



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Dopad účetní reformy veřejných financí z roku 2010 na účetní závěrku v územním samosprávném celku

Vypracovala: Markéta Zabloudilová

Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Markéta ZABLOUDILOVÁ**
Osobní číslo: **E13174**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dopad účetní reformy veřejných financí z roku 2010 na účetní závěrku v územním samosprávném celku**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je označení problémových oblastí účetní závěrky vybraného územního samosprávného celku v důsledku reformy financí z roku 2010.

Metodika:

V teoretické části bakalářské práce je zprvu charakterizován územní samosprávný celek v ČR, následně účetní závěrka těchto organizací. Praktická část se zaměřuje na určení problémových oblastí účetní závěrky ve vybraném ÚSC, kde se vyskytují chyby, a to právě v důsledku dopadu reformy financí z roku 2010. Práce je uzavřena návrhy na řešení problémových oblastí a budoucího odstranění případných chyb.

Osnova:

1. Úvod.
2. Územní samosprávný celek v ČR.
3. Účetní závěrka ÚSC.
4. Charakteristika vybraného ÚSC.
5. Analýza problémových oblastí účetní závěrky ve vybraném ÚSC v důsledku dopadu reformy financí z roku 2010.
6. Návrh řešení problémových oblastí.
7. Diskuse.
8. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Drucker, P. F. (1994). *Managing the non-profit organization: practices and principles*. Praha, Czechia: Management Press.
2. Hamerníková, B. (2010). *Veřejné finance*. (2nd ed.). Praha, Czechia: Wolters Kluwer.
3. Kadeřábková, J., Peková, J. (2012). *Územní samospráva - udržitelný rozvoj a finance*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer.
4. Máče, M. (2010). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. Praha, Czechia: Graga.
5. McCarthy, J. H., Shelmon, N. E., Matti, J. A. (2012). *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations*. (8th ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
6. Merličková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně*. (12th ed.) Olomouc, Czechia: ANAG.
7. Prokúpková, D., Svoboda, M. (2014). *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer.
8. Schneiderová, I., Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov, Czechia: Acha obec účtuje.
9. Svobodová, J. et al. (2014). *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2014 - 314 postupů účtování*. (11th ed.). Olomouc, Czechia: ANAG.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2016**


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA (1)
Studentská 13
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

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

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

V Jihlavě 13. 4. 2016

.....
Zabloudilová Markéta

Ráda bych poděkovala své vedoucí práce Ing. Marii Vejsadové Dryjové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracování této práce. Dále děkuji Ing. Liborovi Hartmannovi za spolupráci při získávání podkladů pro praktickou část a vstřícnost k mým dotazům.

OBSAH

1	Úvod	3
2	Územní samosprávný celek v ČR	4
2.1	Charakteristika územních samosprávných celků	4
2.1.1	ÚSC jako nezisková organizace	4
2.1.2	Právní předpisy.....	5
2.2	Kraje.....	6
2.3	Obce.....	7
2.4	Účetnictví územních samosprávných celků	9
2.4.1	Finanční hospodaření ÚSC.....	12
3	Účetní závěrka ÚSC.....	14
3.1	Účetní závěrka.....	14
3.2	Proces sestavování účetní závěrky.....	14
3.3	Obsah účetní závěrky	16
3.3.1	Rozvaha	17
3.3.2	Výkaz zisku a ztráty.....	17
3.3.3	Příloha.....	18
3.3.4	Přehled o peněžních tocích	19
3.3.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	20
3.4	Vzájemné vztahy mezi jednotlivými výkazy.....	20
3.5	Kontrola a schvalování účetní závěrky.....	21
3.6	Konsolidace účetní závěrky	22
4	Metodika	24
5	Charakteristika vybraného ÚSC	25
6	Analýza problémových oblastí účetní závěrky ve vybraném ÚSC v důsledku dopadu reformy veřejných financí z roku 2010	26
6.1	Změny v rámci reformy	27
6.1.1	Inventarizace	32
6.1.2	Opravné položky.....	33

6.1.3	Odpisy	34
6.1.4	Oceňování	36
6.1.5	Časové rozlišení a rezervy	37
6.1.6	Změny v podrozvaze	39
6.1.7	Účetní závěrka.....	41
6.2	Dopad reformy na výkazy	42
7	Návrh řešení problémových oblastí a diskuze	44
7.1	Akruální princip.....	48
7.2	Účtování	48
7.3	Oblast týkající se majetku účetní jednotky	49
8	Závěr.....	52
I.	Summary.....	54
II.	Přehled použitých zdrojů	55
III.	Seznam zkratk	59
IV.	Seznam tabulek	59
V.	Seznam obrázků	59
VI.	Seznam grafů.....	59
VII.	Seznam příloh.....	60

1 ÚVOD

V roce 2010 začala účetní reforma veřejných financí. Tato reforma se skládá především z legislativních změn, ať už zákonů, vyhlášek či českých účetních standardů.

„Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek“ (základní teze k reformě). Z této teze vyplývá i základní cíl reformy, a to tvorba účetnictví státu. Tím se myslí vytvoření centrálního systému účetních informací státu, do kterého konsolidované účetní jednotky předávají údaje a z těch se následně tvoří souhrnné výkazy za Českou republiku jako celek. Napomoci tomu mají i další, dílčí cíle reformy. Mezi ty se řadí zavedení akruálního principu účetnictví, namísto předcházejícího cash principu. Dalším velkým cílem reformy bylo zvýšit vypovídací hodnotou účetnictví veřejného sektoru, především výkazů, které ač sestavovány, nebyly naplno využívány k řízení účetní jednotky. Reforma se dotýká subjektů veřejného sektoru, mezi které obce nepochybně patří.

V současnosti se vybrané účetní jednotky řídí podle změněných právních předpisů již několik let, a tedy již mají praktické zkušenosti. Proto je možné říci, jak se jich ty změny dotkly a co jim činilo největší problém.

S tím souvisí hlavní cíl této práce, a to sice stanovit problémové oblasti účetní závěrky v návaznosti na účetní reformu veřejných financí z roku 2010. Účetní závěrka je roční výstup z účetnictví a měla by podávat pohled na hospodaření účetní jednotky za dané účetní období, proto je příhodné zkoumat tento dopad nejen na účetnictví, ale i na jednotlivé výkazy.

Hlavního cíle je dosaženo prostřednictvím dílčích cílů, mezi které patří zmapování reformy veřejných financí, tedy identifikováním ovlivněných účetních jednotek a především popis a analýza změn, nastalých v rámci reformy. Dalším dílčím cílem je zmapování dopadu změn v rámci reformy na obce ve vybraném územním samosprávném celku a dopad těchto změn na výkazy účetní závěrky spojeno s analýzou nejčastějších chyb.

2 ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÝ CELEK V ČR

2.1 Charakteristika územních samosprávných celků

ÚSTAVA ČR – HLAVA SEDMÁ

„Článek 99

Česká republika se člení na obce, které jsou základními územními samosprávnými celky, a kraje, které jsou vyššími územními samosprávnými celky.

Článek 100

(1) Územní samosprávné celky jsou územními společenstvími občanů, která mají právo na samosprávu. Zákon stanoví, kdy jsou správními obvody.

(2) Obec je vždy součástí vyššího územního samosprávného celku.

(3) Vytvořit nebo zrušit vyšší územní samosprávný celek lze jen ústavním zákonem.“

2.1.1 ÚSC jako nezisková organizace

Jak název napovídá, u neziskových organizací není primárním cílem zisk a nejsou založeny za účelem podnikání. Jsou to organizace, které jsou založeny za účelem provozování činností ve prospěch zájmových skupin. Těmi může být například stát, společnosti nebo určité skupiny lidí (Merlíčková Růžičková, 2013).

Tento druh organizací nemusí být vždy pouze neziskový, ač to není cíl jejich zřízení. Hlavním cílem je dosahování stanovených nefinančních cílů, naplnění poslání organizace. Až vedlejším cílem je výše příjmů a dosahování zisku resp. finanční prospěch osob spojených s organizací. Podstatou neziskovosti je právě to, že zisk se nesmí rozdělovat mezi zakladatele nebo členy orgánů, ale musí se použít pro další činnost organizace. Právě podle právní subjektivity je organizace řazena mezi neziskové. Z toho vyplývá, že to jsou i obce, kraje a státní fondy, u kterých převažuje charakter veřejné správy a služby, nelze však vyloučit ani činnosti podnikatelského charakteru (Merlíčková Růžičková, 2013).

Jak zmiňují Dobrozemský a Stejskal (2015, p. 22): „*Celý neziskový sektor a organizace v něm působící plní i svoji úlohu ve společnosti. (...) Některé poskytují různým zájemcům (...) výkon určitých služeb nebo poskytují různé statky, jež daní zájemci nemohou jiným způsobem získat. Tyto organizace svojí existencí napravují tržní selhání (trh není schopen či ochoten zajistit příslušné služby, statky či jistoty), stejně tak napravují vládní selhání, neboť doplňují nabídku kolektivních statků a služeb, kterou poskytuje pomocí svých výdajových programů sám stát jen v určité minimální úrovni.*“

Neziskovými organizacemi se mimo jiné zabýval i Peter Drucker (1994), světově uznávaný ekonom a filosof managementu, který se zaměřil na oblast zefektivňování řízení, zvyšování výkonnosti a naplnění poslání neziskových organizací.

„*Nezisková instituce rovněž potřebuje vhodnou strategii získávání finančních prostředků. Ve zdroji financování pravděpodobně spočívá největší rozdíl mezi neziskovým sektorem, podnikatelským sektorem a státní správou.*“

2.1.2 Právní předpisy

Zákonné předpisy

Územní samosprávný celek jako pojem je zakotven primárně v **Ústavě České republiky**.

Zákon č. 563/1991 Sb. O účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Nový občanský zákoník, jenž oproti předchozímu platnému občanskému zákoníku mění vztah obcí k jejich majetku, pozici obcí jako zakladatelů právnických osob, smluvní vztahy, ve kterých vystupuje obec nebo třeba další zvláštní úkony obcí jako jsou nálezy.

Vyhlášky

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, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů.

České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky, které mají především za cíl sjednotit údaje účetních závěrek tím přispět k jejich srovnatelnosti. Standardy určují především bližší popis účetních metod a postupů účtování.

- ČUS č. 1 – Účty a zásady účtování na účtech
- ČUS č. 2 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- ČUS č. 3 – Transfery
- ČUS č. 4 – Fondy účetní jednotky
- ČUS č. 5 – Rezervy
- ČUS č. 6 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- ČUS č. 7 – Zásoby
- ČUS č. 8 – Odpisování dlouhodobého majetku
- ČUS č. 9 – Vlastní zdroje
- ČUS č. 10 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

2.2 Kraje

„Zákon č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České Republiky, ve znění pozdějších předpisů, otevřel cestu k vytvoření čtrnácti územních celků – krajů; na úroveň kraje je postaveno hlavní město Praha. Tímto zákonem byly obce označeny jako

základní územní samosprávné celky a kraje jako vyšší územní samosprávné celky“ (Merlíčková Růžičková, 2013, p. 48).

Dále to rozvádí zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zařízení), který dále specifikuje práva krajů jako ÚSC, jejich povinnosti a pravomoci.

Tento zákon definuje kraj takto: *„Kraj je veřejnoprávní korporací, která má vlastní majetek a vlastní příjmy vymezené zákonem a hospodáří za podmínek stanovených zákonem podle vlastního rozpočtu. Kraj vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývající.“* (§1, odstavec 2)

Kraj vykonává samostatnou působnost i přenesenou působnost. Samostatnou působnost může vykonávat prostřednictvím jím zřízených organizačních složek.

Hospodaření kraje s finančními prostředky se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

2.3 Obce

„Obec podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, je základním územním samosprávným společenstvím občanů, je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek“ (Merlíčková Růžičková, 2013, p. 54).

Jak ji charakterizují Kadeřábková a Peková (2012), obec je veřejnoprávní územní korporací, která je tvořena obyvatelstvem, užívá určité území a má dle ústavy stanovené právo na samosprávu.

Základní charakteristické znaky obce jsou:

- vlastní území (zjistíme v katastrálním rejstříku),
- občané obce (občanem obce jsou fyzické osoby s českým občanstvím a věkem alespoň 18 let),
- samostatná působnost (obec si spravuje své vlastní záležitosti),

- právní základ obce (obec vystupuje svým jménem v právních vztazích),
- péče o všestranný rozvoj území (obec chrání veřejný zájem),
- ekonomický základ obce (obec vlastní majetek a hospodaří s ním dle vlastního rozpočtu).

Obec vykonává činnosti:

- a) v samostatné působnosti,
- b) v přenesené působnosti.

Činnosti vykonávané v rámci přenesené působnosti jsou taxativně uvedeny v zákoně, stejně tak jako některé činnosti v rámci samostatné působnosti. Pokud konkrétní činnost není vyjmenovaná v zákoně, považuje se za činnost v samostatné působnosti (Merlíčková Růžičková, 2013).

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), uvádí **orgány obce** a vymezuje rozsah jejich povinností a rozhodovacích pravomocí.

Nejvyšším orgánem je **zastupitelstvo obce**, které rozhoduje především o věcech v samostatné působnosti, o záležitostech v přenesené působnosti rozhoduje, pokud mu to je uloženo zákonem. Zastupitelstvo je kolektivně voleným orgánem v komunálních volbách na 4 roky a počet členů je dán počtem obyvatel a velikostí územního obvodu obce.

Výkonným orgánem je **rada obce**, která je odpovědná zastupitelstvu. Rada obce rozhoduje v oblasti samostatné působnosti (podléhá zastupitelstvu) i v rámci přenesené působnosti (na základě zákona). Je volena zastupitelstvem. Rada obce se nevolí v obcích, kde má zastupitelstvo méně než 15 členů

Obec je navenek zastupována **starostou**, který je v čele rady obce. Zástupcem starosty je místostarosta. Dalšími orgány jsou obecní úřad, dále výbory a komise (Hameríková, 2010).

Obce mají právo, nikoliv povinnost, účastnit se **dobrovolných svazků obcí**. Dobrovolný svazek obcí je právnická osoba, jejíž členy mohou být pouze obce. Zřizuje se za účelem ochrany a prosazování společných zájmů obcí (Kadeřábková a Peková, 2012).

2.4 Účetnictví územních samosprávných celků

„Předmětem účetnictví je zachycování dat a informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření. To vše s jedním hlavním cílem: poskytnout věrný a poctivý obraz finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky“ (Prokúpková a Svoboda, 2014, p. 14).

Územní samosprávné celky musí vést účetnictví podle Zákona o účetnictví 563/1991 Sb., konkrétně je to specifikované v odstavci 3. Činností vedoucí k tomu, aby se zajistily účetní záznamy pro potřeby státu a z toho vyplývající účetní výkazy, se rozumí shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a dalších účetních jednotek, které mají tuto povinnost stanovenou zákonem či zvláštním předpisem.

Z pohledu účetnictví patří územní samosprávné celky mezi takzvané vybrané účetní jednotky. *„Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.“* (Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví, §1, odstavec 3)

Tento zákonný předpis dále upřesňuje Vyhláška 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Tato vyhláška stanoví pro vedení účetnictví v plném rozsahu a vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (§1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá usta-

novení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky)

„a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,

b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů,

c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,

d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků,

e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,

f) směrnou účtovou osnovu,

g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,

h) závazný vzor částí účetní závěrky.“

Základní rámec účetnictví dle Máče (2012), který představují základní axiomy účetnictví:

- Koncept účetní jednotky – informace evidované v účetnictví se vykazují vždy za určitý celek – účetní jednotku.
- Koncept oceňování peněžní jednotkou – všechny složky majetku, vlastní jmění a závazky se evidují v hodnotovém vyjádření neboli v peněžních jednotkách.
- Předpoklad trvání účetní jednotky – vychází se z toho, že účetní jednotka bude fungovat i v dalším období, pokud by se předpokládalo jinak, je to nutno uvést v příloze účetní závěrky.
- Aktuální koncept – účetní operace se v účetnictví zachycují k okamžiku, kdy k nim došlo, nikoli k okamžiku kdy došlo k toku peněžních prostředků.

- Periodicita zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky – účetní jednotka sděluje tyto informace pomocí účetní závěrky jednotlivým uživatelům,
- Závazná účtová osnova.

Tyto axiomy jsou předpoklady, které pokud nejsou splněny, nemůžeme mluvit o správném účetnictví. **K dosažení této správnosti účetnictví se musí dodržovat ještě tyto zásady:**

- Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví – základní a nejvyšší princí účetnictví, je nadřazený všem ostatním principům. Věrná prezentace znamená přesné zobrazení účinků transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů.
- Zásada přednosti obsahu před formou – účetní jednotka při zachycování skutečností bere v potaz ekonomický obsah a ne právní formu.
- Princip historického účetnictví – preferujeme oceňování majetku v pořizovací ceně, s předpokladem stabilní kupní síly peněžní jednotky.
- Princip věcné souvislosti – v účetnictví vykazujeme položky souvislé s příslušným obdobím.
- Zásada konzistence mezi účetními obdobími – neboli zásada věcné a metodické stálosti. Použité metody oceňování nebo obsah účetních výkazů jsou stejné nejen v rámci jednoho účetního období, ale i mezi jednotlivými obdobími.
- Zásada objektivnosti účetních informací – změny aktiv a pasiv se účtují k okamžiku, kdy byly objektivně zjištěny. Objektivní v tomto případě znamená ověřitelné nezávislým znalcem,
- Zásada materiálnosti – výkazy by měly kvantitativně obsahovat takové informace, které jsou pro uživatele podstatné k jeho případným rozhodnutím.
- Zásada srozumitelnosti – předpokládáme, že uživatelé již mají přehled a znalosti o účetnictví a ekonomických aktivitách.
- Zásada srovnatelnosti informací – pro srovnávání mezi jednotlivými obdobími a subjekty.

- Zásada relevantnosti vykazovaných informací – relevantní v tomto případě znamená, že informace ovlivní rozhodování uživatelů (Máče, 2010).
- Zásada opatrnosti – podle které musí účetní jednotka promítat předvídatelná rizika a možné ztráty do účetnictví. Příkladem naplňování této zásady jsou tvorby rezerv, opravných položek a účtování odpisů majetku (Šteker a Otrusínová, 2013).

Do prosince roku 2009 byly územní samosprávné celky kategorizovány mezi subjekty vedoucí účetnictví v zjednodušeném rozsahu, od roku 2010 jsou řazeny mezi subjekty s povinností vést účetnictví v plném rozsahu¹ (Schneiderová a Nejezchleb, 2012).

Účetním obdobím je 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. V případě územních samosprávných celků se jedná o období shodné s kalendářním rokem (Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví)

2.4.1 Finanční hospodaření ÚSC

Finanční hospodaření obcí se řídí jejich rozpočtovým výhledem a ročním rozpočtem obce. Zásadními právními předpisy, které se zabývají úpravou rozpočtového procesu, jsou zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

Jak píše Peková (2011), **rozpočet obce** je jako rozpočet územní samosprávy součástí veřejné rozpočtové soustavy.

Důležité postavení ve veřejné rozpočtové soustavě mají obce a kraje, kterým stát převedl do vlastnictví majetek a které se při svém hospodaření musí řídit zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. *„Každá obec, která chce dobře hospodařit, musí co nejpřesněji zjistit nebo alespoň odhadnout své finanční možnosti a odvozeně od nich důkladně zvážit pořadí naléhavosti svých potřeb. Souhrn všech těchto úvah se*

¹ Od roku 2016 dochází k aktualizaci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Nově se zavádí členění účetních jednotek do velikostních kategorií. Územní samosprávné celky se vždy, bez ohledu na splnění kritérií, řadí mezi velké účetní jednotky, které mají vždy povinnost vést účetnictví v plném rozsahu.

promítá v rozpočtu obce a rozpočet je pro ni hlavním nástrojem peněžního hospodaření“ (Nováková, 2011, p. 7).

Rozpočet obcí je rozpočtem jako každý jiný, a proto i tento rozpočet může nabývat přebytku, schodku či být vyrovnaný. Kladný přebytek hospodaření se převádí do následujícího kalendářního roku či se převádí do rozpočtových fondů. Schodek se hradí z finančních prostředků z minulých let nebo využitím návratných finančních výpomocí splatných v následujících letech (Máče, 2012).

Rozpočet a ustanovení k rozpočtu mají povinnost ze zákona vycházet z rozpočtového výhledu, který však nemá zákonem stanovenou jednotnou podobu, je proto na účetní jednotce, jak moc podrobný rozpočtový výhled vypracují.

Vedle rozpočtu obce je zde ještě pomocný nástroj nazývaný **rozpočtový výhled**. Slouží k střednědobému finančnímu plánování a je sestavován podle uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků. Sestavuje se na 2-5 následujících let a obsahuje údaje o plánovaných příjmech a výdajích. Zaměřuje se především na dlouhodobé závazky a pohledávky, finanční zdroje nebo na dlouhodobé záměry obce (Máče, 2010).

Plnění rozpočtu obce se sleduje **ve výkazu o hodnocení plnění rozpočtu** (FIN 2-12 M). Obec každý měsíc zachytí účetní stavy příjmů a výdajů dle podrobné rozpočtové skladby za dané období v tomto výkazu a ten dále předává na Ministerstvo financí ČR v rámci centrálního systému účetních informací státu (Vyhláška č. 5/2014 Sb.).

Sestavování tohoto přehledu je povinností výkonného orgánu, který ručí za pravidelné sestavování a průběžnou kontrolu (Máče, 2012).

3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA ÚSC

3.1 Účetní závěrka

Prokúpková (2014) uvádí, že účetní závěrka je formalizovaný výstup z informačního systému jménem účetnictví. Účetní závěrka jako komplexní celek poskytuje souhrnné informace k naplnění požadavků uživatelů. Uživateli jsou vláda a její orgány, řídicí pracovníci účetní jednotky, kontrolní a schvalovací orgány, zřizovatelé, zaměstnanci, banky a obchodní společnosti.

Každá významná skutečnost, která může nebo mohla nějak ovlivnit finanční situaci účetní jednotky, je zachycována prostřednictvím jednotlivých účetních zápisů během účetního období. Nejméně jedenkrát ročně (obvykle k 31. prosinci) se sestavuje výstup z tohoto systému, jehož úkolem je zajistit pro všechny uživatele srozumitelné informace o finanční situaci účetní jednotky k danému okamžiku. Tomuto okamžiku se říká **rozvahový den** a dalo by se říci, že k danému dni se vytvoří jakási fotografie celé účetní jednotky. Ta zobrazuje hospodaření organizace během celého roku i stav organizace v okamžiku rozvahového dne.

V praxi je to ovšem poněkud složitější a dlouhodobější proces, který může trvat i déle než měsíc. Proto se běžně účetní závěrku k 31. prosinci starého roku podaří sestavit až ke konci ledna následujícího roku či déle.

Účetní závěrka územních samosprávných celků se liší od účetní závěrky vybraných účetních jednotek jen velmi málo. Pokud je čtenář seznámen s obecnými předpoklady pro její sestavování, neměl by mít problém porozumět výkazům účetní závěrky územních samosprávných celků (Gross, McCarthy & Shelmon, 2005).

3.2 Proces sestavování účetní závěrky

Před samotnou účetní závěrkou je ještě jeden soubor činností, zvaný účetní uzávěrka neboli uzavírání účetních knih.

Účetní uzávěrka se skládá z těchto činností: kontrola úplnosti účetnictví, zúčtování k rozvahovému dni, zpracování daní, uzavření účetnictví, převod účetnictví do dalšího

období, vyhotovení závěrky, její následné ověření auditorem, schválení ověřené závěrky, zveřejnění závěrky a následná archivace (Dušek, 2014).

Aby bylo možné sestavit účetní závěrku, je nutné dodržet dva základní předpoklady: předpoklad trvání účetní jednotky a dodržení aktuální báze účetnictví.

Dále mluvíme o dílčích zásadách k sestavení účetní závěrky, které by se daly shrnout do 4 kategorií: relevance, spolehlivost, srozumitelnost a srovnatelnost. Tyto zásady jsou na stejném stupni a jsou si rovny, pro splnění užitečnosti účetní informace musí být splněny všechny naráz (Prokúpková a Svoboda, 2014).

Prvky účetní závěrky

Aktiva – ačkoli se nabízí použít pojem majetek, správné označení je aktivum. Aktiva jsou: ocenitelná, výsledky minulých událostí nebo transakcí, pod kontrolou účetní jednotky a poskytují účetní jednotce do budoucna využitelný potenciál nebo ekonomický prospěch. Právě podmínka, aby byla aktiva pod kontrolou účetní jednotky, nám vysvětluje, proč není nejpřesnější pojem majetek. Účetní jednotce stačí mít aktivum pod kontrolou, příkladem budiž svěřený majetek účetní jednotce zřizovatelem. Účetní jednotka využívá aktivum a musí ho tedy vykazovat v rozvaze.

Dluhy – u dluhů se nabízí pojem závazek, ale ani to není správné. Dluh je pro účetní jednotku povinnost peněžitého či nepeněžitého plnění vůči jinému subjektu bez protiplnění (už proběhlo). Závazek je pro účetní jednotku povinnost peněžitého či nepeněžitého plnění vůči jinému subjektu s nárokem na budoucí protiplnění.

Vlastní kapitál – zde se liší definice vlastního kapitálu vybraných účetních jednotek od podnikatelů. U podnikatelů je vlastním kapitálem to, co vlastníci vložili do podnikání. U vybraných účetních jednotek je vlastní kapitál vymezen jako ta část pasiv, která není cizími zdroji. Jeho velikost se zjistí jako rozdíl aktiv a dluhů.

Náklady – pro účetní jednotku znamenají v současnosti vynaložené výdaje, aby dosáhla v blízké budoucnosti vymezených cílů.

Výnosy – pro vybrané účetní jednotky ve veřejném sektoru znamenají především výnosy z daní a poplatků, výnosy z dotací a dalších nenárokových transakcí, a v menší míře i výnosy z prodeje služeb.

Aktiva, dluhy a vlastní kapitál najdeme v rozvaze, náklady a výnosy najdeme ve výkazu zisku a ztrát (Prokúpková a Svoboda, 2014).

3.3 Obsah účetní závěrky

Jak píše Schneiderová a Nejezchleb (2012), účetní závěrka se v základním rozsahu skládá z těchto výkazů²:

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

Obsah účetní závěrky vychází ze zákona o účetnictví, § 18 odst.1. První tři výkazy jsou součástí účetních závěrek všech účetních jednotek bez ohledu na velikost, poslední dva výkazy jsou povinny pouze pro střední a velké vybrané účetní jednotky (kritérii je splnění těchto dvou podmínek: celková aktiva (brutto) nad 40 mil. Kč a výnosy celkem nad 80 mil Kč.

Náležitosti účetní závěrky tak, jak je definuje § 18 zákona o účetnictví:

- název účetní jednotky nebo obchodní firmu a sídlo,
- identifikační číslo, pokud ho má jednotka přiděleno,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo účel zřízení účetní jednotky
- určení rozvahového dne, nebo jiného okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena
- okamžik sestavené účetní závěrky
- podpis statutárního orgánu

² Výkazy vybraných účetních jednotek se vykazují s přesností na 2 desetinná místa, na rozdíl od podnikatelů, kteří čísla zaokrouhlují na tisíce.

3.3.1 Rozvaha

Jak popisují Prokúpková a Svoboda (2014), rozvaha (balance) obecně představuje finanční situaci k určitému datu a zahrnuje běžný a předchozí rok. Dělí se na dvě strany: vlevo jsou aktiva (majetková struktura), vpravo pasiva a vlastní kapitál (zdrojová struktura). Obě strany se sobě vždy rovnají.

Rozvaha je jedním z nejvýznamnějších účetních výkazů. Zachycuje majetek organizace ze dvou hledisek. Na straně aktiv je uvedeno, z jakých položek se celkový majetek organizace skládá, tj., hledisko konkrétních forem majetku (např. software, stavby, pozemky, nedokončené investice, zásoby, pohledávky, peníze a účty v bankách atd.). Na straně pasiv je uvedeno, jak byly konkrétní formy majetku pořízeny, zda z vlastních nebo cizích zdrojů. To je tzv. hledisko zdrojů financování majetku.

V aktivech vyčteme tady nejen, jaké druhy majetku účetní jednotka vlastní, ale i jak je ten majetek oceněný, jak se majetek spotřebovává. Zjistíme zde i opotřebení majetku znázorněné odpisy a případné dočasné snížení hodnoty majetku pomocí opravných položek.

Pokud se podíváme do pasiv, v rozvaze zjistíme jejich výši a rozložení na poměr vlastní / cizí zdroje. Stejně tak se zde dá zjistit, zda jsou naše zdroje spíše krátkodobé nebo dlouhodobé a zda si účetní jednotka tvoří rezervy (Prokúpková a Svoboda, 2014)

3.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Jak tvrdí Máče (2012, p. 35), „rozvaha představuje účetní výkaz stavů účetních veličin, a tudíž je nežádoucí, aby obsahovala přírůstkové (růstové, spojité, tokové) účetní veličiny, jako jsou výnosy a náklady. Proto je vyjímáme z rozvahy a umísťujeme je do výkazu zisku a ztráty (výsledovky).“

Výkaz zisku a ztráty nám pomáhá vysvětlit efektivnost (účinnost, ziskovost) účetní jednotky pomocí toho, že dále vysvětlujeme výsledek hospodaření, který se mimo výsledovku dá zjistit i v rozvaze v položce C.III. výsledek hospodaření.

Náklady jsou pro účetní jednotku vynaložením prostředků s cílem dosažení výnosů. Náklady účetní jednotce snižují ekonomický prospěch. Vznikají dvěma způsoby:

1. Snížením aktiv, to jsou například spotřeby materiálu.
2. Zvýšením pasiv, mezi tyto náklady patří zvýšení závazků, například vůči dodavatelům.

Výnosy jsou evidované výkony účetní jednotky a představují zvýšení ekonomického prospěchu.

1. Zvýšením aktiv, jako třeba zvýšení stavu zásob.
2. Snížením pasiv, kde to mohou být uhrazené závazky.

Zaznamenávání nákladů a výnosů probíhá na bázi aktuálního principu – výnosy se zaznamenávají, pokud přijmeme platbu nebo vznikne pohledávka, náklady se zaznamenávají v okamžiku, kdy přijmeme dodané zboží, nebo když uhradíme závazek (Máče, 2010).

3.3.3 Příloha

Vyhláška 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, §8 říká: „*Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky.*“

Účelem přílohy je pomoci uživatelům účetní závěrky k co nejpřesnějším interpretacím významných finančních transakcí, které byly zaevidované v běžném roce a jaký je jejich dopad na vykázané údaje. Současně by měla uvést informace, které budou ovlivňovat finanční pozici účetní jednotky v budoucnosti či pro ni představují riziko (Prokúpková a Svoboda, 2014).

Informace v příloze se dají rozdělit do několika kategorií:

- Informace týkající se účetních metod, které účetní jednotka využívá a případné meziroční změny.
- Informace dále vysvětlující významné položky výkazů, anebo informace, které jsou pro uživatele účetní závěrky méně srozumitelné.
- Informace, které v uplynulém účetním období výrazně ovlivnily majetkovou strukturu účetní jednotky (Schneiderová a Nejezchleb, 2012).

Příloha je nejen textová, ale obsahuje i několik tabulkových částí, jejichž vzory najdeme v příloze č.5 vyhlášky 410/2009Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

3.3.4 Přehled o peněžních tocích

Cash flow neboli tok peněz, zachycuje pohyby peněžních prostředků účetní jednotky v rámci účetního období. Peněžní toky jsou úzce spjaty s aktivy – zvýšení aktiv má v důsledku snížení disponibilních peněžních prostředků. Závazky odkládají reálný úbytek peněz a pohledávky naopak předcházejí přírůstku peněžních prostředků.

„Cash flow je jedním ze základních východisek pro řízení likvidity podniku“ (Máče, 2010, p. 36).

Schneiderová a Nejezchleb (2012) o cash flow píší, že se sestavuje dvěma metodami: přímou a nepřímou. Ekonomové se shodnou, že z uživatelského hlediska je využitelnější a cennější výkaz sestavený přímou metodou.

Přímá metoda klasifikuje jednotlivé příjmy a výdaje do předdefinovaných kategorií rozpočtové skladby. Výkaz sestavený přímou metodou se též nazývá Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu.

Nepřímá metoda začíná na dosaženém výsledku hospodaření, který nadále upravuje o nepeněžní operace (ty splňují pouze jednu ze dvou podmínek pro peněžní operace: vliv na výsledek hospodaření a zároveň pohyb peněžních prostředků). Sestavení celého výkazu přímou metodou je podstatně jednodušší, ale najdeme v něm ty stejné údaje jako v rozvaze, proto by byl celý výkaz zbytečný. Proto mezinárodní účetní standardy požadují sestavení určitých částí přímou metodou (CF související s platbou daně z příjmů, CF související s úroky, CF související s přijatými dividendami a podíly na zisku, CF související s pořízením dlouhodobého majetku a příjmy z jeho prodeje). Výkaz sestavený nepřímou metodou se nazývá Přehled o peněžních tocích.

Celá problematika výkazu Cash flow je upravena ve vyhlášce 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozděj-

ších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. §6 se zaměřuje právě na přehled o peněžních tocích a mimo jiné stanovuje závazný vzor uvedený v příloze č. 3 vyhlášky.

Výkaz cash flow uvádí informace o stavu účetní jednotky k rozvahovému dni.

3.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu nám poskytuje informace o snižování nebo zvyšování jednotlivých částí vlastního kapitálu za dané účetní období. Do celkové změny vlastního kapitálu se zobrazují tyto změny:

- „změny vyplývající z operací s vlastníky (vklady do jmění účetní jednotky, dotacemi na pořízení dlouhodobého majetku, kurzovými rozdíly a oceňovacími rozdíly),
- změny vyplývající z operací ovlivňujících položky fondů účetní jednotky,
- změny vyplývající z výsledku hospodaření, ...“

Výkaz vysvětluje u každé položky vlastního kapitálu rozdíl mezi jejím počáteční a konečným stavem. Zároveň dokumentuje příčiny změn mezi počáteční a konečným stavem každé položky vlastního kapitálu, a to přímo (tj. nikoli prostřednictvím výsledovky). Podrobné informace o položce vlastního kapitálu – výsledek hospodaření běžného období poskytuje výkaz zisku a ztráty (Máče, 2010, p. 36).

Tento výkaz je také upraven ve vyhlášce 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Zabývá se jím §7 Přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha č. 4 udává závazný vzor.

3.4 Vzájemné vztahy mezi jednotlivými výkazy

Jak píše Máče (2010), sledování peněžních toků vychází z rozvahy, ve které je zachycen výsledek hospodaření i stav peněžních prostředků k určitému okamžiku. Když z rozvahy vezmeme rozdíl mezi aktivy a kapitálem, získáme výsledek hospodaření, jehož struktura je vypočítávána v samostatném výkazu zisku a ztráty, který obsahuje náklady a výnosy ovlivňující výsledek hospodaření. Podobným způsobem je možné sledovat pohyb peněžních prostředků ve výkazu cash flow.

Některé údaje se dají najít ve vícero výkazech, vzájemnou provázanost mezi nimi ukazuje obrázek č. 1 dle Máče (2012).

Obrázek 1 Vztahy mezi jednotlivými výkazy



Zdroj: Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. (1. vyd., 632 s.) Praha: Grada, strana 316, upraveno.

3.5 Kontrola a schvalování účetní závěrky

Aby si mohli jednotliví uživatelé účetní závěrky být opravdu jisti, že vyjadřuje věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, je zde kontrolní systém. Ten je založený na kontrole v rámci účetní jednotky a kontrole externími specialisty (pracovníci příslušného oddělení krajského úřadu nebo auditoři). Přezkoumání hospodaření krajským úřadem či auditorem se řídí podle zákona č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Primární legislativu pro schvalování účetní závěrky tvoří vyhláška 220/2013 Sb. o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Tato vyhláška byla nezbytná především pro sjednocení formálních postupů při zajišťování jednotnosti účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru a zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek ve věci organizace schvalování účetní závěrky. Vyhláška se vztahuje na příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti a námi zkoumané územní samosprávné celky (důvodová zpráva k vyhlášce 220/2013 SB., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek).

Schvalování účetní závěrky schvalujícím orgánem. Schvalujícím orgánem se rozumí orgán účetní jednotky, který je ke schválení účetní závěrky pověřen podle jiného právního předpisu³.

V první řadě musí účetní jednotka zajistit a připravit podklady pro schvalování, kterými jsou schvalovaná účetní závěrka, zprávy útvaru interního auditu, zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, případně zpráva auditora o ověření účetní závěrky, inventarizační zpráva a případně ještě další účetní záznamy které si vyžádá schvalující orgán.

Schválit se musí vždy celá účetní závěrka, není možné schválit pouze část. Schvalující orgán neschválí účetní závěrku v případě, že mu nebyly poskytnuty všechny potřebné podklady, nebo pokud zjistí, že účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz o dané účetní jednotce a to ani v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období (Vyhláška 220/2013 Sb. o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek).

3.6 Konsolidace účetní závěrky

Slovníky nám definují pojem konsolidace jako sjednocení, upevnění, spojení nebo ustálení za účelem vytvoření jednoho uspořádaného celku. V případě účetní závěrky jde o sloučení (nebo také agregaci) informací z jednotlivých účetních výkazů do jednotných, souhrnných účetních výkazů za celý ekonomický celek. V rámci onoho ekonomického celku je nutné definovat vztahy mezi jednotlivými účetními jednotkami.

„Tato skupina by měla tvořit celek ekonomický, což předpokládá určité „prorůstání“ účetních jednotek, zjednodušeně vyjádřené vlivem ovládající účetní jednotky na ji ovládané“ (Schneiderová, Nejezchleb, 2012, p. 15).

Jak uvádí Máče (2012), tato skupina účetních jednotek je složena z mateřské společnosti (obec, město nebo kraj) a dceřinými společnostmi (to mohou být příspěvkové organizace, obecně prospěšné organizace či obchodní společnosti). Podmínkou pro konsolidaci účetních výkazů je podstatný vliv, který vykonává mateřská společnost nad

³ V případě obcí se tímto předpisem rozumí Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Celý výčet předpisů najdeme ve vyhlášce 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, §3.

dceřinou společností, a kontrolní vliv. Podstatný vliv se předpokládá v případě, kdy vlastní mateřská společnost přímo či nepřímo (prostřednictvím dceřiných společností) více než polovinu celkových volebních hlasů.

4 METODIKA

Tato práce je založena na zkoumání legislativních předpisů týkajících se reformy veřejných financí a následné analýze změn a z nich plynoucích problémových oblastí v účetnictví obcí. Práce celkově zkoumá dopad reformy na vybraný územní samosprávný celek, obce v Kraji Vysočina.

Teoretická část vychází ze studia odborné literatury a legislativních předpisů. V první části je charakterizován územní samosprávný celek se zaměřením na obce a jejich účetnictví. Teoretická část též popisuje účetní závěrku vybraných účetních jednotek a rozebírá jednotlivé výkazy.

Praktická část začíná rozborem reformy, koho se týká a jaké změny přinesla. Tyto modifikace jsou popsány z hlediska jednotlivých právních předpisů, které je vyvolaly. Práce se dále zaměřuje na jednotlivé oblasti, které byly v rámci reformy pozměněny, tyto změny jsou následně promítnuty v praxi do účetnictví obcí a následně ex post zkoumány. Při zkoumání dopadu na obce vycházím z výsledků přezkoumání hospodaření obcí v Kraji Vysočina. Problémové oblasti jsou odvozeny z nejčastěji zjišťovaných nedostatků zjištěných v rámci přezkoumání hospodaření obcí a z informací zjištěných od pracovníka krajského úřadu, který provádí přezkoumání hospodaření obcí. Podklady pro zpracování vycházejí také z autorčiny vykonávané odborné praxe, kterou strávila na Krajském úřadě Kraje Vysočina na odboru kontroly, oddělení přezkoumání hospodaření obcí, kde byla seznámena s problematikou hospodaření obcí a měla možnost sledovat proces přezkoumání hospodaření obcí.

V závěru práce jsou zjištěné problémové oblasti diskutovány s názory několika dalších odborníků v oboru (porovnání výsledků) i rozhovorem se zaměstnancem krajského úřadu, který má mnoholeté zkušenosti s přezkoumáváním hospodaření obcí a zná tedy situaci před i po reformě. Následně jsou nastíněna možná opatření, jak problémovým oblastem předcházet.

V návaznosti na získaná data je práce aplikována na obce, které podléhají přezkoumání hospodaření od krajského úřadu, tedy na 602 ze 704 obcí (rok 2014). Protože větší města často využívají možnost přezkoumání hospodaření soukromým auditorem, je vzorek složený převážně z menších obcí (největší města ve vzorku mají 10 tis. obyvatel). U větších měst se mohou dopady lišit od zjištěných výsledků.

5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO ÚSC

Kraj Vysočina vznikl ústavním zákonem v rámci reformy veřejné správy v roce 2000, a svoji činnost zahájil v roce 2001. Několikrát se měnil jeho název, původní název kraje byl Jihlavský kraj, pak Vysočina a poslední platný název je zmiňovaný Kraj Vysočina. Kraj Vysočina je krajem s 510 tis. obyvatel a rozlohou 6 796 km².

Vznikem krajského uspořádání došlo v roce 2003 ke zrušení okresních úřadů s tím, že jejich pravomoci přešly částečně na kraj a obce s rozšířenou působností. Kraj Vysočina se člení na 15 správních obvodů s rozšířenou působností (např. agenda evidence obyvatel, řidičských průkazů, živnostenských oprávnění) a dále se člení na 26 správních obvodů s pověřeným obecním úřadem (např. agenda matriky).

Obrázek 2 Znak Kraje Vysočina



Znak Kraje Vysočina je tvořen čtyřmi poli – moravská orlice (symbolizuje moravskou zemskou příslušnost východní části Vysočiny), červený ježek (symbol krajského města Jihlavy), červené jeřabiny na zelené větvi (typický strom Vysočiny) a český lev (symbolizuje českou zemskou příslušnost západní části Vysočiny).

Zdroj: webové stránky kraje, dostupné z: <http://www.kr-vysocina.cz/znak/d-4000095/p1=1220>

Kraj Vysočina má 704 obcí v pěti okresech (Jihlava, Havlíčkův Brod, Pelhřimov, Třebíč a Žďár nad Sázavou) a je charakterizován velkým počtem malých obcí (3/4 obcí mají méně než 500 obyvatel). V Kraji Vysočina se nachází 34 obcí se statutem města a 42 obcím byl navrácen historický název městys. Největší počet obyvatel má krajské město Jihlava 50 521 obyvatel (k 1.1. 2015), nejmenší obcí je obec Vysoká Lhota v okrese Pelhřimov s pouhými 17 obyvateli (k 1.1. 2015).

6 ANALÝZA PROBLÉMOVÝCH OBLASTÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VE VYBRANÉM ÚSC V DŮSLEDKU DOPADU REFORMY VEŘEJNÝCH FINANČÍ Z ROKU 2010

Účetní reforma v oblasti veřejných financí byla zahájena jako taková už v roce 2007, a to sice usnesením vlády č. 561/2007 – k vytvoření účetnictví státu od 1. 1. 2010, ze dne 23. 5. 2007.

V příloze k tomuto usnesení je hlavní teze definována takto: „*Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných jednotek.*“

Důvodů pro reformu bylo hned několik.

Zavést aktuální princip účetnictví, namísto původního cash principu. Zvýšit vypovídací schopnost výstupů z účetnictví změnou rozsahu ze zjednodušeného na plný rozsah. Zároveň zvýšit vypovídací hodnotu účetnictví veřejného sektoru, především výkazů, které ač sestavovány, nebyly naplno využívány k řízení účetní jednotky.

Stát cílil také k vytvoření centrálního informačního systému, který by obsahoval údaje od vybraných účetních jednotek.

Snaha přiblížit účetnictví veřejného sektoru k účetnictví podnikatelského sektoru, které se častěji aktualizuje, aby vyhovovalo aktuálním potřebám.

A nesmíme zapomenout ani na plnění závazků České republiky vůči Evropské unii, když se při vstupu zavázala k jednotnějšímu účetnímu systému se zbytkem unie.

6.1 Změny v rámci reformy

Měnila se legislativa a to nejen Zákon o účetnictví⁴. Byly vytvořeny doplňující vyhlášky (prováděcí⁵, konsolidační⁶, technická⁷ a inventarizační⁸) a aktualizovaly a doplnily se i České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky.

Vybrané změny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

- vymezení vybraných účetních jednotek,
- tvorba právního rámce pro tvorbu účetnictví státu,
- obce jako součást konsolidovaného celku již nemohou vést jednoduché účetnictví,
- vybraným účetním jednotkám byla nově upravena povinnost inventarizace majetku a závazků, která je detailně rozpracována v inventarizační vyhlášce,
- změny v oblasti schvalování účetních závěrek.

Změny, které přinesla prováděcí vyhláška. Původní vyhláška 505/2002 Sb. by byla změněna téměř ve všech oblastech, které upravuje, proto bylo jednodušší ji zrušit a nahradit novou, značenou 410/2009 Sb.

- Tato nová prováděcí vyhláška přináší pro obce nové, dosud nepoužívané, metody účtování či mění rozsah využívání určitých metod,
- změny proběhly v oblasti dlouhodobého majetku (odpisování, opravné položky), vlastního kapitálu i výsledku hospodaření,
- vyhláška změnila směrnou účtovou osnovu,

⁴ Předpis č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Předpis č. 410/2009 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

⁶ Předpis č. 312/2014 Sb., Vyhláška o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů

⁷ Předpis č. 383/2009 Sb., Vyhláška 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), ve znění pozdějších předpisů

⁸ Předpis č. 270/2010 Sb., Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů

- zavedla nově povinnost přecenit majetek při prodeji reálnou hodnotou, přinesla nový způsob oceňování pro majetek, jehož hodnotu nelze nebo jen velmi obtížně určit.

Změny nastalé v důsledku konsolidační vyhlášky:

- konsolidační vyhláška je podpůrný předpis k sestavování celkových účetních výkazů za Českou republiku, upravuje okruhy účetních jednotek podléhající konsolidaci,
- pro účely rozvahy za Českou republiku jako celek vymezuje majetek a závazky, podléhající konsolidaci,
- pro výkaz zisku a ztráty obsahově vymezuje položky nákladů a výnosů,
- pro přehled o peněžních tocích vymezuje obsah požadovaných dat.

Změny, které přinesla technická vyhláška:

- upravuje předávání údajů do Centrálního systému účetních informací státu, včetně termínů a určení jaké informace se předávají.

Změny nastalé v důsledku inventarizační vyhlášky:

- upravila inventarizační proces,
- přinesla nové povinnosti – sestavení plánu inventur, inventarizační zprávy,
- povinnost označení inventarizovaného majetku inventarizačním identifikátorem,
- upravila povinné náležitosti inventurní soupisů.

Změny v Českých účetních standardech pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle 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, ve znění pozdějších předpisů.

- Do roku 2010 bylo 22 standardů, značených ČUS 501 – 522. Tyto standardy se vázaly na prováděcí vyhlášku č. 505/2002 Sb., platnou od roku 2003 do konce roku 2009.
- K 1. 1. 2010 se zrušili dosavadní standardy a vytvořili se nové, značené ČUS 701 – 710. Standardy byly zveřejňovány postupně, mezi roky 2009 až 2012. Celkem je v současnosti 10 standardů.

Tabulka shrnující změny v rámci účetní reformy veřejných financí dotýkající se územních samosprávných celků:

Obrázek 3 Základní srovnání změn

	Stav před reformou	Stav po reformě
Princip účetnictví	peněžní (cash)	akruální
Rozsah účetnictví	zjednodušený	plný
Vytvoření centrálního informačního systému	nebyl	konsolidace údajů
Zavedení nových účetních metod	doposud nepoužívány	nově používány či využívány ve větším rozsahu
- Změny v oblasti majetku účetní jednotky	jiný rozsah / nově	inventarizace, opravné položky, odpisy, přečeňování
- Implementace časového rozlišení	nebylo	využití časového rozlišení, dohadných položek a rezerv
- Změny ve směrné účtové osnově		

Zdroj: vlastní zpracování

Zavedení akruálního principu namísto předcházejícího peněžního přístupu. Peněžní přístup (hotovostní, cash účetnictví) slouží pro fiskální potřeby státu, podává informace o čerpání rozpočtu. Akruální přístup sleduje přírůstky a identifikuje úplné

náklady. Slouží především k zvýšení transparentnosti a zvyšování výkonnosti veřejného sektoru lepší alokací zdrojů.

V peněžním účetnictví účtujeme o výnosu / nákladu při příjmu peněz, bez ohledu na dobu dodání zboží či služeb. Při akruálním účetnictví se účtuje výnos k okamžiku poskytnutí služby / dodání zboží bez ohledu na příjem peněz. Obdobně to je i s náklady, které se účtují při okamžiku vzniku bez ohledu na peněžní výdej.

Rozdíl mezi zjednodušeným a plným **rozsahem** je popsán v §13 zákona o účetnictví.

Při využití zjednodušeného rozsahu může účetní jednotka využít účtový rozvrh, který obsahuje pouze účtové skupiny. Může být spojeno účtování v hlavní knize s účtováním v deníku. Obce neměly povinnost tvořit rezervy ani opravné položky, nemusely oceňovat reálnou hodnotou (platí pro CP, závazky a majetek určený k prodeji), neměly povinnost účtovat na podrozvaze o podmíněných pohledávkách a závazcích.

Obce mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu od 1. ledna 2010. Zjednodušený rozsah zůstal pouze pro příspěvkové organizace, kterým to povolí zřizovatel (obec).

Vytvoření **centrálního informačního systému státu od 1. 1. 2010, neboli tvorba účetnictví státu**. To spočívá ve sběru informací od vybraných účetních jednotek k dalšímu zpracování. Cílem je vytvoření konsolidované účetní závěrky za Českou republiku jako celek. Tu tvoří tyto výkazy: souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha⁹.

Konsolidovanými jednotkami jsou kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, městská část hlavního města Prahy a vládní část. Mezi jejich povinnosti patří shromažďovat účetní údaje stanovenými metodami a způsoby, aby celková data poskytovala co nejvěrnější obraz o ekonomické situaci státu, tedy o stavu majetku a závazků České republiky.

Informační systém, shromažďující konsolidovaná data, spravuje Ministerstvo financí ČR.

⁹ Více informací a obsahové vymezení položek obsahuje konsolidační vyhláška státu.

Finanční a účetní výkazy obcí předávají obce v Kraji Vysočina do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím krajského úřadu (tzv. automat VYK). Účetní výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a přílohu předávají obce za každé čtvrtletí. Finanční výkaz FIN 2-12M se předává měsíčně (mimo leden a červenec). Pomocný analytický přehled obce s počtem obyvatel mezi 3000 a 9 999 předávají čtvrtletně, obce nad 10 tisíc obyvatel pak předávají čtvrtletně rozšířený pomocný analytický přehled.

Tyto výkazy jsou přístupné v monitoru státní pokladny¹⁰ po určitou dobu od zveřejnění. V podstatě se tak může každý podívat na výkazy jakékoliv obce.

Zavedení **nových účetních metod**, které stanovila prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., v třetí části:

- §64 – uplatňování reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji,
- §65 – postupy použití a tvorbu opravných položek,
- §66 – odpisování vlastněného majetku,
- §67 – postupy tvorby a použití rezerv,
- §69 – nově implementované metody časového rozlišení.

Změny proběhly i v rámci **směrné účtové osnovy**:

- Přibyly účty opravek k položkám majetku ve skupinách 07a 08.
- Zrušily se účtové skupiny 20x, 21x a 27x.
- Změnila se obsahová náplň účtové třídy 4. Původně zde byly uvedeny náklady (nyní ve třídě 5), nově zde nalezneme jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování. Změna proběhla v umístění účtů v rozvaze, původní obsah byl na aktivech, nyní je obsah těchto účtů pasivní.
- Zrušila se účtová třída 9xx, která nyní slouží podrozvaze. Původně zde byl obsah nynějších účtů ve třídě 4.

¹⁰ Dostupné na: <http://monitor.statnipokladna.cz>

Ve směrné účtové osnově může účetní jednotka upravovat i analytické účty k syntetickým účtům. V některých případech jsou však analytické účty určeny závazně (syntetické účty 031 pozemky a 021 stavby).

Částky, které zůstaly na zrušených účtech, se přesunuly na nové místo určení na jiných účtech pomocí převodového můstku.

6.1.1 Inventarizace

Inventarizaci upravuje zákon o účetnictví, konkrétněji §29 a 30. V návaznosti na aktualizaci zákona o účetnictví byla vydána vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která se týká vybraných účetních jednotek.

Inventarizace je proces, během kterého se provádějí tyto inventarizační činnosti:

- ověřování skutečného stavu jak majetku, tak závazků,
- ocenění těchto položek k určitému okamžiku (ke dni provádění inventarizace),
- zjištění případných inventarizačních rozdílů a jejich vyčíslení, dohledání příčin těchto rozdílů, rozhodnutí o jejich vypořádání a následné zúčtování inventarizačních rozdílů

Inventarizace by měla být obsahem interních směrnic účetní jednotky. Právě v těchto směrnicích si účetní jednotky určují účel a termín inventarizace, její předmět a rozsah, plánovaný průběh inventarizace v předem stanoveném plánu inventury, inventarizační komisi, která budou inventuru provádět a rozsah jejich úkolů.

Inventura může být fyzická nebo dokladová. Fyzickou inventurou se kontrolují například hotovostní peněžní prostředky, dlouhodobý hmotný majetek, zásoby či ceniny. Dokladová inventura se týká například vlastnických práv k nemovitostem, nehmotného majetku, pohledávek a závazků, nebo třeba zboží a peníze na cestě a peněžní prostředky na bankovních účtech.

Zjištěný stav majetku a závazků se zapisuje do inventurních soupisů. Po skončení inventarizace se tvoří inventarizační zpráva, která je i jedním z podkladů pro schválení účetní závěrky.

Tabulka 1 Srovnání - inventarizace

Stav před reformou	Stav po reformě
Před reformou inventarizaci upravoval jen zákon o účetnictví	Nově se řídí zákonem o účetnictví, ale především inventarizační vyhláškou, která dále upravuje a přidává nové povinnosti.

Zdroj: vlastní zpracování

6.1.2 Opravné položky

Opravné položky upravuje §26 zákona o účetnictví, Český účetní standard 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek, který stanovuje obecná pravidla a postupy účtování opravných položek.

Opravné položky nám vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Nalezneme je v rozvaze, ve sloupci korekce. Účtuje se o nich v případě, že dojde k významnému snížení hodnoty. Při zjištění potřeby vytvořit opravnou položku se o ní účtuje bezodkladně k okamžiku zjištění, nejpozději však k rozvahovému dni v návaznosti na inventarizaci majetku. Tvoří se u majetku vyjma pohledávek ve výši dočasného snížení hodnoty.

U majetku se za významné považuje snížení o 20% účetní hodnoty majetku a více.

V případě pohledávek se tvoří ve výši 10% za každých 90 dnů po splatnosti. Proto je důležité pečlivě sledovat jejich dobu splatnosti. Opravné položky se tvoří například za pohledávkami za zaměstnanci, za pohledávkami ze sociálního a zdravotního pojištění. Nejčastěji se obce setkávají s pohledávkami za odběrateli (např. faktury za prodej vytěženého dřeva), a pohledávkami z místních poplatků (např. poplatky za psy, poplatky za komunální odpad). K opravným položkám k pohledávkám vydalo ministerstvo financí metodickou pomůcku¹¹, která slouží obcím pro kontrolu vypočtené výše opravné položky k pohledávkám.

Lze je tvořit maximálně do výše účetního ocenění majetku po odečtení oprávek na něj tvořených. Nelze je tvořit k majetku, na který se již tvoří rezervy. Opravné položky

¹¹ Dostupné na <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/metodicke-pomucky>

jsou dočasným způsobem jak snížit hodnotu majetku, je možné se jim vyhnout pomocí přecenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Opravné položky se netvoří k majetku oceněnému 1 Kč.

V případě, že se dočasné snížení hodnoty majetku stane trvalým, dochází k odúčtování opravných položek a tvorbě odpisu majetku.

Tabulka 2 Srovnání - opravné položky

Stav před reformou	Stav po reformě
O opravných položkách se neúčtovalo.	Od 1. ledna 2010 se zavádí účtování o opravných položkách k pohledávkám.
	Od 1. ledna 2011 se tvoří i k majetku.

Zdroj: vlastní zpracování

6.1.3 Odpisy

Odpisy upravuje §28 zákona o účetnictví, §66 prováděcí vyhlášky 410/2009 Sb., a Český účetní standard 708 - Odpisování dlouhodobého majetku.

Jednou z největších změn byla pro obce povinnost začít odpisovat majetek. Do roku 2009 mohly obce odpisovat majetek pouze v rámci hospodářské činnosti, kterou ale mělo jen malé procento obcí. Nyní po reformě odpisují obce bez rozdílu všechny odpisovatelný dlouhodobý majetek účetní jednotky (pozemky ač dlouhodobý majetek se neodpisují).

Nejprve musely obce veškerý majetek kategorizovat, aby se dostal do odpisových skupin a nastavit dobu odepisování. Kategorizace majetku vyplývá z přílohy č. 1 k ČUS č. 708. Obce najdou majetek v tabulce, přiřadí odpisovou skupinu a následně v příloze č. 2 zjistí stanovenou dobu používání v letech. Pro představu první odpisová skupina se používá 5 let, druhá skupina 8 let a sedmá odpisová skupina má stanovenou dobu používání na 80 let. Dlouhodobý nehmotný majetek se řadí do jedné ze tří odpisových skupin uvedených v příloze č. 3 ČUS 708.

Do 31. prosince 2010 se musely ještě vypočíst oprávky (souhrn odpisů z přecházejících let) majetku. Tímto se zabývá bod 7.1. Českého účetního standardu o odpisech.

- Pokud účetní jednotka již majetek odepisovala, zařadí ho do příslušné odpisové skupiny a provede se kvalifikovaný odhad zbývající doby používání daného majetku. Toto platí pro majetek, který obec již před reformou využívala pro hospodářskou činnost, a tedy ho již odepisovala.
- V případě, že účetní jednotka ví přesně okamžik, kdy byl majetek zařazen do užívání, ale dosud majetek neodepisovala: sestaví odpisový plán, který přihlédne k době používání, během které se neodepisovalo. Pro tuto dobu se dopočtou oprávky. V případě, že není známa částka ocenění majetku, použije se reprodukční pořizovací cena.
- V případě, že účetní jednotka neví, kdy byl majetek zařazen do užívání, řídí se bodem 7.1.4. standardu. Použije tedy 40% ceny majetku na dooprávkování a zbylých 60% se nechá pro odpisy v následujících letech.

Odpisové skupiny k provedení dopočtu opravek najdeme v příloze č. 4 ČUS 708.

Odpisy je možné počítat několika způsoby. Za dobu od reformy lze vyjmenovat tyto druhy: zjednodušené (tento způsob již byl zrušen), rovnoměrné (obcemi ve zkoumaném územním samosprávném celku nejvyužívanější), výkonové a komponentní. Výkonové a komponentní odpisy se využívají pro specifické druhy majetku. Součástí odpisů majetku je i rozpouštění poměrné části investičního transferu.

Stejně jako opravné položky se ani odpisy netvoří u majetku oceněného reálnou hodnotou či oceněný 1 Kč.

Tato změna přispívá k aktuálnímu principu (náklady se dělí mezi období dle výše odpisů) a tvorbě účetnictví státu (podává přesnější informace o majetku konsolidovaných účetních jednotek).

Tabulka 3 Srovnání - odpisy

Stav před reformou	Stav po reformě
Obce mohly odepisovat pouze v rámci hospodářské činnosti	Odpisy i z hlavní činnosti se poprvé objevily v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011, odepisovat se tedy začalo rokem 2011.

Zdroj: vlastní zpracování

6.1.4 Oceňování

Oceňování upravují §24 – 28 zákona o účetnictví a komplexně to upravuje i vyhláška č. 410/2009 Sb.

Reforma přinesla dvě nové metody oceňování, a to sice přecenění reálnou hodnotou a tzv. fiktivní cenu 1Kč. V současnosti tedy obce oceňují reálnou hodnotou, pořizovací cenou, reprodukční pořizovací hodnotou, jmenovitou hodnotou, vlastními náklady a nově i ve výši 1 Kč.

Byla vytvořena nová metoda ocenění, která se používá při oceňování kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb. Toto ocenění¹² má **hodnotu 1 Kč**, a použije se v případě, že není známa pořizovací cena. Takto oceněný majetek se neodepisuje, netvoří se na něj opravné položky a ani ho nelze technicky zhodnocovat. Toto přecenění muselo být splněno do 31. 12. 2011.

Uplatnění **reálné hodnoty majetku** nově spočívá v ocenění skutečnou hodnotou majetku v okamžiku rozhodnutí zastupitelstva obce o záměru jeho prodeje, namísto jeho původní pořizovací ceny. Obce reálnou hodnotou oceňují cenné papíry určené k obchodování a také cenné papíry, se kterými se nepojí podstatný ani rozhodující vliv a majetek určený k prodeji¹³.

¹² §25 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹³ §27 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Majetek určený k prodeji se musí přeceňovat, aby se zachovala věrnost účetnictví. Obec občas prodává majetek, který mají delší dobu ve vlastnictví (příkladem mohou být obecní pozemky, které obec přemění na stavební parcely a rozprodává). Uplatnit při prodeji nemovitosti historickou cenu, kterou byla oceněna před desítkami let, nemá tu správnou vypovídací hodnotu. Obvykle se přeceňuje reálnou hodnotou k okamžiku schválení záměru prodeje majetku. Reálnou hodnotou se myslí tržní cena, cena stanovená kvalifikovaným znalcem či cena vyplývající z obecně uznávaných modelů a technik.

Tabulka 4 Srovnání - oceňování

Stav před reformou	Stav po reformě
Možné způsoby oceňování: <ul style="list-style-type: none"> - pořizovací cenou, - reprodukční pořizovací cenou, - jmenovitou hodnotou, - vlastními náklady. 	Možné způsoby oceňování: <ul style="list-style-type: none"> - pořizovací cenou, - reprodukční pořizovací cenou, - jmenovitou hodnotou, - vlastními náklady, - reálnou hodnotou, - ocenění ve výši 1Kč.

Zdroj: vlastní zpracování

6.1.5 Časové rozlišení a rezervy

Časové rozlišení upravuje prováděcí vyhláška 410/2009 Sb., v § 69.

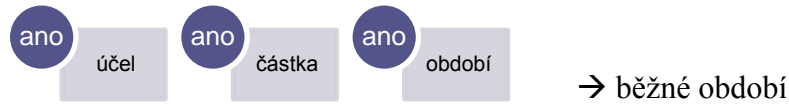
Rezervy upravuje §26 zákona o účetnictví, §67 prováděcí vyhlášky 410/2009 Sb., a Český účetní standard č. 705 – Rezervy.

Časové rozlišení je jedním ze základních předpokladů pro zavedení akruálního principu, bez časového rozlišení jsme zase zpět u hotovostního účetnictví. Časové rozlišení účtuje o nákladech a výnosech v souvisejícím období, ne k okamžiku kdy došlo k peněžnímu toku. Akruální princip může mít podobu časového rozlišení, dohadných položek nebo rezerv.

- a) V případě, že známe účel, částku i období, **účtujeme obvykle v běžném období**, sem spadá většina zaúčtovaných operací. Vyskytují se ovšem i případy

kdy známe všechny tři podmínky a účtujeme **časové rozlišení**. Jako příklad časového rozlišení může sloužit nájemné placené dopředu.

Obrázek 4 Běžné období



Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek 5 Časové rozlišení



Zdroj: vlastní zpracování

- b) V případě, že známe účel a období, ale neznáme přesnou částku, mluvíme o **dohadných položkách**. U nich může účetní jednotka částku pouze odhadovat a poté odhad opravit o skutečnou výši na základě došlých dokladů. Příkladem dohadných položek jsou zálohy na energie, ke kterým přijde vyúčtování až v dalším období, nebo výplaty pojistných plnění, na která má účetní jednotka nárok, ale nezná přesnou výši.

Obrázek 6 Dohadná položka



Zdroj: vlastní zpracování

- c) V případě, že neznáme období ani částku a jediné co známe je účel, mluvíme o **rezervách**. Pokud je předpoklad na základě skutečností z běžného období, že v budoucích obdobích dojde k zdatelně vyšším nákladům, může na tyto náklady tvořit účetní jednotka rezervy. Příkladem může být rezerva na opravu hmotného majetku, na sanaci ekologických zátěží (např. obecní skládka), nebo na plnění ze soudních sporů. Před reformou je mohly účetní jednotky tvořit pouze v rámci hospodářské činnosti.

Obrázek 7 Rezervy



Zdroj: vlastní zpracování

Časové rozlišení se účtuje v účtové skupině 38, na účtech náklady příštího období, výdaje příštích období, výnosy příštích období a příjmy příštích období. Ve stejné účtové skupině se nacházejí i účty dohadných účtů aktivních a pasivních. Rezervy můžeme najít ve skupině 44 a zúčtováváme je společně s účtem 555.

Časové rozlišení účetní jednotka neužije v případě, že by náklady na získání dané informace převýšili užitek plynoucí z této informace¹⁴.

Tabulka 5 Srovnání - časové rozlišení

Stav před reformou	Stav po reformě
Nevyžívalo se.	Implementace časového rozlišení od 1. 1. 2010 pro realizaci akruálního účetnictví.

Zdroj: vlastní zpracování

6.1.6 Změny v podrozvaze

Podrozvahu upravuje zákon o účetnictví, §4 odstavec 8 písmeno b). V prováděcí vyhlášce 410/2010 Sb., je upraveno uspořádání, označení a obsahové vymezení podrozvahových účtů (§47-52). Podmínky účtování upravuje Český účetní standard 701 – Účty a zásady účtování na účtech, bod 5 – podrozvahové účty.

Podrozvahové účty zachycují významné skutečnosti, které nejsou zachyceny v jiných agendách, jejichž znalost je **významná** pro posouzení majetkoprávní situace

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

účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, jejichž **cena je přiměřená a informace není duplicitní¹⁵**.

Jsou skutečnosti, které musí účetní jednotka zachytit v podrozvaze vždy – transfery týkající se prostředků ze zahraničí, vyřazení pohledávek (podle ČUS 706, bod 6.2.), aj. vždy se účtuje i o významných informacích (účetní jednotka upraví vnitřními předpisy hranici významnosti¹⁶ a odůvodnění významných formulací).

Většina obcí na podrozvaze účtuje o drobném dlouhodobém majetku hmotném a nehmotném. Zde je hranice významnosti, která definuje, od jaké částky budou obce účtovat v rámci syntetických účtů a do které částky se bude drobný majetek zachycovat v podrozvaze.

Obce, které zřizují příspěvkové organizace (např. základní a mateřské školy) a předaly jim část svého majetku k hospodaření (nejčastěji drobný dlouhodobý majetek) musí o něm účtovat na podrozvahovém účtu 909 – ostatní majetek. Obdobně i v případě vyřazených pohledávek (účet 905) či přijatých dotací ze zahraničí (účtují o krátkodobých / dlouhodobých podmíněných pohledávkách ze zahraničních transferů). Podle údajů z krajského úřadu podrozvahu nevyužívá asi 5% obcí.

Tabulka 6 Srovnání - podrozvaha

Stav před reformou	Stav po reformě
Před reformou se v účtové třídě 9 nacházely kromě podrozvahy i fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky a závěrkové účty.	Změnila se obsahová náplň účtů včetně změn v číslování. Byly vytvořeny další podrozvahové účty.

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁵ Pravidla významnosti najdeme v ČUS č. 701, pro některé vybrané účetní jednotky, bod 6.5. Přiměřenou cenu upravuje bod 6.7. Informace je duplicitní v případě, že ji již můžeme najít jinde v účetnictví.

¹⁶ Pokud účetní jednotka nestanoví interními předpisy hranici významnosti, musí účtovat o všech nastalých skutečnostech. Hranice významnosti je prvotně nastavená na nulu, proto si obce usnadňují práci určením hranic významnosti.

6.1.7 Účetní závěrka

Tuto problematiku upravuje třetí část zákona o účetnictví (§13 až §23b).

Největší změna účetní závěrky se týká její struktury. Před rokem 2010 byla účetní závěrka tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou.

Od roku 2010 ji v základním rozsahu tvoří pět výkazů. K předcházejícím třem výkazům se přidal výkaz o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Povinnost sestavovat výkazy o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu je závislá na splnění kritérií (celková aktiva brutto nad 40 mil. Kč a výnosy celkem nad 80 mil Kč), tedy je obvykle sestavují jen větší obce.

Reforma přinesla i novou povinnost schvalování účetní závěrky územních samosprávných celků. Nově má zastupitelstvo obce povinnost schválit účetní závěrku za příslušný kalendářní rok nejpozději do 30.6. následujícího roku. Před reformou se účetní závěrka jako taková neschvalovala, ale některé údaje byly součástí závěrečného účtu obce, který zastupitelstvo schvalovalo.

Schvalování účetní závěrky se řídí dle vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,

Tabulka 7 Srovnání - účetní závěrka

Stav před reformou	Stav po reformě
<ul style="list-style-type: none">- Rozvaha,- výkaz zisku a ztráty,- příloha.	<ul style="list-style-type: none">- Rozvaha,- výkaz zisku a ztráty,- příloha,- přehled o peněžních tocích,- přehled o změnách vlastního kapitálu.
Předtím se neschvalovala závěrka jako taková, po reformě je povinnost schválení celé účetní závěrky.	

Zdroj: vlastní zpracování

6.2 Dopad reformy na výkazy

Rozvaha

Rozvaha podstatně změnila svou podobu v důsledku proběhlých změn. Měnila se účtová osnova a některé účetní metody, což ovlivnilo její strukturu. Nová směrná účtová osnova přinesla nové účty a s tím i nové položky rozvahy. Dříve byla v aktivech uváděna jen hodnota brutto, nyní obsahuje i sloupce korekce (dříve v řádku) a netto. Tyto sloupce byly přidány v návaznosti na odpisování a s ním spojené snižování hodnoty majetku. Vedle současného účetního období obsahuje i sloupek minulé období, kde však najdeme už jen netto. Pasivům zůstala podoba zachycující dva po sobě jdoucí roky, minulé účetní období a to současné.

Současná podoba je blíže variantě pro podnikatele, což byl jeden z cílů reformy, přiblížit účetnictví veřejného sektoru tomu podnikatelskému. Závazný vzor rozvahy pro vybrané účetní jednotky lze najít v příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Výkaz zisku a ztráty

Tento výkaz byl před reformou povinný jen pro obce s hospodářskou činností, kterých byla menšina. Pro obce, které neměly hospodářskou činnost, měl před reformou výkaz zisku a ztráty jen velmi malou vypovídací schopnost. Nově i obce, které nemají hospodářskou činnost, účtují o nákladech a výnosech z hlavní činnosti na účtových třídách 5 a 6, čímž se hodnota údajů z něj podstatně zvýšila.

Výkaz zisku a ztráty zobrazuje konečné zůstatky nákladových účtů, které byly před reformou vykazovány na účtech třídy 4, a výnosových účtů. Výkaz zisku a ztráty obsahuje údaje za běžné a minulé období. Nově zde najdeme i položky rozpočtového hospodaření, které se dříve uváděly v rozvaze. V případě obce s hospodářskou činností tento výkaz zachycuje i výsledek hospodaření za tuto činnost.

Tento výkaz je v současnosti povinný pro všechny vybrané účetní jednotky. Závazný vzor pro obce se nachází v příloze č. 2 prováděcí vyhlášky.

Výkaz o peněžních tocích

Ač je tento výkaz povinný pro obce až od reformy veřejného sektoru, v jisté podobě ho obce sestavovaly již dříve. Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (FIN 2-12M) je podobný účetnímu výkazu cash flow.

Tento výkaz je povinný pro obce, které splní kritéria pro sestavování výkazu. Vzor výkazu je uveden v příloze č. 3 prováděcí vyhlášky.

Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Výkaz o změnách vlastního kapitálu detailněji rozepisuje rozvahovou položku vlastního kapitálu a člení se takto:

- Stav za minulé období k rozvahovému dni,
- o kolik se v běžném účetním období zvýšil stav,
- o kolik se v běžném období snížil stav,
- konečný stav za dané období k rozvahovému dni.

Povinnost tvorby tohoto výkazu je vázána na splnění podmínek stanovených zákonem. Vzor tohoto výkazu se nachází v příloze č. 4 prováděcí vyhlášky

Příloha

Vzory, jak by mohla vypadat můžeme najít v příloze č.5 prováděcí vyhlášky.

Příloha musí nově uvádět konečné stavy vybraných podrozvahových účtů¹⁷. Nově se v příloze též vykazují údaje např. o tvorbě a čerpání peněžních fondů, o výměře lesních porostů, o nákladech a výnosech z přecenění reálnou hodnotou, stejně tak jako údaje o podmíněných pohledávkách a závazcích, o kterých se předtím neúčtovalo.

¹⁷ §7 odstavec 5, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

7 NÁVRH ŘEŠENÍ PROBLÉMOVÝCH OBLASTÍ A DISKUZE

Nelze pochybovat o tom, že reforma účetnictví státu ve veřejné správě byla potřebná. Účetnictví státu přineslo postupně řadu nových povinností pro obce. Časté změny v legislativě však způsobily řadu nejasností v souvislosti se zavedením nových metod a způsobu účtování. Účetní reforma přinesla i zvýšené nároky a požadavky kladené na účetní obcí, jejichž náročná práce je však často podceňována, zejména v případě menších obcí (často jedna účetní na zkrácený pracovní poměr či dohodu o pracovní činnosti).

Důležitou roli v účetní reformě hraje úroveň legislativního zajištění tohoto procesu. Představitelé účetních jednotek si v průběhu tvorby účetnictví státu často stěžovali na nízkou úroveň legislativní připravenosti a náročnou činnost při sledování změn a jejich promítnutí do zavedeného účetního systému. Vyšší úroveň připravenosti legislativy a případná větší komunikace s představiteli účetních jednotek a reakce na jejich názory by předešla některým problémům.

O tom, že komunikace mezi účetními jednotkami a orgány tvořícími legislativu je klíčová, svědčí i názor JUDr. Bauera (2011, p.13), který se v rozhovoru o reformě účetnictví pro časopis Auditor vyjádřil takto: *„Bez pravidelné komunikace s metodickými centry a bez zpětné vazby od účetních jednotek nelze žádnou metodickou podporu provádět a nelze ani upravovat příslušná pravidla, včetně legislativních činností.“*

Odlišný pohled na dostatečné množství informací mají Jana Hakalová a Alžběta Urbanová (2015), které se v závěru příspěvku shrnujícím reformu říkají, že množství metodické podpory ze strany ministerstva a proškolení odpovědných účetní obcí nebylo dostatečné a tím účetním jednotkám vznikaly situace, kde musely účtovat s nejlepším vědomím a svědomím aby dosáhly poctivého a věrného obrazu účetnictví. Obdobně o nedostatku informací a pozdním vydáváním metodických pokynů se vyjadřuje i Mgr. Smetanová (2012) v článku v časopise UNES.

K tomuto se přímo nabízí navrhnout zlepšení komunikace mezi obcemi a příslušnými orgány, ať už ministerstvem financí, krajským úřadem či auditory. Krajský úřad Kraje Vysočina poskytuje obcím metodické pomůcky k účetnictví a upozorňuje je na změny v legislativě (jak na webových stránkách kraje, tak zasíláním informací obcím prostřednictvím jejich datových schránek). Některé obce tohoto využívají, aktivně si zjišťují informace, obracejí se na příslušná místa s dotazy a účastní se seminářů

k účetnictví. Některé obce si to však nějak zaúčtují a pak se u nich mnohdy při přezkoumání hospodaření nacházejí nedostatky a chyby.

Graf č.1 byl vytvořen z hodnot získaných z krajského úřadu. Tyto údaje vyjadřují počet obcí z celkového počtu, které měly jedno nebo více porušení daného právního předpisu a jsou zanesené do tabulky č. 8 včetně procentního vyjádření. Z grafu lze pozorovat klesající procento obcí dělajících chyby v řízení se danými právními předpisy. Vysvětlit to lze tím, že reforma přinesla problémové oblasti, na které si obce musely nově zvyknout. Proto je na začátku reformy vyšší číslo chyb. Postupem času si obce na nové postupy a metody zvykají a již jim nedělají takové problémy, a následně procenta chyb klesají. Rok 2010 nebyl vhodný pro srovnávání, neboť v návaznosti na množství změn v legislativě byla při jejich posuzování v rámci přezkoumání hospodaření obcí určitá míra tolerance. Graf tedy vychází z dat roku 2011 a 2014, respektive 2013 a 2014. Přezkoumání hospodaření za rok 2015 v této době ještě není ukončené, a proto se nedá použít.

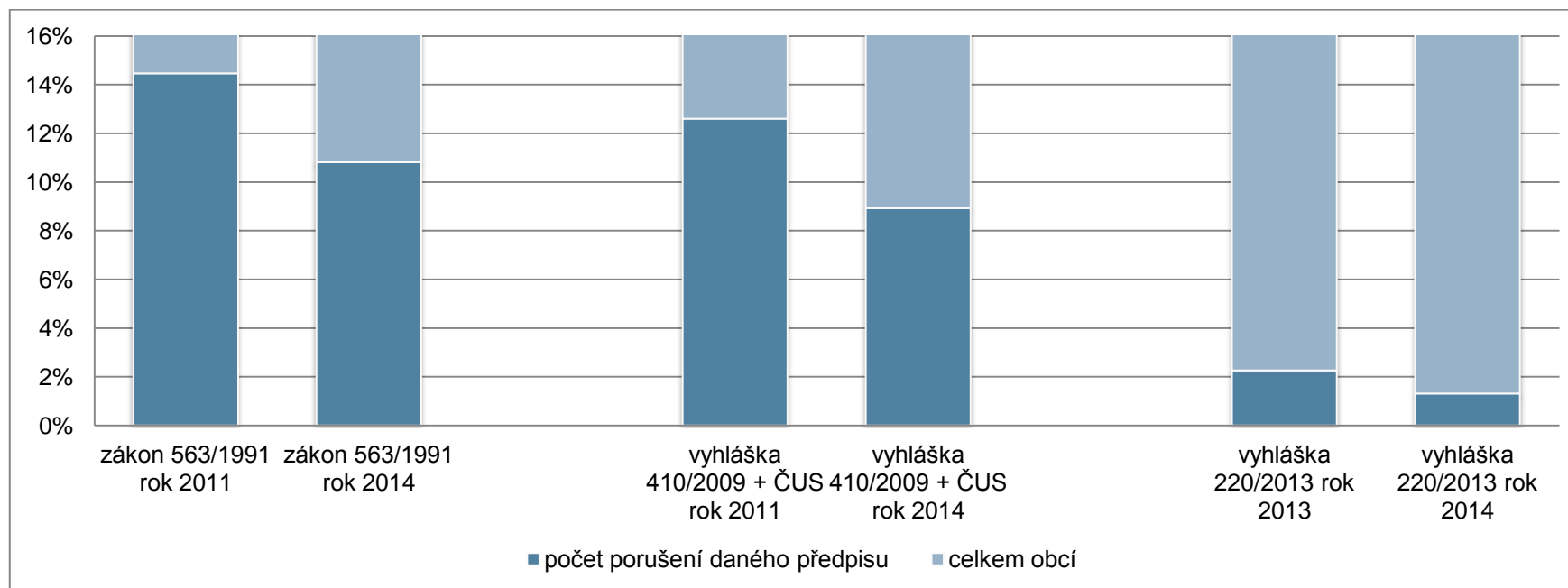
Ne všechny modifikace přibyly v roce 2010, některé začaly platit až od následujícího roku. Mezi jednotlivými roky se tedy může vyskytovat menší kolísání v počtu chybujících obcí, zejména v návaznosti na průběh reformy a další úpravy legislativy. Obecný trend je však klesající.

Zákon o účetnictví nějakým způsobem porušilo v roce 2011 16,9% obcí, v roce **2014 to bylo 12,1%.**

Prováděcí vyhláška 410/2009 Sb. a ČUS jsou spojeny, neboť některé nedostatky v účetnictví porušují oba tyto předpisy zároveň. V roce **2011 je porušilo přes 14,4% obcí**, v roce **2014 jich bylo 9,8%.**

Třetí srovnávaný právní předpis je **vyhláška 220/2013 Sb.**, o schvalování účetních závěrek. Zde byl pokles porušování z **2,3% (rok 2013)** na **1,3% (rok 2014).**

Graf 1 Vyjadřující procentní zastoupení obcí porušující jednotlivé právní předpisy v letech 2011 a 2014, resp. 2013 a 2014



Zdroj: data z krajského úřadu, vlastní zpracování

Tabulka 8 Srovnání porušování vybraných zákonů v letech 2011 a 2014, resp. 2013 a 2014

	Zákon 563/1991		Vyhláška 410/2009 + ČUS		Vyhláška 220/2013	
	Rok 2011	Rok 2014	Rok 2011	Rok 2014	Rok 2013	Rok 2014
Celkem obcí	603	602	603	602	603	602
Počet obcí porušujících daný předpis	102	73	87	59	14	8
Procentní vyjádření	16,9154 %	12,1262 %	14,4279 %	9,8007 %	2,3217 %	1,3289 %

Zdroj: data z krajského úřadu, vlastní zpracování

Přínosem pro úspěšné pokračování účetní reformy by dle názoru zaměstnanců krajského úřadu byla rovněž větší vážnost práce účetní na obcích a jejich podpora dostatečným softwarovým, programovým vybavením (s odůvodněním na nízký rozpočet se někdy obce brání jeho pořizování, resp. účetní mají k dispozici jen základní verze bez doplňkových modulů, které by jim výrazně usnadnily práci).

Při zavádění některých povinností v oblasti účetnictví by tvůrci legislativy měli přihlížet na přínos některých informací ve vazbě na pracnost a složitost jejich získání. Některé postupy účtování si tak obce upravují ve svých vnitřních směrnících (stanovení hladin významnosti), a to nejen v případech, kdy jim to právní předpisy umožňují, ale někdy i na jejich hraně zákona...

Příkladem může být stanovení hranice významnosti při přeceňování reálnou hodnotou či hranice významnosti pro účtování časového rozlišení. Podle zkušeností zaměstnanců kraje z oddělení přezkoumání hospodaření obcí se relativně častá hladina významnosti u přeceňování reálnou hodnotou, stanovená vnitřními směrnici obcí, pohybuje kolem 100 tisíc korun. Hojně se vyskytuje i částka ve výši 260 tisíc korun nebo 0,3% hodnoty netta aktiv účetní jednotky za minulé období¹⁸. Tato hranice pro obce znamená, že přeceňují majetek s hodnotou nad tuto hranici a majetek pod hranicí přeceňovat nemusí, čímž si ulehčují práci u majetku nevelké hodnoty.

V případě hranic pro účtování časového rozlišení bývají obvyklé částky kolem 10 000 – 50 000 Kč. U těchto částek můžeme sledovat vztah mezi výší hranice a velikostí obce. Čím větší obec, tím vyšší bude mít obvykle hranice. Na druhou stranu větší obce se s časovým rozlišením setkávají častěji a jsou s ním lépe seznámeni, tudíž jim nedělá takový problém o časovém rozlišení účtovat.

U větších měst se můžou dopady lišit především v dostupných prostředcích, ať už technickém vybavení nebo znalostech účetních, které se samozřejmě zvyšují s praxí. Velká města účtují o kurzových rozdílech a přeceňují majetek určený k prodeji mnohem častěji než malé obce, a proto s tím mají více zkušeností a dělá jim to menší problémy.

¹⁸ Tyto hodnoty vycházejí z vyhlášky 410/2009 Sb., §26, odstavec d), který takto specifikuje významnost pro opravy předcházejících účetních období

Větší města si též mohou dovolit finančně náročnější softwarové vybavení, které malé obce, s odvoláním na náklady, využívají v základních levnějších variantách.

7.1 Aktuální princip

Ing. Michal Svoboda (2011) ve svém článku, uveřejněném v časopise Auditor, píše o kladech a záporech reformy, zejména zdůrazňuje přínos k aktuálnějšímu a věrnějšímu obrazu o účetnictví státu prostřednictvím konsolidovaných výkazů. Předpokládá, že dlouhodobý přínos reformy v této oblasti převýší náklady na její realizaci.

S tím se nedá než souhlasit, reforma veřejných financí s výsledkem v podobě věrnějších výkazů byla potřeba. Dalo by se říci, že dnes, pár let od odstartování reformy již jde vidět její přínos, především v aktuální bázi, nicméně některé části účetnictví státu jsou stále v procesu a některé výkazy v plné výši budou až v následujících letech.

Časové rozlišení je upraveno obecnými principy a zásadami. Specifická úprava je na účetní jednotce, jak si to upraví ve svých vnitřních směrnících. Opět záleží, jak si nastaví hranice významnosti, přičemž v praxi si obce usnadňují práci nastavením limitů tak, aby drobné částky neúčtovaly.

V interních směrnících si obce určují výjimky z časového rozlišení. Časté bývá předplatné periodik; nákup novoročenek a kalendářů na následující rok; platby za telefonní hovory, za které přijde vyúčtování v následujícím období; kurzovné za školení, jenž probíhá během současného období a bude pokračovat i v období následujícím.

Rezervy a účtování o nich, dle informací od pracovníků kraje, v praxi provádějí hlavně větší města, v případě malých obcí jsou poměrně ojedinělé.

7.2 Účtování

Podrozvahové účty jsou charakteristické určitou volností, kterou nechávají účetní jednotce při rozhodování, od jaké hranice budou co na daný účet účtovat. S tím se ale

objevuje problém s nedostatečnou regulací a ne vždy detailní úpravou interními směrnici obce, zejména stanovení hladin významnosti pro účtování takových informací.

U dlouhodobého drobného majetku se můžeme setkat s obcemi, které si hranici stanoví na 0 Kč či podobnou menší částku, a veškerý drobný dlouhodobý majetek účtují v rámci rozvahy. Nebo si obec v případě menších částek (např. do 500 Kč) určí ve svých směrnících, že se majetek neeviduje a jde rovnou do spotřeby. Obecně by se dalo říci, že pokud obec nemusí na konkrétním podrozvahovém účtu účtovat (dá se ovlivnit hladina významnosti), pak na něm neúčtují.

Nejčastěji používané podrozvahové účty na obcích jsou 901 a 902 – jiný drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pak 905 – vyřazené pohledávky a následně 909 – ostatní majetek. Až po těchto účtech jsou v četnosti používání účty obsahující podmíněné pohledávky a závazky.

Jsou však určité skutečnosti, o kterých musí účetní jednotka na podrozvahových účtech vždy účtovat a nemůže si stanovit hladinu významnosti, např. účtování přijatých transferů ze zahraničí.

7.3 Oblast týkající se majetku účetní jednotky

Vedle správné kategorizace pořizovaného dlouhodobého majetku je důležitou a často problémovou oblastí také správné nastavení doby životnosti majetku. Obce musí sledovat a případně upravovat (přehodnocovat) odpisové plány, tak aby v užívání nebyl majetek, který je již odepsán. Problémem je nastavení doby užívání, kdy se zjistí, že majetek je stále funkční a využívaný, ale je již odepsaný. Právě proto je nutné sledování majetku a případné úprava odpisových plánů, mění se pak výše odpisů. Vhodným řešením je dopředu zohlednit tuto možnost využívání majetku delší dobu v odpisovém plánu.

Legislativa v oblasti inventarizace, zejména inventarizační vyhláška přinesla pro obce nové povinnosti (sestavené plánu inventur, vyhotovení inventarizační zprávy, označení veškerého majetku a závazků inventarizačních identifikátorem, zvýšení počtu povinných náležitostí inventurních soupisů).

Nejen proto dělají obce často chyby v těchto oblastech: neprovádí inventarizaci všech účtů, neporovnávají skutečný stav majetku a závazků se stavem vedeným v účetnictví, případně inventarizaci dokládají pouze souhrnnými částkami, inventurním soupisům chybí některé náležitosti, nesestavují plán inventur a inventarizační zprávy.

Toto řešil ve své diplomové práci i pan Břichnáč (2013), který v praktické části vede řízený rozhovor s účetní obce o dopadu reformy na účetnictví. Ta potvrzuje, že největší problém v souvislosti s inventarizací pro ni znamenalo dohledávání poskytnutých dotací při doplňování informací do jednotlivých karet majetku, který byl pořízen alespoň částečně z dotací. Tuto povinnost sledovat dotace přinesla reforma jako jednu z nových povinností pro účetní obcí.

Inventarizace vlastního kapitálu se provádí dokladovou inventarizací. Účty 401 – Jmění účetní jednotky a 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody se dokládá alespoň obraty za příslušný kalendářní rok. Účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku se dokládá výčtem jednotlivých transferů a majetku z nich pořízeného. Účet 407 – Jiné oceňovací rozdíly se dokládá seznamem nemovitého majetku oceňného reálnou hodnotou. Účty 408 – Opravy předcházejících období a 419 – Ostatní fondy se dokládají stavy účtů. Účty výsledků hospodaření 431 a 432 se neinventarizují.

Opravné položky se tvoří k pohledávkám po splatnosti bez ohledu na to, v jaké výši je pohledávka evidována. Proto se občas tedy musí tvořit i k pohledávkám v malé hodnotě. Příkladem může být neuhrazený poplatek za psa, či komunální odpad. S tím zde nastává otázka, zda náklady na zaúčtování dané opravné položky a její výpočet nepřesáhnou prospěch zjištěné informace v účetnictví.

K oceňování se nabízí k diskusi významnost přeceňování reálnou hodnotou v případech, že dojde ke všem operacím s prodejem majetku během jednoho účetního období.

Obec během roku schválí záměr o prodeji pozemku a přecenění majetek na reálnou hodnotu k datu schválení (přeceněný majetek se přesouvá z předchozího účtu na účet 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji). Obec zveřejní záměr o prodeji a

následně je nemovitost prodána. K okamžiku kdy je podaný návrh na vklad na katastr nemovitostí (o převodu vlastnického práva), obec odúčtovává majetek z evidence. Stává se tedy, že obec majetek přecení i prodá v rámci jednoho účetního období, čímž se změna stavu na účtu 036 neprojeví, neboť na začátku roku daný majetek není na účtu a na konci roku je již odúčtovaný. V případě větších pozemků a stavebních parcel je jistě významné přecenit majetek, ale v případě malých pozemků za nízké ceny je to pro účetní obce práce, která nemá takovou vypovídací hodnotu.

Kurzové rozdíly by se také daly označit za jednu z problémových oblastí souvisejících s majetkem účetní jednotky. Protože podle dat o obcích získaných z oddělení přezkoumání hospodaření obcí krajského úřadu o nich účtují převážně jen větší města, kde přezkoumání často provádí soukromý auditor, z toho důvodu nebyly dostupné detailnější informace o využívání v praxi. Drtivá většina obcí, které podléhají přezkoumání krajem, o kurzových rozdílech neúčtuje, proto nejsou k dispozici dostatečné informace, jak se jich změny dotkly. Z toho důvodu byla tato oblast vynechána.

8 ZÁVĚR

Od účetní reformy veřejných financí již uběhlo několik let a obce se stále setkávají s jednotlivými změnami. Nicméně účetní obcí již nějakou dobu pracují dle modifikovaných předpisů a dal by se vyjádřit názor, že si obce na reformu již zvykly. Ne všechny úpravy nastaly hned v roce 2010, kdy byla reforma zahájena, ale objevovaly se postupně v dalších letech (ČUS 709 a 710 nabyly platnosti až od roku 2013). Stejně tak je možno tvrdit, že reforma stále není dokončena, protože legislativa se neustále aktualizuje a upravuje, a některé výkazy za Českou republiku jako celek se budou poprvé sestavovat až v následujících letech. Příkladem může být výkaz Cash flow za Českou republiku jako celek včetně všech dílčích konsolidovaných částí, který se poprvé sestaví v roce 2019.

Teoretická část se zabývá obcemi a jejich účetnictvím, včetně účetní závěrky. Na to navazuje praktická část, která začíná reformou a dále analýzou jednotlivých oblastí, které reforma modifikuje, čímž se dosahuje hlavního cíle této práce. Jednotlivé oblasti jsou následně srovnávány s praxí a zkoumány v oblasti zjišťovaných nedostatků při přezkoumání hospodaření obcí, což naplňuje dílčí cíle této práce. Tato část vychází z databáze Krajského úřadu Kraje Vysočina, která ale obsahuje jen údaje o obcích, které si nechávají dělat přezkoumání krajem, ne soukromým auditorem. Databáze obsahuje po většinou menší obce, které jsou četností nejčastější. Dopad na větší města se může lišit.

Změny vyvolané reformou jsou rozděleny do 3 hlavních oblastí.

Účetnictví státu a s tím související zavedený akruální princip. Účetnictví státu pro obce znamená nové povinnosti a detailnější sledování hospodaření obcí a zachycování všech údajů v účetnictví. Tyto údaje se pak následně přes krajský úřad předávají do centrálního systému, kde se z nich sestavují výkazy za Českou republiku. Změna na akruální princip byla jednou z hlavních v celé reformě. Nově se účtuje o zachycených skutečnostech k okamžiku, kdy dojde ke skutečnosti vedoucí k nákladu či výnosu, předchozí peněžní účetnictví se účtovalo až při toku peněz. V návaznosti na akruální princip se zavedlo i časové rozlišení nákladů a výnosů do správného účetního období.

V oblasti účetnictví proběhly změny ve směrné účtové osnově a to včetně podrozvahy, kterou nyní obce využívají častěji.

Velkými změnami prošla i oblast majetku účetní jednotky, a to především v nově zavedeném odpisování majetku. Před reformou obce mohly odpisovat majetek pouze

v rámci hospodářské činnosti, nyní již odpisují všechen odpisovatelný majetek. Reforma také upravila oblast tvorby opravných položek a rozšířila povinnosti vybraných účetních jednotek při inventarizaci majetku a závazků. Reforma přinesla i alternativy v oblasti oceňování majetku, který je jen těžce ocenitelný jako například kulturní a historické památky, které je možno ocenit ve výši 1Kč, a následně na ně není možné tvořit opravné položky ani je odepisovat. Nová povinnost související s oceňováním je nutnost přecenit majetek učený k prodeji reálnou hodnotu.

Některé oblasti si obce zjednodušují nastavením hranic významnosti v jejich vnitřních směrnících u jednotlivých položek, u kterých to jim to legislativa povoluje

Následovala syntéza zjištěných změn do jednotlivých výkazů účetní závěrky a návrhy možných opatření, jak problémovým oblastem předcházet. Názory na jednotlivé problémové oblasti a změny přinesené reformou byly diskutovány s odborníky dané oblasti.

Nepochybně by nebylo na škodu zlepšit zpětnou vazbu od obcí směrem k zákonodárným orgánům. Toho by se dalo docílit otevřeným fórem či jinou formou připomínek k legislativním změnám. Stejně tak jsou ku prospěchu i podrobně zpracované metodické pokyny.

Krajský úřad Kraje Vysočina vydává metodické pokyny pro různé oblasti účetnictví, nicméně jsou zde stále oblasti, kde metodický pokyn chybí. Příkladem jsou třeba kurzové rozdíly. Je pravda, že se u drtivé většiny obcí nevyskytují, ale můžeme se jen dohadovat nakolik je to způsobeno neznalostí účetních jednotek (nejsou si jisti, jak by to správně zaúčtovali a proto se jim raději vyhnou).

Pro obce je doporučení taktéž poměrně jasné. Zaměstnanci obcí by se měli aktivně zajímat o proběhlé změny a jejich dopady. Ať už formou studia zákonů a vyhlášek, metodických pokynů jednotlivých krajů, čtením informací poskytnutých ze strany krajského úřadu či účasti na školeních vedených odborníky. Pozitivní dopad na počet nedostatků zjištěných v rámci přezkoumání hospodaření by měla i větší spolupráce s pracovníky krajského úřadu. V případech, kdy si účetní obce není jistá správností účetního případu, je jednou z možností obrátit se s dotazem na krajský úřad.

I. SUMMARY

This paper examines the accounting reform of public finances from the point of view of its impact on the financial statements of local government units, especially applied to the municipalities in the Vysocina region. The reform changed legislative regulations, especially the accounting law, the decree implementing the accounting law and Czech accounting standards for the selected accounting entities.

This thesis analyzes the changes in these regulations and it describes the impact of these modifications on the financial statements. These changes create areas that are, due to the reform, new for villages and can be problematic in context of misinterpretations and wrong booking. The areas affected by the reform are divided into three separate areas. The first area is the creation of state accountancy and implementation of accrual based accounting, connected to the state accounting, from which the further accrual principle is derived. The second imaginary area of changes relates to accounting reform in terms of chart of accounts including an off-balance sheet which has considerably changed. The third area is a wide range of assets of an entity, where there was a major change in relation to the accrual principle and that is the beginning of depreciation of all depreciable assets. In connection with depreciation, adjustments are made and the problem area of inventory of property has widened. Changes occurred in valuation of assets, a new way was created and an obligation to revalue assets held for sale was made. Subsequently, the impact of individual problem areas at the municipalities is examined, and so as how the changes will be reflected in their financial statements.

Keywords: Accounting Reform Of Public Finances, State Accountancy, Financial Statements

JEL Classification: H79 - State and Local Government; Intergovernmental Relations; Other

II. PŘEHLED POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použité literatury

Břichnáč, V. (2013). Účetnictví obcí a jeho změny v důsledku účetní reformy veřejných financí [Online]. Brno. Retrieved from http://is.muni.cz/th/175533/esf_m_a2/

Dobrozemský, V., & Stejskal, J. (2015). Nevýdělečné organizace v teorii (Vydání první). Praha: Wolters Kluwer.

Drucker, P. F. (1994). Řízení neziskových organizací: praxe a principy (1. vyd.). Praha: Management Press.

Dušek, J. (2005). Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. Praha: Grada.

Hamerníková, B., & Maaytová, A. (2010). Veřejné finance (2., aktualiz. vyd.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Kadeřábková, J., & Peková, J. (2012). Územní samospráva - udržitelný rozvoj a finance (Vyd. 1.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Máče, M. (2012). Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech (1. vyd.). Praha: Grada.

Máče, M. (2010). Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010 (1. vyd.). Praha: Grada.

Malvern J. Gross, M. J. J. (2005). Financial and accounting guide for not-for-profit organizations (7th ed.). Hoboken, N.J: Wiley.

Merlíčková Růžičková, R. (1999). Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně. Olomouc: ANAG.

Nováková, Š. (2011). Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách: II. díl Účetnictví organizačních složek státu a obcí (Vyd. 1.). V Praze: Oeconomica.

Peková, J. (2011). Veřejné finance: teorie a praxe v ČR (Vyd. 1.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Prokūpková, D., & Svoboda, M. (2014). Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek (Vyd. 1.). Praha: Wolters Kluwer.

Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2010-). Účetní reforma .. pro ÚSC a jimi zřizované PO: [účetní metody, postupy účtování, výkaznictví, vazby na organizace]. Turnov: Acha obec účtuje.

Smetanová, M. (2011). Rozhovor s Davidem Bauerem, vedoucím oddělení metodiky účetnictví veřejného sektoru MF ČR : Reforma účetnictví státu rok poté. Auditor, XVIII(5), 31-33.

Svoboda, M. (2011). Jak je velký veřejný sektor v České republice? Auditor, XVIII(5), 8-10.

Svobodová, J. (2010-). Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky ...: .. postupů účtování (pro územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, organizační složky státu, Pozemkový fond ČR). Olomouc: Nakladatelství ANAG.

Šteker, K., & Otrusinová, M. (2013). Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví (1. vyd.). Praha: Grada.

Metodické pokyny Kraje Vysočina

Seznam použitých legislativních předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České Republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů

České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

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, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o

požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů

Usnesení vlády č. 561/2007, k vytvoření účetnictví státu

Seznam internetových zdrojů

Hakalová, J. (2015). Accounting Reform of Public Finances in the Czech Republic and Its Impact on Municipalities the Moravian-Silesian Region [Online]. In (pp. 181-191). Žilina. Retrieved from <http://www.opf.slu.cz/aak/2012/02/hakalova.pdf>

Otavská, M., & Vaculíková, P. (2010). Změny ve výkazech účetní závěrky vybraných účetních jednotek [Online]. In Účetní kavárna. Retrieved from <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26929v35294-zmeny-ve-vykazech-ucetni-zaverky-vybranych-ucetnich-jedn/>

Smetanová, M. (2012). Nejvýznamnější změny v oblasti účetnictví a výkaznictví u ÚSC. Účetnictví Neziskového Sektoru, (10). Retrieved from <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d40017v50093-nejvyznamnejsi-zmeny-v-oblasti-ucetnictvi-a-vykaznictvi-u/>

Znak Kraje Vysočina. Znak Kraje Vysočina [Online]. In . Retrieved from <http://www.kr-vysocina.cz/znak/d-4000095/p1=1220>

Základní informace o Kraji Vysočina. Základní informace o Kraji Vysočina [Online]. In . Retrieved from <http://www.kr-vysocina.cz/zakladni-informace/d-4000087/p1=1206>

Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace. Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace [Online]. Retrieved April 13, 2016, from <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

III. SEZNAM ZKRATEK

USC – územní samosprávný celek

ČUS – České účetní standardy

IV. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Srovnání - inventarizace	33
Tabulka 2 Srovnání - opravné položky	34
Tabulka 3 Srovnání - odpisy	36
Tabulka 4 Srovnání - oceňování	37
Tabulka 5 Srovnání - časové rozlišení	39
Tabulka 6 Srovnání - podrozvaha	40
Tabulka 7 Srovnání - účetní závěrka	41
Tabulka 8 Srovnání porušování vybraných zákonů v letech 2011 a 2014, resp. 2013 a 2014.....	46

V. SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Vztahy mezi jednotlivými výkazy.....	21
Obrázek 2 Znak Kraje Vysočina.....	25
Obrázek 3 Základní srovnání změn	29
Obrázek 4 Běžné období.....	38
Obrázek 5 Časové rozlišení	38
Obrázek 6 Dohadná položka.....	38
Obrázek 7 Rezervy.....	39

VI. SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Vyjadřující procentní zastoupení obcí porušující jednotlivé právní předpisy v letech 2011 a 2014, resp. 2013 a 2014.....	46
--	----

VII. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 Nejčastější nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření obcí a dobrovolných svazků obcí v Kraji Vysočina za rok 2014	61
--	----

Příloha 1 Nejčastější nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření obcí a dobrovolných svazků obcí v Kraji Vysočina za rok 2014

**Nejčastější nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření obcí
a dobrovolných svazků obcí v Kraji Vysočina za rok 2014**

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a související prováděcí právní předpisy

- neprovádění inventarizace všech účtů, inventarizace doložena pouze souhrnnými částkami, neprovedeno porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem v účetnictví (§ 29 a § 30)
- chybějící náležitosti inventurních soupisů (§ 30)
- rozpor mezi hodnotou majetku v účetnictví a v majetkové evidenci (zejména v evidenci pozemků a staveb, která ne vždy odpovídá výpisu listu vlastnictví z katastru nemovitostí), neprůkazné účetní záznamy (§ 33a)
- nesestavení plánu inventur a inventarizační zprávy (vyhláška č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků)
- nezaúčtování všech účetních případů, zejména drobného dlouhodobého majetku, majetku získaného na základě darovacích smluv a bezúplatných převodů, pozemků při jejich koupi nebo prodeji
- neúčtování k okamžiku uskutečnění účetního případu, zejména neúčtování o kupních smlouvách na pozemky k datu podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí, neúčtování předpisů pohledávek a závazků
- nedodržení obsahového vymezení nákladových a výnosových účtů (vyhláška č. 410/2009 Sb.)
- nepředložení odpisového plánu, neprovedení oprav k majetku, nesoulad mezi odpisy a stavem oprav k dlouhodobému majetku (vyhláška č. 410/2009 Sb.)