatě okamžitá dostupnost podkladů a návazně i účetních výstupů.²³ I přesto, že je peněžní účetnictví v dnešní době na ústupu, mnohé vlády ho preferují nejen pro jeho již zmíněnou jednoduchost a tradici jeho používání, ale také z důvodu převládajícího deficitního hospodaření, kdy potřebným výstupem z účetního systému je výše hotovostního deficitu, kterou je nezbytné v daném účetním období profinancovat.²⁴ Adekvátní informaci o stavu hospodaření dané účetní jednotky však již není schopno zajistit.

Akruální účetnictví (accrual accounting, accrual-basis accounting)

Účetní systém založený na akruální bázi zachycuje toky v období, kdy došlo ke vzniku, změně nebo zániku určité ekonomické hodnoty. Akruální princip lze definovat jako požadavek, aby se hospodářské operace vykazovaly v období, kterého se věcně i časově týkají – tedy nikoliv v období, kdy došlo k výdaji či k příjmu peněžních prostředků. Tato zásada je jedním²⁵ ze základů výkaznictví v České republice, a to ve shodě s mezinárodními účetními standardy. Důvodem pro tento požadavek jsou účinky jednotlivých transakcí na peněžní toky, neboť:

- Některé transakce nezpůsobují reálný pohyb peněz.
- Jiné transakce jsou spojeny s nárůstem nebo poklesem peněžních toků, které se uskuteční v okamžiku transakce.
- Další transakce sice mají dopad na výši peněžních prostředků, ovšem peněžní tok se uskuteční později.²⁶

Aplikace akruálního účetnictví tedy spočívá v uvedení nákladů a výnosů sledovaného účetního období do vzájemné **věcné shody** a do **časové souvislosti s vykazovaným obdobím**.²⁷

²³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Koncept akruálních daní a metoda jejich výpočtu v České republice*. [online]. [cit. 27. října 2009]. <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/xls/ek_fiskalni_vyhledy_47628.html>.

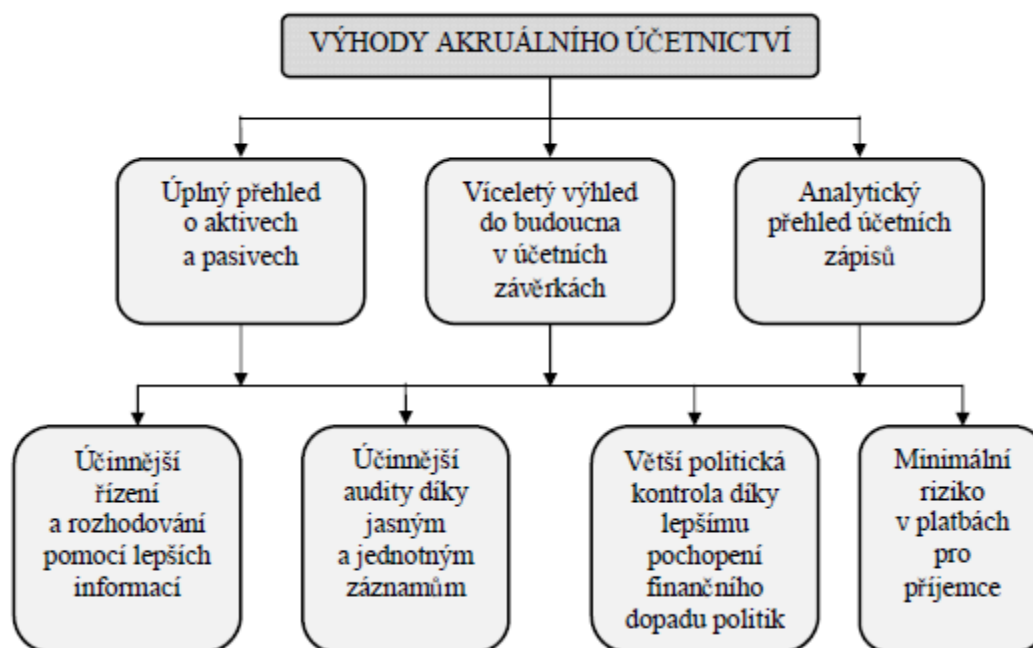
²⁴ Tamtéž, viz ref. 12.

²⁵ Druhou základní zásadou je předpoklad trvání podniku (organizace) i v dohledné budoucnosti. Z této zásady vyplývá volba oceňovacího principu uplatňovaného v ČR, a to principu historických cen.

²⁶ MYŠKOVÁ, R. *Uplatnění akruálního principu v účetnictví subjektů soukromého a veřejného sektoru*. [online]. [cit. 28. října 2009]. Univerzita Pardubice. <<https://dspace.upce.cz:8443/bitstream/10195/32335/1/CL466.pdf>>.

²⁷ Tamtéž, viz ref. 15.

Obrázek 1: Výhody akruálního účetnictví



Zdroj: Evropská komise. Modernizace účetního systému EU. Lucemburk: Úřad pro úřední tisky Evropských společenství, 2008. s. 4. ISBN 978-92-79-08678-6.

Akruální účetnictví zachycuje transakce **příčinně**, proto bývá zpravidla označováno za účetnictví **spojité**. Znamená to, že při oddělování účetních období musí uskutečňovat zvláštní rozhraničující komplexy operací pro účetně správné odvození výsledku daného účetního období.²⁸

Jak již bylo zmíněno v úvodu tohoto tématu, peněžní a akruální účetní báze představují dva základní systémy vedení účetnictví a sestavování rozpočtů ve světě. Proto je v následujícím textu uvedena tabulka, která oba tyto principy porovnává z hlediska uznání výnosů a nákladů.

²⁸ KOCURKOVÁ, J. *Akruální báze versus peněžní báze*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 2007. s. 18.

Tabulka 1: Porovnání peněžní a akruální báze z hlediska uznání výnosů a nákladů

	Báze peněžních toků	Akruální báze
Uznání výnosů	příjem peněz	dodání výrobků/zboží, provedení služby (bez ohledu na peněžní příjem)
	cash → výnos	pohledávka cash → výnos
Uznání nákladů	výdej peněz	vznik nákladu (pro dosažení výnosu) bez ohledu na peněžní výdaj
	náklad → cash	náklad ← dluh cash

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 13. aktualiz. vyd. Praha: Polygon. 2003. s. 345. ISBN 80-7273-084-3.

2. Akruální účetnictví ve veřejném sektoru

Přechod od tradičního účetního systému založeného na hotovostních tocích na přesnější a efektivnější akruální účetnictví je ve veřejném sektoru velmi aktuálním tématem. Nepředstavuje totiž pouhou technickou změnu. Jedná se o **zásadní změnu v kultuře řízení**, která je důležitá k zajištění účinné kontroly výdajů, ke snížení rizika vzniku chyb či nesrovnalostí na nejnížší možnou míru a ke zlepšení každodenní správy finančních prostředků státu.²⁹

Tradiční peněžní systém, který může „... *snadněji vést k zavádějícímu pohledu na závazky, zejména když dochází k růstu jejich objemu a zpožďování plateb, což následně vede k neúplné informovanosti o krátkodobých vývojových tendencích a také nemožnosti spolehlivě obhájit oprávněnost dlouhodobých výhledů veřejných financí*“³⁰, je nezbytné nahradit systémem akruálním, který „...*vytváří lepší předpoklady pro nastavení systému odpovědnosti*“³¹ a **zvyšuje transparentnost a úplnost účetních dat**. Prostřednictvím této změny účetní metodiky lze **zpřesnit alokaci zdrojů**

²⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Koncept akruálních daní a metoda jejich výpočtu v České republice*. [online]. [cit. 17. listopadu 2009]. <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/xls/ek_fiskalni_vyhledy_47628.html>.

³⁰ OECD. ECONOMICS DEPARTMENT. *Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and A Framework for Analysis*. [online]. [cit. 17. listopadu 2009]. OECD. 2001. p. 22. <<http://www.oecd.org/dataoecd/31/39/1891839.pdf>>.

³¹ Tamtéž, viz ref. 19.

a napomoci tak růstu výkonnosti veřejného sektoru.³² Je tedy možné konstatovat, že byly nalezeny důvody pro zavedení akruálního principu v účetnictví organizací veřejného sektoru.

Akruální koncept by však neměl být zohledněn pouze v případě účetnictví, ale také při rozpočtování. Nicméně právě tato oblast je předmětem odborných debat a možná variantní řešení jsou diskutována odborníky v oblasti účetnictví po celém světě. V souvislosti s touto problematikou jsou nejčastěji zmiňovány dva důvody. Prvním z nich je obava, že existuje **riziko z porušení rozpočtové kázně**. Politické rozhodnutí o peněžních výdajích by mělo odpovídat příjmům vykázaným ve státním rozpočtu a to může zajistit pouze peněžní základ sestavování rozpočtu. Druhým důvodem je skutečnost, že v legislativních normách jsou **ustanovení, která zabraňují uplatnění akruálního principu v rozpočtování.**³³

Jak již bylo řečeno, cílem přechodu na akruální účetnictví je zprůhlednit veřejné výdaje. Původně využívaný peněžní účetní systém totiž nepřímou přispíval k postupnému nárůstu zadluženosti veřejných financí, poněvadž neposkytoval údaje o celkových nákladech činností financovaných z jednotlivých rozpočtů.³⁴

Potřeba akruálního účetnictví je tak neoddiskutovatelná. Avšak v souvislosti s jeho zavedením vyvstává ihned několik problémů. Je totiž poměrně obtížné stanovit okamžik, k němuž změnu realizovat. Důvodů je několik:

- Problém zachycení **specifických aktiv a závazků**, které se v soukromém sektoru nevyskytují (aktiva národního dědictví, vojenská aktiva, infrastruktura, programy sociálního zabezpečení).
- Stanovení **vhodné účetní metody** pro ocenění majetku.

³² 24 INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – PUBLIC SECTOR COMMITTEE. *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. [online]. [cit. 17. listopadu 2009]. December 2003. 2nd ed. New York: International Federation of Accountants. p. 9. ISBN 1-931949-0. <<http://www.ifac.org/PublicSector>>.

³³ BLÖNDAL, J. R. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. OECD Journal on Budgeting – Vol. 3, No. 1. 2003. s. 44. ISSN 1608-7143.

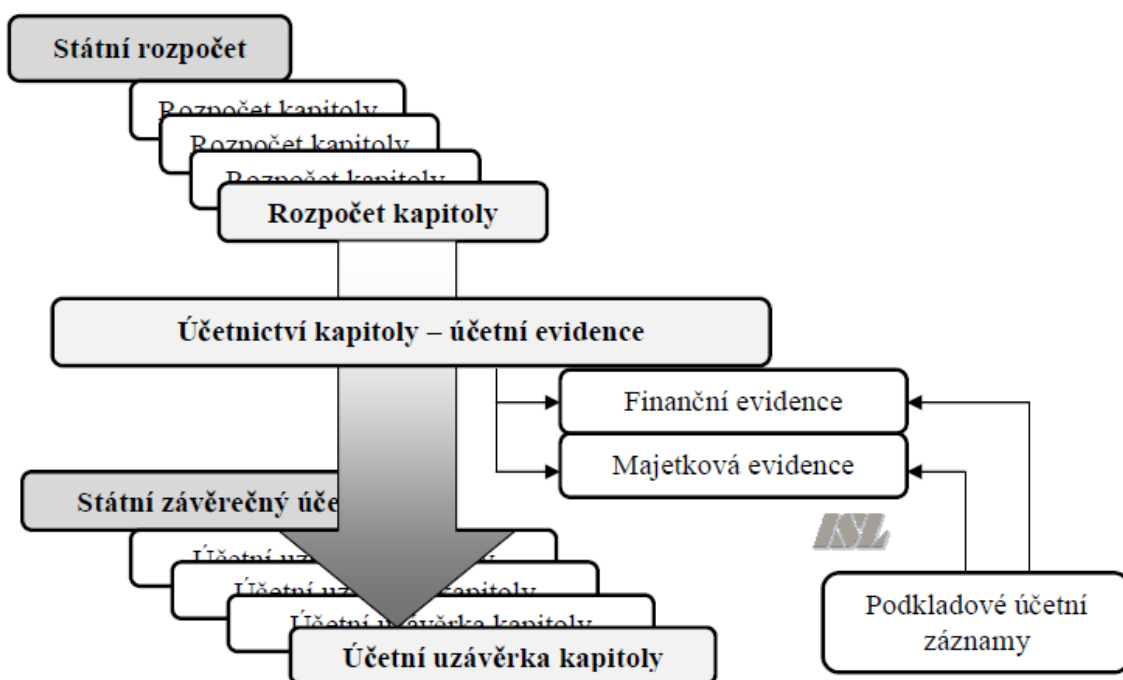
³⁴ VODÁKOVÁ, J. *Možnosti akruálního účetního systému v rezortu MO ČR*. Disertační práce. Univerzita obrany, Fakulta ekonomiky a managementu. Brno, 2008. s. 6.

- Potřeba **legislativních změn** v souvislosti s uplatňováním mezinárodních účetních standardů (International Public Sector Accounting Standards – IPSASs) nebo národních standardů.³⁵

3. Účetnictví OSS MO ČR

Rezort MO ČR, jako množina institucí zřízených podle veřejného práva, je předurčen k zajištění bezpečnosti státu. Z pohledu účetního je však nezbytné rezort MO ČR vnímat také jako dílčí konsolidační celek a systém, který je tvořen různými typy účetních jednotek, tj. organizačními složkami státu, příspěvkovými organizacemi a státními podniky. Specifika těchto účetních jednotek lze spatřovat zejména ve způsobu financování jejich činností a odlišné míře návaznosti na státní rozpočet. Významné postavení mezi nimi zaujímá především **OSS MO ČR**, jež je mimo jiné zprostředkovatelem finančních zdrojů i pro ostatní účetní jednotky rezortu MO ČR.³⁶

Obrázek 2: Místo účetnictví v organizačních složkách státu



Zdroj: TAHOVSKÝ, J. Místo účetnictví v organizačních složkách státu. Prezentace ppt. Vyškov. 2010.

³⁵ MYŠKOVÁ, R. Uplatnění akruálního principu v účetnictví subjektů soukromého a veřejného sektoru. [online]. [cit. 17. listopadu 2009]. Univerzita Pardubice. <<https://dspace.upce.cz:8443/bitstream/10195/32335/1/CL466.pdf>>.

³⁶ VODÁKOVÁ, J. Možnosti akruálního účetního systému v rezortu MO ČR. Disertační práce. Univerzita obrany, Fakulta ekonomiky a managementu. Brno, 2008. s. 19.

I přes snahy o harmonizaci všech účetních jednotek je stále v této organizační složce státu soustředěna většina majetku rezortu.³⁷ Proto budou vybrané problémové okruhy účetnictví rozebrány právě u tohoto typu účetní jednotky. Za účelem dosažení efektivního zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu, bylo potřeba zrealizovat několik zásadních změn v oblasti účtování a vykazování státu. Mezi nejdůležitější změny patří změna struktury účetní závěrky a významné změny v účetní evidenci některých účetních případů vyvolané aplikací aktuálního konceptu.

4. Změna struktury účetní závěrky

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem účetnictví každé účetní jednotky, který jí podává informace o celkovém hospodaření. I OSS MO ČR má, jako účetní jednotka, povinnost tuto závěrku sestavovat, avšak od 1. 1. 2010 v novém složení výkazů. Účetní závěrka byla vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky, rozšířena o **Přehled o peněžních tocích (tzv. cash flow) a Přehled o změnách vlastního kapitálu**.

Struktura účetní závěrky je tak nyní následující:

- Rozvaha (balance),
- Výkaz zisku a ztráty,
- Příloha,
- Přehled o peněžních tocích (cash flow),
- Přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha (balance) uspořádává položky majetku a jiných aktiv (=AKTIVA CELKEM) a závazků a jiných pasiv (=PASIVA CELKEM) podle základního závazného vzoru a podle vzoru určeného pro OSS, které jsou uvedeny v příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

Aktiva se sledují ve čtyřech sloupcích, přičemž v prvním sloupci se uvádí jejich stav k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky nebo k rozvahovému dni neupravený o výši oprávek a opravných položek (**Brutto**). V druhém sloupci se uvádí výše oprávek a opravných položek, které se vztahují ke konkrétní položce (**Korekce**), ve třetím sloupci je upraven Brutto stav jednotlivých položek o Korekci

³⁷ Tamtéž, viz ref. 36, s. 35.

(**Netto**) a v závěrečném čtvrtém sloupci je uvedena informace o stavu jednotlivých položek v předcházejícím účetním období (**Netto minulé období**).

Pasivům jsou vyčleněny sloupce dva, přičemž první informuje o stavu jednotlivých položek pasiv k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky/rozvahovému dni a druhý sloupec pak o stavu k rozvahovému dni minulé období. Aby byla zachována základní bilanční rovnice, musí se položky „AKTIVA CELKEM“ a „PASIVA CELKEM“ v rozvaze rovnat.³⁸

Výkaz zisku a ztráty uspořádává položky konečných zůstatků syntetických účtů nákladů a výnosů a výsledků hospodaření, tj. výsledku hospodaření před a po zdanění. Tyto položky se vykazují za účetní jednotku k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky nebo k rozvahovému dni, a to ve stavu **za hlavní a hospodářskou činnost** v běžném a minulém účetním období.

Hlavní činností se pro účely této vyhlášky rozumí veškeré činnosti, pro něž byla účetní jednotka zřízena jiným právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným právním dokumentem. *Hospodářská činnost* je chápána jako činnost stanovená jiným právním předpisem nebo činnost doplňková, vedlejší či jiná.³⁹ Závazný vzor pro OSS je stanoven v příloze č. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

Příloha doplňuje, popřípadě vysvětluje některé informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky. Nové uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky je upraveno v **§ 45** vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky. Struktura přílohy se významně mění a její členění je pro účely vedení účetnictví státu podstatně podrobnější. Příloha je tak nyní členěna na položky v následujícím pořadí.

- Členění podle zákonných ustanovení (položky označené písmenem A),
- Informace o závazcích z neukončených finančních operací (B),
- Informace o rozpočtových prostředcích a podmíněných pohledávkách a podmíněných závazcích ve vztahu k rozpočtovým prostředkům (C),
- Členění pro zvláštní účely (D),
- Ostatní doplňující informace k jiným částem účetní závěrky (E),

³⁸ § 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

³⁹ Tamtéž, viz ref. 38, § 5.

- Informace o tvorbě a čerpání fondů (F),
- Doplnující informace k položce „A.II.3. Stavby“ rozvahy (G),
- Doplnující informace k položce „A.II.1. Pozemky“ rozvahy (H).

Závazný vzor je stanoven v příloze č. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

Přehled o peněžních tocích (cash flow) rozepisuje vybrané položky aktiv a pasiv a poskytuje informace o přírůstcích/úbytcích peněžních prostředků za dané účetní období.⁴⁰ Závazný vzor tohoto výkazu je stanoven v příloze č. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

Přehled o změnách vlastního kapitálu rozepisuje položku rozvahy „C. Vlastní kapitál“ a informuje tak o uspořádání položek, které vyjadřují jejich změnu za účetní období. Ve čtyřech sloupcích jsou uvedeny informace o stavu této položky k rozvahovému dni minulého období, o zvýšení (kladné znaménko) a snížení (záporné znaménko) jejího stavu k rozvahovému dni v běžném účetním období a o jejím stavu k rozvahovému dni.⁴¹ Závazný vzor tohoto výkazu je v příloze č. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, pro některé vybrané účetní jednotky.

Technická forma všech výkazů účetní závěrky je specifikována ve **vyhlášce 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)**.

⁴⁰ Tamtéž, viz ref. 38, § 6.

⁴¹ Tamtéž, viz ref. 38, § 7.

5. Uzavření finančního hospodaření na NS⁴²

K usměrnění činností při uzavírání finančního hospodaření roku organizačními složkami státu (OSS) kapitoly Ministerstva obrany v návaznosti na zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) vydal ředitel Sekce ekonomické (SE) MO ČR Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření a zahájení finančního hospodaření následujícího roku (pokyn). Tento pokyn upřesňuje procení postupy, zásady a termíny rozpočtovým kompetentům (RK) vedoucím organizačních celků (OC), řediteli Agentury finanční (AF) a dalším subjektům, kteří vstupují do procesu uzavírání a zahájení finančního hospodaření s peněžními prostředky.

Pokyn se vztahuje na organizační celek OSS MO a OSS Vojenský vlečkový úřad (OSS VVÚŘ). Pokyn se vztahuje na příspěvkové organizace zřízené MO, úkoly zde stanovené plní za tyto příspěvkové organizace jejich zřizovatel, a to v návaznosti na využití prostředků přidělených příspěvkové organizaci kapitolou MO ze státního rozpočtu.

Obecně tedy lze pokyn k uzavření finančního hospodaření chápat jako průvodce jednotlivými kroky, které je třeba naplnit na různých stupních ekonomického řízení, aby došlo k bezproblémovému čerpání rozpočtu při konci finančního hospodaření roku a jeho ukončení. Prostředky je třeba ve vztahu ke státní pokladně blokovat pro ještě plánované výdaje z rozpočtu daného roku v závěru hospodaření a to za jednotlivé subjekty na stupňovité struktuře finančního řízení. Postup blokace prostředků v jednotlivých modulech FISu začíná prvotním blokováním v modul EVZ (Evidence veřejných zakázek), operace účetního případu pokračuje pře modul SML (Evidence smluv), a celá transakce končí KDF (Kniha došlých faktur) a vyplacením prostředků státního rozpočtu dodavateli. Prostředky, které byly v první fázi navázány v rámci státní pokladny k danému případu, je třeba nejsou-li vyčerpány všechny také uvolnit, tak aby mohly být případně čerpány nadřízeným či jiným subjektem. K uvolnění navázaných prostředků státní pokladny musí dojít v modulech EVZ a SML. Jak se zmíníme později v povinnostech jednotlivých subjektů, tuto kontrolu musí provádět v závěru finančního hospodaření roku denně.

⁴² Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření roku 2013 a zahájení finančního hospodaření roku 2014. Praha: Ministerstvo obrany, 2013. Ev. č. 9/3-38/2009-8201. 25 s.

6. Působnost subjektů při uzavírání finančního hospodaření roku⁴³

Ředitel AF řídí proces ukončení a zahájení finančního hospodaření roku v souladu s ustanovením pokynu. Odpovídá za řádné a včasné splnění úkolů, přičemž:

- provádí kontrolu postupů a plnění termínů stanovených pokynem,
- koordinuje činnost účtáren v návaznosti na pokyny vydané MF ČR a ČNB,
- řídí činnost v rámci OSS MO při provádění:
 - kontrol rezervovaných peněžních prostředků v Integrovaném informačním systému Státní pokladny (IISSP), úhrady a uvolnění nevyužitých rezervovaných peněžních prostředků v IISSP,
 - kontrol souhlasnosti dat mezi FISem a IISSP v oblasti rozpočtu, rezervací a čerpání,
 - kontrol předložených rozpočtových opatření přiřčených OC a jejich včasnou realizaci ve FISu a IISSP,
 - finanční kontroly (FIK) v působnosti správce rozpočtů (SR) a hlavních účetních.

Rozpočtový komponent odpovídá za:

- řádné a včasné splnění všech úkolů v rozpočtovém procesu za dodržení procesních postupů vyplývajících z Odborného pokynu k realizaci změnového řízení rozpočtu kapitoly MO v rozpočtovém roce s vazbou na IISSP, přičemž termíny pro předložení rozpočtových opatření jsou stanoveny tímto Pokynem v souvislosti s uzavřením finančního hospodaření roku a všechny musí proběhnout nejpozději do poloviny měsíce prosince,
- kontrolu dodržování jednotlivých ustanovení pokynu všemi subjekty v jeho rozpočtové působnosti.

Vedoucího organizačního celku (vedoucí OC), resp. **vedoucí nákladového střediska** (vedoucí NS) odpovídá za:

- řádné a včasné splnění všech úkolů v procesu financování a realizaci osobních výdajů za dodržení termínů vyplývajících z pokynu v souvislosti s uzavřením a zahájením finančního hospodaření roku,
- dodržení zásad účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti při čerpání přidělených peněžních prostředků.

⁴³ *Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření roku 2013 a zahájení finančního hospodaření roku 2014.*
Praha: Ministerstvo obrany, 2013. Ev. č. 9/3-38/2009-8201. s.4-5

Akviziční pracoviště, výkonní manažeři programu a ostatním účastníci procesu:

- uzavření finančního hospodaření roku jsou povinni poskytnout RK a vedoucím OC podporu a zajistit požadovanou součinnost přičemž odpovídají za řádné a včasné splnění všech úkolů stanovených pokynem v rámci své působnosti.

7. Procesní postupy a zásady uzavření finančního hospodaření roku⁴⁴

Oblast rozpočtového procesu

RK za svou rozpočtovou působnost ve smyslu ustanovení Odborného pokynu k realizaci změnového procesu **je povinen předložit**:

- **první týden v měsíci prosinci návrh** Rozhodnutí o rozpočtovém opatření, resp. Rozhodnutí o úpravách mimorozpočtových:
 - k přesunu do rezervy SK MO rozpočtových prostředků a NNV nevyužitých do konce kalendářního roku,
 - ke konečným úpravám limitů peněžních prostředků k jejich využití do konce kalendářního roku prováděných z úrovně SK MO,
 - k převodu nevyužitých mimorozpočtových zdrojů nebo NNV,
 - k úhradě služeb poskytnutých příspěvkovými organizacemi Sekci majetkové MO (SM MO).
- dalším termínem, **provedeném v prvním nejpozději druhém týdnu měsíce prosince**, je **zabezpečit účtárně schválené** Rozhodnutí o rozpočtovém opatření ke konečným úpravám limitů peněžních prostředků k jejich využití do konce kalendářního roku prováděných z úrovně manažera cíle (MC) 1. – 3. úrovně,
- posledním termínem, jenž musí proběhnout **nepoději do konce druhého týdnu měsíce prosince**, je **zabezpečit účtárně poslední schválení** Rozhodnutí o rozpočtovém opatření ke konečným úpravám limitů peněžních prostředků k jejich využití do konce kalendářního roku prováděných RK 4. úrovně.

Podobně to platí i pro **výkonné manažery programu**, kteří jsou iniciátory úprav limitů peněžních prostředků akcí vedených v ISPROFIN EDS / SMVS.

⁴⁴ *Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření roku 2013 a zahájení finančního hospodaření roku 2014.*
Praha: Ministerstvo obrany, 2013. Ev. č. 9/3-38/2009-8201. s. 5-11

Oblast financování, zajištění FIK a rezervací v IISSP

Vedoucí OC je povinen:

- **v prvním týdnu měsíce listopadu** provádět denně kontrolu správnosti provedených blokáží a rezervací peněžních prostředků a jejich uvolňování v APV UCR98 a ve spolupráci se SR zabezpečit jejich uvolňování v IISSP s vazbou na provádění FIK,
- **v prvním týdnu měsíce prosince** provést kontrolu stavu veřejných zakázek tak, aby u smluv, které již nebudou v daném roce financovány, byla provedena aktualizace FIK, a rezervace v IISSP odpovídala skutečnému čerpání.
- **v druhém týdnu měsíce prosince** vložit elektronický obraz v příslušném modulu APV UCR98 podkladový účetní záznam (např. fakturu) a zároveň jej předložit zabezpečující účtárně k provedení posledních plateb na vrub výdajů peněžních prostředků daného roku, včetně dodávek služeb.
- **v polovině měsíce prosince** zabezpečit a vrátit neupotřebovanou peněžní hotovost ze zálohy poskytnuté zaměstnanci z pokladny účtárny
- **v třetím týdnu měsíce prosince** zabezpečit kontrolu stavu některých zakázek tak, aby FIK a rezervace IISSP odpovídá předpokládanému čerpání na konci roku.
- závěrem třetího týdne provést v APC UCR98 ve spolupráci se SR v IISSP konečné uvolnění peněžních prostředků blokováných veřejnou zakázkou (modul EVZ), smlouvou, objednávkou, rezervovaných fakturou, poukazem na skutečný stav čerpání k poslednímu dni roku a provést kontrolu uvolnění a vazbou na FIK.

Ředitel Finanční správy AČR předloží SK MO:

- **do konce října**
 - přehled nevyúčtovaných peněžních prostředků na pokladně zabezpečující účtárny vyčleněných pro zajištění letecké přepravy do zahraničí, které byly uskutečněny **do konce září**,
 - přehled stavu poskytnutých a nevyúčtovaných záloh vyčleněných pro zajištění letecké přepravy do zahraničí, včetně jejich rozpočtového krytí,
- **v polovině listopadu, v prvním a třetím týdnu v prosinci** přehled o stavu poskytnutých a nevyúčtovaných záloh vyčleněných pro zajištění letecké přepravy do zahraničí, včetně jejich rozpočtového krytí a termínu vyúčtování a zajistí průběžné vyúčtování poskytnutých peněžních prostředků pro zajištění letecké přepravy do zahraničí s cílem eliminovat zatížení rozpočtu následujícího roku v případě nevyúčtovaných poskytnutých záloh,

- **do konce listopadu** přehled využití přidělených prostředků k financování zahraničních aktivit
 - spojených s nasazením úkolových uskupení (ÚU) v zahraničních operacích a přijatých opatření k využití peněžních prostředků s cílem minimalizovat zatížení rozpočtu následujícího roku nevyúčtovanými zálohami, které byly poskytnuty v daném roce,
 - spojených s plněním úkolů zahraničních pracovišť a přijatých opatření k využití peněžních prostředků s cílem minimalizovat zatížení rozpočtu následujícího roku nevyúčtovanými zálohami, které byly poskytnuty v daném roce.

8. Realizace osobních výdajů v ISSP⁴⁵

Rozpočtový komponent je povinen v druhém týdnu prosince předložit řediteli AF k realizaci poslední Rozhodnutí o rozpočtovém opatření pro optimalizaci limitů peněžních prostředků v rámci vlastních NS, v rámci své rozpočtové kompetence.

Vedoucí NS je povinen zabezpečit:

- odpovídající krytí disponibilními prostředky na výplatu peněžních náležitostí zaměstnanců,
- prioritní výplatu peněžních náležitostí u osob, kterým v měsíci prosinci končí pracovní či služební poměr
- pro realizaci osobních výdajů: přístupy do požadovaných modulů (příkazce opera – modul EPK, odpovědná osoba – modul ROZ, ADA, ZMP, PDM, EVČ, PPS), platné certifikáty a elektronické podpisy pro příkazce operace, administrativní příkazce operace a odpovědné osoby pro automatické generování návrhu dokladu Likvidačního záznamu – PAM, předložení požadavků na zabezpečující účtárnu k provedení administrací účetních profilů s platností do prvního měsíce následujícího roku na příslušných úrovních (úroveň „pracoviště“, „vazba složka mzdy na pracoviště“), provedení příslušných administrativních profilů s platností do prvního měsíce následujícího roku na příslušných úrovních,
- veškeré povinnosti a úkony vyplývající z pozice nástupnické organizace za rušené NS a to s důrazem pro zabezpečení úkolů rozpočtových komponentů.

⁴⁵ *Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření roku 2013 a zahájení finančního hospodaření roku 2014.*
Praha: Ministerstvo obrany, 2013. Ev. č. 9/3-38/2009-8201. s. 11-18

Oblast realizace osobních výdajů v rámci hlavní uzávěrky platů

Vedoucí NS je povinen zabezpečit:

- **v první polovině prosince** schvalovací proces FIK před vznikem závazků a vytvoření disponibilních prostředků z rozpočtu v daném roce pro zabezpečení realizace náležitostí hlavní uzávěrkou platů za prosinec daného roku cestou dokladu Speciální limitovaný příslib – Tvorba disponibilní prosinec daného roku,
- **v druhém týdnu prosince** vrácení všech nevyčerpaných disponibilních prostředků cestou dokladu Opravného LP-PAM. Tento krok je nutné provést až po provedení rezervace prostředků realizovaných hlavní uzávěrkou platů za listopad daného roku,
- **pátý den před koncem měsíce prosince** předložení prvotních podkladů pro výpočet náhrad mezd v době nemoci realizovaných hlavní uzávěrkou za prosinec daného roku. Na základě předložených podkladů bude zabezpečeno ředitelem AF pokrytí rozpočtových zdrojů na položky platů o.z. a VZP z rozpočtu následujícího roku,
- **na počátku ledna následujícího roku** předložení prvotních podkladů změnového řízení v oblasti osobních výdajů pro hlavní uzávěrku za prosinec účtovaného roku, dále schvalovací proces FIK před vznikem závazku a vytvoření disponibilních prostředků z rozpočtu následujícího roku pro zabezpečení realizace náležitostí hlavní uzávěrkou platů za prosinec účtovaného roku, a dále předložení definitivních podkladů pro vyřešení disproporcí zjištěných po provedení prvotních výpočtů pro hlavní uzávěrku za prosinec účtovaného roku na počátku roku následujícího,
- **na přelomu prvního a druhého týdne ledna následujícího roku** schvalovací proces FIK po vzniku závazku v modulu EPK, cestou dokladu Likvidační záznam-PAM.

Dále platí pro vedoucího NS povinnosti v oblasti realizaci osobních výdajů v rámci dílčích uzávěrek.

Oblast realizace osobních výdajů z FKSP

Vedoucí NS je povinen zabezpečit:

- **do konce prvního týdne v prosinci** předložení posledních podkladů změnového řízení pro dílčí uzávěrku stanovenou na termín polovina druhého týdne v prosinci daného roku na čerpání FKSP z individuálního účtu zaměstnanců,
- **do konce druhé týdne daného roku** kontrolu zůstatků individuálních účtů zaměstnanců O ukončení a výsledku provedení kontroly informuje Ř AF.

Vedoucí NS je dále povinen:

- v termínech zabezpečit provedení FIK před vznikem závazku a vytvoření dostatečných disponibilních prostředků pro související pojistné za zaměstnavatele z náležitosti FKSP, které budou vyplaceny nebo zúčtovány v rámci hlavních uzávěrek platů za prosinec daného roku,
- zabezpečit dodržení stanovených termínů pro předložení podkladů změnového řízení vztahující se zejména ke změně zařazení zaměstnance k jinému NS, vzniku, změně či zániku pracovního nebo služebního poměru,
- zabezpečit dodržení postupů pro převádění prostředků dílčích fondů útvarů.

ZÁVĚR

Pro uvedení do tématu jsme si objasnili peněžní a aktuální systém, dále aktuální účetnictví ve veřejném sektoru a řekli jsme si zásadní údaje o účetnictví OSS MO ČR. V tomto tématu jsme si ale především popsali stávající způsob ukončení finančního hospodaření na úrovni resortu i NS. Zabývali jsme se tedy především dočerpáním a uzavřením rozpočtu resortu MO ČR a nákladového střediska.

Literatura:

Základní:

- RMO č. 72/2012, *Finanční řízení a finanční zabezpečení*. Ministerstva obrany, 2012. Praha: Ministerstvo obrany, 2012, s. 37. Čj. 306-17/2012-SE MO.
- *Odborné nařízení pro zpracování návrhu státního rozpočtu a střednědobého rozpočtového výhledu v resortu Ministerstva obrany*. Praha: Ministerstvo obrany, 2009, 76 s. Čj. 35-13/2009-8201.
- *Odborný pokyn k uzavření finančního hospodaření roku 2013 a zahájení finančního hospodaření roku 2014*. Praha: Ministerstvo obrany, 2013. Ev. č. 9/3-38/2009-8201.
- ŠMOLDAS, P. *Akruální báze účetního výkaznictví v podmínkách Ministerstva obrany ČR*. Závěrečná práce jednosemestrálního kurzu celoživotního vzdělávání – Mezinárodně uznávané účetní standardy. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 9/2009 – 1/2010.
- VODÁKOVÁ, J. *Akruální účetnictví v resortu MO ČR – revoluční pohled na účetní data*. *Vojenské rozhledy*. 2008. roč. 17. č. 1. s. 24-28. ISSN 1210-3292.

Doporučená:

- KOCURKOVÁ, J. *Akruální báze versus peněžní báze*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 2007.
- VODÁKOVÁ, J. *Možnosti akruálního účetního systému v resortu MO ČR*. Disertační práce. Brno: Univerzita obrany, 2008.
- ZAVADILOVÁ, Kamila. *Akruální účetnictví v resortu MO ČR*. Diplomová práce. Brno: Univerzita obrany, 2010. 89 s. Vedoucí práce Ing. Jana Vodáková, Ph.D.

Úkoly pro samostatnou práci:

1. Definujte pojem peněžní účetnictví.
2. Vyjmenujte systémové znaky peněžního účetnictví.
3. Vysvětlete pojem aktuální účetnictví.
4. Vyjmenujte a objasněte výhody aktuálního účetnictví.
5. Zamyslete se, jaké lze uvést důvody pro zavedení aktuálního účetnictví ve veřejném sektoru.
6. Vyjmenujte, které účetní výkazy jsou součástí účetní závěrky OSS MO ČR, jako účetní jednotky.
7. Objasněte, které hodnoty sledují a jaký je výstup účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky OSS MO ČR.
8. Vysvětlete v krocích, jak probíhá uzavření finančního hospodaření u NS.
9. Vyjmenujte jednotlivé subjekty, které se podílejí na uzavírání finančního hospodaření u NS.