

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Teze diplomové práce

**Zhodnocení účetní závěrky organizační jednotky
Vězeňské služby České republiky**

Bc. Petra Bauerová

© 2015 ČZU v Praze

Souhrn

Diplomová práce se zabývá zhodnocením účetní závěrky vybrané organizační jednotky Vězeňské služby České republiky. Na základě odborných poznatků a rozboru příslušných platných právních předpisů a literárních zdrojů je provedena analýza účetní závěrky a následně vyhodnoceny postupy a dosažené výsledky.

V teoretické části je podrobně rozebrána právní úprava účetnictví a účetní závěrky v České republice platná pro organizační složky státu a dále je detailně popsán postup a rozsah prováděných uzávěrkových prací.

V praktické části jsou získané teoretické poznatky uplatněny při analýze účetní závěrky. Nejprve je charakterizována zvolená účetní jednotka a následně vypracován rozbor účetní uzávěrky a účetní závěrky. Pozornost je věnována také čerpání rozpočtových prostředků a předávání údajů do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS).

Výsledky provedené analýzy jsou zhodnoceny v samostatné kapitole a jsou navržena řešení zjištěných problémů.

Klíčová slova:

Účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, inventarizace majetku, závazky, pohledávky, aktiva, pasiva, veřejná správa, vězeňská služba.

Cíl práce

Hlavním cílem práce je na základě analýzy postupů účtování a průběhu sestavování účetní závěrky ve veřejné správě, konkrétně v organizační jednotce Vězeňské služby ČR ve Věznici Pardubice, zhodnotit celý proces a jeho výstupy. V případě, že budou nalezeny nedostatky, je cílem práce navrhnout případná opatření k nápravě stávajícího stavu.

Dílním cílem práce je vypracovat ucelený přehled teoretických východisek vlastní práce vycházejících z odborné literatury, příslušných právních norem a vnitřních předpisů dané účetní jednotky.

Metodika

Diplomová práce bude zpracována na základě odborných informací a podkladů z oblasti účetnictví organizační jednotky veřejné správy. Na základě těchto poznatků bude provedena analýza účetní závěrky dané organizační jednotky. Celá práce bude stylizována do osmi navazujících kapitol Úvod, Cíl práce a metodika, Teoretická východiska,

Analytická část, Zhodnocení výsledků a doporučení, Závěr, Seznam použitých zdrojů, tabulek a schémat a Přílohy.

Na základě kritické analýzy a komparace informací z českých i zahraničních zdrojů budou sestavena teoretická východiska práce. Pozornost bude zaměřena na metody a principy používané při sestavování účetní závěrky organizační jednotky ve veřejné správě. Následně provedená syntéza jednotlivých složek účetní závěrky napomůže odhalit vzájemné vztahy daného systému jako celku. Budou vysvětleny možnosti účetní uzávěrky a jednotlivé postupy při uzavírání konkrétních účtů.

Zhodnocení účetních postupů při tvorbě účetní závěrky bude možné provést na základě podkladů účetní závěrky za rok 2013 vypracované ve Věznici Pardubice, která je organizační jednotkou Vězeňské služby České republiky.

V analytické části diplomové práce budou konfrontovány teoretické poznatky účetních předpisů s veškerými metodami a postupy používanými organizační jednotkou. Jedná se především o použité metody v oblasti inventarizace majetku a závazků, odpisování majetku, tvorby opravných položek a časového rozlišení nákladů a výnosů, dále metody použité při účtování o dohadných položkách pasivních, tvorbě základního přídělu fondu kulturních a sociálních potřeb a v neposlední řadě při kontrole čerpání rozpočtu.

Za pomoci dedukční metody budou odhaleny případné nesrovnalosti a navržena řešení, která by mohla vést k optimalizaci dané situace. K vypracování zobecňujících závěrů bude použita metoda indukce.

Informace a zjištěné poznatky z předchozích kapitol budou shrnuty v závěru práce.

Zhodnocení výsledků a doporučení

Na základě provedené analýzy účetní závěrky Věznice Pardubice za rok 2013 bylo nalezeno několik nedostatků v účetních operacích a postupech. V důsledku chyb, kterých se organizační jednotka dopouští, dochází k porušování základní zásady účetnictví, kterou je zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, jak je stanoveno v zákoně o účetnictví.

Chyby a nedostatky byly nalezeny v oblasti inventarizace, odpisování majetku, jednostranného upuštění od vymáhání pohledávek a odpisu nedoplatků pohledávek pro nedobytnost, vykazování opravných položek a tvorby základního přídělu FKSP. V ostatních sledovaných oblastech nebyly shledány žádné nesrovnalosti.

Inventarizace majetku

Věznice provádí inventarizaci v souladu s českými právními předpisy. Pro ucelený přehled o dané problematice jsou vydávány vnitřní předpisy, které jsou poměrně obsáhle propracované. V souladu s nimi jsou určeny hlavní a dílčí inventarizační komise. Složení komisí je po řadu let téměř stejné. Celý inventarizační proces se tak stává rutinní záležitostí. Mnozí členové inventarizačních komisí nestudují obsah předpisů potřebných k inventarizaci, přestože to patří k jejich hlavním povinnostem. Ztrácejí tak přehled o změnách, které probíhají v dané problematice. Inventarizace probíhá automaticky a dochází ke zkreslení skutečného stavu.

Nedůslednou kontrolou evidence pozemků došlo k chybě, která nebyla odhalena ani po dvou letech. V roce 2012 proběhlo digitální přeměření pozemků rekreačního zařízení Krasnice, které je ve správě Věznice Pardubice. Bylo zjištěno, že jeden z pozemků byl špatně zaměřen. Vlastníkem je obec Litošice, nikoli Vězeňská služba. Hodnota majetku je již ve třetím účetním období nadhodnocena o 96 000,00 Kč. Vzhledem k tomu, že se pozemky neodpisují, nebyl ovlivněn výsledek hospodaření. Je porušena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Byl podán návrh na změnu dílčích inventarizačních komisí, důslednou kontrolu znalosti platných předpisů a na systémovou změnu v kontrolní činnosti věznice. Na základě provedené analýzy byla tato chyba v účetním období 2014 opravena.

Odpisy majetku

Odpisování majetku je v podmínkách Vězeňské služby poměrně nová disciplína. Odpisy se provádějí od roku 2011, kdy došlo k hromadnému „dooprávkování“ dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Do této doby neměly účetní jednotky objektivní informace o rozsahu potřebných zdrojů pro udržení případně rozšíření jejich majetkové podstaty. Zavedení odpisování majetku je jednoznačným přínosem.

V dané organizační jednotce Vězeňské služby je v dlouhodobém majetku evidován software, který zahrnuje programové vybavení, jímž je ovládán topný a zabezpečovací systém věznice. Pokud organizační jednotka dosáhla na konci roku 2012 stanovené minimální zůstatkové ceny 5 %, měl být majetek dle platných předpisů vyřazen a pořízen nový. V rámci úsporných opatření byl na počátku roku 2013 proveden upgrade softwaru. Účetně však bylo technické zhodnocení zaznamenáno jako provozní náklad běžného období. Podle platných předpisů mělo být technické zhodnocení zachyceno navýšením

vstupní ceny snižené o již uplatněné odpisy, doba použitelnosti měla být prodloužena o 18 měsíců a následně měl být majetek vyřazen.

V následující tabulce je vypracován přehled současné evidence softwaru a doporučený postup nakládání s uvedeným majetkem.

Tabulka 1 Přehled a doporučený postup při evidenci softwaru

Pohyb	Topný systém	Zabezpeč. systém	Dopad v účetních výkazech
Skutečnost			
Pořizovací cena	211 600,00	342 137,50	Navýšení hodnoty aktiv
Odpisy celkem do roku 2012	201 020,00	325 030,00	Zvýšení nákladů a korekce aktiv
Zůstatková cena 2012	10 580,00	17 107,50	Snížená hodnota aktiv o odpisy
Technické zhodnocení 2013	42 000,00	93 000,00	Zvýšení nákladů
Doporučení			
Technické zhodnocení 2013	42 000,00	93 000,00	Navýšení zůstatkové ceny aktiv
Navýšená zůstatková cena	52 580,00	110 107,50	Zvýšená aktiva
Doba použitelnosti	18	18	
Odpis 2013 (12 měsíců)	33 300,00	69 732,00	Zvýšení nákladů a korekce aktiv
Odpis 2014 (6 měsíců)	16 651,00	34 870,00	Zvýšení nákladů a korekce aktiv
Zůstatková cena 2014	2 629,00	5 505,50	Snížená hodnota aktiv
Odpis za celé období	250 971,00	429 632,00	
Vyřazení majetku 30. 6. 2014	2 629,00	5 505,50	Zvýšení nákladů a snížení hodnoty aktiv

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů organizační jednotky

Z uvedeného je patrné, že v dané organizační jednotce byla porušena zásada opatrnosti a zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a nebylo postupováno dle platných právních předpisů. Věznice evidovala majetek, který měl být vyřazen v roce 2012 a v rámci reprodukčního procesu nahrazen majetkem novým. Technické zhodnocení majetku, provedené na počátku roku 2013, bylo naúčtováno do provozních nákladů a tím byl zkreslen hospodářský výsledek o 135 000,00 Kč. O tuto částku měla být navýšena hodnota aktiv a následně měl být rozložen odpis do dvou účetních období v souladu se zásadou opatrnosti.

Na úrovni organizačních jednotek jsou v rámci úsporných opatření omezovány reprodukční majetkové procesy a v důsledku toho často dochází ke zkreslování

skutečnosti. Věznici byl navržen postup hospodaření s dlouhodobým nehmotným majetkem.

Během uzávěrkových prací nebylo důsledně zkontrolováno zařazení majetku do účetních odpisových skupin. Zaměstnanec odpovědný za správu samostatného movitého majetku třídy 40, chybně zařadil majetek do III. odpisové skupiny, dle klasifikace produkce „CZ-CPA“ 27.51.29. Uvedený majetek patří do IV. odpisové skupiny, dle klasifikace produkce „CZ-CPA“ 28.93.15. V následující tabulce je vyčíslen rozdíl v ročních odpisech při chybném zařazení majetku.

Tabulka 2 Vyčíslení rozdílu v ročních odpisech chybně zařazeného majetku

<i>Pořizovací cena jednoho zařízení 64 580,00 Kč</i>			
Účetní odpisová skupina	Doba použitelnosti v letech	Roční odpis/ jedno zařízení	Roční odpis celkem
III.	12	5 382,00	16 146,00
IV.	20	3 229,00	9 687,00
Rozdíl		2 153,00	6 459,00

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů organizační jednotky

Rozdíl činí 6 459,00 Kč, o které byla podhodnocena aktiva a zkreslen výsledek hospodaření. Přestože organizační jednotka vykazuje záporný výsledek hospodaření, musí být zachována zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, která byla v tomto případě porušena nedůslednou kontrolou zaměstnanců zodpovědných za správu svěřeného majetku.

Byl podán návrh na systémovou změnu v kontrolní činnosti organizační jednotky. Dále bylo doporučeno přeražení dotčeného majetku do správných odpisových skupin a přepočtení příslušných odpisů, aby zůstatkové ceny majetku věrně odpovídaly skutečnosti.

Jednostranné upuštění od vymáhání pohledávek a odpis nedoplatků pohledávek pro nedobytnost

Organizační jednotka má povinnost evidovat jednostranně upuštěné pohledávky a nedoplatky pohledávek odepsaných pro nedobytnost na podrozvahových účtech, až do jejich úplného vyřazení z evidence. Při analýze účetní závěrky bylo zjištěno, že věznice tyto pohledávky dále neeviduje. V roce 2013 byly takto upuštěny nebo odepsány pohledávky ve výši 405 572,35 Kč. Upuštěním pohledávky ztrácí věznice právo, nikoliv

nárok na budoucí plnění. Věznice tak vědomě porušuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích a NGR 30/2013, o správě a evidenci pohledávek ve Vězeňské službě ČR.

Na základě zjištěných skutečností bylo doporučeno zavedení evidence upuštěných a odepsaných pohledávek na podrozvahový účet. Tato práva na plnění, již nejsou v účetní evidenci vůbec zachycena, věznice nezná skutečný stav případných nároků a je tak opět porušena zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti.

Opravné položky k pohledávkám

Věznice účtuje opravné položky k pohledávkám z obchodních vztahů a k pohledávkám za odsouzenými. V letech 1997 – 2009 nebyly uhrazeny pohledávky externích firem, které zaměstnávaly odsouzené a neuhradily mzdy, nájemné a energie. Věznice musela neuhrazené mzdové náklady kompenzovat z vlastních rozpočtových prostředků. Celkové neuhrazené pohledávky dosáhly hodnoty 1 582 218,97 Kč, z toho mzdové náklady činily 1 161 644,00 Kč. Opravné položky byly vytvořeny na základě harmonizačních procesů, které probíhají ve Vězeňské službě ČR od roku 2011. V současné době postupuje věznice v odběratelských vztazích velmi obezřetně, pohledávky jsou důsledně sledovány a hrazeny ve splatnosti.

Složitější situace je v evidenci pohledávek za odsouzenými. Věznice eviduje pohledávky za odsouzenými ve výkonu trestu nebo vazby ve výši 2 625 990,00 Kč a pohledávky za odsouzenými po propuštění ve výši 8 129 802,00 Kč. Celkem jsou sledovány pohledávky ve výši 10 755 792,00 Kč.

Tvorba opravných položek je nastavena ve VIS EKO automaticky dle data splatnosti. K 31. 12. 2013 byly vytvořeny opravné položky v celkové výši 7 455 689,00 Kč. V tomto případě nelze hovořit o žádné chybě při tvorbě opravných položek, ale spíše o celkově špatně propracovanému systému evidence pohledávek. Elektronický systém evidence neumožňuje individuální posouzení pohledávek. Kontrola jednotlivých pohledávek je zcela vázána na zaměstnance odpovědného za evidenci pohledávek, který je povinen sledovat informace o zahájení konkurzu či insolvenčního řízení a neprodleně pohledávku přihlásit. Často dochází k opomenutí nebo přehlednutí této skutečnosti a organizační jednotka se tak připravuje o možnost nárokovat si finanční prostředky tvorbou opravných položek.

V této problematice lze doporučit propracovanější systém analytického členění evidence pohledávek, kterým by se značně zjednodušilo jejich individuální sledování a snížily by se tak chyby způsobené lidským faktorem.

Tvorba základního přídělů fondu kulturních a sociálních potřeb

Do fondu kulturních a sociálních potřeb náleží 1 % ze zjištěného objemu mzdových nákladů. V minulosti se takto vypočtený příděl ponížil ještě o 1 % z vypočteného základního přídělů. Získané finanční prostředky byly shromažďovány na tzv. podúčtě FKSP, vedeném generálním ředitelstvím Vězeňské služby. Prostředky evidované na podúčtě FKSP sloužily k financování velkých investičních akcí FKSP v rámci celé vězeňské služby. Věznice si tak spojily prostředky na neočekávané události a vzájemně se podporovaly ve své činnosti.

Od roku 2013 byl podúčet FKSP zrušen. Každá věznice musí počítat s financováním větších investičních záměrů z vlastního rozpočtu FKSP.

Kontrolou výpočtu základního přídělů FKSP bylo zjištěno, že v důsledku neznalosti nového vnitřního předpisu, došlo k chybnému výpočtu a Věznice Pardubice se připravila o finanční prostředky ve výši 9 590,53 Kč. V roce 2014 nemůže podle rozpočtových pravidel dojít k žádné kompenzaci.

Díky provedené analýze účetní závěrky a odhalení nedostatku v neznalosti předpisů se chyba ve výpočtu základního přídělů nebude opakovat i v příštím účetním období a finanční prostředky budou použity ve prospěch zaměstnanců věznice.

Závěr

Všechny zjištěné chyby jsou zapříčiněny nedůslednou kontrolou stávajícího stavu a nedostatečnou znalostí předpisů k dané problematice ze strany odpovědných zaměstnanců. V rámci harmonizace účetnictví organizačních složek státu, která probíhá od roku 2010, byla do účetnictví Vězeňské služby zavedena řada nových účetních metod a postupů účtování. Lze konstatovat, že pověření zaměstnanci nereagují s dostatečnou flexibilitou na zavedené změny v účetní metodice a dochází tak k řadě nesrovnalostí a zkreslování skutečností.

Jednotlivé návrhy řešení definovaných problémů zjištěných při provedené analýze účetní závěrky byly předány vedení organizační jednotky. Je na zvážení vedoucích představitelů Věznice Pardubice, zda se budou v dalších účetních obdobích předloženými doporučeními řídit.

Zdroje

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Trizonia, 1993-. Aktualizováno nepravdělně.

KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka*. Vyd. 1. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2006, 160 s. ISBN 978-80-213-1497-9.

LARSEN, E. John. *Modern advanced accounting*. 8th ed. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2000, xxii, 886 p. ISBN 0-07-029991-9.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

PEŠTUKA, Jaroslav. *Účetnictví ve veřejném sektoru: stav k 1. 5. 2008*. Praha: Eurounion Praha, c2008, 300 s. ISBN 978-80-7317-070-7.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím*. Olomouc: ANAG, 199--. Ročenka.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a Zdeněk ŠAFRÁNEK. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: Anag, 2004-. 1x ročně.

Česko. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ze dne 27. června 2000. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ze dne 27. června 2000. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze dne 12. prosince 1991. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 20. listopadu 1992. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ze dne 11. prosince 2009. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. 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, ze dne 11. prosince 2009. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, ve znění pozdějších předpisů.

Česko. České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ze dne 31. prosince 2009. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, ve znění pozdějších předpisů.

IFAC. *International Federation of Accountants* [online]. ©2014 [cit. 2014-09-02]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f-3.pdf>

MFCR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha, ©2005 - 2013 [cit. 2014-08-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/>

STÁTNÍ POKLADNA. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha, ©2013 [cit. 2014-08-31]. Dostupné z: (<http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>)

VSCR. *Vězeňská služba České republiky* [online]. Praha, ©2012 [cit. 2014-08-31]. Dostupné z: <http://www.vscr.cz/>