

Reforma účetnictví veřejných financí se zaměřením na malé a střední obce

Bc. Jana Nekolová

Diplomová práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Nekolová**
Osobní číslo: **M11367**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná správa a regionální rozvoj**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Reforma účetnictví veřejných financí se zaměřením
na malé a střední obce**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Definujte cíle a metody práce.
- Proveďte kritickou literární rešerši na téma účetnictví a hospodaření obcí.

II. Praktická část

- Zhodnoťte dosavadní průběh reformy účetnictví veřejných financí.
- Charakterizujte současné problémy s přechodem na nový systém účetnictví v obci Bzenec.
- Zpracujte postupy vedoucí ke zlepšení adaptace obce na nový systém účetnictví formou návrhu metodického pokynu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ALEXANDER David, Anne BRITTON a Ann JORISSEN. International Financial Reporting and Analysis. 5. vyd. Stamford: Cengage Learning EMEA, 2011, 890 s. ISBN 978-1-4080-3228-2.

AMBROŽ Jan. 1. účetní závěrka po novele veřejných financí. 1. vyd. Praha: KORŠACH, 2008, 167 s. ISBN 978-80-86296-18-0.

IŠTVÁNFYOVÁ Jana. Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009, 208 s. ISBN 978-80-245-1509-0.

OTRUSINOVÁ Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: 3. února 2013

Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2013

Ve Zlíně dne 3. února 2013


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




RNDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2.5.2013

..... *Nalolová*

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložil, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Práce se zabývá problematikou reformy účetnictví veřejných financí, která v České republice probíhá v postupných krocích od roku 2010. Cílem práce je především představení názoru municipalit, jakožto účetních jednotek, kterých se reforma přímo dotýká. Téma je v práci rozpracováno jednak v rovině vyhodnocení účetní reformy z pohledu Ministerstva financí České republiky, které je v roli iniciátora a koordinátora reformního procesu, a jednak v rovině hodnocení reformy z pohledu obcí tří moravských krajů. Dále je přiblížen proces adaptace na nová pravidla účetnictví v obci Bzenec, a to zejména formou rozboru účetních výkazů. Na závěr je formulován návrh metodického pokynu ve formě souboru vnitřních směrnic pro obec Bzenec.

Klíčová slova: veřejné finance, samospráva, municipalita, reforma účetnictví, vyhláška, České účetní standardy

ABSTRACT

The diploma thesis is targeting on the topic of public finance accounting reform which is gradually going on in the Czech Republic since 2010. The main purpose of the thesis is to reveal the opinions of municipalities which are the selected entities and which are directly impacted by the reform. The topic is elaborated on the level of evaluation of the reform from the point of view of the Ministry of finance of the Czech Republic. The Ministry plays a role of the initiator and the coordinator of the reform. Subsequently is discussed the reform in perspective of municipalities of the three Moravian regions. After that there is expounded the process of conversion of the municipal accounting and the new principles in Bzenec city. This conversion is demonstrated through evaluation of financial statements. At the end of the work there is formulated a suggestion of the methodological guideline. This guideline has a form of set of internal guidelines for Bzenec city.

Keywords: public finance, self-government, municipality, accounting reform, notice, Czech accounting standards

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. nejen za vedení diplomové práce, ale i za inspirativní podněty v průběhu celého mého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD.....	8	
I	TEORETICKÁ ČÁST	10
1	CÍLE PRÁCE A METODICKÝ POSTUP	11
2	VEŘEJNÉ FINANCE	13
3	PŘEDPOKLADY FUNGOVÁNÍ ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVY	16
3.1	MAJETEK JAKO PŘEDPOKLAD FUNGOVÁNÍ ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVY	18
4	ÚČETNICTVÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ	21
4.1	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	23
4.1.1	Obratová předvaha	27
4.1.2	Inventarizace	27
4.2	ÚČETNÍ METODY UŽÍVANÉ VYBRANÝMI ÚČETNÍMI JEDNOTKAMI DLE VYHLÁŠKY Č. 410/2009 SB.	28
4.2.1	Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	28
4.2.2	Oceňování zásob a pohledávek	29
4.2.3	Opravné položky	29
4.2.4	Odpisování majetku	30
4.2.5	Časové rozlišení	31
4.2.6	Rezervy	33
4.2.7	Kurzové rozdíly	33
4.2.8	Transfery	33
II	PRAKTICKÁ ČÁST	36
5	DOSAVADNÍ PRŮBĚH REFORMY ÚČETNICTVÁ VEŘEJNÝCH FINANCÍ.....	37
5.1	ČASOVÝ RÁMEC PRO REALIZACI ÚČETNÍ REFORMY	37
5.2	CÍLE A PRINCIPY Z POHLEDU MINISTERSTVA FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY	40
6	REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÝCH FINANCÍ Z POHLEDU OBCÍ.....	43
7	REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÝCH FINANCÍ A MĚSTO BZENEC.....	47
7.1	ROZBOR ÚČETNÍCH ZÁVĚREK MĚSTA BZENEC MEZI LETY 2010 AŽ 2012.....	49
7.1.1	Účetní metody ve městě Bzenec před rokem 2010 dle přílohy.....	49
7.1.2	Účetní metody ve městě Bzenec po roce 2010 dle přílohy	50
7.1.3	Rozvaha.....	52
7.1.4	Výkaz zisku a ztráty	55
7.1.5	Podrozvaha jako součást přílohy účetní závěrky	56
8	NÁVRH METODICKÉHO POKYNU VE FORMĚ SOUBORU VNITŘNÍCH SMĚRNIC PRO MĚSTO BZENEC	58
	ZÁVĚR	79
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	81
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	85
	SEZNAM OBRÁZKŮ	86
	SEZNAM TABULEK.....	87
	SEZNAM PŘÍLOH.....	88

ÚVOD

Otázka reformy účetnictví veřejných financí v České republice je velice delikátní, ačkoliv je zpuštěna již od roku 2010 a používání nových účetních metod by již mělo být mezi vybranými účetními jednotkami etablováno. Reforma účetnictví veřejných financí je dlouhodobě diskutovaným problémem, a to v politických i akademických kruzích. Již dlouhou dobu bylo zřejmé, že stávající situace je nevyhovující, zejména ve vztahu k novému přístupu k veřejné správě jakožto službě veřejnosti, požadavku transparentnosti, srovnatelnosti účetních výkazů a potažmo celého hospodaření atd. Náročnost realizace reformy, jejího personálního, legislativního, technického a v neposlední řadě finančního zabezpečení bylo po dlouhou dobu hlavní překážkou jejího provedení. Naneštěstí, po této realizaci se ukazuje, že ani dlouhé diskuze a přípravy nezajistily její hladké zavedení a fungování. Pokud bychom hledali názory lidí, kteří nové účetní principy fakticky používají, čelíme skutečnosti, že tyto názory nejsou nikde dostupné a že jsou prezentovány pouze názory Ministerstva financí České republiky, jakožto autora a koordinátora celé reformy. To vede ke skutečnosti, že široce prezentovány jsou pouze cíle, kterých má být dosaženo a obecné myšlenky o kýžených výsledcích. Reálně však nemáme přístup k jakési zpětné vazbě nebo hodnocení praktických dopadů na účetní praxi.

Vzhledem k názorům politiků, akademické sféry a také praxe byla základním problémem původní úpravy účetnictví veřejných financí absence skutečného pohledu na ekonomické aktivity účetních jednotek (MFČR, 2008). Znamená to, že vybrané účetní jednotky na jedné straně sice účtovaly v souladu s právní úpravou jejich účetnictví, nicméně na straně druhé to nebyl způsob, který nebyl schopen poskytnout přesné a věrné zobrazení hospodaření těchto jednotek. Tento palčivý a dlouhotrvající problém měl být vyřešen právě reformou účetnictví veřejných financí.

Tato práce se zaměřuje právě na hodnocení dopadů reformy na vybrané účetní jednotky, konkrétně malé a střední obce. Cílem je vyzdvihnout názor těch, kterých se reforma účetnictví veřejných financí přímo dotýká a kteří se s novými pravidly a principy musejí naučit efektivně pracovat. Pomocí dotazníkového šetření a rozhovorů s odpovědnými pracovníky bude poukázáno na největší problémy, které se při zavádění reformy objevují. Na základě těchto problémů bude následně zpracován návrh metodického pokynu pro obce.

Práce by měla přispět k vyjasnění dopadů reformy na nižší územně samosprávné celky a odhalení základních nedostatků při zavádění reformy účetnictví veřejných financí do praxe.

V teoretické části práce se budu věnovat zejména přiblížení pojmu veřejné finance, územní samosprávy a základním zásadám jejího fungování a hospodaření, následně potom principům účetnictví, kterým obce, jakožto vybrané účetní jednotky, podléhají. Praktická část se bude zaměřovat nejprve na popis dosavadního průběhu reformy, dále pak bude vyhodnoceno dotazníkové šetření, které ukazuje všeobecný názor municipalit na účetní reformu. Následně bude v práci rozebrána situace po zavedení nových účetních postupů v obci Bzenec. Na závěr bude zpracován návrh metodické pokyny ve formě souboru vnitřních směrnic pro postup účtování nových pravidel, který bude nejen pro obec Bzenec využitelný.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CÍLE PRÁCE A METODICKÝ POSTUP

Jak již bylo uvedeno výše, reforma účetnictví veřejných financí je velmi důležité, nicméně také velmi ožehavé téma. Tato práce si klade za cíl vyzdvihnout názory vybraných účetních jednotek, konkrétně obcí na tuto problematiku. V první části výzkumu se zaměřuje na všeobecné zhodnocení pohledu obcí na účetní reformu a jejich adaptace na nová pravidla. Zde by mělo být ukázáno, jaká je situace po zavedení většiny nových pravidel účtování. Druhá část výzkumu se dále zaměřuje na situaci v konkrétní vybrané obci. Jsou zde rozebrány účetní výkazy obce z jednotlivých let implementace nových účetních postupů. Následně je poté formulován návrh metodického pokynu v podobě vnitřních směrnic pro danou obec. Tento návrh má přístupnou formou ukázat postup účtování dle pravidel vytyčených účetní reformou a přispět k lepší adaptaci na nový systém účetnictví jak vybrané obce, tak i dalších municipalit.

Jaký je tedy názor subjektů zainteresovaných na reformě účetnictví veřejných financí? Vzhledem k široké diskuzi o problematice účetnictví veřejných financí v akademických, odborných i politických kruzích autor předpokládá dichotomii názorů centrálních orgánů a samotných municipalit. Je predikováno více méně záporné hodnocení účetní reformy ze strany vybraných účetních jednotek. Tato hypotéza bude testována na základě výsledků dotazníkového šetření.

Další výzkumnou otázkou, na kterou je potřeba se zaměřit, je adaptace účetních jednotek na nová pravidla v účtování. Zde autor předpokládá rozpačitý přístup municipalit k novým postupům. Tato hypotéza bude potvrzena, respektive vyvrácena na základě jednak provedeného dotazníkového šetření a jednak rozborem účetních výkazů vybrané municipality.

V souladu se stanovenými cíli byl pro zpracování práce použit následující postup. V teoretické části práce byla provedena kritická rešerše literárních zdrojů pro zpřístupnění problematiky nejen účetnictví municipalit, ale také podstaty veřejných financí a fungování územní samosprávy. V praktické části byl nejprve shrnut názor Ministerstva financí, jakožto tvůrce a koordinátora průběhu účetní reformy. Pro vyhodnocení názoru vybraných účetních jednotek, respektive obcí, byla zvolena forma dotazníkového šetření. Toto bylo provedeno mezi obcemi tří moravských krajů, konkrétně Jihomoravského, Zlínského a Olomouckého. Otázky dotazníku byly rozděleny do čtyř tematických celků, kdy první celek zjišťoval odpověď na otázku metodické opory, druhý celek personální otázky spojené s reformou, třetí celek se dotazoval na konkrétní změny v účetnictví a čtvrtý kladl důraz na

názor obcí na reformu účetnictví veřejných financí jako celek. Dotazníky byly vyhodnoceny jednoduchou metodou v prostředí programu Microsoft Excel. Následně byla provedena komparace obou těchto názorů. Další metodou využitou při zpracování praktické části práce byl rozhovor s odpovědnými pracovníky vybrané obce a dále rozbor účetních výkazů této obce. Na základě takto získaných skutečností byla zhodnocena připravenost a adaptace obce na nový účetní systém.

Po vyhodnocení celkového názoru obcí na účetní reformu v kombinaci s přístupem vybrané obce k této problematice byl vytvořen soubor vnitřních směrnic navržených na míru vybrané municipalitě pro účtování nových účetních případů.

2 VEŘEJNÉ FINANCE

Veřejné finance jsou pojmem, se kterým pracují jak klasické, neoklasické, tak i keynesiánské ekonomické teorie (např. Vlček et al., 2003, s. 23-30; Begg, Fisher a Dornbush, 2005, s. 5-11). Nejjednodušeji lze pojem veřejné finance definovat jakožto zkoumání role státu v ekonomii (Gruber, 2011, s. 3). V průběhu 20. století převládalo chápání veřejných financí v rovině institucionálního pojetí, které se zaměřuje na fiskální instituce, čili jednotlivé články rozpočtové soustavy, a jejich využívání nástrojů fiskálních nástrojů, především daní a veřejných výdajů, k ovlivňování chování a rozhodování jednotlivců, domácností, soukromých podniků, ale i zájmových podniků a dalších subjektů zapojených do národního hospodářství (Peková, 2011, s. 69). Pod institucionálním pojetím veřejných financí bývá často zahrnován také mechanismus financování potřeb organizací a institucí ve veřejném sektoru.

Můžeme říci, že veřejné finance se zabývají tím, jak získávat potřebné finanční prostředky pro efektivní financování jednotlivých státních zásahů. To by mělo zároveň přispět i k dosahování efektivních rozhodnutí v rámci veřejné volby (Peková, 2011, s. 76).

Dalším pojetím, ve kterém je možno pojem veřejné finance chápat, je pojetí vztahové. Toto pojetí je založeno na tvrzení, že veřejné finance jsou vztahy tvorby, rozdělení a využití různých peněžních fondů, při kterých se uplatňují následující principy (Peková, 2011, s. 72):

- Princip nenávratnosti, což tyto vztahy odlišuje od dalších finančních vztahů, jako například vztahu úvěrového
- Princip neekvivalence, kdy není jedinci zaručena rovnost mezi vydanými a přijatými prostředky
- Princip nedobrovolnosti, kdy jsou tyto vztahy podloženy legislativními prostředky

Vzhledem k netržnímu charakteru veřejných financí, potažmo státních zásahů, které veřejné finance zabezpečují, můžeme rozlišit i tři funkce veřejných financí. Jedná se konkrétně o funkci:

- Alokační, která je spjata s nutností zabezpečování veřejných statků z důvodů tržních selhání, kdy trh není schopen některé statky poskytovat. Jedná se prakticky o efektivní alokaci finančních prostředků, které stát shromáždí v soustavě veřejných

rozpočtů. Zde je potřeba zajistit správný poměr mezi statky veřejnými a soukromými při respektování rozpočtových limitů státu (Peková, 2005, s. 20-21).

- Redistribuční funkce je obecně spojována se sociálními cíli státu, kdy je žádoucí zajištění větší rovnosti mezi jedinci společnosti. Obecným cílem redistribuční funkce veřejných financí je tedy jinými slovy zmírnit nerovnosti mezi subjekty, resp. dosahovat solidarity (Peková, 2011, s. 74). Redistribuce je dále zajišťována zejména na třemi hlavními způsoby, a to (Peková, 2011, s. 74)
 - Nepřímo, prostřednictvím progresivního zdanění, kdy se ve 20. stol. uplatňuje zejména progresivní daň důchodová a majetková
 - Vyšším zdaněním některého zboží, především takového, jež je spotřebováno vrstvami s vyššími příjmy, případně i dotováním ceny statků, které jsou spotřebovávány zejména skupinami nízkopříjmovými.
 - Přímou prostřednictvím adresných peněžních transferů, což znamená dotacím jednotlivcům, rodinám s nižšími příjmy v podobě přídatků apod.
- Stabilizační, která využívá tvorby, rozdělení a použití peněžních prostředků ke stabilizaci národní ekonomiky, resp. makroekonomických veličin (Peková, 2011, s. 75).

Co se týče využívání jednotlivých funkcí veřejných financí, můžeme říci, že od 30. let 20. stol. Jsou využívány nejhojněji progresivní důchodové daně, jakožto automatické vestavěné stabilizátory a dále pak výdaje státu na nákup zboží a služeb, s cílem podpořit agregátní poptávku. Pro posílení poptávky slouží rovněž transfery, jejichž efekt na zvyšování soukromé poptávky je ovšem menší než efekt státních výdajů. V posledních letech v této oblasti nabývá na významu také lokální a regionální úroveň ekonomiky, což je přisuzováno fungování územních samospráv, ačkoliv jejich význam je samozřejmě limitován (Peková, 2011, s.75).

Studium veřejných financí tedy, na základě výše řečeného, v sobě zahrnuje hledání odpovědi na 4 otázky (Gruber, 2011, s. 3):

- 1) Kdy by měl stát zasáhnout do fungování ekonomiky?
- 2) Jakým způsobem by měl stát intervenovat?
- 3) Jaký je efekt těchto státních intervencí na výstupy ekonomiky?

4) Proč se stát rozhodl intervenovat právě takovým způsobem?

Při hledání odpovědi na první otázku vycházejme z paretovského pojetí efektivnosti ekonomiky, kdy si alespoň jedna skupina může polepšit bez toho, aby si jiná skupina pohoršila (Jackson a Brown, 2003, s.35). Zároveň je základem klasické ekonomie poučka, že tržní rovnováha je nejefektivnějším výstupem ekonomiky (Begg, Fisher a Dornbush, 2005, s. 32-33). Důvodem, proč stát intervenuje i přes tyto základní předpoklady je existence tržních selhání a redistribuce. Při tržních selháních dochází ke ztrátě efektivnosti výstupu ekonomiky (Gruber, 2011, s. 3-4). Redistribuce, jak již bylo zmíněno výše, znamená odebrání části důchodu určité vrstvě společnosti a její přerozdělení mezi jiné vrstvy.

Při volbě způsobu intervence má stát na výběr z několika přístupů, kterými jsou zdanění nebo subvence pro soukromý prodej, dále restrikce nebo podpora soukromého prodeje, veřejné subvence na cenu zboží a veřejné zakázky pro soukromý sektor (Gruber, 2011, s. 7).

Při měření efektů jednotlivých státních zásahů se využívá empirického zkoumání a využívání statistických metod. Efekty státních zásahů poté mohou být přímé nebo nepřímé (Gruber, 2011, s. 7-8).

Při odpovědi na otázku, proč se stát chová právě tak, jak se chová, je potřeba si uvědomit, že nemluvíme pouze o tom, že stát zmírňuje tržní selhání a provádí redistribuci v zájmu větší sociální rovnosti, ale že musí přijmout takový soubor opatření, která co nejvíce vyhovují milionům obyvatel. Je potřeba zvažovat spoustu úhlů pohledů a čelit tlakům z různých stran a nejde tedy pouze o pohled ekonomické efektivnosti a redistribuce. Z toho důvodu dochází také ke státním selháním, kdy jsou přijímána špatná politická rozhodnutí. (Gruber, 2011, s.9-10)

3 PŘEDPOKLADY FUNGOVÁNÍ ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVY

Pro plnění funkcí, pro které byla územní samospráva zřízena, je nutné zabezpečit sadu předpokladů. Jedná se o dvě skupiny předpokladů. (Peková, 2011, s.65):

Předpoklady legislativní (Peková, 2011, s.65-66), kdy se jedná o platné zákony, jež vytváří mantinely pro fungování a činnost územních samospráv. Platná legislativa dává samosprávám prostředky pro výkon jejich funkcí, garantuje jejich autonomii, dává samosprávám rozhodovací pravomoci a zároveň stanovuje jejich odpovědnost a pravidla jejich hospodaření. Samozřejmě územní samospráva není finančně zcela soběstačná, a tudíž nemůže být nikdy ani zcela nezávislá na státu. Stát tedy různým způsobem ovlivňuje její hospodaření. I toto tedy musí být předmětem legislativní úpravy vztahu mezi státem a územní samosprávou. Obecně lze legislativní opatření v rámci územní samosprávy shrnout do několika odvětví, které upravuje. Jedná se o (Wokoun et al., 2011, s. 186-189):

- Vznik a postavení jednotlivých článků územní samosprávy a jejich působnosti, pravomoci a také odpovědnosti, V České republice je tato problematika řešena jednak Ústavou ČR a jednak navazujícími zákony, konkrétně Zákonem o obcích, o vytvoření vyšších územních samosprávných celků, o krajích a o hl.m. Praze.
- Úprava organizace a vnitřního rozčlenění územní samosprávy, jejich orgánů a vztahů mezi nimi
- Vymezení funkcí územní samosprávy. Zde se jedná především o rozčlenění na samostatnou a přenesenou působnost a rozsah dané samostatnosti spolu s příslušnými pravomocemi a odpovědnostmi.
- Vymezení vztahů mezi samosprávou a státem, ale vztahy v rámci víceúrovňové hierarchie územní samosprávy.
- Úprava ekonomických předpokladů fungování územní samosprávy. V České republice tuto oblast upravuje zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů nebo zákon o rozpočtovém určení daní.

Předpoklady ekonomické poté předurčují chování územní samosprávy ve vztahu k majetku, kdy umožňují samosprávě hospodařit nezávisle s určitou finanční autonomií (Peková, 2011, s 66-67). Tuto problematiku dále rozvíjí teorie veřejných financí, která byla rozvedena výše. Mezi ekonomické předpoklady spadá:

- Vlastnictví majetku a právo územní samosprávy na nakládání s ním. Zde pro doplnění uvedme, že územní samosprávě, v souladu s tímto právem, byla převedena do vlastnictví část majetku státu, v případě obcí byla navracena část majetku, který obce vlastnily před rokem 1950. Hospodaření s majetkem spadá do samostatné působnosti územní samosprávy a je tudíž nezávislé na státu.
- Možnost získávat vlastní finanční prostředky na základě svého rozhodnutí a nezávisle na státu. V České republice se jedná zejména o nedaňové příjmy, které mohou samosprávy získávat poskytováním smíšených veřejných statků obyvatelstvu, dále příjmy z pronájmu a prodeje majetku, ale také místní daně a poplatky, pokud jsou uvaleny v souladu se zákonem.
- Sestavení vlastního rozpočtu a hospodaření podle něj. Zde se odráží oddělené hospodaření územní samosprávy od státu, tudíž i oddělení od státního rozpočtu. Jedná se nejen o prvek finanční autonomie, ale i finanční odpovědnosti územních samospráv.

Fungování samospráv, potažmo celé veřejné správy, prošlo v posledních dvaceti letech obdobím velkých změn. Z nejrůznějších přístupů k veřejné správě, které se zabývají strukturálním, procedurálním, normativním, ekonomickým nebo jiným hlediskem, se v poslední době etabloval přístup New Public Managementu. New Public Management reprezentuje přístup zaměřený na zvyšování efektivnosti a spokojenosti občanů, kteří jsou zde pojímáni jakožto zákazníci (Mörth, 2009). Jinými slovy se New Public Management snaží posunout situaci ve veřejné správě od prospěchářského přístupu striktně ekonomického hlediska lidského chování a rigidity veřejné moci k myšlence svobodných občanů, odpovědnosti politiků, zástupců veřejnosti a úředníků a k myšlence veřejné správy jakožto služby veřejnosti (Barberis, 1998).

Základními východisky teorie New Public Managementu jsou především (Essig a Batran, 2005):

- Nahrazení „staré podoby“ veřejné správy novými řídicími postupy a strukturami
- Důraz na klíčové kompetence a eliminaci neklíčových, neefektivních kompetencí
- Implementace nových metod měření kvality sužeb veřejné správy
- Vzrůstající role spolupráce mezi subjekty

- Rozvoj lidských zdrojů
- Široká aplikace informačních a telekomunikačních technologií

Je důležité poznamenat, že koncept New Public Managementu je v souladu s principem legality, jehož základní myšlenkou je to, že veškeré aktivity veřejné správy podléhají legitimizaci od občanů.

3.1 Majetek jako předpoklad fungování územní samosprávy

Jak již bylo zmíněno výše, je vlastnictví majetku a svobodné nakládání s ním jedním z nejdůležitějších předpokladů fungování územní samosprávy a zaručení její autonomie na regionální i komunální úrovni (Wokoun et al., 2011, s. 252). V hospodaření s vlastním majetkem má tedy územní samospráva plnou suverenitu. Vyšší územní samosprávné celky i obce mohou mít ve svém vlastnictví jak nejrůznější nemovitý majetek, tak i majetek movitý. Způsob využití vlastněného majetku je v kompetenci orgánů dané územní jednotky, zejména v rukou volených orgánů. Nicméně nesmíme zapomínat, že se vždy jedná o majetek územní jednotky, čili společenství občanů, a nikoliv o majetek členů volených orgánů. Proto také volené orgány za hospodaření s majetkem samospráv odpovídají občanům, respektive svým voličům a tento majetek především slouží k zabezpečování veřejných statků a rozvoje území jednotky. Každopádně pokud je hospodaření racionální, je možné využít majetek i pro pronájem nebo prodej nepotřebného, čímž dochází k získávání dalších příjmů územní samosprávy (Peková, 2011, s. 68-73). Tyto operace provádí územní samospráva bez nutnosti souhlasu státu i ostatních subjektů veřejné správy (Česko, 1993).

Vlastnictví majetku je navíc předpokladem k dalším projevům samostatného postavení územních samospráv. Konkrétně k (Peková, 2011, s. 68-73; Wokoun, 2011, s. 260-270):

- Rozvoji místního a regionálního veřejného sektoru, respektive zajišťování veřejných statků. Zde samosprávy vkládají svůj majetek do rukou svých neziskových organizací, v České republice konkrétně do příspěvkových organizací a organizačních složek, pro které plní roli zřizovatele. Poznamenejme, že v tomto případě je nutné jasně vymezit práva k nakládání s tímto majetkem.
- Existenci a rozvoji podnikatelské činnosti územní samosprávy, resp. obcí a regionů. Územní samosprávě je přiznáno právo využití nepotřebného majetku pro ziskovou činnost, například vložení majetku do společnosti s ručením omezeným

nebo akciové společnosti. Tento majetek dále slouží k poskytování tržních statků a znamená další příjmy do rozpočtu samosprávy.

- Možnosti získat úvěr, kdy územní samospráva má možnost ručit svým majetkem. To poskytuje územním samosprávám možnost snadnějšího přístupu k návratným finančním prostředkům.
- Vlastnictví a hospodaření s majetkem také významným způsobem ovlivňuje tzv. bonitu daného subjektu. Ta je často spojována se schopností subjektu splácet dluhy, ale můžeme jí také rozumět jako vlastnosti, které odpovídají charakteru požadavků kladených na subjekt. Spadá do ní tedy nejen vlastnictví majetku, ale také hospodařením dle přijatého rozpočtu a rozvojovým potenciálem obce. Navíc je zde důležitá i skladba majetku, který daná samospráva vlastní.

Jak vychází z Ústavy ČR a dalších navazujících zákonů, má územní samospráva plnou právní subjektivitu. To mimo jiné znamená, že mohou vstupovat do smluvních vztahů bez nějakého omezení. Mají tedy právo nakupovat, prodávat a pronajímat svůj movitý i nemovitý majetek, ale mohou ho například také darovat. Při zabezpečování svých funkcí je v dlouhodobém horizontu pro samosprávy důležitý hlavně dlouhodobý majetek. Tento může samospráva nabývat nákupem a investicemi nebo bezúplatným převodem, například darem nebo děděním (Česko, 2000).

Všechny tyto pohyby se musí promítnout do účetnictví dané jednotky, stejně tak jako při vyřazení majetku při prodeji, bezúplatném převodu, při vkládání majetku do obchodních společností atd. Pro zajištění efektivního hospodaření s majetkem tak, aby mohl být využíván pro výše uvedené účely, je nezbytná jeho správná evidence a oceňování (Peková, 2011, s.70-73).

Majetek samospráv je také předmětem inventarizace. Tento proces zahrnuje jednak přípravné práce, kdy se řeší, kdo bude inventarizaci provádět, v jakých termínech apod., vlastní porovnání skutečných a účetních stavů majetku, potažmo závazků, zjištění případných inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání, což znamená definování příčin rozdílů a způsoby jejich odstranění, a dále pak ocenění majetku (Dušek, 2011, s. 182-184). Inventarizační vyhláška rozlišuje inventarizaci řádnou, ke dni účetní závěrky, a mimořádnou. Zjišťování skutečného stavu se provádí konkrétně u (Česko, 2010):

- Hmotného majetku a některých druhů majetku nehmotného, a to fyzickou inventarizací

- U pohledávek a finančního majetku dokladovou inventurou
- Porovnáním skutečného stavu majetku a závazků s účetním stavem, případně s vyčíslením inventarizačních rozdílů

Oceňování majetku stanoví vždy příslušný zákon o účetnictví. Obecně lze uvést následující způsoby oceňování majetku:

Tab. 1 Způsoby oceňování majetku

Pořizovací cena (a náklady pořízení)	Nehmotný dlouhodobý majetek
Reprodukční pořizovací cena	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, u kterého není známá pořizovací cena
Nominální hodnota	Peněžní prostředky, pohledávky, závazky, ceniny atd.

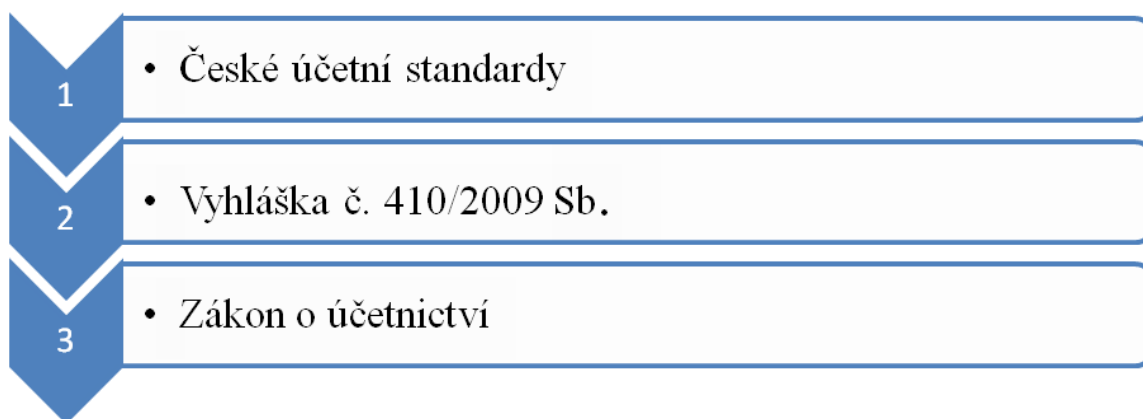
Zdroj: Autor dle Zákona o účetnictví

Konkrétněji se této problematice budeme věnovat později, při rozboru základních pojmů a principů dle Zákona o účetnictví.

4 ÚČETNICTVÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRAVNÝCH CELKŮ

V souvislosti s myšlenkami New Public Managementu, jak bylo nastíněno výše, je důležité zamyslet se v rámci tohoto systému také nad rolí účetnictví. Zde je na místě podívat se především na implementaci nových metod měření výkonnosti veřejnoprávních struktur. Účetnictví se zde dostává do pozice jednoho z klíčových faktorů, kterým dochází ke zvyšování efektivnosti a celkové výkonnosti veřejného sektoru (Lapsley, 1999). To samozřejmě zvyšuje tlak na vysokou kvalitu účetních systémů. Pokud nejsou takové systémy vytvořeny, je nasnadě potřeba účetní reformy. Zdůrazněme, že pro úspěšný průběh takové reformy je nezbytné splnění několika podmínek, které zahrnují zejména podporu politické reprezentace a dále dostatečné finanční, personální a technologické zdroje. Pokud nejsou zajištěny tyto podmínky, nemohou být cíle účetní reformy naplněny (Chan, 2005).

Problematiky účetnictví obcí, potažmo všech účetních jednotek se dotýká řada právních předpisů. Těmi základními jsou Zákon o účetnictví, příslušné vyhlášky Ministerstva financí a účetní standardy, které konkretizují samotný způsob účtování o daných účetních případech. Pro vybrané účetní jednotky, mezi které spadají i obce, jež jsou pro nás hlavním předmětem zájmu, platí následující hierarchie závaznosti postupů právních předpisů:



Obr. 1 Hierarchie závaznosti právních norem Zdroj: Otrusinová a Kubíčková, 2011

Jak je patrné z uvedeného schématu, je pro obce nejzávaznější skutečnost, kterou uvádí příslušný účetní standard. V minulosti bylo pro vybrané účetní jednotky možné odchýlit se do jisté míry od ustanovení standardu, pokud to znamenalo vykazování přesnějších a věrnějších informací o hospodaření účetní jednotky. V současné době tato možnost pro vybrané účetní jednotky již neplatí. (Otrusinová, Kubíčková, 2011, s.47-49)

Pro vykreslení problematiky účetnictví veřejných financí je potřeba definovat základní pojmy, se kterými operuje zákon o účetnictví a dále rovněž vyhlášky, standardy a další dokumenty, které se této oblasti dotýkají.

Zákon o účetnictví stanovuje obecné zásady pro účetnictví, které jsou dále konkretizovány jednotlivými vyhláškami ministerstva financí.

Zákon o účetnictví se vztahuje na následující subjekty (Česko, 1991):

- právnické osoby, které mají sídlo na území české republiky
- zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají
- organizační složky státu
- fyzické osoby, které jsou zapsány jako podnikatelé v obchodním rejstříku
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat dle zákona o DPH přesáhne v předcházejícím kalendářním roce 25 000 000,- Kč
- ostatní fyzické osoby, které se rozhodnou vést účetnictví
- ostatní fyzické osoby, kterým vedení účetnictví stanoví právní předpis

Pokud bychom měli definovat předmět účetnictví, pak dle Zákona o účetnictví jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. O těchto skutečnostech účetní jednotky účtují podvojným zápisem (Hermanson, Edwards a Salmonson, 1989, s. 52) a to do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Zde se nám jasně promítá aktuální princip, který je stěžejním principem účetnictví, vyjadřuje časové rozlišení nákladů a výnosů a zajišťuje věrnost zobrazovaných informací (Hermanson, Edwards a Salmonson, 1989, s. 95-96). Jednotky jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku (Česko, 1991).

Zákon dále stanoví, že jednotky jsou povinny dodržovat zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označení položek účetní závěrky, jejich obsahové vymezení, účetní metody a ostatní podmínky, které právní předpisy stanoví. Nicméně je zde na místě podotknout, že zákon při výčtu účetních metod povoluje jisté odchylky.

Účetnictví se vede jako soustava záznamů při použití technických nosičů. Účetní záznamy jsou data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Jednotlivé účetní záznamy se mohou seskupovat do souhrnných účetních záznamů, jako jsou účetní doklady, zápisy, účetní knihy, odpisový plán apod. (Česko, 1991).

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v jednotkách české měny, v případě pohledávek, závazků a cenných papírů v cizí měně musí jednotka uvádět jak cizí měnu, tak měnu českou dle platného směnného kurzu (obvykle dle kurzu ČNB). Dále je účetnictví vedeno v českém jazyce, pokud je záznam v cizím jazyce, musí být veden dle zásady srozumitelnosti (Česko, 1991).

Jednotka může pověřit vedením účetnictví jinou fyzickou nebo právnickou osobu.

Dalším důležitým bodem je skutečnost, že účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby vyhotovená účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zároveň jsou jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (Březinová a Munzar, 2003, s. 26).

Dále Zákon o účetnictví stanoví obecná pravidla pro rozsah vedení účetnictví a popis účetních dokladů, dále informace o směrné účtové osnově a účtovém rozvrhu, ustanovení ohledně účetní závěrky, podmínky, kdy musí účetní jednotka podrobit závěrku auditu, stanoví, které jednotky jsou povinny vydat výroční zprávu, ustanovení ohledně konsolidované účetní závěrky, způsoby oceňování, inventarizace a úschovy účetních záznamů.

4.1 Účetní závěrka

Účetní závěrkou rozumíme zpracované účetnictví, které má svým obsahem sloužit uživatelům k podání věrného, poctivého a reálného obrazu hospodaření a finanční situace dané účetní jednotky (Ambrož, 2008, s. 9). Obecně se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy (*Dictionary of Accounting*, 2010), jež dle *Zákona o účetnictví* vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech závěrky a další informace, které slouží k dokreslení celkového stavu hospodaření účetní jednotky a je v zájmu uživatelů účetní závěrky tyto informace uvádět. U auditovaných účetních jednotek navíc z přehledu cash-flow a vlastního kapitálu (Ambrož, 2008, s. 29-30). Souhrn auditovaných účetních jednotek je uveden v následující tabulce.

Tab. 2 Auditované účetní jednotky

Jednotka	Podmínky
Akciové společnosti při splnění alespoň jedné ze 3 podmínek	Aktiva celkem více než 40 000 000,- Kč

	Roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000,- Kč
	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50
Ostatní obchodní společnosti	Pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se závěrka ověřuje, a období předcházejícího dosáhly 2 ze tří předchozích kritérií
Družstva	Stejně podmínky jako u ostatních obchodních společností, kdy se zaměstnancem rozumí i pracovní vztah člena k družstvu
Zahraniční osoby, které podnikají na území ČR	Stejně podmínky jako ostatní obchodní společnosti
Fyzické osoby	Stejně podmínky jako ostatní obchodní společnosti
Účetní jednotky, kterým tuto povinnost uloží právní předpis	Podmínky dle zvláštního právního předpisu

Zdroj: Autor dle Zákona o účetnictví

Co se týče obsahu účetní závěrky, ta musí obsahovat (Česko, 1991):

- Jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo nebo bydliště a místo podnikání účetní jednotky
- Identifikační číslo osoby, je-li přiděleno
- Právní formu účetní jednotky
- Předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla účetní jednotka zřízena
- Rozvahový den, případně jiný okamžik, ke kterému je účetní závěrka sestavována
- Okamžik sestavení závěrky
- Dále musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky

Vyhláška č. 410/2009 Sb., stanoví, jak se označují jednotlivé položky výkazů a povinnost jejich odděleného zaznamenávání. Dále je uvedeno, že se účetní závěrka sestavuje v českých korunách, s přesností na dvě desetinná místa.

Nyní se zaměříme blíže na obsah jednotlivých účetních výkazů, konkrétně rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V rozvaze jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv (Březinová a Munzar, 2003, s. 49). Ve vyhlášce 410/2009 Sb., je rovněž uveden vzor rozvahy, který je závazný pro subjekty účtující podle této vyhlášky, kterými jsou:

- organizační složky státu
- územní samosprávné celky, svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti
- příspěvkové organizace
- státní fondy a Pozemkový fond České republiky

Vzhledem k tomu, že zmíněnou vyhláškou získala rozvaha pro vyjmenované subjekty zcela novou podobu, jež ji významně přibližuje účetnictví podnikatelů, uvedme si pro názornost zjednodušenou podobu jejího záhlaví pro položky aktiv a pasiv. Do sloupečku brutto uvádí účetní jednotka hodnotu aktiv k rozvahovému dni neupravenou o výši oprávek. Ve sloupečku korekce se uvede úhrn odpisů příslušného aktiva, resp. oprávek, a ve sloupečku netto poté hodnota aktiv k rozvahovému dni upravená o výši oprávek. Ve sloupečku Minulé období se zobrazí hodnota netto aktiv a pasiv k předcházejícímu rozvahovému dni (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 65).

Tab. 3 Záhlaví rozvahy

AKTIVA				PASIVA			
položka	Běžné období			Minulé období	položka	Běžné období	
	brutto	korekce	netto			Minulé období	

Zdroj: Autor dle Vyhlášky 410/2009 Sb.

Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledků hospodaření. Vykazují se zde konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů a výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření běžného účetního období účetní jednotky k rozvahovému dni (*Dictionary of Accounting*, 2010). Podobu účetního výkazu opět přibližuje tabulka. Jako hospodářskou činnost označuje Vyhláška činnost, pro kterou byla

účetní jednotka zřízena. Hospodářskou činností se rozumí každá další činnost uvedená ve zřizovací listině nebo jiném předpisu, například doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost (Otrusinová a Kubičková, 2012, s. 67).

Tab. 4 Záhloví výkazu zisku a ztráty

položka	Běžné období		Minulé období	
	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost

Zdroj: Autor dle Vyhlášky

Celý proces přípravy účetní závěrky, čili souhrn veškerých prací, jejichž výstupem je zpracované účetnictví dané účetní jednotky, je nazýván účetní uzávěrkou (Ambrož, 2008, s. 9).

Dle zákona o účetnictví můžeme rozlišit 3 základní typy účetní závěrky. Jedná se o:

- Řádnou účetní závěrku, kterou účetní jednotky sestavují k poslednímu dni účetního období.
- Mimořádnou účetní závěrku
- Mezitímní účetní závěrku, pro kterou platí zvláštní pravidla, kdy se například nezavírají účetní knihy a obvykle je sestavována na základě požadavků jiných právních předpisů, než je Zákon o účetnictví, např. Obchodního zákoníku. Pro mezitímní účetní závěrku je každopádně potřeba, aby účetní jednotka měla zpracovanou vnitřní směrnici, která bude postupy sestavení této závěrky řešit.
- Zvláštním typem účetní závěrky je konsolidovaná účetní závěrka. Tato závěrka se sestaví dle zvolených metod konsolidace, které nabízí zákon o účetnictví. Výstupem je účetní závěrka, která podává informace o konsolidačním celku, který je tvořen skupinou účetních jednotek. Tato závěrka musí být ověřena auditorem a povinnost jejího sestavení má jednotka, která je obchodní společností a je řídicí či ovládací osobou.

S účetní závěrkou souvisí i další procesy, jejichž průběh by měl být zakomponován do vnitřní směrnice dané organizace (Ambrož, 2008, s. 37-38). V této směrnici by měl být zahrnut popis jednotlivých kroků, včetně uvedení odpovědných osob a časového harmonogramu prací. Tyto procesy, které jsou spjaty se samotným sestavením účetní závěrky a

slouží zároveň jako kontrolní mechanismy, které přispívají k transparentnímu a věrnému zobrazení vykazovaných skutečností. Jedná se zde o obratovou předvahu, inventarizaci a dokladovou inventuru (Ambrož, 2008, s. 45).

4.1.1 Obratová předvaha

Obratovou předvahou rozumíme jakýsi základní přehled o počátečních a konečných zůstatcích a obracech na straně má dáti a dal za celé účetní období. Jedná se o klíčový podklad pro uzávěrkové operace, ale i pro kontrolu účtování a dokladovou inventuru. Základním předpokladem je odsouhlasení počátečních stavů, kdy konečné zůstatky roku $x-1$ musí odpovídat počátečním stavům roku x , případné rozdíly je vždy nutné podložit příslušnými doklady (*Dictionary of Accounting*, 2010).

4.1.2 Inventarizace

Klíčovým okamžikem uzávěrkových operací je samozřejmě uzavírání jednotlivých účtů, které probíhá na základě inventarizace majetku a závazků, jak je uvedeno v inventarizační vyhlášce i Zákoně o účetnictví. K rozvahovému dni tedy účetní jednotka zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků se současným ověřením, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu účetnímu (Ambrož, 2008, 45). Je důležité poznamenat, že nehovoříme pouze o fyzické inventuře, ale i o tzv. inventuře dokladové. Fyzická inventura se provádí u hmotného, případně nehmotného, majetku a inventura dokladová potom u pohledávek a závazků, případně u majetku, u kterého není možné provést inventuru fyzickou (Březinová a Munzar, 2003, s. 103). Výsledek inventarizace musí být následně zaznamenán do inventurních soupisů, které obsahují (Česko, 2010):

- Identifikaci zjištěného majetku a závazků
- Podpisový záznam odpovědných osob
- Způsob zjišťování skutečných stavů
- Ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury
- Okamžik zahájení a ukončení inventury

Co se týče termínu, ke kterému se inventarizace provádí, můžeme rozlišovat tzv. periodickou inventarizaci, jež se provádí vždy k okamžiku sestavení účetní závěrky, a inventarizaci průběžnou, kterou účetní jednotka provádí v průběhu účetního období a kterou lze provádět pouze u zásob, u kterých účetní jednotka účtuje podle druhů nebo míst jejich uložení

nebo hmotně odpovědných osob, dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který vzhledem ke své funkci je v soustavném pohybu a nemá své stále místo. Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka, ovšem průběžná inventarizace musí být provedena alespoň jednou za účetní období (Březinová a Munzar, 2003, s. 104; Česko, 1991).

V případě zjištění inventarizačních rozdílů můžeme rozlišit skutečnost, kdy je fyzický stav majetku nižší, nežli stav účetní a v tomto případě hovoříme o tzv. manku, nebo je fyzický stav majetku vyšší, než účetní a hovoříme o přebytku. Pro samotnou účetní závěrku je rozhodující, aby ujištěný inventarizační rozdíl byl zaúčtován do toho účetního období, za které se ověřuje stav majetku a závazků (Březinová a Munzar, 2003, s. 103-104).

4.2 Účetní metody užívané vybranými účetními jednotkami dle Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

4.2.1 Ocenování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pro dokreslení účetní situace vybraných účetních jednotek, v našem případě obcí, si zde uvedme některé účetní metody, které ovlivňují konečnou hodnotu jednotlivých účetních položek.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení jsou zejména náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, například náklady na poradenské služby a zprostředkování nebo správní poplatky, dále průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby nebo náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání atp. (Česko, 2009).

Dále se ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka (Česko, 2009).

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený směnnou smlouvou se ocení pořizovací cenou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány (Česko, 2009).

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 76-77).

Zvláštní pravidla poté platí pro majetek určený k obchodování, který je oceňován reálnou hodnotou. Změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji se vykazuje v položce rozvahy a k okamžiku jeho prodeje se tato změna zachycuje výsledkově. Uskutečnění takového účetního případu, kdy se oceňuje reálnou hodnotou, bezprostředně souvisí s rozhodnutím osoby nebo orgánu, který o této skutečnosti rozhoduje (Česko, 2009).

4.2.2 Oceňování zásob a pohledávek

Součástí pořizovací ceny zásob jsou rovněž náklady související s jejich pořízením, zejména pak přepravné, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob naopak nejsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnují pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování potřebného materiálu. Náklady na úpravu skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují jejich ocenění (Česko, 2009).

Je důležité podotknout, že v rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat pouze jeden způsob ocenění (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 76-77).

Nevyfakturované dodávky jsou oceněny podle uzavřené smlouvy, případně odhadem podle příslušných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici (Česko, 2009).

Součástí pořizovací ceny pohledávek jsou také náklady, které s pořízením souvisejí, například náklady na znalecké ocenění, odměny za právní pomoc či provize (Česko, 2009).

4.2.3 Opravné položky

Opravné položky vyjadřují významné přechodné snížení hodnoty majetku a jsou tvořeny zejména na základě inventarizace majetku. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost tvorby opravných položek. Pokud dojde k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku, pak se o takové skutečnosti účtuje neprodleně, resp. jak uvádí Vyhláška, bez zbytečného odkladu. Jako významnou stanoví Vyhláška odchylku 20% hodnoty majetku. V případě majetku se tvoří opravná položka vždy ve stejné výši jako snížení hodnoty. V

případě pohledávek je považována za významnou a tvoří se opravná položka ve výši 10% hodnoty pohledávky za každých 90 dní po splatnosti pohledávky (Česko, 2009).

Opravné položky se nevytváří u drobného dlouhodobého majetku, u krátkodobého finančního majetku a u majetku, který se podle Zákona o účetnictví oceňuje reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (protihodnotou) a majetek, jež se oceňuje ve výši 1 Kč (Česko, 1991).

Zvýšení opravných položek nebo jejich zrušení se účtuje na příslušném syntetickém nákladovém účtu. Výše opravné položky samozřejmě nesmí přesáhnout hodnotu příslušného aktiva sníženou o oprávký (Česko, 2009).

Poprvé účtovaly vybrané účetní jednotky o opravných položkách v závěrce k 31.12.2011, a to s výjimkou opravných položek k pohledávkám. Tato skutečnost byla zaúčtována na položce Oceňovací rozdíly při změně metody (MFČR, 2008).

4.2.4 Odpisování majetku

Velmi významnou změnou, kterou pro obce přinesla reforma účetnictví je odpisování majetku, které dříve nebylo uplatňováno. Proto se této problematice budeme nyní věnovat blíže.

Vyhláška stanoví, že dlouhodobý majetek včetně technického zhodnocení se odpisuje z ocenění stanoveného Zákonem o účetnictví postupně v průběhu jeho používání. Obecně není pro povinnost odpisování rozhodující způsob nabytí majetku nebo důvod, za kterým je takový majetek veden v účetnictví. Odpisování technického zhodnocení probíhá po dobu životnosti tohoto zhodnocení. Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají zápisu do katastru nemovitostí a jsou zařazeny do užívání, se dle Vyhlášky zahajuje odpisování prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl doručen návrh na vklad katastrálnímu úřadu. Skutečnost zápisu do katastru a tím pádem zahájení odpisování se uvede do účetnictví jak na analytických účtech, tak v inventurních soupisech, tak i v příloze účetní závěrky (Česko, 1991; Česko, 2009).

Vybrané účetní jednotky, účtující dle Vyhlášky 410/2009 Sb., neodpisují následující majetek. Jedná se o:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené jinými právními předpisy

- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání
- finanční majetek
- zásoby
- pohledávky
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v pronájmu nebo ve výpůjčce
- povolenky na emise a preferenční limity
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby a soubory tohoto majetku, které jsou oceněny 1,- a technické zhodnocení tohoto majetku, s výjimkou technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb
- dlouhodobý majetek, který se podle § 27 Zákona o účetnictví oceňuje reálnou hodnotou
- drobný dlouhodobý majetek
- pozemky

První použití metody odpisování dlouhodobého majetku provedly účetní jednotky poprvé v účetní závěrce sestavované k 31. prosinci 2011. Při tomto prvním použití metody odpisování dlouhodobého majetku se nezobrazovaly náklady, jež souvisejí s odpisováním tohoto majetku v účetním období roku 2011 a promítly se do účetnictví k 31. prosinci 2011 hodnotou oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody (Ministerstvo financí ČR, 2010).

4.2.5 Časové rozlišení

Náklady, resp. výdaje, a výnosy, resp. příjmy vybrané účetní jednotky po reformě účetnictví zachycují dle následujících principů (Česko, 2009).

Tab. 5 Zásady účtování o časovém rozlišení

Zásady, dle kterých vybrané účetní jednotky účtují o časovém rozlišení:

náklady a výnosy se zachycují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí

opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období, které nejsou významné, se zachycují na položkách nákladů a výnosů, kterých se týkají

náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se zachycují do výnosů běžného účetního období

náklady a výdaje, které se týkají následujících účetních období, je nutno časově rozlišit ve formě:

- nákladů příštích období
- výdajů příštích období

výnosy a příjmy, které se týkají následujících účetních období, je nutno časově rozlišit ve formě:

- výnosů příštích období
- příjmů příštích období

Zdroj: Autor dle Vyhlášky č. 410/2009

Pokud účetní jednotka účtuje o časovém rozlišení, musí jí být známo především věcné vymezení položky, o níž se bude jako o časovém rozlišení účtovat, dále výše této položky a období, kterého se skutečnost týká (Jihočeský kraj, 2012).

Časového rozlišení se týkají rovněž dohadné účty aktivní a pasivní. Dohadné účty aktivní zachycují pohledávky ze soukromoprávních vztahů, na základě kterých vznikly nároky, ale není známa skutečná výše plnění k okamžiku účetního případu a další nároky, kde není známá jejich přesná výše. Dohadné účty pasivní potom vypovídají o závazcích ze soukromoprávních vztahů, u nichž není známa skutečná výše plnění k okamžiku účetního případu další závazky, kde není známá jejich přesná výše (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 80-83).

O časovém rozlišení účetní jednotka nebude účtovat, pokud by náklady na zjištění výše zmíněných skutečností, které jsou pro správné zaúčtování nezbytné, převýšily přínosy, které by zaúčtování časového rozlišení přineslo (Česko, 2009; Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 80).

4.2.6 Rezervy

Rezervy jsou dle Vyhlášky určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, u kterých je pravděpodobné, že nastanou, není ovšem obvykle jistá částka nebo datum, ke kterému vzniknou. Výjimku tvoří podmíněné závazky a další podmíněná pasiva. U rezerv podle jiných právních předpisů (například Zákon 593/1992 Sb., o rezervách) se postupuje podle těchto předpisů (Česko, 2009).

Tvorba a zvýšení rezerv se zaúčtuje prostřednictvím příslušného syntetického účtu nákladů a její použití, snížení či zrušení následně analogicky přes daný syntetický nákladový účet (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 78-79).

Dle Vyhlášky není možné, aby rezervy měly aktivní zůstatek a nelze je používat k úpravám výše ocenění aktiv.

4.2.7 Kurzové rozdíly

Kurzové rozdíly, které plynou z ocenění majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, jsou účtovány prostřednictvím příslušných účtů nákladů a výnosů, tedy výsledkově (Česko, 2009). Rozdíly, které vznikají při postupném splácení pohledávek a závazků a při pohybech na účtech v účtových skupinách týkajících se finančního majetku, je dle Vyhlášky možné zaúčtovat vždy ke konci rozvahového dne, případně k jinému okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka. U cenných papírů se potom kurzové rozdíly neúčtují samostatně, ale jako součást přecenění na reálnou hodnotu nebo přecenění ekvivalencí. Pokud tyto cenné papíry takovým způsobem oceněny nejsou, pak se kurzové rozdíly účtují rozvahově (Česko, 2009; Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 84).

4.2.8 Transfery

Jako transfery jsou označována poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, jakož i přijetí těchto prostředků veřejnými rozpočty, a to včetně prostředků ze zahraničí, v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv a státních fondů. Zejména se jedná o dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary (Jihočeský kraj, 2012).

Naopak za transfer není považováno přijetí nebo poskytnutí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty, penále,

odvody a obdobné platby a také dotace zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci (Jihočeský kraj, 2012).

Transfery je možné rozlišovat dle různých pohledů na ně. Uvedme následující dělení (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 52):

- Dle poskytovatele
 - Státní rozpočet české republiky
 - Evropská unie prostřednictvím státního rozpočtu
 - Rozpočty územních samosprávných celků
 - Státní fondy
 - Jiní poskytovatelé
- Dle účelu
 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, tzv. investiční dotace
 - Transfery na neinvestiční účely, respektive provozní náklady
- Dle způsobu poskytování a vypořádání transferů

Způsob účtování o transferech je zásadně závislý na pravděpodobnosti, s jakou dojde k jeho poskytnutí. Je důležité rozlišovat situaci, kdy nastane u poskytovatele či příjemce dotace skutečnost, která je dostatečně určitá a významná a zakládá možnost poskytnutí transferu. V takovém případě je o transferu účtováno na podrozvahových položkách, jako o podmíněných závazcích či pohledávkách, ať už krátkodobých nebo dlouhodobých. Další možnou situací je případ, kdy oprávněnost poskytnutí transferu je nezpochybnitelná s jasným okamžikem či lhůtou jeho poskytnutí, ovšem není známa jeho přesná výše. V takovém případě se o transferu účtuje v hlavní knize na dohadných účtech aktivních a pasivních. Pokud je známa i výše transferu, který má být poskytnut, účtuje se na příslušných účtech pohledávek a závazků. (Jihočeský kraj, 2012; Otrusinová a Kubičková, 2011, s.52-53)

V případě zahraničního poskytovatele transferu účtuje účetní jednotka na podrozvahových účtech o podmíněných pohledávkách, a to od okamžiku, kdy byla podána žádost o poskytnutí transferu, případně od okamžiku, který zakládá oprávněnou možnost poskytnutí nebo zprostředkování transferu. O přijetí transferu od zahraničního poskytovatele účtuje příjemce na účtech 401-Jmění účetní jednotky, 403-Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

nebo na účtech 671-Výnosy ústředních rozpočtů a 672-Výnosy územních rozpočtů z transferů (Jihočeský kraj, 2012).

Podotkněme ještě, že nárok na příjem transferu může být zpochybněn, u transferů ze zahraničí dokonce vždy. Ze smlouvy může tedy vyplývat, že se nejprve poskytují zálohy na plnění a na konci programu či projektu se zaúčtuje skutečný nárok na dotaci, který je následně proplacen či zamítnut (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 54).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 DOSAVADNÍ PRŮBĚH REFORMY ÚČETNICTVÁ VEŘEJNÝCH FINANČÍ

5.1 Časový rámec pro realizaci účetní reformy

Samotným přípravným pracím a legislativní úpravě účetnictví veřejných financí předcházely dlouhodobé debaty v akademických i politických kruzích. Úprava účetnictví vybraných účetních jednotek byla všeobecně shledávána jako nevyhovující, kdy nebyla schopna podávat přesný a věrný obraz hospodaření těchto účetních jednotek. Ovšem náročnost reformy, která vyžaduje dalekosáhlé úpravy dané problematiky, ať už se jedná o její finanční, personální, technické či legislativní zajištění, byla dlouhou dobu překážkou její realizace.

Za první dokument, který se reálně zabýval realizací reformy účetnictví veřejných financí, můžeme považovat Akční plán vlády ČR pro zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu z roku 2004 (Ministerstvo financí ČR, 2008). Tento dokument obsahoval harmonogram analytických prací pro přípravu na nový účetní systém (Ministerstvo financí ČR, 2004). Dalšími stěžejními dokumenty, které rozpracovaly základní podobu nového systému účetnictví, byly Koncepční rámec účetnictví státu 2006-2007 a Usnesení Vlády ČR 561/2007 z 23.5.2007, kde byly stanoveny základní principy vzniku účetnictví státu a harmonogram prací. Tento harmonogram byl následně předložen Vládě ČR, a to 5.9.2007 (Ministerstvo financí ČR, 2008).

Ministerstvem financí ČR byl zpracován návrh zákona, kterým se mění některá ustanovení Zákona o účetnictví. K tomuto návrhu proběhlo vnější připomínkové řízení, ve kterém bylo obesláno celkem 109 připomínkových míst, a to včetně krajů a statutárních měst (Ministerstvo financí ČR, 2008). Řízení probíhalo od 20.11.2007 do 19.2.2007. Vzhledem k závažnosti reformy, kdy můžeme mluvit o ovlivnění základních principů fungování celé veřejné správy, je na místě široká debata s akademickou sférou i praxí v dostatečném časovém rozmezí, o kterém by zde bylo možné polemizovat. Vypořádání připomínek proběhlo v prosinci 2007 a základním zjištěním připomínkového řízení bylo konstatování, že důvodová zpráva k návrhu zákona je nedostatečná. Podle vyjádření Ministerstva financí ČR však byly všechny zásadní připomínky vypořádány (Ministerstvo financí ČR, 2008). V únoru 2008 došlo ke schválení návrhu zákona Vládou ČR formou jejího Usnesení č. 155. V březnu 2008 byl tento návrh předložen poslanecké sněmovně ČR.

Při projednávání návrhu tohoto zákona vystoupil také ministr financí Miroslav Kalousek, který se vyjádřil k potřebnosti vhodnější úpravy účetnictví veřejných financí: „*nikdo nemá reálný přehled o skutečném stavu hospodaření. Organizační složky státu účtují způsobem, který odpovídá platné legislativě, a ta platná legislativa není schopna dát vám věrný a pravdivý obraz hospodaření.*“ (Ministerstvo financí ČR, 2008). I přes vědomí budoucí finanční, časové a personální náročnosti reformy byl návrh zákona v Poslanecké sněmovně ČR schválen a předán k podpisu prezidenta republiky, který jej stvrdil svým podpisem 6.8.2008.

Následným legislativním krokem bylo faktické rozdělení původní Vyhlášky 505/2002 Sb. na 4 vyhlášky, které se zaměřovaly na (Česko, 2009):

- Organizační složky státu
- Územně samosprávné celky
- Příspěvkové organizace
- Státní fondy

Dále byly vydány 3 nové vyhlášky, jež měly za úkol harmonizovat kroky, které byly nezbytné pro hladký přechod účetní reformy do praxe. Konkrétně se jednalo o vyhlášku inventarizační, technickou a konsolidační.

Tab. 6 Obsah nových vyhlášek tykajících se reformy účetnictví

Vyhláška	Zaměření
Inventarizační	O inventarizaci majetku a závazků
Technická	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
Konsolidační	O podmínkách způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2008

Pokud bychom měli porovnat původní úpravu vybraných účetních metod pro územně samosprávné celky a stav, který by měl být dosažen po implementaci nových pravidel stanovených reformou, změny jsou následující:

Tab. 7 Porovnání účetních metod před a po realizaci reformy účetnictví

Účetní metoda	Před reformou	Cílový stav
Reálná hodnota	Ano	Ano
Ekvivalence	Ano	Ano v rámci konsolidovaných účetních výkazů ČR
Opravné položky	Pouze hospodářská činnost	Ano
Odpisy majetku	Pouze hospodářská činnost	Ano
Rezervy	Pouze hospodářská činnost	Ano
Časové rozlišení	Ne	Ano
Metody konsolidace	Ne	Ano v rámci konsolidovaných účetních výkazů ČR
Kurzové rozdíly	Ano	Ano

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, odbor Účetnictví a audit, 2010

Průběh reformy byl Ministerstvem financí rozfázován do postupných kroků. Vzhledem ke značné personální a časové náročnosti implementace nových účetních postupů byly jednotlivé kroky rozvrženy do tří let, kdy měly být vybrané účetní jednotky postupně adaptovány na nový systém. Vyvrcholením reformního procesu je konsolidace účetních výkazů za celou Českou republiku a vytvoření konsolidované účetní závěrky státu. Tato konsolidace bude provedena poprvé v roce 2014 na základě účetních výkazů z roku 2013, kdy by tyto měly být již plně v souladu s novými pravidly (Ministerstvo financí ČR, 2008). Postupné zavádění nových principů ilustruje následující tabulka.

Tab. 8 Časový harmonogram reformy účetnictví

ETAPA	PROBLEMATIKA	První plnění povinností (nejzazší termín)
A0	Změna směrné účtové osnovy	1.1.2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20.7.2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20.7.2010

A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20. 7. 2010
B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Poprvé 31. 12. 2011
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace – sestavení účetních výkazů za Čes- kou republiku	Předpoklad změny - v roce 2014 za rok 2013
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1. 1. 2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31. 12. 2011

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, odbor Účetnictví a audit, 2011

Na začátku roku 2012 spustilo Ministerstvo financí druhou etapu reformy účetnictví vybraných účetních jednotek. V této etapě se přistupuje k obsáhlejšímu a podrobnějšímu předávání informací na úřady státní správy. Vše bude probíhat prostřednictvím tzv. Pomocného analytického přehledu (PAP). Zjednodušeně se jedná o vykazování jednotlivých účetních obrátů na vybraných účtech nejenom na úrovni syntetických účtů, ale i v členění dle druhů pohybů a u vybraných účtů dle typů obchodních partnerů. Vykazujícími jednotkami jsou mj. také obce, kdy počet obyvatel k 1. 1. 2011 je 3000 a více (Ministerstvo financí ČR, 2012).

Ke shromáždění účetních záznamů od vybraných účetních jednotek, které jsou vymezené ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. poté slouží Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS). Tento systém bude sloužit jako shromážiště informací pro konsolidaci účetních výkazů státu. Základní právní rámec pro vedení CSÚIS je dán zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 383/2009 Sb., tzv. technická vyhláška o účetních záznamech, která byla v roce 2011 novelizována. Se shromážděnými účetními záznamy bude možné nakládat tak, aby byly zajištěny výstupy pro všechny oprávněné uživatele CSÚIS (Ministerstvo financí ČR, 2012).

5.2 Cíle a principy z pohledu Ministerstva financí České republiky

Základním cílem celé účetní reformy a vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek, za kterých bude možné efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodaření vybraných účetních jednotek, potažmo státu (Česko, 2007). Tento požadavek je

zcela v souladu s principy moderního pojetí veřejné správy, zejména s požadavkem na její transparentnost a efektivnost. Průkazné hospodaření, vykazování majetku v reálné hodnotě a používání aktuálního principu by mělo zajistit lepší přehlednost celého systému nejen pro veřejnou správu samotnou, ale zejména pro odbornou i laickou veřejnost, podnikatelskou sféru, kdy principy účetnictví veřejných financí neodpovídají principům soukromé sféry, a také pro mezinárodní instituce, které jsou uživateli účetních informací. V neposlední řadě zde hraje roli také pozice České republiky v rámci Evropské unie. Dosavadní systém účetnictví, který byl používán v České republice, byl naprosto nekompatibilní s metodami užívanými „starými“ státy Evropské unie (Česko, 2007).

Vzhledem k tomu, že účetnictví je nástrojem, pomocí kterého je možné nahlížet na podstatné skutečnosti, jako jsou například údaje o rozpočtu nebo očekávané zvýšení či snížení majetku, je také vhodným nástrojem pro účelné a efektivní řízení, a to i na úrovni státu. Pro úspěšnou implementaci nových principů, a tím i zajištění efektivnějšího řízení, je bezpodmínečně nutné uplatnění principu efektivnosti, a to s ohledem na předpokládané změny a vyhodnocení jejich dopadů i na předpokládané přínosy a vyhodnocení efektivnosti.

Vytvoření účetnictví státu znamená jinými slovy, že stát se stane konsolidující účetní jednotkou, kdy všechny podřízené účetní jednotky, v tomto případě vybrané účetní jednotky dle zákona o účetnictví, budou povinny mu předávat své účetní informace (Fireš a Harna, 1997, s. 187-188). Toto předávání pak bude probíhat v nově stanovené struktuře výkazů, daných termínech a stanoveným způsobem. Takový postup samozřejmě vyžaduje nejen úpravu platné legislativy, ale také technologického zabezpečení, zde se jedná především o software, a stylu práce a myšlení. Jelikož se jedná o problematiku, která prostupuje všechny resorty, je nezbytné zajistit účinnou součinnost.

Výstupem reformy by kromě již výše uvedených skutečností mělo být rovněž to, že nekonsolidující účetní jednotky získají na základě nově stanovených principů tak lepší informace pro své efektivnější fungování, ale také kontroly. Navíc po zavedení elektronizace a digitalizace dat bude zjednodušeno účetní vykazování a jeho kontrola.

Při posuzování efektivnosti z pohledu Ministerstva financí je zřejmé, že tuto nelze hodnotit pouze z pohledu účetních jednotek, pro které bude reforma v počátcích znamenat více pracovních povinností a změnu přístupu k práci. Je zde nutné uvažovat v širších souvislostech, kdy finální pozitiva převáží tuto personální, finanční a technickou náročnost, kdy navíc tato náročnost odpovídá rozsáhlosti, kterou takováto reforma přináší.

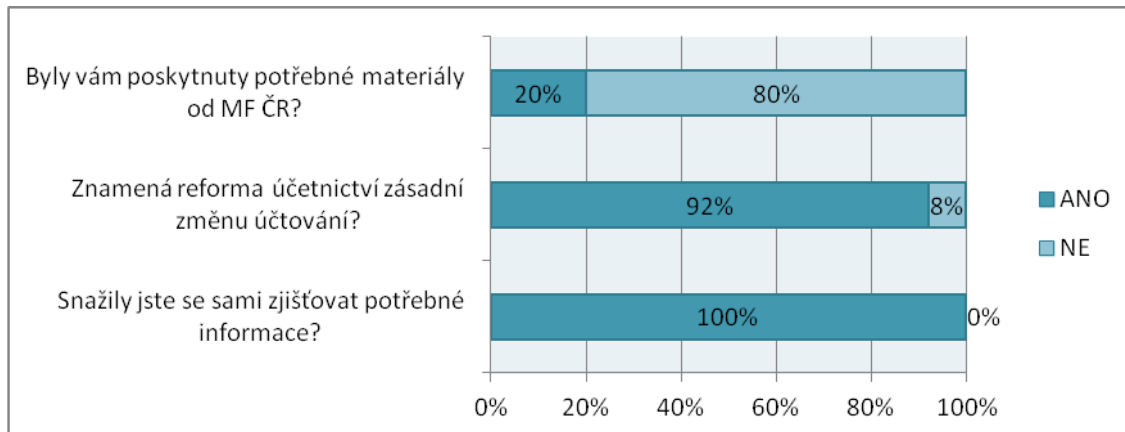
Nové účetní metody tak, jak jsou navrženy Ministerstvem financí ČR, mají za úkol podat věrný, přesný a včasný obraz o hospodaření státu a vybraných účetních jednotek. K dosažení tohoto cíle je potřeba zajistit správnost vykazovaných informací. Této správnosti musí být dosaženo nejen stanovením pravidel, které povedou k vykázání této informace, ale také zajištění efektivní kontroly a souladnosti informací v rámci konsolidované účetní závěrky státu. Při posuzování úplnosti informací je dále nutné určit míru významnosti a efektivnosti při vzájemném posuzování případů, rovněž vzhledem k tomu, že dojde k významnému nárůstu vykazovaných informací. Zde se jedná například o údaje o rozpočtu nebo o smlouvách, které mohou znamenat možnost budoucího čerpání prostředků apod. (Ministerstvo financí ČR, 2008)

Ministerstvo financí si od reformy dále slibuje dostupnost včasných informací. Díky zkrácení intervalu mezi skutečnostmi a jejich vykázáním, respektive zveřejněním, dojde k navýšení objemu informací pro operativní řízení institucí. Navíc bude mít stát k dispozici informace nejen v rámci ročních a čtvrtletních výkazů, ale bude mít k dispozici údaje v průběhu celého roku, které si dle potřeb vyžádá. Dalším přínosem v této oblasti bude také existence informací o potenciálních závazcích a pohledávkách vybraných účetních jednotek a reálné hodnotě jejich majetku. Tyto informace budou navíc přínosné i ve vztahu k povinnostem, které pro Českou republiku vyplývají z členství v Evropské unii (Ministerstvo financí ČR, 2008).

6 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÝCH FINANČÍ Z POHLEDU OBCÍ

Z provedeného dotazníkového šetření, které bylo provedeno mezi obcemi tří krajů, konkrétně Zlínského, Olomouckého a Jihomoravského, jasně vyplývá, že reforma účetnictví pro obce znamená zásadní změny v účtování, kdy obce doposud účtovaly na naprosto odlišném principu. Výsledky průzkumu vychází ze 102 přijatých dotazníků z celkového počtu 500 rozeslaných.

Co se týče metodické pomoci od Ministerstva financí, tu hodnotí celých 80 % dotázaných obcí jako nedostatečnou, na nízké úrovni a hlavně opožděnou. Všechny obce navíc uvedly, že bylo nutné, aby si další potřebné informace dohledávaly samy účetní z různých zdrojů. Nejčastěji se jako zdroj informací objevovaly metodiky krajů, a to nejen příslušných, ale často se objevovalo použití metodiky Jihočeského kraje, z čehož vyplývá, že ani krajské úřady nemají sjednocenou a komplexní metodiku pro oblast účetní reformy. Další častou pomocí byli auditoři, firmy dodávající účetní software a také zkušenosti dalších obcí.

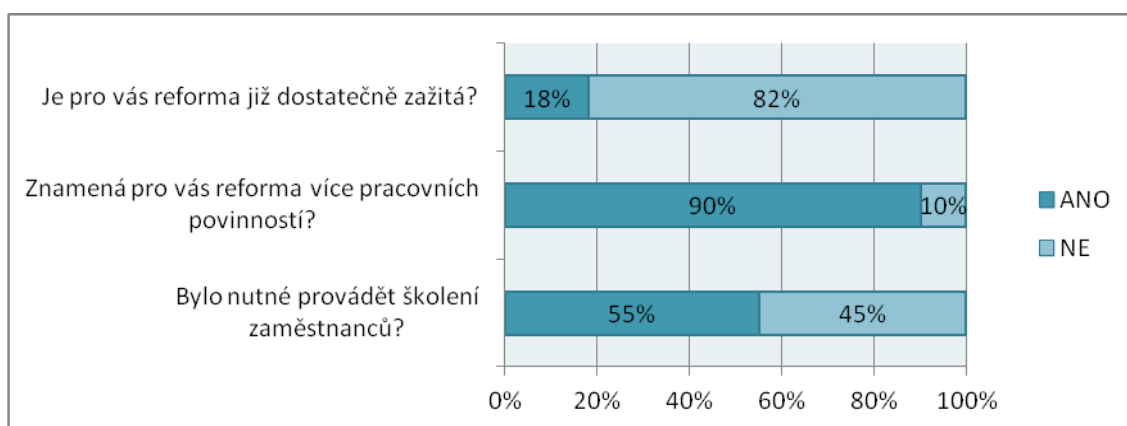


Obr. 2 Poskytnutá metodická pomoc Zdroj: Autor dle údajů dotazníkového šetření

Zda je již reforma pro obce dostatečně zažitá odpovědělo ne 82%. Vybrané účetní jednotky shledávají největší potíž v dohledávání informací, které se často různí a i závazné předpisy se za pochodu mění, což znamená, že zatím ani není možné si nová pravidla zažít. Co se týče zejména nové vyhlášky č. 410/2009 Sb., tu hodnotí 63% dotázaných jako nesrozumitelnou. Avšak dle našeho názoru, samotná vyhláška dobře srozumitelná je, pouze pravidla, která stanovuje, jsou nejen pro obce oříškem. Jak jsou obce připraveny na další fázi refor-

my, která má probíhat právě v letošním roce, odpověděla většina, že připraveni nejsou a další průběh je spíše děsí, i s ohledem na předešlý vývoj.

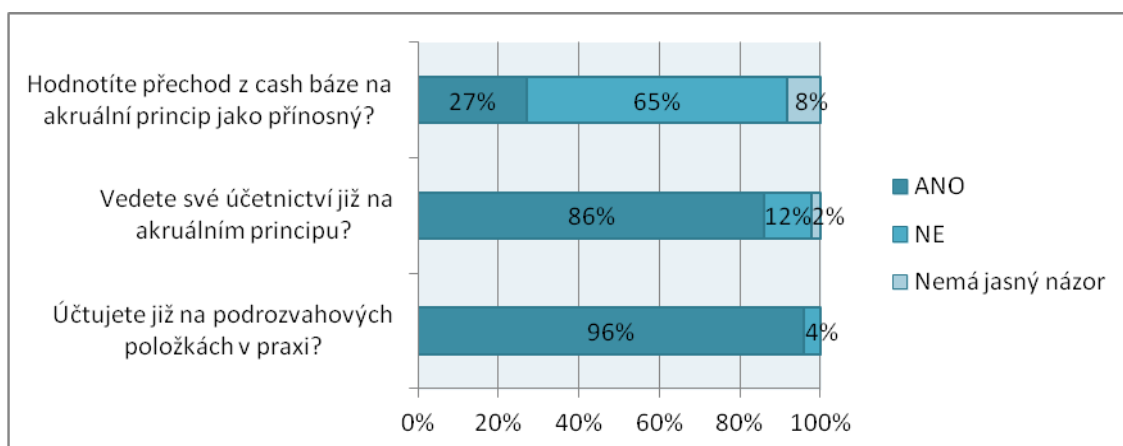
Na otázku, zda reforma přináší více pracovních povinností, odpovědělo kladně celých 90 % dotázaných. Podstatné ovšem je, že obce uvádí jako největší zátěž hlavně přípravné práce, přístup do CSÚIS a celkově zvládnutí nové filozofie účtování než zaúčtování případů samotné. Více než polovina obcí (55 %) také uvedla, že bylo nutné speciální školení pro odpovědné pracovníky. Spousta dotázaných rovněž zdůrazňuje, že vzhledem k navýšení agendy by bylo velmi potřebné najmutí dalších pracovníků, což ovšem nelze vzhledem k nedostatku financí v celé veřejné správě.



Obr. 3 Příprava a adaptace na nové účetnictví Zdroj: Autor dle údajů dotazníkového šetření

Další část našeho šetření byla zaměřena na konkrétní změny, které reforma účetnictví veřejných financí přináší. Prvním bodem, na který jsme se zaměřily, byl přechod od účtování na principu cash báze (příjmy a výdaje), který obce využívaly dříve, na akruální princip (náklady a výnosy). Co se týče posouzení přínosnosti tohoto principu, nejsou obce zatím zcela schopny tento přechod posoudit, ovšem 70 % dotázaných jej zatím hodnotí jako nepřínosný. Ačkoliv je již akruální princip pro obce povinný, 14% z oslovených tímto způsobem zatím neúčtuje, kdy podle jejich vlastních slov „počkají, zda se nebudou pravidla ještě dále měnit“.

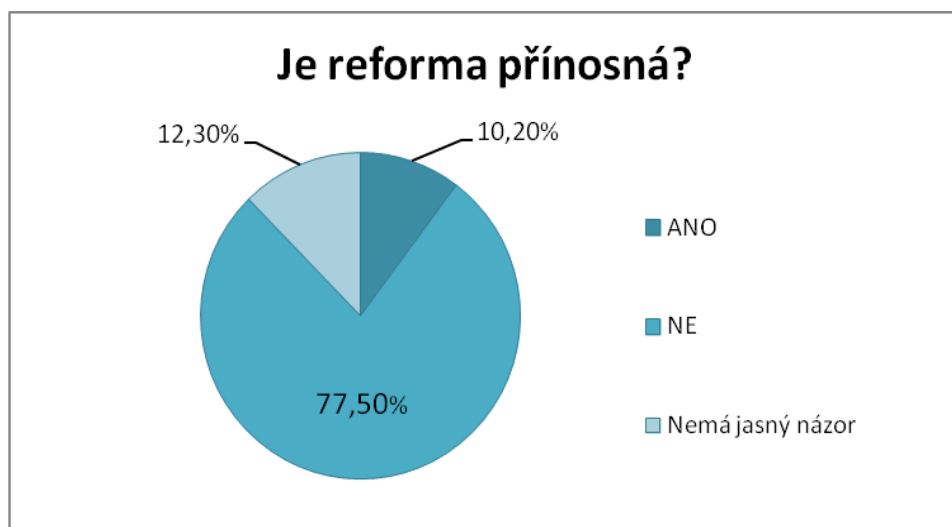
Rozhodly jsme se zaměřit také na nové pravidlo účtování na podrozvahových účtech, které je pro obce rovněž novinkou. S touto změnou nemá většina obcí problémy, pouze 4% z oslovených zatím tímto způsobem neúčtuje.



Obr. 4 Konkrétní změny v účtování obcí Zdroj: Autor dle údajů dotazníkového šetření

Podstatnou změnou je pro obce rovněž zavedení odpisování majetku. V souvislosti s tím je bezpodmínečně nutné znát přesný stav majetku, s čímž je spojena jeho inventarizace. Většina obcí provádí inventarizaci každoročně, případně ji provedla v souvislosti s reformou. 14 % dotázaných uvedlo, že inventarizaci neprovádělo. V drtivé většině nebyl, vzhledem k pravidelnosti inventarizací, zjištěn odlišný stav majetku od teoretické hodnoty a nebylo tedy nutné majetek přeceňovat. Vysoké procento obcí se potýká se zadlužením a zaváděné odpisování (snižování hodnoty majetku) by mohlo vést k dalšímu snižování likvidity obcí.

Nakonec našeho šetření jsme požádaly obce o celkové zhodnocení účetní reformy. Výstup je bohužel jasný, téměř 80% dotázaných hodnotí reformu jako jasně negativní a zmatečnou, kdy na sebe naráží principy hospodaření a fungování veřejné správy a snaha o přiblížení účetnictví podnikatelů, jejichž fungování se však opírá o zcela jiné zásady. Jako velký problém se jeví chybějící standardy k některým účetním případům, kdy po přechodu na novou vyhlášku se počet platných standardů zredukoval z 28 na pouhých 8. Obce, a nejen ony, zkrátka přesně neví, jak a co mají dělat, informační zdroje se často různí, nejsou úplné a podrobné. 12% z dotázaných nemělo na reformu ještě jasný názor, podle nich se možná přínosnost ukáže časem. 10 % z dotázaných zdůraznilo, že reforma by byla přínosná, pokud by byla provedena uvážlivě a konzultována s odborníky z praxe.



Obr. 5 Hodnocení přínosnosti reformy Zdroj: Autor dle údajů dotazníkového šetření

Jak vyplývá ze skutečností popsanych v kapitolách 5 a 6, jsou přístupy k reformě účetnictví veřejných financí ze strany ústředních orgánů a obcí značně rozdílné. Tato ambivalence v nahlížení na reformu je dle mého názoru způsobena především nedostatečnou a neefektivní komunikací mezi centrální a municipální úrovní. Centrální orgány, respektive Ministerstvo financí ČR, možná podcenily význam široké diskuze a informování vybraných účetních jednotek o připravovaných změnách, ale také přípravu metodické podpory pro tyto účetní jednotky. Na druhé straně můžeme konstatovat jistou rigiditu ze strany obcí, které zaujaly již předem poněkud negativní postoj k novému systému účetnictví. Kamenem úrazu se zde dle mého názoru stala nechuť pracovníků veřejných struktur, bohužel nijak neobvyklá, k jakýmkoliv rozsáhlým změnám v uvažování a způsobu práce, kterou tak rozsáhlá reforma účetnictví bezesporu přináší.

Hlavními problémy, které lze na základě provedeného průzkumu definovat, jsou jednak poněkud nedostatečná odbornost účetních pracovníků na obcích, kteří po letech práce jedním způsobem jen těžko přechází na zcela nový systém na straně jedné, a řekněme snad přílišná odbornost dokumentů publikovaných Ministerstvem financí. Vzhledem k nezbytnosti porozumění těchto dvou úrovní je nasnadě potřeba sladění jejich jazyka a zkvalitnění vzájemné komunikace. Dle mého názoru by vývoj v této oblasti měl směřovat k tomu, aby v sobě centrální, regionální a místní úrovně správy přestaly vidět konkurenty a nepřátele, ale naopak partnery.

7 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÝCH FINANČÍ A MĚSTO BZENEC

Město Bzenec se nachází mezi Kyjovem a Veselím nad Moravou, čímž tvoří centrum Slovácka. Město leží na silnici číslo 54, která vede ze Znojma do slovenského Nového Mesta nad Váhom. Je vzdáleno 24km od okresního města Hodonín a 10km od folklorního města Strážnice. Na jižní straně katastru protéká řeka Morava a město zde sousedí s městem Strážnice. Z východní strany sousedí s katastrem města Veselí nad Moravou a ze strany západní s městem Kyjov (Město Bzenec, 2013).

Díky svým geologickým poměrům, klimatickým podmínkám a prvotřídní kategorii vinohradnické půdní bonity má město vhodné podmínky pro pěstování kultivarů vinné révy. Tradici zde má i zpracování ovoce a zeleniny. Zdejší konzervářské podniky zpracovávají především sterilizované okurky a zeleninové saláty. První soukromá konzervářská firma tady byla založena v r. 1868. V posledních letech přibýly nové podnikatelské činnosti, rozvíjejí se nové obchodní aktivity (Město Bzenec, 2013).

Osídlení oblasti sahá dle archeologických nálezů až do doby neolitu. Bzenec se stal na určitou dobu centrem Velké Moravy a první zmínky o tomto jméně se datují do 11stol., kdy se o něm ve svých kronikách zmiňuje kronikář Dětmár. O městě Bzenci se však poprvé hovoří v listině krále Jana Lucemburského z roku 1330. Město Bzenec je také kulturním centrem, kdy k nejznámějším akcím patří Bzenecká pouť k svátku Panny Marie, jež se koná každoročně v polovině srpna a zahrnuje bohoslužby a klasický trh. Další známou kulturní událostí je Bzenecké vinobraní, konající se v polovině září, které je spojeno s jarmarkem řemeslných výrobků, výstavami, koncerty, pouťovými atrakcemi a tanečními vystoupeními (Město Bzenec, 2013).



Obr. 6 Umístění města Bzenec Zdroj: www.mesta.obce.cz

Tab. 9 Základní údaje o městě Bzenec

ZUJ	586081
ID obce	1727
Status	Město
Počet částí	1
Katastrální výměra	4034ha
Počet obyvatel	4224
Průměrný věk	38,68
Pošta	Ano
Škola	Ano
Zdravotnické zařízení	Ano
Policie	Ano
Kanalizace (ČOV)	Ano
Vodovod	Ano
Plynofikace	Ano

Zdroj: www.mesta.obce.cz

Mezi organizační složky města Bzenec patří Jednotka sboru dobrovolných hasičů města Bzenec, Městská knihovna Bzenec a pečovatelská služba. Bzenec je také zřizovatelem

dvou příspěvkových organizací. Konkrétně se jedná o Služby města Bzenec a Základní školu a mateřskou školu Bzenec. Město je dále členem Dobrovolného svazku obcí Bzenecko a Dobrovolného svazku obcí Severovýchod. V rámci mezinárodních vztahů má město Bzenec dvě partnerská města, a to německé město Egelnd a francouzské město Mûrs-Erigné (Město Bzenec, 2013).

7.1 Rozbor účetních závěrek města Bzenec mezi lety 2010 až 2012

Nyní se ve stručnosti podíváme na účetní výkazy města Bzenec, na kterých si můžeme názorně přiblížit změny, ke kterým v jednotlivých reformních letech docházelo.

7.1.1 Účetní metody ve městě Bzenec před rokem 2010 dle přílohy

Podle přílohy účetní závěrky z roku 2009 používalo město Bzenec před účetní reformou následující účetní metody, týkající se způsobů oceňování, oceňování majetku a závazků v cizí měně a účtování o mzdách.

Hmotný a nehmotný majetek byl oceňován pořizovacími cenami, které zahrnují veškeré výdaje spojené s pořízením daného majetku. V případě darů nebo nalezeného majetku město oceňovalo reprodukční cenou majetku, a to na základě znaleckého posudku. Majetek pořízený vlastní činností město nemá.

Při oceňování drobného dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně do 500,- Kč byl vedený v operativní evidenci. Stejným způsobem by byl veden také drobný nehmotný majetek do výše pořizovací ceny 3000,- Kč, tento však nebyl v daném roce městem vlastněn.

Úroky z půjčených prostředků byly účtovány do nákladů, konkrétně na položku 5141. V případě úroků z nového úvěru by tyto úroky byly účtovány do pořizovací ceny majetku až do doby zařazení majetku do užívání.

Město Bzenec evidovalo v roce 2009 také cenné papíry. Byly vedeny na účtu 069 v nominální hodnotě, kdy byly nabyty při kupónové privatizaci. Jednalo se o akcie společností VaK Hodonín, a.s., Uniex Gemos a.s. Bzenec a ČKD Blansko, a.s. Jejich celková hodnota v roce 2009 byla 109 529,- Kč.

Zásoby byly městem účtovány způsobem B, kdy jsou při nákupu přímo účtovány do nákladů. Na konci roku je následně zaúčtováno snížení nebo zvýšení účtu 112, a to dle skutečnosti zjištěné při fyzické inventarizaci.

Co se týče oceňování majetku a závazků v cizí měně, nebyl v předmětném roce 2009 pořízen žádný majetek nakoupený v cizí měně. V rámci služební cesty do partnerského města Egelin byl přijat zbývající podíl na dotaci z Evropské unie z družebních styků z roku 2008, konkrétně se jednalo o částku 135,6 euro. Jiné závazky ani pohledávky v cizí měně nebyly v roce 2009 realizovány.

Pro vybavení zálohou na zmíněnou zahraniční cestu byl realizován nákup eur z komerční banky, a.s., pobočky Bzenec. Zde se postupovalo dle vnitřní směrnice města o vedení pokladny, nákup byl na Kč oceněn obchodním kurzem banky, výdej zálohy kurzem ČNB k datu výdeje a zaúčtování cestovních výloh byl vztaženo také ke kurzu ČNB ze dne výdeje zálohy.

Při způsobu účtování mezd za prosinec město využívá účtování na položce 8901, kdy v lednu jsou mzdy vypláceny a účtovány také přes tuto položku. Z daného vyplývá, že město nepřevádí nevyplacené mzdy za prosinec na depozitní účet.

7.1.2 Účetní metody ve městě Bzenec po roce 2010 dle přílohy

Z přílohy účetní závěrky za rok 2010 je jasně patrná změna účetních metod, které město Bzenec využívá. Metody oceňování a vykazování, které jsou nyní městem využívány, demonstruje následující tabulka.

Tab. 10 Způsoby ocenění majetku ve městě Bzenec

Položka	Způsob ocenění
Zásoby	Pořizovací cen, účtování způsobem B
Dlouhodobý drobný majetek hmotný	Pořizovací cena
Dlouhodobý drobný majetek nehmotný	Pořizovací cena
Hmotný a nehmotný DM vytvořený vlastní činností	Skutečné pořizovací náklady, nebyl v roce 2010 pořízen
Cenné papíry a majetkové účasti	Pořizovací cena
Pozemek nabytý darovací smlouvou	Znaleckým posudkem

Zdroj: Autor dle údajů Přílohy účetní závěrky 2010

V Příloze účetní závěrky za rok 2010 je dále uvedeno, že změny ve způsobu oceňování majetku nenastaly, což je patrné i z účetních výkazů, konkrétně výkazu zisku a ztráty, které

budou rozebrány níže. Co se týče přepočtených údajů v cizích měnách, které byly uvedeny v příloze roku 2009, tento přepočet nebyl pro rok 2010 stanoven, neboť neproběhly žádné platby v cizí měně.

Co se týče metody účtování peněžních fondů, jsou tyto účtovány výsledkově, a to na účtech 548 a 648, nebo rozvahově na účtech 401 a 419. To je patrné i při zkoumání rozvahy a výkazu zisku a ztráty. O rezervách v tomto roce nebylo účtováno.

Město Bzenec již v roce 2010 zavedlo účtování na podrozvahových účtech, ačkoliv dle harmonogramu Ministerstva financí byla tato povinnost uložena až k roku 2011. Je tedy patrné, že tato účetní metoda nečiní obci výrazné problémy. Stejně tak tomu je i u dalších obcí, jak vyplynulo z provedeného dotazníkového šetření.

V roce 2011 nebyly změněny účetní metody uvedené pro rok 2010. Pouze u majetku určeného k prodeji došlo k jeho ocenění reálnou hodnotou.

Dle přílohy účetní závěrky roku 2012 došlo k obsahovým změnám některých položek, například u sdílených daní, závazků z transferů, bankovních poplatků, bezúplatných převodů a dalších položek uvedených v příloze.

V roce 2012 bylo opět potřeba provést přepočet údajů v cizí měně na měnu českou. Tento přepočet byl uskutečněn dle kurzu ČNB k datu účetního případu.

V příloze 2012 jsou poprvé zmíněny odpisy, konkrétně se jedná o odpisy účetní. Odpisový plán účetní jednotka stanovila dle nařízení ČUS 708. V příloze jsou zmíněny také výjimky u konkrétních majetkových položek s rovnoměrným způsobem odpisování.

Majetek určený k prodeji je účetní jednotkou opět oceněn reálnou hodnotou, kdy je postupováno dle směrnice s hranicí významnosti 260 000,- Kč.

V příloze je dále uveden i způsob účtování časového rozlišení, kdy město Bzenec o tomto neúčtuje čtvrtletně a částka jednotlivých účetních případů k časovému rozlišení je stanovena ve výši 20-50 000,- Kč. Výjimku tvoří položky, které se časově rozlišují vždy, a to energie ve výši záloh, a položky, které se časově nerozlišují, kdy se jedná o pravidelně se opakující platby s nevýznamnými meziročními rozdíly. Tyto případy opět řeší vnitřní směrnice.

7.1.3 Rozvaha

Z podoby rozvahy roku 2010 jsou jasně patrné změny metod účtování. Prvním, čeho si lze povšimnout v rozvaze, jež byla sestavována jako první rozvaha dle nových účetních pravidel, je odlišná forma dokumentu. Rozvaha se rozšířila o sloupce brutto, korekce a netto v oddělení aktiv. V rozvaze roku 2010 nám ještě navzdory připraveným sloupcům nefiguruje odpisy majetku. Vyplněné kolonky korekce nám zde nevyovídají o výši odpisů majetku, ale o odepsání majetku a jeho vyřazení z užívání, v našem případě například položka drobného dlouhodobého majetku. V rozvaze jsou dále předpřipraveny položky pro časové rozlišení. Ačkoliv první povinnost jejich použití je Vyhláškou předepsána pro účetní závěrku sestavenou k 31.12.2011, můžeme si už v rozvaze za rok 2010 povšimnout využití položky výnosů příštích období. Město Bzenec také již v roce 2010 účtovala o dohadných účtech aktivních i pasivních, jakožto dalším vyjádření aktuálního principu účetnictví. V oddílu pasiv můžeme také vidět připravenou položku rezervy, o kterých se v roce 2010 u územních samosprávných celků prozatím neúčtovalo.

V rozvaze za rok 2011 můžeme již vidět použití metody odpisování majetku. Zaúčtování opravek se nám do rozvahy překloupí do sloupce korekcí. Můžeme vidět, že město správně odepisuje pouze majetek, který stanoví Vyhláška. Neodpisuje například pozemky a kulturní předměty, u kterých zůstává sloupec korekce prázdný. Je také důležité rozlišovat, že některé položky se do sloupce korekcí promítají z důvodu svého vyřazení z užívání, nikoliv z důvodů jejich postupného odpisování. To je například případ drobného dlouhodobého majetku.

Snížení hodnoty aktiv způsobené odpisováním majetku se samozřejmě musí promítnout i na straně pasiv. Tato skutečnost se promítá na položce Oceňovací rozdíly při změně metody (č. 406). Poznamenejme zde, že na stejnou rozvahovou položku se promítá i tvorba opravných položek, které mají vybrané účetní jednotky od roku 2011 také povinnost účtovat. Položka Oceňovací rozdíly při změně metody do sebe tedy absorbuje nesrovnalosti, které by jinak přechodem na nová pravidla nutně vznikaly.

Také položky časového rozlišení jsou již plně etablovány a město využívá jak aktivní, tak pasivní časové rozlišení. Tuto povinnost městu ukládá Vyhláška tak, jak bylo nastíněno v teoretické části práce. Můžeme si povšimnout, že například výše pasivní položky výnosů příštích období je poměrně značná. V souvislosti s časovým rozlišením město účtovalo také o dohadných účtech aktivních a pasivních. Rezervy v tomto roce nebyly vytvořeny.

Účtování časového rozlišení je také, stejně jako je tomu u odpisů, vyjádřením aktuálního principu, jak byl popsán v teoretické části. Jedná se o zachycení časového nesouladu mezi příjmem a výdajem peněz a uskutečnění účetní operace. Právě to by mělo být hlavním úkolem účetnictví, jakožto věrného, poctivého a reálného zachycení hospodaření účetní jednotky.

Pro názornost si uvedme zjednodušenou tabulku rozvahy se zvýrazněním relevantních položek.

Tab. 11 Zjednodušená rozvaha města Bzenec za rok 2011

Rozvaha k 31.12.2011 v Kč				
AKTIVA				
Název položky	běžné období			minulé období
	brutto	korekce	netto	
AKTIVA CELKEM	647 155 814,38	131 587 838,31	515 567 976,07	630 414 000,00
Stálá aktiva	631 077 734,00	130 777 312,00	500 300 421,00	615 365 000,00
DNM	1 303 273,00	908 716,00	394 557,00	1 059 000,00
Ostatní DNM	717 137,00	339 698,00	377 439,00	717 000,00
DHM	525 597 679,00	129 868 596,00	395 729 082,00	510 167 000,00
Pozemky	70 382 640,00	0,00	70 382 640,00	70 141 000,00
Kulturní předměty	336 390,00	0,00	336 390,00	336 000,00
Stavby	428 981 880,00	115 828 074,00	313 153 806,00	419 788 000,00
DDHM	10 260 534,00	11 026 053,00	0,00	0,00
DFM	104 139 000,00	0,00	104 139 000,00	104 139 000,00
Oběžná aktiva	16 078 079,00	810 525,00	15 267 554,00	15 049 000,00

Zásoby	111 134,00	0,00	111 134,00	131 000,00
Materiál na skladě	16 051,00	0,00	16 051,00	32 000,00
Zbožní na skladě	95 083,00	0,00	95 083,00	99 000,00
Krátkodobé pohledávky	7 514 790,00	810 525,00	6 704 264,00	6 697 000,00
Odeběratelé	2 370 884,00	810 525,00	1 560 359,00	2 697 000,00
Krát. poskytnuté zálohy	3 113 339,00	0,00	3 113 339,00	2 740 000,00
Dohadné účty aktivní	1 539 037,00	0,00	1 539 037,00	473 000,00
Náklady příštích období	40 000,00	0,00	40 000,00	0,00
Příjmy příštích období	94 293,00	0,00	94 293,00	0,00
KFM	8 452 155,00	0,00	8 452 155,00	8 221 000,00
PASIVA				
Název položky	Běžné období			Minulé období
PASIVA CELKEM	515 567 976,00			630 414 000,00
Vlastní kapitál	489 998 575,00			601 286 000,00
Jmění účetní jednotky a upravující položky	470 441 753,00			588 022 000,00
Jmění ÚJ	545 309 472,00			523 043 000,00
Transfery na pořízení DM	64 846 808,00			85 023 000,00
Oceňovací rozdíly při změně metody	-134 906 338,00			-14 654 000,00
Fondy ÚJ	421 759,00			425 000,00
Výsledek hospodaření	19 135 061,00			12 839 000,00

Cizí zdroje	25 569 400,00			29 128 000,00
Dohadné účty pasivní	2 478 248,00			2 685 000,00
Výdaje příštích období	631 234,00			0,00
Výnosy příštích období	3 658 330,00			2 140 000,00

Zdroj: Autor dle účetních výkazů města Bzenec

V rozvaze za rok 2012 dále plynule běží vykazování dle nových účetních pravidel. Účetní jednotka dále odpisuje majetek dle stanovených pravidel, účtuje o časovém rozlišení, a to v poměrně značných hodnotách. Takový stav je, vzhledem k celkovému názoru obcí na účetní reformu, velmi žádoucí a uspokojivý. Podobu rozvahy za rok 2012 znázorňuje příloha P I.

Ačkoliv se sami zaměstnanci ekonomického odboru města Bzenec shodují, že metodická pomoc a celková informovanost o nových účetních pravidlech je na nízké úrovni, můžeme konstatovat, že rozvahy z prvních tří reformních let nenesou výraznější známky pochybení a výkazy mají vysokou vypovídací schopnost o hospodaření města. V rozvaze se lze snadno orientovat a uživatelé účetních výkazů si mohou podle této rozvahy vytvořit dobrý obraz struktury majetku a závazků města.

7.1.4 Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty za rok 2010 je opět jasně patrné, že se jedná o první výkaz po změně účetních metod. Nejmarkantnější je samozřejmě nulový stav všech položek minulého období. V porovnání s výkazem, který byl používán před reformou, je totiž tento nový výkaz zcela nesrovnatelný. Můžeme si všimnout předpřipravené položky pro odpisy majetku, která má zatím nulovou hodnotu. To je způsobeno, jak již bylo zmíněno výše tím, že povinnost odpisování majetku byla spuštěna až k 31.12.2011. Zajímavá je v tomto výkazu položka Tvorba a zaúčtování opravných položek, které jsou také novým pravidlem a které se promítají do nákladů. Obec Bzenec již zaúčtovala tvorbu opravných položek, ačkoliv tato povinnost pro obce dle Vyhlášky opět nastává až v roce 2011. Vidíme tedy, že město Bzenec použilo hned v roce 2010 jeden z nových účetních principů.

Ve výkazu zisku a ztráty z roku 2011 již vidíme stavy minulého období, tedy roku 2010. V tomto výkazu by nás mohla zarazit nulová hodnota odpisů dlouhodobého majetku, které již obec používá tak, jak ukládá Vyhláška a jak je patrné z rozvahy. Nicméně se jedná o situaci, kdy oprávky dlouhodobého majetku jsou účtovány proti rozvahové položce Oceňovací rozdíly při změně metody, jak můžeme zjistit z ustanovení Vyhlášky, konkrétně v §68 odst. 9. Město Bzenec dále pokračovalo v účtování na položce Tvorba a zúčtování opravných položek. Tento účet se promítá rovněž do rozvahy, konkrétně na položku Oceňovací rozdíly při změně metody, jak již bylo zmíněno výše a jak stanoví Vyhláška. Další položkou, která nás může zaujmout, je položka Nákladů z přecenění na reálnou hodnotu. Ta je ve výkazu za rok 2011 nulová, což nám ukazuje, že obec v tomto roce neměla žádný majetek určený k prodeji, u něhož je povinnost přecenění na reálnou hodnotu stanovená Vyhláškou.

Až ve výkazu za rok 2012 můžeme najít vyplněnou položku odpisy dlouhodobého majetku ve výši 7 157 115,- Kč. Zde už se nám oprávky majetku nepřeklápí rozvahově do pasiv, ale už klasicky výsledkově jako odpisy majetku. Město i nadále používá opravných položek, které ovšem mají v roce 2012 zápornou hodnotu. Položka Nákladů na přecenění reálnou hodnotou je již v roce 2012 obsazena, což znamená, že se město v tomto roce rozhodlo prodat majetek a tudíž na něho dopadla povinnost přecenění tohoto majetku na reálnou hodnotu. Výkaz zisku a ztráty za rok 2012 je již plnohodnotným výkazem podle nových účetních pravidel a poskytuje svým uživatelům dobrou představu o nákladech a výnosech města. Podobu tohoto výkazu ilustruje příloha P II.

Pokud se podíváme na celkovou podobu výkazů zisku a ztráty za roky 2010, 2011 a 2012, můžeme konstatovat, že město Bzenec se dobře vyrovnalo i s touto částí účetní závěrky. Splnilo povinnosti, které mu ukládá Vyhláška, a to v řádných časových termínech, u opravných položek dokonce účtovalo tímto způsobem ještě dříve, než byla jeho povinnost.

7.1.5 Podrozvaha jako součást přílohy účetní závěrky

Město Bzenec v rámci přílohy vykazovalo rovněž položky podrozvahy, a to již od roku 2010. V příloze 2010 je patrné, že účtování podrozvahových položek bylo použito poprvé. Sloupec minulého období má samozřejmě nulové hodnoty. V tomto roce bylo účtováno o ostatním majetku města, který není zahrnut do rozvahy a o podmíněných pohledávkách. O podmíněných závazcích nebylo v roce 2010 účtováno.

Z podrozvahy za rok 2011 je patrné, že výše vykazovaných položek se nijak významně nezměnila. Opět bylo účtováno o ostatním majetku nevykázaném v rozvaze a podmíněných pohledávkách města. Podmíněná pasiva, respektive závazky nebyly ani za rok 2011 vykázány.

V podrozvaze k roku 2012 můžeme vidět navýšení na položce krátkodobé podmíněné pohledávky a naopak značné snížení položky ostatní podmíněná aktiva. Účetní jednotka opět neevidovala žádné podmíněné závazky nebo další podmíněná pasiva.

Pokud bychom měli shrnout celkovou podobu účetních výkazů města Bzenec v prvních reformních letech, můžeme konstatovat, že tyto jsou v souladu s novými účetními pravidly a nejeví výrazné známky pochybení. Ačkoliv ani městu Bzenec se nevyhnuly problémy týkající se chybějící metodiky a problémů s neexistujícími právními předpisy pro určité účetní případy, je evidentní, že se město s reformou vyrovnalo se ctí. Dle slov vedoucí ekonomického odboru a hlavní účetní, největší potíže činil zejména přechod z cash báze na aktuální účetnictví a dále pak používání Pomocného analytického přehledu. Náročnost zvládnutí nových postupů se odrazila také v nutnosti přesčasové práce účetních. Značný čas pracovníkům zabralo především vyhledávání podkladů, dle kterých dále účtovali. Tuto skutečnost ostatně zmiňovaly i další obce, které se účastnily dotazníkového šetření. Jako stěžejní zdroj informací se pro město Bzenec ukázal již výše zmiňovaný web Ing. Schneiderové, který se jeví jako neocenitelný pomocník obcí při přechodu na nové účetnictví. Názor města Bzenec na reformu účetnictví jako celek je poměrně pozitivní. Vedoucí ekonomického odboru vyjádřila souhlas s obecnými cíli, které definuje Ministerstvo financí, a které zahrnují potřebu transparentnosti účetnictví veřejných financí a dále srovnatelnosti účetních výkazů nejen v rámci státu, ale také na mezinárodní úrovni. Nicméně jedním dechem dodává, že bylo nešťastné zavádění nových pravidel ve chvíli, kdy nebyla připravena sada potřebných právních předpisů a neexistovala komplexní a přehledná metodika prací. Druhým bodem značné kritiky byla rozrůzněnost informací, které přichází z centrální, regionální a odborné úrovně, která také přispívá k negativnímu postoji vybraných účetních jednotek na reformu účetnictví veřejných financí.

8 NÁVRH METODICKÉHO POKYNU VE FORMĚ SOUBORU VNITŘNÍCH SMĚRNIC PRO MĚSTO BZENEC

V této části práce jsem se rozhodla vypracovat soubor vnitřních směrnic týkající se nových účetních pravidel. Ve městě Bzenec nejsou směrnice pro některé účetní skutečnosti vypracovány vůbec, a tudíž chybí jasně daná pravidla pro účtování obce. Pro poměrně velkou část účetních jednotek platí stejný problém, a to absence vnitřních účetních směrnic nebo jejich nedostatečné zpracování a nejasný obsah.

Úkolem vnitřních směrnic je předně konkretizace a rozvedení oblastí činností dané organizace. Prostřednictvím ustanovení vnitřních směrnic je zajišťováno fungování řídicích vztahů a odpovědnostních vztahů mezi pracovníky organizace. Dalším, neméně důležitým úkolem vnitřních směrnic je úprava činností a postupů, které jsou stanoveny právními předpisy, případně je pro fungování organizace vhodné či užitečné, aby byly tyto procesy upraveny pro její konkrétní potřeby (například významnost procesů, časté opakování apod.) (Otrusinová a Šteker, 2007).

Základními pravidly pro tvorbu vnitřních směrnic jsou zejména jejich logická struktura, stručnost, srozumitelnost a jednoznačnost. Dále je potřeba zajistit, aby směrnice řádně pokrývaly danou problematiku a odstranit při jejich tvorbě opakování stejných ustanovení v různých směrnicích. V souladu s principem legality je bezpodmínečně nutné zjistit soulad ustanovení vnitřních směrnic s platnými právními předpisy (Otrusinová a Šteker, 2007).

Směrnice rozpracovávají ustanovení Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhlášky Ministerstva financí č. 410/2009 Sb., a Českých účetních standardů pro vybrané účetní jednotky dle Zákona o účetnictví. Konkrétně je vypracován návrh směrnice pro oceňování reálnou hodnotou, odpisování majetku, pro účtování časového rozlišení a tvorbu opravných položek a podrozvahových položek, rezerv a transferů. Forma směrnic je uzpůsobena vzoru, který používá samo město Bzenec.

Směrnice č. xxx/2013			
Ocenění reálnou hodnotou			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- Cenné papíry a podíly, pohledávky nabyté za účelem obchodování s nimi a majetek určený k prodeji se oceňuje reálnou hodnotou.
- Změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji se zaúčtuje rozvahově, a to zápisem na daném analytickém účtu majetku.
- Okamžik, kdy se uskuteční účetní případ, je závislý na rozhodnutí osoby, případně orgánu, který je příslušný o takové skutečnosti rozhodnout.

Reálnou hodnotu lze stanovit jedním z následujících způsobů:

- Tržní hodnotou majetku. Zde zejména u cenných papírů na burze cenných papírů.
- Hodnotou stanovenou kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Tento způsob se využije v případě, že není možné stanovit tržní hodnotu.
- Oceněním stanoveným zvláštním předpisem. Použije se v případě, že není možné využít výše uvedené způsoby.
- Pokud nelze reálnou hodnotu stanovit žádným z uvedených způsobů, pak se za reálnou hodnotu bude považovat pořizovací cena položky.

Tržní hodnotou se dle Zákona o účetnictví rozumí hodnota, jež je vyhlášena na tuzemské nebo zahraniční burze či jiném regulovaném trhu. Pro ocenění majetku se použije tržní hodnota vyhlášena k okamžiku ne pozdějšímu, než je ocenění majetku a nejvíce se blížící okamžiku ocenění. V případě cenných papírů vedených na tuzemské burze se pro ocenění použije závírací cena vyhlášená na burze v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě vedení na zahraničních burzách cenných papírů, bude použita nejvyšší cena ze závíracích cen, které bylo dosaženo na burzách v den, ke kterému se ocenění provádí.

Přecenění na reálnou hodnotu bude probíhat dle následujícího schématu:

Tab. 12 Vzor ocenění majetku reálnou hodnotou

přecenění stavby určené k prodeji na reálnou hodnotu		částka	MD	D
1.	přecenění stavby na reálnou hodnotu	X	021	407
2.	odúčtování rozdílu z přecenění stavby do výnosů	X	407	649

Zdroj: Autor dle podkladů Ministerstva financí ČR

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	2
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrží, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Odpisování majetku			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- První odpisování majetku proběhne v účetní závěrce sestavené k 31.12.2011. V této účetní závěrce se odpis majetku nepromítne do výkazu zisku a ztrát, ale proběhne rozvahově v hodnotě oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku proti účtu oceňovací rozdíl při změně metody (účet 406).
- Dlouhodobý majetek, a to včetně technického zhodnocení, se odepisuje z ceny stanovené způsobem, který určí Zákon o účetnictví, postupně v průběhu jeho užívání.
- Majetek, včetně technického zhodnocení, se odepisuje po zařazení do užívání. V případě nabytí dlouhodobého majetku se zahajuje jeho odpisování 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání.
- V případě zařazení majetku do užívání v průběhu účetního období se odpisy za toto období stanoví poměrnou částí odpisů k období.
- Před zahájením odpisování provede město Bzenec kategorizaci majetku a jeho zařazení do odpisových skupin dle ČÚS 708.

Odpisy majetku představují náklady, které odpovídají postupnému snižování hodnoty majetku spojeného s jeho užíváním. Toto snižování hodnoty probíhá dle odpisového plánu. Odpisy majetku zahrnují rovněž zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku při jeho vyřazení.

Město Bzenec si stanovuje hladinu významnosti pro účtování o zůstatkové ceně ve výši 5% ocenění dlouhodobého majetku.

Dále město Bzenec stanovuje pro odpisování majetku rovnoměrný způsob odpisování. Pro každou položku dlouhodobého majetku stanoví odpisový plán, a to na základě předpokládané doby životnosti majetku s přihlédnutím k charakteru majetku, prostředí, ve kterém bude majetek používán, intenzitě používání majetku, rychlosti jeho morálního zastarávání, případně stupni opotřebení majetku, pokud není město Bzenec jeho prvním uživatelem a dalším relevantním skutečností.

Dle platných právních předpisů se neodepisují následující složky dlouhodobého majetku:

- Umělecká díla, jež nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci
- Nemovité kulturní památky a církevní stavby s výjimkou jejich technického zhodnocení
- Majetek, který nebyl zařazen do užívání
- Dlouhodobý finanční majetek

- Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který má město Bzenec v pronájmu nebo ve výpůjčce
- Povolenky na emise a preferenční limity
- Dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou

Tab. 13 Vzor účtování o odpisech

zaúčtování odpisu dlouhodobého majetku na položce oceňovací rozdíly při změně metody		částka	MD	D
1.	odpis DHM	X	406	08x
zaúčtování odpisu dlouhodobého majetku		částka	MD	D
1.	odpis DHM	X	551	08x
zaúčtování odpisu dlouhodobého majetku při pořízení majetku zčásti nebo zcela z investičního transferu		částka	MD	D
1.	odpis DHM	X	406	08x
2.	Časové rozlišení přijatého investičního transferu	X x transferový podíl	403	67x

Zdroj: Autor dle ČÚS 708

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	3
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézí, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Časové rozlišení			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Náklady a výnosy, příjmy a výdaje, jež se týkají budoucích období, je nutné časově rozlišit. Pro účtování o položkách časového rozlišení je rozhodující znalost jejich titulu, výše a období, se kterým souvisejí.
- Položky časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Na položce náklady příštích období se účtují výdaje běžného účetního období, jež byly uhrazeny ale týkají se nákladů období příštích. Konkrétně se jedná o jednotlivé účty v účtové třídě 5, například předplatné, nájemné nebo pojištění. Zaúčtování nákladů na příslušný účet bude proveden v tom účetním období, s nímž věcně a časově souvisejí.

Výdaje příštích období jsou pasivní položkou, kde se promítají náklady, které souvisí s běžným účetním obdobím, ale výdaj nebyl dosud uhrazen. Jedná se například o nájemné placené dozadu (náklad souvisí s běžným obdobím, ale jeho uhrazení spadá do období následujícího). Na tento účet lze účtovat pouze položky, u kterých je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží finanční částka na příslušný účel a v příslušné výši.

Výnosy příštích období jsou rovněž položkou pasiv a zaevidují se zde příjmy přijaté v běžném účetním období, které však souvisí s výnosy období příštích. Účtují se zde například nájemné přijaté předem, některé granty a dotace, které souvisí s více účetními obdobími apod. Zaúčtování na tuto položku se provede v období, se kterým hospodářsky souvisí.

Na aktivní položku příjmy příštích období se zaúčtují výnosy, které souvisí s běžným účetním obdobím, ale příslušný příjem prostředků dosud neproběhl a nebyl zaúčtován na účtu pohledávek. Účtuje se například nájemné přijaté dozadu, kdy výnos souvisí s běžným obdobím, ale příjem bude inkasován v následujícím období.

Město Bzenec stanovuje, že pravidelně se opakující platby a platby s nevýraznými meziročními rozdíly nebude časově rozlišovat. Časově rozlišovat není nutné v případě, že náklady na získání a vykázaní takové informace, převyší užitek z ní plynoucí a tato informace se nepovažuje za významnou.

Vždy musí být časově rozlišována spotřeba energie, a to ve výši záloh.

Příklady účtování položek časového rozlišení:

Tab. 14 Vzor účtování o časovém rozlišení

Náklady příštích období - úhrada předplatného				
období	operace	částka	MD	D
BO	Platba předplatného	X	381	241
PO	zúčtování předplatného	X	501	381

Výdaje příštích období - nájemné placené dozadu				
období	operace	částka	MD	D
BO	nájemné zahrnuté do nákladů	X	518	383
PO	zúčtování předplatného	X	383	241

Výnosy příštích období - nájemné přijaté předem				
období	operace	částka	MD	D
BO	příjem úhrady nájemného	X	241	384
PO	zúčtování nájemného	X	384	602

Příjmy příštích období - nájemné přijaté dozadu				
období	operace	částka	MD	D
BO	Výnos z pronájmu	X	385	603
PO	Příjem platby za nájemné	X	231	385

Zdroj: Autor dle podkladů Ministerstva financí ČR

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	3
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézí, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Dohadné účty			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Náklady a výnosy, příjmy a výdaje, jež se týkají budoucích období, je nutné časově

rozlišit. Pro účtování o položkách časového rozlišení je rozhodující znalost jejich titulu, výše a období, se kterým souvisejí.

- Položky časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.
- Dohadné účty se tvoří v případě, pokud je částka související s daným titulem odhadována. Odhad položky se provede co nejkvalifikovaněji tak, aby případná vzniklá odchylka byla co nejmenší a nedošlo k výraznému ovlivnění výsledku hospodaření

Na položce dohadného účtu aktivního se účtují případy, které nelze vykázat jako běžné pohledávky, a to z důvodu neznalosti jejich výše. Výnosy z těchto položek spadají do běžného účetního období, kdy je prokazatelně výsledkem činnosti v daném období. Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku vzniku pojistné události, pokud nebyla stanovena výše plnění nebo výnosové úroky z bankovních účtů, pokud nebyly bankou ke konci účetního období zúčtovány.

Dohadný účet pasivní slouží k zaúčtování položek, které není možné vykázat jako běžný závazek, a to z důvodu neznalosti jeho výše, kdy ovšem nastala skutečnost, jež zakládá vznik závazku. Jedná se například o přijaté dodávky, ke kterým nebyla do konce účetního období přijata faktura.

Příklad účtování na dohadných účtech (zahrnuje případ, kdy byl odhad roven skutečnosti, kdy byl odhad vyšší než skutečnost a kdy byl odhad nižší než skutečnost):

Tab. 15 Vzor účtování na dohadných účtech

Dohadný účet aktivní - zaúčtování výnosů z bankovního účtu				
období	operace	částka	MD	D
BO	odhad úroků ke konci účetního obd.	X	388	662
PO	příjem úroků:			
	Skutečnost = odhad	X	241	388
	Skutečnost > odhad	X + rozdíl	241	-
		X	-	388

		rozdíl	-	662
	Skutečnost < odhad	X - rozdíl	241	-
		X	-	388
		rozdíl	662	-

Dohadný účet pasivní - nevyfakturovaná dodávka				
období	operace	částka	MD	D
BO	odhad nákladů ke konci účetního obd.	X	518	389
PO	přijetí faktury:			
	Skutečnost = odhad	X	389	321
	Skutečnost > odhad	X + rozdíl	-	321
		X	389	-
		rozdíl	518	-
	Skutečnost < odhad	X	389	-
		X - rozdíl	-	321
		rozdíl	-	518

Zdroj: Autor dle Otrusínová a Kubíčková, 2011

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	4
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézi, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Rezervy			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- V případě, že v běžném účetním období nastane skutečnost, jejímž pravděpodobným následkem je významné zvýšení nákladů v budoucích účetních obdobích, vytvoří se rezerva, a to v okamžiku zjištění této skutečnosti.
- Pokud k předpokládanému následku budoucího rizika nedojde, rezerva bude zrušena pro nepotřebnost. O zrušení rezervy se účtuje v okamžiku, kdy pominuly důvody, pro které byla vytvořena.
- V případě zjištění nezbytnosti zvýšení úrovně rezerv je rezerva navýšena. Obdobně se postupuje při zjištění nutnosti snížení úrovně rezervy.
- Rezerva se vytváří na neinvestiční účely a není možné z ní upravovat výši ocenění aktiv.
- Rezervy podléhají inventarizaci

Tvorbou rezervy dochází ke snížení výsledku hospodaření běžného účetního období při předpokládaném snížení dopadu do výsledku hospodaření budoucích účetních období, ve kterých dochází k následku budoucího rizika, v jehož souvislosti byla rezerva tvořena a

kdy je použita k danému účelu. O použití rezervy se účtuje v okamžiku vzniku závazku vyplývajícího ze skutečného následku budoucího rizika.

Město Bzenec stanovuje, že výši rezervy stanoví odhadem výše předpokládaného následku budoucího rizika. Dále stanovuje následující tituly rezerv:

- rezervy na případné penále či odvody na základě prováděných neuzavřených kontrol
- rezervy na případná plnění ze soudních sporů
- rezervy na sanaci ekologických zátěží

Stanové hladiny významnosti pro jednotlivé tituly rezerv:

Tab. 16 Stanovení hladiny významnosti pro účtování o rezervách

Titul pro tvorbu rezervy	Výše hladiny významnosti
rezervy na případné penále či odvody na základě prováděných neuzavřených kontrol	50 000,- Kč
rezervy na případná plnění ze soudních sporů	100 000,- Kč
rezervy na sanaci ekologických zátěží	250 000,- Kč

Zdroj: autor dle Jihočeského kraje, 2012

Při nedosažení hranice významnosti nebo v případě, že následek rizika je spíše nepravděpodobný, účtuje město Bzenec o rezervách na podrozvahových účtech. Při překročení hranice významnosti se zaúčtuje tvorba rezervy.

Tab. 17 Vzor účtování o rezervách

Účtování o rezervách				
	operace	částka	MD	D
1.	tvorba nebo zvýšení rezervy	X	555	441
2.	použití, snížení nebo zrušení rezervy	X	441	555

Zdroj: Autor dle ČUS 705

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné

je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	3
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézi, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Podrozvahové účetnictví			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:		Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- Pro podrozvahové účetnictví je od 1.1.2010 určena účtová třída 9. Na účty podrozvahy se účtuje podvojně.
- Podrozvahové položky se vykazují v příloze účetní závěrky.
- Na účtech podrozvahy jsou zachyceny skutečnosti, které není možné zachytit rozvahově či výsledkově na účtech hlavní knihy. Jedná se zejména o podmíněné pohledávky a závazky, krátkodobé a dlouhodobé, a ostatní drobný dlouhodobý majetek nevykázaný v hlavní knize.
- Na podrozvahové účty se skutečnosti zachycují v případě, že náklady na získání a vykázaní dané informace nepřevýší její přínosy a informace se považuje za významnou.

Město Bzenec si pro účtování jiného dlouhodobého majetku na podrozvahové účty stanovuje hranici 1 000,- Kč.

Za krátkodobé podmíněné pohledávky a závazky jsou považovány takové položky, u kterých se předpokládá splnění všech podmínek pro jejich uvedení v hlavní účetní knize v období do jednoho roku. Ostatní podmíněné pohledávky a závazky jsou považovány za dlouhodobé.

Podmíněné pohledávky a závazky jsou potom takové pohledávky a závazky, kdy míra nejistoty jejich naplnění nedovoluje jejich uvedení v hlavní účetní knize.

Za významné se pro účely účtování na podrozvahových účtech považují takové informace, které jsou využitelné uživateli účetní závěrky sestavené ke konci rozvahového dne nebo takové, které slouží pro operativní rozhodování pracovníků účetní jednotky.

Příklady účtování na podrozvahových účtech:

Tab. 18 Vzor účtování na podrozvahových účtech

účtování o ostatním drobném DM				
	operace	částka	MD	D
1.	zařazení majetku do podrozvahy	X	902	999
2.	odúčtování z podrozvahy po likvidaci DDM	X	999	902

účtování o podmíněných pohledávkách				
	operace	částka	MD	D
1.	Rozhodnutí o dotaci z EU	X	939	999
2.	Prostředky přijaté na běžný účet	X	241	374
3.	Odúčtování z podrozvahy	X	999	939
4.	Předpis krátkodobé podmíněné pohledávky v okamžiku uzavření darovací smlouvy	X	942	999

5.	Protokolární převzetí majetku v reprodukční pořizovací ceně	X	22	401
6.	Odúčtování podmíněné pohledávky	X	999	942

Zdroj: Autor dle Otrusínová a Kubíčková, 2011

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	3
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézí, tajemník města Bzenec	

Směrnice č. xxx/2013			
Transfery			
Název ÚJ:	Město Bzenec	Sídlo ÚJ:	Náměstí Svobody 73, 69681 Bzenec
Vydal:	Ekonomický odbor	Účinnost:	1.1.2014

Pracovníci, kteří schvalují účetní případy města a pracovníci, kteří odpovídají za zaúčtování všech účetních případů, se řídí následujícími principy:

- Účtování o transferech podléhá časovému rozlišení nákladů a výnosů.
- V pozici příjemce transferu město striktně rozlišuje mezi investičním transferem, účtováno na účtu 403, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, a provozním transferem, účtovaného ve skupině 67x.
- Potenciální pohledávky a závazky, které vyplývají z dotačních vztahů, zejména vztahy se zahraničními subjekty, se zahrnují do podrozvahového účetnictví.

Transferem se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, a to včetně prostředků ze zahraničí, v případě státního rozpočtu, rozpočtu územních samospráv či státních fondů, zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary. Naopak za transfer není považováno přijetí prostředků v rámci dodavatelsko - odběratelských vztahů, daně, poplatky a podobné dávky, pokuty, penále, odvody a podobné platby a také dotace města určené na pořízení dlouhodobého majetku zřizované příspěvkové organizaci.

Dále je nutné rozlišovat průtokový a neprůtokový transfer.

Za průtokový transfer se považuje transfer:

- o jehož výši rozhoduje město v rámci výkonu státní správy v přenesené působnosti (jedná se zejména o dotační tituly v oblasti školství).
- u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu a město je povinno poskytnout transfer příjemci (v dotačním dopise je určen konečný příjemce a výše transferu k přeoslání; jedná se zejména o dotační tituly určené pro vlastní příspěvkovou organizaci, které jsou přeposílány přes zřizovatele, tedy obec).

Za neprůtokové jsou dále označovány veškeré transfery, které nesplňují podmínky průtokového transferu.

Dále poskytovatelem transferu se rozumí subjekt, který poskytuje transfer jeho příjemci na základě svého rozhodnutí nebo dohody s příjemcem. Příjemcem transferu se rozumí subjekt, který přijímá transfer jako konečný příjemce s cílem zejména úhrady závazku nebo pořízení aktiva. Konečně zprostředkovatelem transferu vybraná účetní jednotka, která přijímá a zároveň poskytuje průtokový transfer.

K jednotlivým transferům (dotacím, grantům, příspěvkům, subvencím, darům apod.) je nutné

přístupovat individuálně dle uzavřené smlouvy, zasláního dotačního dopisu či avíza, kde jsou

vedeny podmínky užití (čerpání) daného transferu.

Pro správné zaúčtování transferu je nutné zajistit veškeré potřebné podklady, a to nejlépe v písemné podobě. Pokud si město není jisté správností podkladů, učiní nezbytná opatření pro zajištění průkaznosti účetních záznamů. To provede odpovědný pracovník například kontaktováním příslušné osoby, která podklad městu poskytla (referent ministerstva či státního fondu, případně odpovědná osoba krajského úřadu apod.).

Pokud je město v pozici poskytovatele transferu a současně vyplývá z právního předpisu či smlouvy mezi poskytovatelem a příjemcem povinnost vypořádání, účtuje o této skutečnosti následujícím způsobem:

Tab. 19 Vzor účtování o transferech, město jako poskytovatel s povinností vypořádání

Město jako poskytovatel transferu s povinností vypořádání				
	operace	částka	MD	D
1.	Vznik nároku	X	571	378
2.	převod transferu	X	378	231
	V případě nutnosti pozdějšího upřesnění výše transferu			
1.	Vznik nároku-není jistá výše	X	571	389
2.	Upřesnění výše nároku	X	389	378
3.	převod transferu	X	378	231

Zdroj: Autor dle ČUS 703

V případě, že je město v pozici poskytovatele transferu, avšak tato skutečnost nepodléhá finančnímu vypořádání, účtuje o této skutečnosti následovně:

Tab. 20 Vzor účtování o transferech, město jako poskytovatel bez povinnosti vypořádání

Město jako poskytovatel transferu - bez vypořádání				
	operace	částka	MD	D

1.	vznik závazku	X	57x	34x
2.	poskytnutí transferu	X	34x	231

Zdroj: Autor dle ČUS 703

Pokud je město v pozici příjemce transferu a dojde ke skutečnosti, která zakládá povinnost vypořádání, účtuje o této skutečnosti následujícím způsobem:

Tab. 21 Vzor účtování o transferech, město jako příjemce transferu

Město jako příjemce transferu s povinností vypořádání - neinvestiční transfer				
	operace	částka	MD	D
1.	Vznik nároku	X	346	374
2.	Přijetí nároku na BÚ	X	231	346
	zúčtování dotačního titulu k rozvahovému dni			
1.	vznik pohledávky	X	346	671
2.	snížení závazku a zánik pohledávky	X	374	346

Město jako příjemce transferu s povinností vypořádání - investiční transfer				
	operace	částka	MD	D
1.	Vznik nároku	X	346	374
2.	Přijetí nároku na BÚ	X	231	346
	zúčtování dotačního titulu k rozvahovému dni			
1.	vznik pohledávky	X	346	403

2.	snížení závazku a zánik pohledávky	X	374	346
----	------------------------------------	---	-----	-----

Město jako příjemce transferu s povinností vypořádání - formou zálohy				
	operace	částka	MD	D
1.	Vznik nároku	X	346	374
2.	Přijetí nároku na BÚ	X	231	346
	zúčtování dotačního titulu k rozvahovému dni			
1. a)	skutečná výše transferu	X	374	671
2. a)	rozdíl s nárokem na doplatek	X	346	671
3. a)	přijetí doplatku na BÚ	X	231	346
1. b)	skutečná výše transferu	X	374	671
2. b)	vratka dotace	X	374	231

Město jako příjemce neinvestičního transferu - bez vypořádání				
	operace	částka	MD	D
1.	Vznik pohledávky za poskytovatelem	X	346	671
2.	Přijetí prostředků na BÚ	X	231	346

Město jako příjemce investičního transferu - bez vypořádání				
	operace	částka	MD	D

1.	Vznik pohledávky za poskytovatelem	X	346	403
2.	Přijetí prostředků na BÚ	X	231	346

Zdroj: Autor dle ČUS 703

V případě, že je obec v pozici zprostředkovatele transferu, bude při účtování postupovat následujícím způsobem (v případě povinnosti vypořádání a bez povinnosti vypořádání):

Tab. 22 Vzor účtování o transferech, město jako zprostředkovatel transferu

Město jako zprostředkovatel transferu s povinností vypořádání				
	operace	částka	MD	D
1.	přijetí transferu na BÚ	X	231	374
2.	převod transferu	X	374	231
3.	zvýšení požadavku k úhradě	X	374	389
4.	zvýšení závazku	X	388	374
5. a)	přijetí navýšené částky transferu	X	231	346
5. b)	zúčtování dohadných účtů pasivních	X	389	349
5. c)	zúčtování dohadných účtů aktivních	X	346	388
6.	převod dodatečných prostředků	X	349	231

Město jako zprostředkovatel transferu bez povinnosti vypořádání				
	operace	částka	MD	D
1.	předpis pohledávky za poskytovatelem a zároveň závazku za příjemcem transferu	X	346	378
2.	příjem transferu	X	231	346

3.	poskytnutí transferu	X	378	231
----	----------------------	---	-----	-----

Zdroj: Autor dle Otrusínová a Kubíčková, 2011

Tuto směrnici není možné v průběhu účetního období ani v účetní závěrce měnit. Změny je možné provést pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví a je možné je provést v následujícím účetním období. Změny je nutné stanovit písemně a jejich důvody a částky z nich vyplývající je nutné uvést v příloze účetní závěrky.

Vypracoval:		Rozdělovník:	Sekretariát, ekonomický odbor, tajemník
Odpovídá:	Ing. Lenka Presová	Počet stran:	7
<i>Směrnice nabývá účinnosti dnem podpisu.</i>			
Ve Bzenci Dne.....	 Roman Ostrézí, tajemník města Bzenec	

ZÁVĚR

Ať už se na reformu účetnictví veřejných financí podíváme z pohledu centrálních orgánů veřejné správy, nebo orgánů municipálních, je reforma vše jen ne jednoduchým tématem. Ministerstvo financí České republiky se realizací reformy rozhodlo k velmi náročnému kroku, jehož dopady jsou a v nejbližší době nadále budou diskutovány a posuzovány. Ministerstvo bezesporu na počátku reformních procesů nemělo iluzi jejich hladkého průběhu, což se v následujících letech potvrdilo. Nejmarkantnější problémy, které vyvstaly při implementaci nových účetních postupů, jsou chybějící metodická opora pro vybrané účetní jednotky, která by byla poskytována centrální úrovní, a dále pak chybějící právní předpisy, o které by bylo možno se při účtování opřít. V důsledku těchto pochybení docházelo a stále dochází k nejednotným výkladům nových účetních pravidel, zmatečnosti účetních výkazů vybraných účetních jednotek a pramení z něho i negativní hodnocení účetní reformy ze strany vybraných účetních jednotek, respektive obcí, které byly hlavním předmětem zájmu této práce.

Samozřejmě problémy při průběhu reformy nevychází pouze z chyb Ministerstva financí, ale také ze strany municipalit samotných. Největším problémem je zde dle mého názoru jednak již předem negativní postoj většiny obcí k rozsáhlejším změnám, a jednak také odbornost odpovědných pracovníků. V současné době je účetnictví obecně velmi širokým zdrojem informací o hospodaření a celkové pozici dané a stále nabývá na významu. Je proto nezbytně nutné, aby se okruh znalostí a vědomostí účetních pracovníků neomezoval pouze na oblast účetnictví, ale zahrnoval rovněž oblast finančního řízení, finanční kontroly, práva a dalších.

Je potřeba si uvědomit, že reforma účetnictví veřejných financí neznamena pouze změnu účetních postupů, ale změnu celkové filozofie účetnictví a vykazování, stejně tak jako chápání informací, které účetnictví poskytuje. Změna filozofie uvažování se zde netýká pouze oblasti účetnictví, které nyní značně nabývá na významu, ale i celkového přístupu k fungování celé veřejné správy, která prochází rozsáhlým transformačním procesem. Jistá rigidita, která i po 20 letech stále panuje mezi pracovníky na centrálních, regionálních i místních úrovních veřejné správy, se opět dostává na povrch i při implementaci nových účetních postupů a celkové změně systému účetnictví veřejného sektoru.

Cílem této práce bylo vyjádřit názory vybraných účetních jednotek, respektive obcí na reformu účetnictví veřejných financí. Můžeme konstatovat, že hodnocení účetní reformy je

poněkud ambivalentní, kdy tuto jinak hodnotí centrální úroveň a jinak municipality, jakožto subjekty, na které reforma přímo dopadá a mění jejich zaběhnutý způsob účtování. Na základě provedeného průzkumu bylo zjištěno, že obce hodnotí reformu značně negativním způsobem a nerozumí smyslu, který má takovéto účetnictví v oblasti veřejné správy. Tímto zjištěním se také potvrdily hypotézy formulované na začátku práce.

Pro další průběh reformy a konsolidace účetních postupů je nezbytné dopracování relevantních právních předpisů, zejména pak účetních standardů, které stále nejsou kompletní a nepokrývají veškerou problematiku, kterou je potřeba řešit. Dále je potřeba ujednotit výklady a doporučení vycházející od Ministerstva financí, krajů a dalších subjektů, jako jsou auditoři, kontrolori apod. Nejednotnost poskytovaných informací totiž často do celé věci vnáší ještě větší nejasnosti a přispívá ke zmatečnosti účetních výkazů a jejich nižší vypovídací schopnosti.

Závěrem můžeme shrnout, že reforma účetnictví veřejných financí zatím zcela nenaplnuje cíle, které si předsevzala a bude zřejmě trvat ještě nějaký čas, než se situace vyjasní. Pro další vývoj je však bezpodmínečně nutná součinnost všech zúčastněných aktérů a nalezení jejich společné řeči. Toto by mělo platit nejen pro oblast účetní reformy, ale pro celé fungování veřejné správy v České republice.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ALEXANDER David, Anne BRITTON a Ann JORISSEN, 2011. *International Financial Reporting and Analysis*. 5. vyd. Stamford: Cengage Learning EMEA, 890 s. ISBN 978-1-4080-3228-2.
- [2] AMBROŽ Jan, 2008. *1. účetní závěrka po novele veřejných financí*. 1. vyd. Praha: KORŠACH, 167 s. ISBN 978-80-86296-18-0.
- [3] BARBERIS Peter, 1998. *The New Public Management and a New Accountability*. Public Administration [online]. [cit. 2013-4-12]. Dostupné z: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9299.00111/pdf>
- [4] BEGG David, Stanley FISHER a Rudiger DORNBUSH, 2005. *Economics*. 8. vyd. London: McGraw-Hill, 552 s. ISBN 0077107756.
- [5] BŘEZINOVÁ Hana a Vladimír MUNZAR, 2003. *Účetnictví I*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních. 470 s. ISBN 8086716007.
- [6] *Bzenec*, 2013. Města a obce online [online]. [cit. 2013-3-24]. Dostupné z: <http://mesta.obce.cz/zsu/vyhledat-1727.htm>
- [7] CHAN James L., 2005. *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. Accounting reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity [online]. [cit. 2013-4-15]. Dostupné z: <http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS%26GAFDC.pdf>
- [8] *CSÚIS – Základní popis*, 2010. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-4-15]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.htm
- [9] Český účetní standard č. 703 – Transfery
- [10] Český účetní standard č. 705 – Rezervy
- [11] Český účetní standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- [12] Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
- [13] *Dictionary of Accounting*, 2010. 4. vyd. New York: Oxford University Press. 439 s. ISBN 978-0-19-956305-0.
- [14] DUŠEK Jiří, 2011. *Jak se vyhnout chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. 1. vyd. Praha: Grada. 118 s. ISBN 978-80-247-3539-9.

- [15] ESSIG Michael a Alexander BATRAN, 2005. *Public-Private Partnership: Development of Long-Term Relationships in Public Procurement in Germany*. Journal of Purchasing and Supply Management [online]. [cit. 2013-4-18]. Dostupné z: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1478409206000057>
- [16] FIREŠ Bohuslav a Lubomír HARNA, 1997. *Mezinárodní účetní standardy*. 1. vyd. Praha: Bilance. 398s. ISBN 8023823493.
- [17] GRUBER Jonathan, 2011. *Public Finance and Public Policy*. 3. vyd. New York: Worth Publishers, 768s. ISBN 978-1-4292-1949-5.
- [18] HERMANSON Robert H., James Don EDWARDS a R.F. SALMONSON, 1989. *Accounting Principles*. 4. vyd. Homewood: Irwin. 1272 s. ISBN 0-256-07349-X.
- [19] *Informace o nových prováděcích vyhláškách v souvislosti s vytvořením účetnictví státu*, 2008. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-4-8]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html
- [20] IŠTVÁNFYOVÁ Jana, 2009. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 208 s. ISBN 978-80-245-1509-0.
- [21] JACKSON Peter McLeod, C.V. BROWN, 2003. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia. 733 s. ISBN 8086432092.
- [22] JIHOČESKÝ KRAJ, 2012. *Příklady účtování pro obce a DSO*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-4-15]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/urvf_dalsi_metodicke_pomucky.html
- [23] LAPSLEY Irvine, 1999. *Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity?*. Financial Accountability and Management [online]. [cit. 2013-4-15]. Dostupné z: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1468-0408.00081/abstract>
- [24] *Město Bzenec*, 2013. Město Bzenec [online]. [cit. 2013-3-16]. Dostupné z: http://bzenec.cz/vismo/dokumenty2.asp?id_org=1727&id=109414
- [25] MÖRTH Ulrika, 2009. *The Market Turn in EU Governance – the Emergence of Public-Private Collaboration*. Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions [online]. [cit. 2013-3-11]. Dostupné z: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-0491.2008.01423.x/pdf>

- [26] OTRUSINOVÁ Milana a Dana KUBÍČKOVÁ, 2011. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [27] OTRUSINOVÁ Milana a Karel Šteker, 2007. *Vnitropodnikové účetní směrnice*. Wolters Kluwer Česká republika ČR [online]. [cit. 2013-4-15]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice/>
- [28] *PAP: Právní rámec a implementace*, 2010. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-3-21]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html
- [29] PEKOVÁ Jitka, 2011. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 644 s. ISBN 978-80-7357-698-1.
- [30] PEKOVÁ Jitka, 2005. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 3. vyd. Praha: Aspi. 527 s. ISBN 8073570491.
- [31] *Pilíře účetní reformy veřejných financí, jednotlivé kroky a postup legislativních prací*, 2008. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-4-2]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html
- [32] Účetní závěrka města Bzenec za rok 2012
- [33] Účetní závěrka města Bzenec za rok 2011
- [34] Účetní závěrka města Bzenec za rok 2010
- [35] *Účetnictví státu: Účetní reforma v oblasti veřejných financí*, 2009. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-4-13]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html
- [36] *Usnesení vlády České republiky č. 561/2007*
- [37] VLČEK Josef, 2009. *Ekonomika a ekonomie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 515 s. ISBN 978-80-7357-478-9.
- [38] *Vyhláška Ministerstva financí č. 270/2010 Sb.* ve znění pozdějších předpisů
- [39] *Vyhláška Ministerstva financí č. 410/2009 Sb.* ve znění pozdějších předpisů

- [40] WOKOUN René et al., 2011. *Základy regionálních věd a veřejné správy*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk. 474 s. ISBN 978-80-7380-304-9.
- [41] *Základní rozfázování vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010*, 2009. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2013-3-16]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html
- [42] *Zákon č. 128/200 Sb., o obcích* ve znění pozdějších předpisů
- [43] *Zákon č. 1/1993 Sb.* ve znění pozdějších předpisů
- [44] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČR Česká republika

ČUS Český účetní standard

MFČR Ministerstvo financí České republiky

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Hierarchie závaznosti právních norem	21
Obr. 2 Poskytnutá metodická pomoc	43
Obr. 3 Příprava a adaptace na nové účetnictví.....	44
Obr. 4 Konkrétní změny v účtování obcí.....	45
Obr. 5 Hodnocení přínosnosti reformy	46
Obr. 6 Umístění města Bzenec	48

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Způsoby oceňování majetku	20
Tab. 2 Auditované účetní jednotky	23
Tab. 3 Záhlaví rozvahy	25
Tab. 4 Záhlaví výkazu zisku a ztráty	26
Tab. 5 Zásady účtování o časovém rozlišení	31
Tab. 6 Obsah nových vyhlášek týkajících se reformy účetnictví	38
Tab. 7 Porovnání účetních metod před a po realizaci reformy účetnictví	39
Tab. 8 Časový harmonogram reformy účetnictví	39
Tab. 9 Základní údaje o městě Bzenec	48
Tab. 10 Způsoby ocenění majetku ve městě Bzenec	50
Tab. 11 Zjednodušená rozvaha města Bzenec za rok 2011	53
Tab. 12 Vzor ocenění majetku reálnou hodnotou	60
Tab. 13 Vzor účtování o odpisech	62
Tab. 14 Vzor účtování o časovém rozlišení.....	64
Tab. 15 Vzor účtování na dohadných účtech.....	66
Tab. 16 Stanovení hladiny významnosti pro účtování o rezervách	69
Tab. 17 Vzor účtování o rezervách.....	69
Tab. 18 Vzor účtování na podrozvahových účtech.....	71
Tab. 19 Vzor účtování o transferech, město jako poskytovatel s povinností vypořádání.....	74
Tab. 20 Vzor účtování o transferech, město jako poskytovatel bez povinnosti vypořádání.....	74
Tab. 21 Vzor účtování o transferech, město jako příjemce transferu	75
Tab. 22 Vzor účtování o transferech, město jako zprostředkovatel transferu	77

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha města Bzenec 2012

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty města Bzenec 2012

Příloha P I: Rozvaha města Bzenec 2012

Rozvaha						
ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OECÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SCUDRŽNOST						
Účetní jednotka:		IE:	00284807			
Název: Město Bzenec		Právní forma:	územní samosprávný celek			
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73		Poslání činnosti:	veřejná správa			
Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)						
Číslo položky	Název položky	SU	OBDOBÍ		MINULÉ	
			BĚŽNÉ			
			BRUTTO	KOREKCE		NETTO
AKTIVA CELKEM			651 032 834,16	142 022 979,61	509 009 854,55	315 567 974,07
A.	Stálá aktiva		632 345 802,16	141 040 049,61	491 305 752,55	300 300 421,95
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		1 545 603,30	980 350,00	505 125,00	344 557,00
1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Software	013	434 168,30	338 000,00	96 168,00	7 111,00
3	Coenitelná práva	014	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Fovolenky na emise a preferenční limity	015	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Erubní dlouhodobý nehmotný majetek	018	236 890,30	236 890,00	0,00	0,00
6	Četnatí dlouhodobý nehmotný majetek	010	711 137,30	336 168,00	331 460,00	317 439,00
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	151 488,30	0,00	151 488,30	0,00
8	Lspořádací účet technickéhc zhomoení dlouhodobého nehmotného majetku	044	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Foskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	0,00	0,00	0,00	0,00
II.	Dlouhodobý hmotný majetek		529 802 501,16	140 079 691,61	389 522 409,55	395 719 082,95
1	Fozenky	031	69 672 116,00	0,00	69 672 116,00	70 362 641,50
2	Kulturní předměty	032	338 300,30	0,00	338 300,30	338 300,30
3	Stavby	021	430 781 554,00	121 734 987,00	309 026 467,00	313 153 804,00
4	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022	10 462 420,30	4 410 917,00	6 051 303,60	5 293 313,80
5	Přestírkové celky tvářejících povostí	025	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Erubní dlouhodobý hmotný majetek	028	10 277 280,11	10 277 280,11	0,00	0,00
7	Četnatí dlouhodobý hmotný majetek	029	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042	8 072 734,45	3 636 501,50	4 436 132,95	6 542 931,65
9	Lspořádací účet technickéhc zhomoení dlouhodobého hmotného majetku	045	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Foskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052	0,00	0,00	0,00	0,00
III.	Dlouhodobý finanční majetek		101 136 000,00	0,00	101 139 400,00	104 139 000,00
1	Najetlové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	061	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Najetlové účasti v osobách s podstatným vlivem	062	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Dluhové cenné papíry cržené do solatnosti	063	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Dlouhodobé půjčky	067	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Termirované vklady dlouhodobé	068	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Četnatí dlouhodobý finanční majetek	060	101 136 000,00	0,00	101 139 400,00	104 139 000,00
7	Fožizovaný dlouhodobý finanční majetek	043	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Foskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	053	0,00	0,00	0,00	0,00
IV.	Dlouhodobé pohledávky		58 618,30	0,00	58 618,30	37 182,00
1	Foskytnuté záručené finanční výpomoci dlouhodobé	462	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů	464	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	465	44 000,30	0,00	44 000,30	0,00
4	Dlouhodobé pohledávky z ručení	460	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancováacích ze zahraničí	468	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Četnatí dlouhodobé pohledávky	469	14 618,30	0,00	14 618,30	37 182,00
7	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na tržebný	471	0,00	0,00	0,00	0,00
H	Čistá aktiva		18 887 032,30	862 620,00	17 704 412,30	15 267 554,12

Rozvaha

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Účetní jednotka: Město Bzenec

IE: 00284807

Stránka: 1 z 3

Rozvaha

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka:	IE:	00284807
Název: Město Bzenec	Právní forma:	územní samosprávný celek
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73	Poedmit einnosti:	veřejná správa

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Eíslo položky	Název položky	SU	1	2	3	4	
			OBDOBÍ				MINULÉ
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO		
I.	Zásoby		3 735 764,80	0,00	3 735 764,80	111 134,07	
1	Pořizení materiálu	111	0,00	0,00	0,00	0,00	
2	Materiál na skladě	112	14 275,00	0,00	14 275,00	16 051,00	
3	Materiál na cestě	119	0,00	0,00	0,00	0,00	
4	Nedokončená výroba	121	0,00	0,00	0,00	0,00	
5	Polotovary vlastní výroby	122	0,00	0,00	0,00	0,00	
6	Výrobky	123	71 700,00	0,00	71 700,00	0,00	
7	Pořizení zboží	131	0,00	0,00	0,00	0,00	
8	Zboží na skladě	132	3 649 789,80	0,00	3 649 789,80	95 083,07	
9	Zboží na cestě	138	0,00	0,00	0,00	0,00	
10	Ostatní zásoby	139	0,00	0,00	0,00	0,00	
II.	Krátkodobé pohledávky		6 067 702,52	982 930,00	5 084 772,52	6 704 264,37	
1	Odběratelé	311	2 267 676,75	906 339,00	1 361 337,75	1 560 359,05	
2	Směnky k inkasu	312	0,00	0,00	0,00	0,00	
3	Pohledávky za eskontované cenné papíry	313	0,00	0,00	0,00	0,00	
4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314	3 086 984,00	0,00	3 086 984,00	3 113 339,00	
5	Jiné pohledávky z hlavní činnosti	315	125 918,00	76 591,00	49 327,00	352 125,00	
6	Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé	316	6 000,00	0,00	6 000,00	0,00	
7	Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů	317	0,00	0,00	0,00	0,00	
8	Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek	318	0,00	0,00	0,00	0,00	
9	Pohledávky ze sdílených daní	319	0,00	0,00	0,00	0,00	
10	Pohledávky za zaměstnanci	335	8 160,00	0,00	8 160,00	5 111,00	
11	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336	0,00	0,00	0,00	0,00	
12	Daň z příjmů	341	0,00	0,00	0,00	0,00	
13	Jiné přímé daně	342	0,00	0,00	0,00	0,00	
14	Daň z přidané hodnoty	343	0,00	0,00	0,00	0,00	
15	Jiné daně a poplatky	344	0,00	0,00	0,00	0,00	
16	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi	346	0,00	0,00	0,00	0,00	
17	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi	348	0,00	0,00	0,00	0,00	
18	Pohledávky za účastníky sdružení	351	0,00	0,00	0,00	0,00	
19	Krátkodobé pohledávky z ručení	361	0,00	0,00	0,00	0,00	
20	Pevné termínové operace a opce	363	0,00	0,00	0,00	0,00	
21	Pohledávky z finančního zajištění	365	0,00	0,00	0,00	0,00	
22	Pohledávky z vydaných dluhopisů	367	0,00	0,00	0,00	0,00	
23	Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	371	0,00	0,00	0,00	0,00	
24	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery	373	0,00	0,00	0,00	0,00	
25	Náklady příštích období	381	30 000,00	0,00	30 000,00	40 000,00	
26	Příjmy příštích období	385	104 216,50	0,00	104 216,50	94 293,32	
27	Dohadné účty aktivní	388	338 747,27	0,00	338 747,27	1 539 037,00	
28	Ostatní krátkodobé pohledávky	377	100 000,00	0,00	100 000,00	0,00	

Rozvaha

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka: IE: 00284807
 Název: Město Bzenec Právní forma: územní samosprávný celek
 Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73 Poedmit einnosti: veřejná správa

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Číslo položky	Název položky	SU	1	2	3	4	
			OBDOBÍ				MINULÉ
			BĚŽNÉ			NETTO	
			BRUTTO	KOREKCE			
1	Majetkové cenné papíry k obchodování	251	0,00	0,00	0,00	0,00	
2	Dluhové cenné papíry k obchodování	253	0,00	0,00	0,00	0,00	
3	Jiné cenné papíry	256	0,00	0,00	0,00	0,00	
4	Termínované vklady krátkodobé	244	0,00	0,00	0,00	0,00	
5	Jiné běžné účty	245	802 382,09	0,00	802 382,09	788 921,93	
9	Běžný účet	241	0,00	0,00	0,00	0,00	
11	Základní běžný účet územních samosprávných celků	231	7 664 577,18	0,00	7 664 577,18	7 223 114,08	
12	Běžné účty fondů územních samosprávných celků	236	416 605,71	0,00	416 605,71	421 759,67	
15	Ceniny	263	0,00	0,00	0,00	18 360,00	
16	Peníze na cestě	262	0,00	0,00	0,00	0,00	
17	Pokladna	261	0,00	0,00	0,00	0,00	

Rozvaha

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka: IE: 00284807
Název: Město Bzenec **Právní forma:** územní samosprávný celek
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73 **Pedmit einnosti:** veřejná správa

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Ešly položky	Název položky	SU	OBDOBÍ	
			1	2
			DŽNČ	
PASIVA			509 009 854,85	515 587 976,07
CELKEM				
C.	Vlastní kapitál		487 308 452,68	489 998 575,08
I.	Jmění účetní jednotky a upravující položky		488 578 235,09	470 441 753,49
1	Jmění účetní jednotky	401	545 398 233,30	545 309 472,75
3	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	403	65 392 152,37	54 846 808,32
4	Kurzové rozdíly	405	0,00	0,00
5	Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody	406	-138 822 130,58	-134 308 333,58
6	Jiné oceňovací rozdíly	407	0,00	581 811,00
7	Opravy minulých období	408	-5 300 000,00	-5 300 000,00
II.	Fondy účetní jednotky		410 005,71	421 759,07
6	Ostatní fondy	419	410 005,71	421 759,07
III.	Výsledek hospodaření		20 313 611,78	19 135 061,92
1	Výsledek hospodaření běžného účetního období	493	1 178 549,38	6 294 973,24
2	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	431	0,00	0,00
3	Nerозdělený zisk, reuhrazená ztráta minulých let	432	19 135 061,92	12 840 088,68
D.	Cizí zdroje		21 701 402,27	25 589 400,99
I.	Rezervy		0,00	0,00
1	Rezervy	411	0,00	0,00
II.	Dlouhodobé závazky		10 247 576,86	12 927 745,29
1	Dlouhodobé úvěry	451	5 060 000,00	8 494 619,49
2	Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	452	0,00	0,00
3	Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů	453	0,00	0,00
4	Dlouhodobé přijaté zálohy	455	4 361 756,00	4 391 753,00
5	Dlouhodobé závazky z ručení	456	0,00	0,00
6	Dlouhodobé směnky k úhradě	457	0,00	0,00
7	Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	458	0,00	0,00
8	Ostatní dlouhodobé závazky	459	765 820,86	41 369,80
9	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	472	0,00	0,00
III.	Krátkodobé závazky		11 453 825,61	12 641 655,70
1	Krátkodobé úvěry	281	0,00	0,00
2	Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	282	0,00	0,00
3	Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů	283	0,00	0,00
4	Jiné krátkodobé půjčky	289	0,00	0,00
5	Dodavatelé	321	40 000,00	0,00
6	Směnky k úhradě	322	0,00	0,00
7	Krátkodobé přijaté zálohy	324	4 167 945,00	3 774 123,00
8	Závazky z dělení správy a kauci	325	0,00	740 934,00
9	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	326	0,00	0,00
10	Přijaté zálohy daní	327	0,00	0,00
13	Zaměstnanci	331	176 791,00	190 465,00
14	Jiné závazky vůči zaměstnancům	333	0,00	0,00

Rozvaha

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka:	IE:	00284807
Název: Město Bzenec	Právní forma:	územní samosprávný celek
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73	Pedmit einnosti:	veřejná správa

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Číslo položky	Název položky	SU	OBDOBÍ			
			1	BĚŽNÉ		2
						MINULÉ
15	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336	345 416,00		388 671,00	
16	Daň z příjmů	341	2 526 090,00		0,00	
17	Jiné přímé daně	342	78 424,00		91 177,00	
18	Daň z přidané hodnoty	343	124 052,38		6 545,36	
19	Jiné daně a poplatky	344	28 297,00		40 676,00	
20	Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce	345	0,00		0,00	
21	Závazky k vybraným ústředním vládním institucím	347	0,00		0,00	
22	Závazky k vybraným místním vládním institucím	349	0,00		0,00	
23	Závazky k účastníkům sdružení	352	0,00		0,00	
24	Krátkodobé závazky z ručení	362	0,00		0,00	
25	Pevné termínové operace a opce	363	0,00		0,00	
27	Závazky z finančního zajištění	366	0,00		0,00	
28	Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů	368	0,00		0,00	
29	Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	372	0,00		0,00	
30	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	374	309 434,00		95 153,00	
31	Výdaje příštích období	383	621 566,51		631 234,36	
32	Výnosy příštích období	384	0,00		3 658 330,00	
33	Dohadné účty pasivní	389	2 422 627,10		2 478 248,48	
34	Ostatní krátkodobé závazky	378	583 182,62		546 093,50	

Okamžik sestavení: 25.3.2013 15:04:41

Podpisový záznam:

Příloha PII: výkaz zisku a ztráty města Bzenec 2012

Výkaz zisku a ztráty										
ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OECI, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI										
Účetní jednotka:		IČ:	UU284807							
Název: Město Bzenec		Právní forma:	územní samosprávný celek							
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73		Předmět činnosti:	veřejná správa							
Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)										
Číslo položky	Název položky	SU	1		2		3		4	
			BĚŽNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ					
			Hlavní činnost	Hosp. činnost	Hlavní činnost	Hosp. činnost				
A.	NÁKLADY CELKEM		71 653 028,86	0,00	63 968 811,13	0,00				
I.	Náklady z činnosti		46 045 112,08	0,00	40 802 138,33	0,00				
1	Spotřeba materiálu	501	1 820 011,00	0,00	2 172 326,83	0,00				
2	Spotřeba energie	502	7 418 316,66	0,00	6 736 176,81	0,00				
3	Spotřeba jiných nestradatelných dodávek	503	0,00	0,00	0,00	0,00				
4	Prodané zboží	504	84 003,21	0,00	7 489,00	0,00				
5	Aktivace dlouhodobého majetku	506	0,00	0,00	0,00	0,00				
6	Aktivace oběžného majetku	507	0,00	0,00	0,00	0,00				
7	Změna stavu zásob vlastních výrobů	508	71 700,00	0,00	0,00	0,00				
8	Opravy a udržování	511	3 310 373,99	0,00	5 091 454,85	0,00				
9	Cestovné	512	65 219,56	0,00	124 255,29	0,00				
10	Náklady na reprezentaci	513	156 713,00	0,00	125 864,00	0,00				
11	Aktivace vnitroorganizačních služeb	516	0,00	0,00	0,00	0,00				
12	Ostatní služby	510	9 167 690,54	0,00	9 243 319,20	0,00				
13	Mzdové náklady	521	9 605 139,00	0,00	10 666 568,00	0,00				
14	Zákonné sociální pojištění	524	3 121 048,00	0,00	3 434 009,00	0,00				
15	Jiné sociální pojištění	525	34 142,00	0,00	0,00	0,00				
16	Zákonné sociální náklady	527	0,00	0,00	0,00	0,00				
17	Jiné sociální náklady	520	407 032,00	0,00	544 609,00	0,00				
18	Daň silniční	531	0,00	0,00	7 708,00	0,00				
19	Daň z nemovitosti	532	4 642,00	0,00	4 968,00	0,00				
20	Jiné daně a poplatky	538	132 010,00	0,00	80 354,00	0,00				
22	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541	0,00	0,00	203,00	0,00				
23	Jiné pokuty a penále	542	0,00	0,00	0,00	0,00				
24	Dary	543	53 129,00	0,00	58 600,00	0,00				
25	Prodaný materiál	544	0,00	0,00	0,00	0,00				
26	Manka a škody	547	193 900,00	0,00	0,00	0,00				
27	Tvorba fondů	548	114 417,04	0,00	133 774,56	0,00				
28	Odpisy dlouhodobého majetku	551	7 157 116,00	0,00	0,00	0,00				
29	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	552	0,00	0,00	0,00	0,00				
30	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	553	657 914,00	0,00	563 785,00	0,00				
31	Prodané pozemky	554	948 852,00	0,00	854 888,00	0,00				
32	Tvorba a zúčtování rezerv	555	0,00	0,00	0,00	0,00				
33	Tvorba a zúčtování opravných položek	556	-106 886,20	0,00	436 962,20	0,00				
34	Náklady z vyřazených pohledávek	557	0,00	0,00	12 968,50	0,00				
35	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	558	311 694,81	0,00	0,00	0,00				
36	Ostatní náklady z činnosti	549	378 630,59	0,00	492 368,29	0,00				
II	Finanční náklady		3 441 622,73	0,00	518 566,80	0,00				
1	Prodané cenné papíry a podíly	561	0,00	0,00	0,00	0,00				
2	Úroky	562	341 160,21	0,00	436 013,33	0,00				
3	Kurzové ztráty	563	426,34	0,00	2 425,37	0,00				
4	Náklady z přecenění reálnou hodnotou	564	98 700,00	0,00	0,00	0,00				

Výkaz zisku a ztráty

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesn

Účetní jednotka: Město Bzenec

IČ: 00284807

Stránka: 1 z 3

Výkaz zisku a ztráty

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka: IČ: 00284807
Název: Město Bzenec Právní forma: územní samosprávný celek
Sídlo: Bzenec, náměstí Svobody 73 Předmět činnosti: veřejná správa

Sestaveno k: 31.12.2012 (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa)

Číslo položky	Název položky	SU	1	2	3	4
			BĚŽNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ	
			Hlavní činnost	Hosp. činnost	Hlavní činnost	Hosp. činnost
5	Ostatní finanční náklady	569	3 001 547,20	0,00	80 128,10	0,00
III.	Náklady na transfery		20 642 974,00	0,00	16 966 878,00	0,00
2	vybraných místních vládních institucí na transfery	572	20 642 974,00	0,00	16 966 878,00	0,00
V.	Daň z příjmů		2 526 090,00	0,00	5 589 230,00	0,00
1	Daň z příjmů	591	2 526 090,00	0,00	3 658 330,00	0,00
2	Dodatečné odvody daně z příjmů	595	0,00	0,00	1 930 900,00	0,00

Výkaz zisku a ztráty

ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY, SVAZKY OBCÍ, REGIONÁLNÍ RADY REGIONŮ SOUDRŽNOSTI

Účetní jednotka: IČ: 00234807
 Název: Město Ezenec Právní forma: územní samosprávný celek
 Sídlo: Ezenec, náměstí Svobody 73 Předmět činnosti: veřejná správa

Scatavno k: 31.12.2012 (v Kč, a přecenoší na dvě desetinná místa)

Číslo položky	Název položky	SU	1		2		3		4	
			BĚŽNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ					
			Hlavní činnost	Hosp. činnost	Hlavní činnost	Hosp. činnost				
B.	VÝNOSY CELKEM		72 834 578,72	0,00	70 261 787,37	0,00				
L.	Výnosy z činnosti		24 072 360,87	0,00	23 504 017,60	0,00				
1	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601	1 994 066,61	0,00	2 486 435,25	0,00				
2	Výnosy z prodeje služeb	602	6 503 477,71	0,00	6 290 228,18	0,00				
3	Výnosy z pronájmu	603	8 114 237,05	0,00	8 417 164,04	0,00				
4	Výnosy z prodaného zboží	604	31 769,72	0,00	39 020,45	0,00				
5	Výnosy ze správních poplatků	605	282 650,00	0,00	268 215,00	0,00				
6	Výnosy z místních poplatků	606	2 112 310,00	0,00	2 480 735,67	0,00				
8	Jiné výnosy z vlastních výkonů	609	321 110,61	0,00	332 029,95	0,00				
9	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	641	4 665,00	0,00	5 288,00	0,00				
10	Jiné pokuty a penále	642	28 800,00	0,00	609 700,00	0,00				
11	Výnosy z vyřazených pohledávek	643	0,00	0,00	0,00	0,00				
12	Výnosy z prodeje materiálu	644	23 332,40	0,00	41 065,02	0,00				
13	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	645	0,00	0,00	0,00	0,00				
14	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků	646	2 852 410,69	0,00	750 133,00	0,00				
15	Výnosy z prodeje pozemků	647	1 053 486,00	0,00	830 961,00	0,00				
16	Čerpání fondů	048	0,00	0,00	0,00	0,00				
17	Ostatní výnosy z činnosti	649	750 026,08	0,00	953 942,13	0,00				
I.	Finanční výnosy		683 998,84	0,00	356 395,51	0,00				
1	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	601	0,00	0,00	0,00	0,00				
2	Úroky	662	47 517,97	0,00	52 972,36	0,00				
3	Kurzové zisky	663	0,00	0,00	5,47	0,00				
4	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664	636 478,50	0,00	0,00	0,00				
5	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	665	0,00	0,00	303 417,00	0,00				
6	Ostatní finanční výnosy	669	1,37	0,00	0,68	0,00				
IV.	Výnosy z transferů		8 652 024,59	0,00	7 049 070,00	0,00				
2	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	672	8 652 024,59	0,00	7 849 878,00	0,00				
V.	Výnosy ze sdílených daní a poplatků		39 426 204,42	0,00	38 460 596,17	0,00				
1	Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	681	8 418 142,11	0,00	8 882 400,21	0,00				
2	Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	682	10 650 247,07	0,00	10 350 813,16	0,00				
3	Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	684	13 863 395,49	0,00	13 835 306,52	0,00				
4	Výnosy ze sdílených spotřebních daní	686	0,00	0,00	0,00	0,00				
5	Výnosy ze sdílených majetkových daní	686	4 954 624,84	0,00	5 070 398,28	0,00				
6	Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	688	1 539 794,91	0,00	321 579,00	0,00				
C.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		0,00	0,00	0,00	0,00				
1	Výsledek hospodaření před zdaněním		3 704 636,86	0,00	11 884 206,24	0,00				
2	Výsledek hospodaření běžného účetního období		1 178 546,86	0,00	6 294 976,24	0,00				

Okamžik sestavení: 25.3.2013 15:05:13

Podpisový záznam: