

**Mendelova univerzita v Brně  
Provozně ekonomická fakulta**

---

# **Dlouhodobý majetek u účetních jednotek veřejné správy**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**Ing. Milena Otavová, Ph.D.**

**Bc. Veronika Výpustová**

**Brno 2015**



## **Poděkování**

Děkuji tímto paní Ing. Mileně Otavové, Ph.D. za její odborné vedení, čas a cenné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Dlouhodobý majetek u účetních jednotek veřejné správy** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 19. května 2015

---



## **Abstract**

VÝPUSTOVÁ, V. *Long-term assets of public administration's accounting entities.* Diploma thesis. Brno, 2015.

The thesis discusses changes introduced at the reporting of long-term asset of accounting units of public sector, with regard to reform of accounting system of public sector introduced from 1 January 2010. For the analysis of implemented changes a comparison with International Public Sector Accounting Standards (so-called IPSAS), which represent the most professional source for accrual accounting methods applicable in the public sector, was used. The reporting is examined by using several cases occurring within specific entities of public sector. At the final part of the thesis the newly introduced accounting methods are evaluated and the differences from the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are identified.

## **Keywords**

Accounting reform, International Public Sector Accounting Standards IPSAS, long-term assets, accounting methods, reporting.

## **Abstrakt**

VÝPUSTOVÁ, V. *Dlouhodobý majetek u účetních jednotek veřejné správy.* Diplomová práce. Brno, 2015.

Diplomová práce se zabývá změnami, které byly zavedeny u vykazování dlouhodobého majetku účetních jednotek veřejné správy, v souvislosti s reformou účetnictví veřejné správy zaváděné od 1. ledna 2010. Při rozboru zavedených změn bylo využito komparace s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor IPSAS, které představují nejodbornější zdroj pro aktuální účetní metody aplikovatelné ve veřejném sektoru. Vykazování je popsáno na příkladech, které nastaly v konkrétních účetních jednotkách veřejné správy. Jsou zhodnoceny nově zavedené účetní metody a identifikovány rozdíly oproti Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor IPSAS.

## **Klíčová slova**

Účetní reforma, mezinárodní standardy pro veřejný sektor IPSAS, dlouhodobý majetek, účetní metody, vykazování.





# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>15</b>
2.1	Cíl práce.....	15
2.2	Metodika.....	15
<b>3</b>	<b>Veřejný sektor</b>	<b>17</b>
3.1	Funkce veřejného sektoru .....	19
3.2	Vybrané účetní jednotky v České republice.....	19
3.2.1	Státní správa .....	20
3.2.2	Samospráva .....	20
3.2.2.1	Obce.....	21
3.2.2.2	Příspěvkové organizace zřizované ÚSC.....	22
3.3	Subjekty veřejného sektoru podle Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS .....	22
<b>4</b>	<b>Účetní reforma státu</b>	<b>24</b>
4.1	Účetnictví vybraných účetních jednotek.....	24
4.1.1	Rozpočtová oblast.....	25
4.1.2	Účetní oblast.....	26
4.2	Cíle účetní reformy .....	27
4.3	Proces účetní konsolidace státu .....	28
4.4	Dopad na účetnictví.....	30
4.4.1	Úprava a rozšíření účtové osnovy a podrozvahové evidence.....	31
4.4.2	Přechod na akruální bázi.....	31
4.4.3	Změny v účetní závěrce .....	32
4.4.4	Předávání účetních výkazů (prostřednictvím CSÚIS).....	32
4.4.5	Nutnost schvalování účetních výkazů.....	33
4.5	Kritická místa reformy .....	34

---

<b>5</b>	<b>Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor</b>	<b>36</b>
5.1	Porovnání České účetní legislativy a IPSAS.....	36
5.2	IFRS a IPSAS.....	39
5.3	Implementace standardů IPSAS.....	41
<b>6</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>42</b>
6.1	Formy dlouhodobého majetku obcí .....	42
6.1.1	Přímá správa obecním úřadem.....	43
6.1.2	Majetek příspěvkové organizace.....	43
6.1.2.1	Svěřený majetek.....	43
6.1.2.2	Majetek ve výpůjčce .....	43
6.1.3	Ostatní možnosti nakládání.....	44
6.2	Dlouhodobý majetek podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.....	44
6.3	České účetní standardy pro dlouhodobý majetek .....	45
6.3.1	Pořízení .....	46
6.3.2	Ocenění.....	49
6.3.3	Vyřazení .....	49
6.4	Dopad reformy na vykazování dlouhodobého majetku .....	51
6.4.1	Odpisování .....	51
6.4.1.1	Způsoby odpisování .....	52
6.4.2	Vytváření opravných položek.....	53
6.4.3	Tvorba rezerv.....	54
6.4.4	Oceňování majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou .....	55
6.5	Komparace vykazování dlouhodobého majetku.....	57
6.5.1	Ocenění při pořízení.....	57
6.5.2	Ocenění v průběhu životnosti.....	58
6.5.3	Technické zhodnocení.....	59
6.5.4	Odpisy dlouhodobého majetku .....	59
6.5.5	Rezervy.....	60
6.5.6	Podmíněné závazky .....	61

---

6.5.7	Opravné položky.....	62
6.5.8	Aktiva národního dědictví .....	62
6.5.9	Investice do nemovitostí .....	63
6.5.10	Výnosy z nesměnných transakcí .....	63
<b>7</b>	<b>Zachycení konkrétních případů</b>	<b>65</b>
7.1	Představení obcí a příspěvkových organizací.....	65
7.2	Pozemky.....	66
7.2.1	Pořízení pozemku .....	66
7.2.2	Vykazování pozemku v průběhu vlastnictví.....	67
7.2.3	Prodej pozemku .....	68
7.2.4	Porovnání s IPSAS.....	69
7.3	Kulturní předměty .....	70
7.3.1	Kulturní předměty podle IPSAS.....	71
7.4	Stavby.....	71
7.4.1	Budova v majetku obce .....	72
7.4.2	Odpisy budov .....	72
7.4.3	Přecenění budovy podle IPSAS.....	73
7.4.3.1	Přecenění budovy při zvýšení hodnoty .....	74
7.4.4	Technické zhodnocení budovy.....	78
7.4.4.1	Technické zhodnocení budovy podle IPSAS .....	80
7.4.5	Rezervy.....	81
7.4.5.1	Rezervy podle IPSAS.....	82
7.4.6	Vyřazení budov – bezúplatný převod.....	82
7.4.6.1	Svěření a výpůjčka podle IPSAS.....	84
7.5	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.....	85
7.5.1	Pořízení samostatné movité věci .....	85
7.5.2	Účtování o samostatné movité věci v průběhu vlastnictví.....	85
7.5.2.1	Postup výpočtů pro samostatnou movitou věc dle IPSAS.....	87
7.5.3	Transfer na samostatnou movitou věc podle IPSAS.....	91

---

7.5.4	Vyřazení samostatné movité věci .....	92
7.5.4.1	Vyšší reálná hodnota při vyřazení prodejem .....	93
7.5.4.2	Nižší reálná hodnota při vyřazení prodejem .....	94
7.6	Pěstitelské celky trvalých porostů .....	96
7.7	Drobný dlouhodobý hmotný majetek .....	96
7.7.1	Drobný majetek podle IPSAS .....	97
<b>8</b>	<b>Diskuze</b>	<b>99</b>
<b>9</b>	<b>Závěr</b>	<b>103</b>
<b>10</b>	<b>Literatura</b>	<b>107</b>
<b>11</b>	<b>Seznam zkratk</b>	<b>112</b>
<b>12</b>	<b>Seznam tabulek</b>	<b>113</b>
<b>13</b>	<b>Seznam obrázků</b>	<b>116</b>
<b>A</b>	<b>ČÚS č. 710 – dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek - rozvaha</b>	<b>118</b>
<b>B</b>	<b>ČÚS č. 710 – dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – výkaz zisku a ztráty</b>	<b>119</b>
<b>C</b>	<b>Přehled standardů IPSAS a jim odpovídajících standardů IAS</b>	<b>120</b>

# 1 Úvod

Za veřejný sektor se v ekonomické teorii považují instituce poskytující společnosti takový druh statků, které by bylo nevýhodné, nepraktické nebo dokonce nemožné poskytovat soukromým sektorem. Neexistuje zde totiž přímý vztah mezi uživatelem statku a jejím poskytovatelem. Proto je potřeba, aby byly zajišťovány a financovány státem, a to z daní a poplatků vybraných od domácností a firem.

V posledních letech jsou v souvislosti s veřejným sektorem patrné dva trendy. Tím prvním je narůstání veřejného sektoru. V každé zemi je velikost veřejného sektoru různá. Mezi státy vykazující nejnižší hodnoty patří například Spojené státy, Austrálie a Japonsko, kde veřejný sektor dosahuje velikosti kolem 30 % HDP, naopak nejvyšších hodnot je dosahováno ve skandinávských zemích a to až kolem 60 % HDP. Česká republika osciluje kolem průměru, veřejný sektor u nás pojme výdaje kolem 40 % HDP ročně. Ačkoliv je velikost veřejného sektoru různá, rostoucí trend těchto výdajů je patrný napříč všemi zeměmi. Faktorů ovlivňujících velikost veřejného sektoru je mnoho a spadají do různých oblastí, od faktorů ekonomických, spočívajících například ve zhoršení možnosti snížení recesí způsobených zvýšením výdajů ve fázi expanze, až třeba po faktory historické, kdy země mající zhoršené přírodní podmínky zvyšovaly velikost veřejného sektoru ve snaze ovlivnit migraci svých obyvatel.

Druhým trendem je všeobecná snaha zemí o větší kontrolu tohoto sektoru. Veřejný sektor, podobně jako soukromý, by měl při fungování splňovat tzv. 3E faktory - efektivnost, hospodárnost a účelnost. Specifikem sektoru je i to, že do fungování je zainteresovaný velký počet subjektů, hlavně daňových poplatníků, pro které je současná transparentnost vynakládání veřejných prostředků nedostačující.

Proto v mnoha zemích v posledních letech probíhají snahy o reformy veřejných financí a účetnictví veřejného sektoru je účetní soustavou s velkým potenciálem. Změny mohou být vnímány ve dvou úrovních - státní a mezinárodní, i když v konečném závěru obě směřují ke stejným výsledkům. V rámci mezinárodní harmonizace a regulace působí Mezinárodní federace účetních, zvláště Výbor pro veřejný sektor vydávající Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). Standardy se snaží prosadit prvky, mezi které patří hlavně aktuální princip účetnictví veřejné správy a sestavování účetních konsolidovaných výkazů. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor jsou dnes v podstatě jedinou ucelenou sadou pravidel pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru, ale v praxi jsou na jejich fungování založeny hlavně mezinárodní instituce (EU, OSN, NATO). Na úrovni členských států není jejich implementace povinná, ačkoliv za podmínek panujících v dnešní Evropské unii, kdy se unie stává věřitelem poslední instance, se povinné

začlenění standardů IPSAS stále intenzivněji zvažuje. I když zavedení povinné není, jedná se o významný zdroj inspirace při tvorbě reforem veřejných financí a u některých států již došlo k dobrovolné implementaci alespoň na nějaké úrovni veřejného sektoru (například na federální úrovni ve Švýcarsku). Změny na národních úrovních představují snahy o zavádění konsolidovaného účetního výkaznictví, především pro potřeby ozdravení veřejných financí a možnosti hospodárněji a transparentněji nakládat se státními rozpočty. Bohužel vzhledem k různé připravenosti účetnictví veřejných sektorů jednotlivých států není možné postupovat jednotně a otázka globálnější konsolidace, například na úrovni Evropské unie, je až možností budoucnosti.

V České republice začaly probíhat změny v účetnictví veřejné správy od roku 2010. Nastaly změny jak účetního, technického, tak i legislativního rázu. Účetní změny obecně vychází ze snahy přiblížit účetnictví státu účetnictví podnikatelských subjektů. Dříve bylo účetnictví založeno na peněžním principu, který odrážel hlavně rozpočtovou činnost. Reformou se do něj dostává akruální princip a s ním i nové účetní metody a postupy. Zásadní změnou technického rázu bylo vybudování centrálního systému účetních informací (CSÚIS), který byl spuštěn jako součást systému státní pokladny. Vybrané účetní jednotky zasílají své záznamy přes datová rozhraní do centrálního úložiště, kde je s nimi dále pracováno. Legislativní změny se promítly zejména do zákona o účetnictví, českých účetních standardů a také došlo k vydání nových právních předpisů.

Získaná a zveřejněná konsolidovaná data a jejich analýza poskytnou obraz o hospodářské situaci státu, přičemž budou následně využita pro efektivnější, účelnější a hospodárnější nakládání s majetkem státu a jeho kontrolu. Posílí se jimi finanční a rozpočtové plánování s důrazem na zajištění zdravého a dlouhodobě udržitelného hospodaření vládního a municipálního sektoru. V neposlední řadě umožní uživatelům účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu získat reálný pohled na hospodaření státu.

Protože oblast celého výkaznictví je velmi rozsáhlá, bylo nutné zaměřit se v této práci na konkrétní oblast. Byla vybrána účtová skupina dlouhodobého hmotného majetku. Zajišťování potřeb, stejně jako u ziskového sektoru, by se ani u neziskového nemohlo realizovat bez dlouhodobého majetku, ve kterém je obvykle vázána velká část aktiv. Dalším důvodem pro výběr této skupiny je názornost, protože právě tato skupina prošla největšími změnami v oblasti vykazování v souvislosti se zaváděním účetnictví státu.

## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Cílem práce je identifikovat dopady rozdílného vykazování dlouhodobého majetku z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS u vybraných účetních jednotek. Tento cíl je propojený s cílem druhým, kterým je zhodnocení dopadů a změn v oblasti účetnictví a vykazování účetních jednotek veřejné správy, které jsou zaváděny v souvislosti s účetní reformou veřejných financí od 1. ledna 2010.

Propojenost obou cílů vychází z faktu, že Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS jsou v podstatě jedinou ucelenou sadou pravidel pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru. Proto by měly být vzorem při reformách účetnictví veřejného sektoru jednotlivých států a vývoj v oblasti výkaznictví vybraných účetních jednotek by vzhledem k možným postupným harmonizačním krokům měl probíhat v souladu s nimi. Nové účetní metody, které byly v souvislosti s reformou zavedeny, vycházely z požadavků mezinárodní harmonizace. Z důvodu původního nastavení systému účetního výkaznictví implementace mezinárodních standardů jako celku do české legislativy provedena nebyla. Některých postupů a metod však využito bylo a některé metody a postupy se naopak jeví jako vhodné pro další možné zavedení v budoucnosti za účelem dosažení cílů reformy účetnictví státu.

Teoretické poznatky z této práce jsou aplikovány na několik účetních případů vycházejících z konkrétních účetních jednotek. Pro aplikaci je oblast účetních jednotek veřejné správy zúžena na účetní jednotky místní samosprávy. Změny jsou zkoumány u účtové třídy dlouhodobého hmotného majetku. Proto je rozpracován dopad potenciálního zavedení některých principů Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

### 2.2 Metodika

Výchozím bodem práce je nastudování teoretických znalostí problematiky dlouhodobého majetku z pohledu Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS a české účetní legislativy. Stěžejní literární zdroj pro mezinárodní úpravu účetnictví tvoří samotné standardy IPSAS, dále studijní materiály vysvětlující aplikaci IPSAS. Česká úprava vychází ze *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. Na zákon o účetnictví navazuje prováděcí *Vyhláška č. 410/2009 Sb., a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, a to konkrétně standardy č. 701 – 710, zvláště standard č. 710*

*Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.* Část věnující se reformě účetnictví je díky postupnému zavádění stále aktuálním tématem, proto jsou knižní zdroje doplněny právními předpisy a internetovými zdroji, hlavně informacemi vydávanými na webových stránkách Ministerstva financí.

První kapitola za využití metody deskripce vymezuje veřejný sektor, který představuje oblast národního hospodářství stěžejní pro tuto práci. Větší prostor je věnován vybraným účetním jednotkám v České republice, s důrazem na oblast samosprávy, konkrétně na obce a jimi zřizované příspěvkové organizace. Bližší specifikace těchto jednotek je provedena pro účely následného rozboru vykazování jejich majetku. Subjekty veřejného sektoru jsou definovány i podle Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS.

Samostatná kapitola je věnována účetní reformě státu. Nejprve jsou za pomoci komparace rozebrány dvě existující oblasti účetnictví vybraných účetních jednotek. Díky rozboru daných oblastí může být lépe vysvětlen cíl, kterého má být reformou účetnictví dosaženo. Jelikož otázka reformy účetnictví veřejného sektoru je probíraným tématem nejen v České republice, tvůrci mohli odbornou inspiraci hledat v Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor IPSAS, jejichž deskripci je věnována další kapitola.

Následující část představuje syntézu předešlých informací vztažených na konkrétní účetní třídu dlouhodobého majetku u vybraných účetních jednotek územní samosprávy. Jsou vymezeny formy majetku účetních jednotek a popsán vývoj změn ve vykazování, které jsou důsledkem reformy účetnictví státu. Dlouhodobý majetek je dále vymezen podle české legislativy a podle legislativy IPSAS. Dalším krokem je komparační analýza identifikující rozdíly mezi těmito legislativami.

Na zjištěné výsledky navazuje část aplikace poznatků na konkrétní účetní případy, která využívá metodu analýzy. Postupováno je podle rozvahových účtů, kdy ke každému významnému druhu syntetického účtu jsou rozebrány typické účetní operace. Těmi jsou pořízení, vykazování účetních případů v průběhu vlastnictví majetku a vyřazení. Pro jednotlivé operace je využito komparace s mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor IPSAS. Jako zdroj dat posloužily účetní případy dvou vybraných obcí a jejich příspěvkových organizací.

Závěr práce představuje interpretaci dosažených výsledků. Bude vyhodnocen dopad zavádění státní konsolidace na účetní jednotky a zhodnocena možnost potencionálního zavedení Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS.

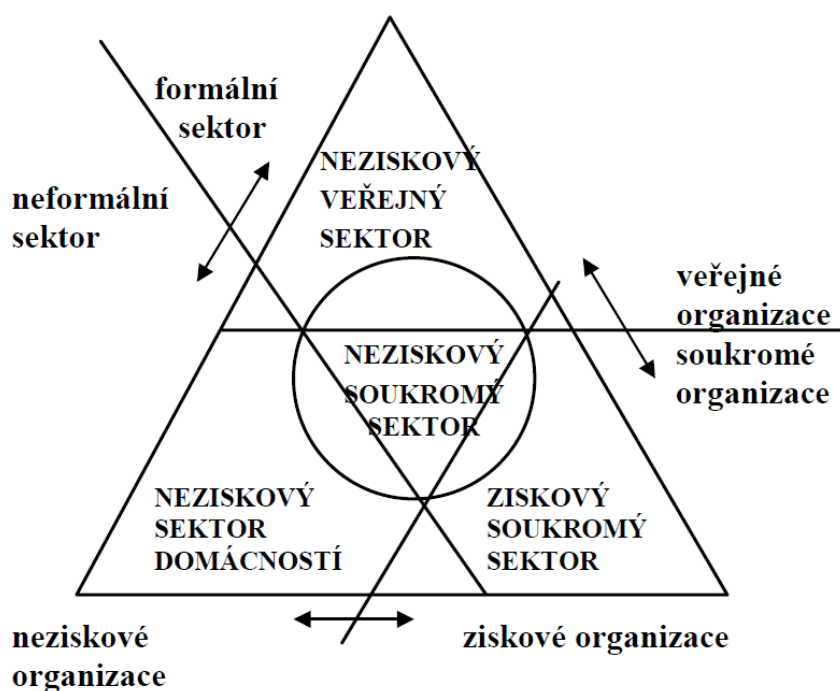


### 3 Veřejný sektor

Soudobá ekonomika existuje ve formě smíšené ekonomiky, která je tvořena pod-systémem privátního, veřejného sektoru a neziskového sektoru (Maatyová, Ochra- na a kol., 2010). Obecně se však názory na rozdělení národního hospodářství u au- torů liší podle zvolených kritérií, nejpropracovanější sektorové vymezení popsal ve svém díle švédský ekonom Pestoff. Ten rozděluje národní hospodářství na čtyři sektory, a to na základě tří kritérií:

- podle kritéria financování provozu a rozvoje na sektor ziskový a neziskový,
- podle kritéria vlastnictví na sektor soukromý a veřejný a
- podle míry formalizace na sektor formální a neformální.

Pro rozdělení národního sektoru vypracoval čtyřsektorový trojúhelníkový model národního hospodářství, který obsahuje ziskový soukromý sektor, neziskový ve- řejný sektor, neziskový soukromý sektor a neziskový sektor domácností. Rozděle- ní znázorňuje obrázek č. 1.



Obr. 1 Rozdělení národního hospodářství  
Zdroj: Pestoff, 2009

V uvedeném modelu jsou podle kritérií vymezena pole pro sektor formální - ne- formální, ziskový - neziskový a veřejný - soukromý. Střed trojúhelníku znázorňuje sektor neziskový soukromý. Jak je vidět z modelu, velikosti těchto sektorů se na-

vzájem ovlivňují. Konstrukce ponechává prostory v místech překrývání sfér jednotlivých sektorů k umístění těch organizací, které mají znaky společné pro dva nebo více sektorů, tzv. smíšené a hraniční organizace, ve kterých se činnosti a poslání jednotlivých organizací působících ve vymezených sektorech překrývají.

Neziskový sektor, který je předmětem zájmu této práce, je buď soukromý, nebo veřejný. Pro oba platí, že primárním smyslem existence není tvorba zisku, jako je tomu u podnikatelských subjektů v soukromém sektoru. V právním prostředí České republiky se zde řadí všechny organizace, které nebyly zřízeny či založeny za účelem podnikání (resp. dosahování zisku), jak jsou vyjmenovány v § 18, *odstavci 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu*.

Jak uvádí Svoboda (2013), rozdělení těchto subjektů například podle druhu převažujících činností nelze jednoznačně provést, protože mohou být a v praxi ČR často jsou stejné. Myšlenku, že skutečný novodobý veřejný sektor je mnohem širší, zmiňuje i Papoušková (2011). Podle ní z politických důvodů v sobě veřejný sektor zahrnuje nejen služby z optimálního veřejného sektoru, ale zpravidla také celou řadu služeb, které by bylo možné poskytovat sektorem soukromým. Typickým příkladem této situace v podmínkách ČR je železniční doprava, kde vedle sebe fungují subjekty státního i soukromého sektoru (Sláma, 2014).

Neziskový sektor bude pro účely této práce rozdělen podle způsobu financování. Organizace totiž vykonávají činnost, která není primárně zisková. Pro svou existenci potřebují získávat dodatečné zdroje, přičemž forma těchto zdrojů je kritériem pro jejich rozdělení do soukromého a veřejného neziskového sektoru. Pokud je subjekt financován z nepovinných, dobrovolných plateb (dary, dobrovolné příspěvky), spadá do sféry nestátních neziskových organizací. Naopak, pokud zdroj pro činnost získává ze státního rozpočtu, tedy z daní, které jsou platbami povinnými, bude zařazen do sféry státních neziskových organizací.

Státní neziskové organizace se v české legislativě označují pojmem vybrané účetní jednotky a budou rozebrány v kapitole 3.2 *Vybrané účetní jednotky*. Podle občanského zákoníku (*zákon č. 89/2012 Sb.*) patří mezi nestátní neziskové organizace:

- Spolky (dříve občanská sdružení)
- Nadace a nadační fondy
- Ústavy
- Obecně prospěšné společnosti (pokud byly založeny před rokem 2013 podle *zákona č. 248/1995 Sb.*)
- Církevní právnické osoby
- Politické strany

- Sociální družstva (podle § 758 a násl. zák. č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích)

### 3.1 Funkce veřejného sektoru

Veřejný sektor je významná část národního hospodářství ve smíšené ekonomice. Peková (2008) uvádí dvě základní poslání veřejného sektoru v moderní společnosti, a to předcházení důsledkům selhání trhu a řešení jejich následků. Tržní selhání jsou všeobecně považována za negativní jev, mají za následek neefektivitu, nestabilitu a nerovnoměrné rozdělení bohatství ve společnosti. Mezi tržní selhání se v mikroekonomii řadí nedokonalá konkurence, existence externalit a veřejných statků a asymetrická informovanost (Vlček, 2009).

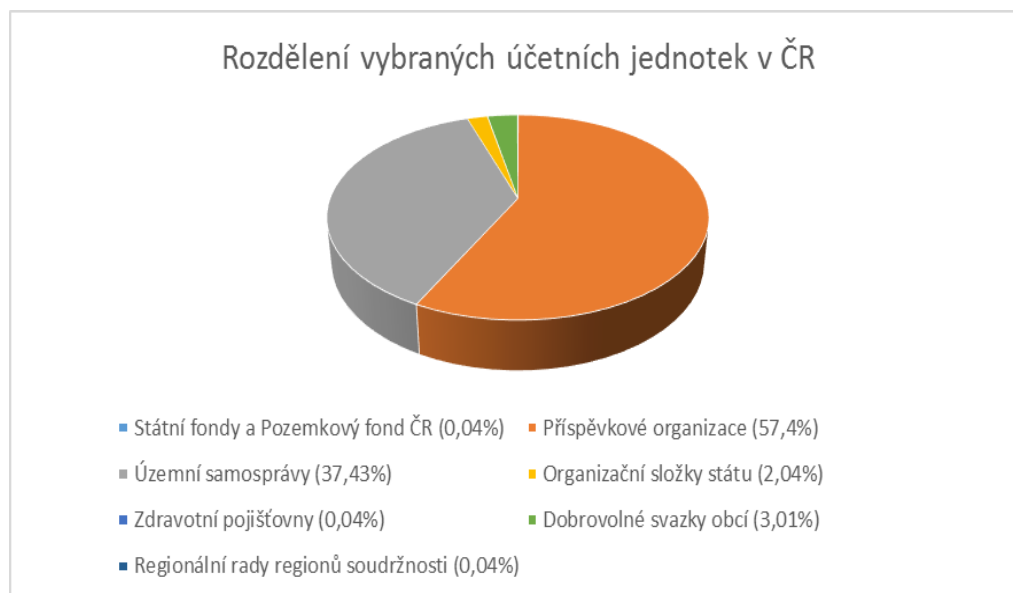
Rysem nedokonalé konkurence je možnost subjektu ovlivnit tržní cenu. V prostředí České republiky se veřejný sektor snaží předcházet nedokonalé konkurenci existencí politiky ochrany hospodářské soutěže, reprezentované státním úřadem pro ochranu hospodářské soutěže. S externalitami, veřejnými statky a existencí asymetrických informací se lze potkat například na trhu vzdělávání a zdravotnictví, na které reaguje vzdělávací a zdravotní politika. V České republice reprezentují vzdělávací politiku v podobě konkrétních subjektů školy, zřizované buďto obcemi (mateřské, základní), kraji (střední) nebo státem (univerzita obrany, policejní akademie. U zdravotní politiky jsou to různá zdravotnická zařízení, od poliklinik zřizovaných obcemi, nemocnic zřizovaných krajem po fakultní nemocnice a výzkum, který zabezpečuje stát.

### 3.2 Vybrané účetní jednotky v České republice

Organizace ve veřejném sektoru neboli státní, jsou vymezeny v § 1 odst. 3 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví jako vybrané účetní jednotky (dále jen „VÚJ“) a tvoří je:

- Organizační složky státu
- Státní fondy, včetně Pozemkového fondu ČR
- Územní samosprávné celky (obce a kraje)
- Dobrovolné svazky obcí
- Regionální rady regionů soudržnosti
- Příspěvkové organizace (ať už je jejich zřizovatelem organizační složka státu nebo územně samosprávný celek)
- Zdravotní pojišťovny

Zastoupení jednotlivých typů v rámci vybraných účetních jednotek v prostředí České republiky (v procentech) ukazuje následující graf.



Obr. 2 Zastoupení vybraných účetních jednotek v České republice  
Zdroj: Ministerstvo financí, 2014

Ve veřejném sektoru vystupují dva druhy činitelů, a to oblast státní správy, neboli centrální vláda, a oblast samosprávy, neboli místní, územní vláda (Maatyová, Ochrana, 2010). Jejich specifikaci jsou věnovány následující podkapitoly.

### 3.2.1 Státní správa

Státní správa je přímo nebo zprostředkovaně řízena ústřední vládou, která představuje nejvyšší orgán moci výkonné a politické. Do státní správy se řadí:

- organizační složky státu (OSS) - jednotlivá ministerstva nebo správní státní úřady (například úřady práce, veterinární úřady, policie),
- příspěvkové organizace zřizované OSS – organizace celostátního významu (například specifické školy, muzea, fakultní nemocnice),
- státní fondy – vyčleňují specifické činnosti OSS a
- zdravotní pojišťovny.

### 3.2.2 Samospráva

Veřejná samospráva bývá označována jako výsledek delegování správy na nižší územní celky, je výsledkem decentralizace. Do oblasti samosprávy spadají:

- obce,

- kraje,
- příspěvkové organizace zřizované obcemi,
- příspěvkové organizace zřizované kraji,
- dobrovolné svazky obcí a
- regionální rady regionů soudržnosti.

Kraje jsou tzv. vyšší samosprávné celky, jejich podstata je definována v ustanovení č. 129/2000 Sb., o krajích. Kraj je veřejnoprávní korporací, která má vlastní majetek a vlastní příjmy vymezené zákonem a hospodaří za podmínek stanovených zákonem podle vlastního rozpočtu. V České republice je v současnosti krajů 14. Mezi typické činnosti krajů patří zajišťování dopravní obslužnosti kraje, střední školství, zdravotnická zařízení a další oblasti s krajskou působností.

Dobrovolné svazky obcí umožňují obcím volně se sdružovat, většinou za účelem efektivnějšího prosazování realizace vlastních zájmů. Například pokud se obce sdruží za účelem vybudování kanalizační sítě (dobrovolný svazek obcí Domašovsko) nebo propagace cestovního ruchu celého regionu (dobrovolný svazek obcí Orlice). Po naplnění cíle už často nevykazují žádnou činnost.

Regionální rady regionů soudržnosti byly zřízeny zvláštním zákonem za účelem realizace a administrace dotací poskytovaných z EU v rámci regionálních operačních programů. V současnosti je jich osm a jejich existence je od začátku časově omezená.

### 3.2.2.1 Obce

Podle ustanovení *zákona č. 128/2000 Sb., o obcích*, je obec základním územním samosprávným společenstvím občanů, které je vymezeno hranicí. Obce mají vlastní finanční prostředky a sestavují svůj vlastní rozpočet.

Obce se od sebe liší rozsahem výkonu státní správy v přenesené působnosti. Rozlišují se tak obce se základním rozsahem přenesené působnosti (tu vykonávají všechny obce) a obce s širším rozsahem přenesené působnosti. Ty vykonávají státní správu i na území druhých obcí (spadajících do jejich správního obvodu).

Obce jsou veřejnoprávní korporací. Vystupují v právních vztazích svým jménem a nesou odpovědnost, která vyplývá z těchto právních vztahů. Obce mohou mít vlastní majetek. Nejvyšším orgánem obce je zastupitelstvo, jehož mandát vzniká ve volbách. Má ty nejvyšší kompetence, jako volba starosty a schvalování prodeje obecního majetku.

Podle § 49 *zákona č. 128/2000 Sb., o obcích*, mohou obce ve svých pravomocích k plnění svých úkolů:

- zřizovat vlastní organizační složky a příspěvkové organizace,

- zakládat obchodní společnosti (pouze a.s. a s.r.o.) a obecně prospěšné společnosti,
- zřizovat školské právnické osoby a veřejné výzkumné instituce a
- vytvářet dobrovolné svazky obcí.

### 3.2.2.2 Příspěvkové organizace zřizované ÚSC

Stejně jako kraje i obce mohou být zřizovateli příspěvkových organizací. Ty jsou zřízeny, aby se vyčlenily specifické činnosti zřizovatelů. Oproti státním příspěvkovým organizacím jsou územní účetní jednotkou s vlastní právní subjektivitou a jsou zapisovány do obchodního rejstříku na návrh zřizovatele. Těžištěm činností jsou veřejné statky (kultura, školství, sport), avšak často provozují i vedlejší činnost (například pronájem prostor). Ty jsou pak většinou zdrojem prostředků pro hlavní činnost, ale také podléhají dani z příjmu právnických osob.

Příspěvkové organizace hospodaří samostatně, na základě vlastního rozpočtu schváleného obcí. Jsou tak samostatnou účetní jednotkou účtující o majetku, pohledávkách, závazcích a tvorbě hospodářského výsledku (účtují o nákladech a výnosech). Jsou kontrolovány zřizovatelem. Další funkce zřizovatele je kryt z veřejného rozpočtu ztrátou příspěvkem, avšak pouze ztrátou z hlavní činnosti, pokud je ztrátová doplňková činnost, musí ji organizace přestat provozovat.

## 3.3 Subjekty veřejného sektoru podle Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS

Protože dílčím cílem této práce je zhodnocení potenciální implementace vybraných Mezinárodních standardů pro veřejný sektor do české účetní legislativy, je na místě vymezit si účetní jednotky, pro které byly mezinárodní standardy vytvořeny. Subjekty veřejného sektoru, na které se standardy vztahují, vymezuje Koncepční rámec IPSAS ve své čtvrté kapitole - reporting entity (IFAC, 2013). Základními charakteristikami pro účetní, tzv. vykazující jednotky veřejného sektoru je, že získávají zdroje od (nebo jménem) svých voličů a/nebo užívají tyto zdroje k výkonu aktivit ve prospěch či jménem těchto voličů, přičemž existují příjemci služeb či poskytovatelé zdrojů závislí na účetní závěrce sestavované vládou či jiným subjektem veřejného sektoru.

Vymezení veřejného sektoru přímo ve standardech IPSAS je více institucionální. Jednotky, na které se vztahují mezinárodní standardy IPSAS představují vlastně jednotky státního veřejného sektoru. Těmi jsou:

- ústřední vlády,
- jednotky regionální správy (vnitrostátní, krajské, okresní),

- místní samosprávy (městské, obecní) a
- jednotky, které k nim náleží (jako samostatné útvary, komise a výbory).

Standardy se nevztahují na podniky veřejné správy, těm je doporučeno používat mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Těmi jsou podniky jako veřejné služby, finanční podniky nebo finanční instituce. Jsou velice podobné jednotkám, které provádějí podobné aktivity v soukromém sektoru.

Veřejný sektor je tak určen spíše obecně. Obecné vymezení dává možnost širokému použití a možné implementaci i v jiných systémech. Je nezbytné zmínit, že v České republice hojně využívaná forma vybrané účetní jednotky – příspěvkové organizace, není z mezinárodního pohledu obvyklou formou. Ve studii parlamentního institutu České republiky (2011) je rozebráno, že institut příspěvkových organizací v podobě, v jaké je znám z české právní úpravy, nacházíme pouze v právním řádu Slovenské republiky, což je dáno především dlouhodobým společným vývojem právních řádů těchto dvou zemí. Příspěvkové organizace jsou institutem vzniklým v rámci právního systému socialistického Československa, proto totožná úprava tohoto typu právnických osob v zahraničních úpravách prakticky neexistuje. Obdobný institut, který lze v určitých základních prvcích připodobnit české podobě příspěvkové organizace nacházíme v právních řádech německy mluvících států (tzv. öffentliche Betriebe) nebo ve Francii (tzv. les établissements publiques). Spíše však v určitých veřejných ústavech či institucích, u kterých je patrná vazba na financování ze strany státu, ale nejde o institut totožný s příspěvkovými organizacemi.

Příspěvkové organizace v České republice však splňují obecné charakteristiky pro jednotky veřejného sektoru podle mezinárodních standardů, jen je třeba jinak posuzovat operace vznikající mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací.

## 4 Účetní reforma státu

Specifickou úlohu mezi jednotlivými okruhy reformy veřejných financí hraje účetnictví. Účetní systém je nezastupitelným zdrojem dat pro řízení jakéhokoliv ekonomického systému, včetně státu.

Názor, že bylo nutné přemýšlet o změně účetního systému tak, aby poskytoval státu a jeho ekonomickým subjektům vhodnější informace pro rozhodování o alokaci veřejných prostředků a jejich kontrole byl široce přijímaný. Důvody pro zavedení účetní reformy rozvádí například Schneiderová a Nejezchleb (2012), kteří se shodují, že pro docílení efektivního finančního řízení a zefektivnění veřejných výdajů bylo nezbytné dosáhnout zvýšení věrohodnosti účetního výkaznictví včetně možnosti provedení řádné kontroly. Jedná se o cíle, které jsou v podnikatelském sektoru běžné a prakticky aplikovatelné, avšak ve veřejném sektoru obtížněji splnitelné. Jestliže podnikatelský subjekt potřebuje pro své rozhodování spolehlivé informace vycházející z informačního systému účetnictví, je logické, že stát a jeho příslušné orgány potřebují tyto informace také. Proto jedním z cílů, které zmiňuje mimo jiné Otrusinová a Kubíčková (2012), bylo vytvořit základ pro konstituování účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů. Proto na základě *usnesení vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007*, byl schválen vznik účetnictví státu ke dni 1. 1. 2010.

Pro velký rozsah změn byly všechny nutné kroky rozfázovány do několika etap. S legislativními změnami je možné počítat i v budoucnu. V roce 2010 byla přijata řada přechodných ustanovení, které měly pomoci vybraným účetním jednotkám v přechodu na nový systém (Otrusinová, Kubíčková, 2012).

### 4.1 Účetnictví vybraných účetních jednotek

Před rozbořem probíhající reformy je nutné vymezit podobu účetnictví u vybraných účetních jednotek. Existují zde totiž vedle sebe dva účetní principy. Dříve využívaný peněžní princip a postupně zaváděný akruální princip. Smetanová (2012) uvádí, že zavedení akruálního principu bylo zcela zásadní změnou, kterou přinesla reforma účetnictví státu. Na tomto faktu se autoři shodují bez výjimky, jelikož akruální princip je zásadním nástrojem pro dosažení co nejvěrnějšího a nejspolehlivějšího obrazu účetnictví, což bylo primárním cílem této reformy (Schneiderová, 2010).

Akruální princip ale neplatí pro rozpočtovou oblast. Finanční výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad jsou sestaveny na peněžním principu. Výsledek hospodaření za hlavní i hospodářskou činnost uvedený ve výkazu zisku a ztráty se významně



liší od salda příjmů a výdajů, které je uvedeno ve finančním výkazu. Odlišnosti jednoduše vysvětlují Kopek (2008), který popisuje, že u akruálního principu je cílem zjištění zisku jako komplexní veličiny - rozdílem výnosů a nákladů. Zatím co účetnictví založené na peněžní bázi odsouvá věrné zobrazení nákladů, výnosů a zisku do pozadí a preferuje evidenci příjmů a výdajů. Jako komplexní ukazatel činnosti zjišťuje čistý cash flow. Situaci lze vysvětlit na jednoduchém příkladu, kdy obec přijme v jednom roce nájemné na pět let dopředu ve výši 400 000 Kč. Jelikož v tomto roce realizovala peněžní příjem, bude v rozpočtu v položce příjmy z pronájmu (rozpočtová skladba 2132) uvedena částka 400 000 Kč. Do výkazu zisku a ztráty se ale promítne jako výnos každý rok pouze 80 000 Kč, zbylá část bude časově rozlišena. Rozdíl mezi oběma výkazy tak bude 320 000 Kč.

Jak dále uvádí Smetanová (2012), požadavek na vysvětlení základních rozdílů mezi těmito dvěma výsledky není legislativně upraven, proto vedení účetních jednotek ani většinou neví, v čem rozdíly spočívají.

#### 4.1.1 Rozpočtová oblast

Pro vybrané účetní jednotky je charakteristické hospodaření s veřejnými prostředky podle schváleného rozpočtu. Rozpočet představuje existenci závazných pravidel pro hospodaření. Do roku 2009 pro tyto organizace bylo charakteristické specifické vedení účetnictví založené na peněžním principu, které odráželo hlavně plnění rozpočtu.

Podmínky rozpočtového hospodaření stanovují v ČR právní normy. Jedná se o tzv. malá a velká rozpočtová pravidla. Velká rozpočtová pravidla prezentuje *zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech – pro hospodaření s prostředky státního rozpočtu pro subjekty státní správy*. Pro samosprávné jednotky jsou určena malá rozpočtová pravidla, uvedena v *zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*. Zákon upravuje tvorbu a obsah rozpočtů účetních jednotek územních rozpočtů, zároveň stanoví pravidla pro hospodaření s finančními prostředky územních rozpočtů. Upravuje také zřizování organizačních složek a příspěvkových organizací ÚSC a jejich finanční hospodaření.

Rozpočtová oblast je založena na tzv. peněžní účetní bázi. Jedná se o účetní principy, podle nichž jsou transakce a ostatní události vykazovány tehdy, když při nich zároveň dochází k pohybu peněžních prostředků (přírůstky, úbytky). Operace zaznamenané na peněžní bázi ovlivňují stav výnosů a nákladů v účetnictví jen jednou při reálném pohybu peněz. V důsledku toho nemá účetnictví dostatečnou vypovídací schopnost o finanční situaci, neviduje výnosy, jejichž protihodnotou jsou pohledávky ani takové náklady, jejichž ekvivalentní hodnotou jsou závazky (Kovanicová, 2012). Tento výčet lze doplnit z díla Vodákové (2012) další nevýhodou,

kteřá souvisí s nezaznamenáváním nákladů bezprostředně nesouvisející s úbytkem peněz, tedy posunutých v čase, jako jsou například odpisy dlouhodobého majetku. Obraz nákladů tak není úplný, proto dochází k nahrazování aktuálním systémem.

#### 4.1.2 Účetní oblast

Povinnosti týkající se vedení účetnictví vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní oblast se dále řídí Vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 410/2009 Sb. Jedná se o standardy pod číselným označením 701 – 710.

Účetní oblast je na rozdíl od rozpočtové založena na tzv. aktuální účetní bázi. Systém aktuálního účetnictví umožňuje vykazovat výnosy, náklady a celkový výsledek hospodaření ve věcných a časových souvislostech. Aktuální báze téměř vždy znamená, že je v systému zachycován daleko větší počet událostí a transakcí, než při použití peněžní báze (Prokúpková, Svoboda, 2014). Problém u účetních jednotek napojených na veřejné finance je, že primárním cílem není dosahování zisku, ale zabezpečování veřejných statků. V souvislosti s tím vznikají a jsou vykazovány náklady, výnosová stránka ale chybí nebo alespoň nestačí k pokrytí nákladů (Vodáková, 2012). Přesto vzhledem k potřebě dat vhodných pro ekonomické rozhodování dochází k implementaci principu i do veřejného sektoru.

Cílem principu je zabezpečit, aby výnosy a náklady byly zaúčtovány do odpovídajícího účetního období. Přesněji do období, se kterým časově i věcně souvisí, bez ohledu na to, zda zároveň dochází k peněžní úhradě nebo přijetí peněžních prostředků, tedy zda zároveň proběhly peněžní toky (Kovanicová, 2012).

Rozdíl mezi peněžním a aktuálním účetnictvím znázorňuje následující tabulka.

Tab. 1 Porovnání uznání výnosů a nákladů v peněžním a aktuálním účetnictví

	Účetnictví	
	Peněžní	Aktuální
<b>Uznání výnosů</b>	Příjem peněz	Dodání výrobku, zboží, služby (bez ohledu na příjem peněz)
	Peníze = výnos	Pohledávka i peníze = výnos
<b>Uznání nákladů</b>	Výdej peněz	Vznik nákladu bez ohledu na výdej peněz
	Peníze = Náklad	Dluh i peníze = náklad

Zdroj: Kovanicová, 2012

Přínosy aktuálního účetnictví podle IFAC (2014) jsou pro vládu a její orgány především v možnosti posouzení nákladů spojených s realizací jednotlivých politických cílů a srovnání variant, v důsledku čehož lze například rozhodovat mezi al-

ternativou zabezpečování zboží či služeb vládou nebo nevládními organizacemi. S tím souvisí i posuzování, zda poplatky placené za služby obyvatelstvem pokryjí celkové náklady těchto služeb.

Pro účetní jednotky veřejného sektoru patří mezi výhody možnost identifikace celkových nákladů jednotlivých činností, včetně odpisů dlouhodobého majetku a následně tak vyhodnocení nejefektivnějšího způsobu produkce zboží a služeb a jeho řízení a financování.

Přínosem pro uživatele veřejného sektoru je větší možnost vyhodnocení úspěšnosti vlády, její finanční pozice a výkonnosti a hlavně možnost srovnání finanční pozice účetní jednotky a její výkonnosti na základě standardizovaných výstupů z účetního systému.

## 4.2 Cíle účetní reformy

V důvodové zprávě Ministerstva financí ke konsolidační vyhlášce je uveden jako hlavní cíl vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací potřebných pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, které poskytnou věrný a poctivý obraz hospodářské situace státu, pro efektivnější, účelnější a hospodárnější nakládání s majetkem státu, resp. pro finanční řízení a kontrolu veřejných financí a jako podklad pro controlling veřejných financí. Tohoto cíle lze dosáhnout za předpokladu dosažení několika podcílů, které lze stanovit na základě shrnutí poznatků Schneiderové (2010) a Otrusínové a Kubíčkové (2011).

První skupina cílů souvisí s přechodem na akruální účetní princip, pomocí kterého bude možné stanovit reálný výsledek hospodaření a ne pouze rozdíl mezi příjmy a výdaji. Jak bylo rozebráno v předchozí kapitole, jedná se o metodu, jejíž použití zajišťuje věrnější výpověď o majetkové a výkonové situaci účetní jednotky. Informace jsou díky akruálnímu principu získány ve správném čase, což umožňuje například zachycení informací o potenciálních pohledávkách a závazcích tak, že lze kvantifikovat potenciální rizika a kvantifikovat zdroje pro úhradu závazků. Ministerstvo financí (2013) zdůrazňuje, že takto získané a zachycené informace jsou nezbytné pro operativní řízení státních financí.

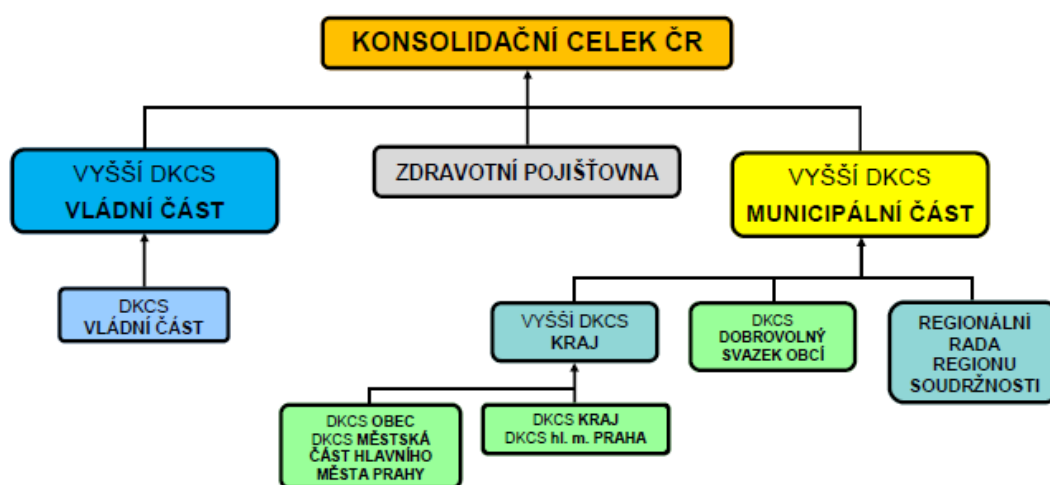
Druhá skupina cílů je zaměřena na technickou stránku účetnictví, kde byla cílem digitalizace a elektronizace dat. Tímto krokem mělo být dosaženo odstranění roztržitosti jednotlivých evidencí a výkazů, odstranění duplicit v předávání dat a snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na ně navazující kontrolní mechanismy. Vrcholným výsledkem této skupiny cílů bylo vytvoření centrálního úložiště účetních dat vybraných účetních jednotek, které spravuje MF ČR, jako základní zdroj pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou re-

publiku. Technické zabezpečení návrhu konsolidační vyhlášky státu bylo zajištěno novelou technické vyhlášky o účetních záznamech (*Technická vyhláška o účetních záznamech č. 383/2009 Sb.*).

### 4.3 Proces účetní konsolidace státu

Vláda České republiky *usnesením č. 867 ze dne 28. listopadu 2012* schválila provedení prvního sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu za účetní období roku 2014, a to v roce 2015. Celý proces konsolidace Ministerstvo financí rozdělilo do čtyř fází.

První fáze se věnovala definování konsolidačního celku. Konsolidace se nakonec vztahuje (*§5 konsolidační vyhlášky č. 312/2014 Sb.*) na účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku Česká republika nebo některého z vyšších dílčích konsolidačních celků státu nebo některého z dílčích konsolidačních celků státu. Účetní jednotky tvořící konsolidační celek jsou zachyceny v následujícím schématu.



Obr. 3 Model konsolidace České republiky  
Zdroj: Konsolidační manuál

Vládní části představují resorty jednotlivých ministerstev a jimi řízené organizační složky. Municipální část tvoří kraje, hlavní město Praha, obce, dobrovolné svazky obcí a účetní jednotky, u kterých municipality plní funkci zřizovatelů.

Jedním z prvních návrhů, které nalezneme v důvodové zprávě konsolidační vyhlášky, bylo, že se sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu se bude dotýkat nejen vybraných účetních jednotek, které vedou účetnictví podle *vyhlášky č. 410/2009 Sb.*, ale i dalších účetních jednotek,

kteří vedou účetnictví podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., č. 503/2002 Sb., vyhlášky č. 504/2002 Sb., a které budou zároveň konsolidovanou jednotkou státu za podmínek stanovených konsolidační vyhláškou státu. Znamenalo by to, jak uvádí Janda (2010), že by do konsolidačního celku byly zahrnuty i ostatní účetní jednotky, které poskytují veřejné statky, v nichž má stát majetkovou účast nebo jsou jiným způsobem napojeny na státní rozpočet (například pobírají pravidelně státní dotace). Postup by byl takový, že účetní jednotka, například obec, by si nejprve vytvořila vlastní účetní závěrku a poté souhrnnou účetní závěrku za dílčí konsolidační celek, který by zahrnoval i účetní závěrky zmíněných ostatních subjektů. Tyto data by byly také zasílány do CSÚIS. Z pohledu ucelení informací o hospodaření státu a možného následného kvalitnějšího řízení, je to vhodný nástroj. Ovšem v kontextu náročnosti samotné reformy v současné podobě, bude vhodným řešením dát jej za cíl některému z budoucích reformních kroků.

Samotné zapojení dotčených subjektů do účetní konsolidace bylo také rozfázováno. V první fázi za účetní období roku 2015 budou zahrnuty do konsolidace pouze vybrané účetní jednotky, kromě zdravotních pojišťoven a příspěvkových organizací. Důvodem nezahrnutí příspěvkových organizací je ta skutečnost, že ministerstvo chce zachovat možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu těm příspěvkovým organizacím, u nichž o tom rozhodl zřizovatel. Pro rok 2015 tak nebudou příspěvkové organizace konsolidovanou jednotkou státu. V druhé fázi za účetní období roku 2016 budou zahrnuty ostatní dotčené subjekty podle konsolidační vyhlášky státu.

Dalším krokem konsolidace bylo vymezení metod a pravidel konsolidace. Tento krok byl důležitý pro sjednocení účetních metod, aby mohly mít získané hodnoty vypovídající schopnost. *Konsolidační vyhláška č. 312/2014 Sb.* říká, že účetní konsolidace státu by měla probíhat postupnou konsolidací po jednotlivých úrovních konsolidačních celků státu od nejnižší úrovně až po nejvyšší úroveň, a to konsolidační celek Česká republika, za které budou sestavovány jednotlivé účetní výkazy. Další část konsolidační vyhlášky se věnuje pravidlům konsolidace. Vymezuje informační povinnosti účetních jednotek, formu, způsob, rozsah a termíny sestavování a předávání některých účetních záznamů a dalších účetních záznamů pro účely konsolidace.

Jelikož konsolidační vyhláška byla vydána 11. prosince 2014 a reforma započala v roce 2010, fáze vymezení metod a realizace se vzájemně prolínají. Ve fázi realizace jsou uskutečňovány konkrétní konsolidační postupy. Realizace probíhá přes projekt státní pokladny ČR. Ta představuje integrovaný informačně-ekonomický systém, který slouží vládám ke sledování toku financí ve státních organizacích (Ministerstvo financí, 2013). Zjednodušeně v rámci státní pokladny jsou shromážděny informace z oblasti účetnictví vybraných účetních jednotek na jedno

místo – do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Podpora procesů je zabezpečena Integrovaným informačním systémem Státní pokladny. S provozem Centrálního systému účetních informací státu tak vybrané účetní jednotky zasáhla celá řada změn, které zvýšily i požadavky na jejich administrativní a technické zázemí.

V poslední fázi bude provedeno sestavení konsolidovaných výkazů za stát ČR. Ty tvoří:

- souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
- souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
- příloha a
- výkaz peněžních toků státu.

Získaná a zveřejněná data a jejich analýza poskytnou obraz o hospodářské situaci státu. Účetní výkazy za Českou republiku bude sestavovat konsolidující jednotka státu na základě účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu a účetních záznamů zaslaných do CSÚIS konsolidovanými jednotkami státu, které nejsou součástí dílčího konsolidačního celku státu. Konsolidující jednotka státu sestavuje účetní výkazy za Českou republiku nejpozději do 31. března následujícího roku.

#### 4.4 Dopad na účetnictví

Pro přechod od peněžního účetnictví k akruálnímu bylo nejprve nutné vytvořit odpovídající právní prostředí. Byly provedeny zásahy v zákoně o účetnictví, prováděcí vyhlášce, českých účetních standardech, zároveň došlo i k vydání zcela nových právních předpisů.

Nejprve byl novelizován *zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. V § 1 tohoto zákona je ustanoveno, že se jeho působnost vztahuje i na organizační složky státu a právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky. První paragraf dále říká, že tento zákon stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, přičemž zde definuje vybrané účetní jednotky.

S účinností od 1. 1. 2010 v návaznosti na účetní reformu státu se právní úprava řídí *vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví*. Ve vyhlášce lze nalézt například, z čeho se skládá účetní závěrka, jaké jsou položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V dalším kroku byly zrušeny předchozí *standarty č. 501 – 522* ke dni 31. 12. 2009 a postupně zavedeny nové (Svobodová, 2014). V současnosti je jich deset:

- 701 Účty a zásady účtování na účtech
- 702 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 703 Transfery

- 704 Fondy účetní jednotky
- 705 Rezervy
- 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek
- 707 Zásoby
- 708 Odpisování dlouhodobého majetku
- 709 Vlastní zdroje
- 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

#### 4.4.1 Úprava a rozšíření účtové osnovy a podrozvahové evidence

Prvním krokem bylo zavedení nové směrné účtové osnovy a tvorba převodových můstků pro převod konečných zůstatků stávajících rozvahových účtů na účty nové. Směrná účtová osnova byla zveřejněna v příloze č. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Na rozdíl od účetnictví podnikatelů je směrná účtová osnova členěna až na úroveň syntetických účtů a toto členění je závazné a jednotné.

Uspořádání a označování podrozvahy je uvedeno v příloze č. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Informace o skutečnostech zobrazovaných na podrozvahových účtech se uvádějí v příloze k účetní závěrce. Tyto účty jsou součástí účtového rozvrhu účetní jednotky a jsou na nich zachycovány skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, ale nejsou splněny všechny podmínky pro zachycení v rozvaze. Zachycuje se zde například jiný drobný dlouhodobý majetek, ostatní majetek, vyřazené pohledávky a závazky a bankovní záruky.

#### 4.4.2 Přejít na akruální bázi

Přínosy a teoretické aspekty akruální účetní báze již byly vymezeny. Akruální báze se v účetnictví vybraných účetních jednotek projevila zavedením nových účetních metod. Mezi prvky účetní metody související s přechodem na akruální bázi patří (Kopek, 2008):

- Odpisování majetku
- Vytváření opravných položek
- Tvorba rezerv
- Časové rozlišení
- Oceňování majetku reálnou hodnotou

Vzhledem k zaměření práce na dlouhodobý majetek jsou tyto prvky blíže rozebrány v kapitole dlouhodobý majetek a to právě se zaměřením na změny ve vykazo-

vání dlouhodobého majetku. V následující tabulce jsou pouze shrnuty zavedené metody před a po účetní reformě u vybraných účetních jednotek.

Tab. 2 Účetní metody a principy u vybraných účetních jednotek

	Účetní metody a principy	VZaZ	Odpisy	Výdaje PO	Rezervy	Opravné položky	Reálná hodnota
<b>Před reformou</b>	Státní správa	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
	Samospráva	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
	Příspěvkové organizace	Ano	Ano	Ano	Ne	Ne	Ne
<b>Po reformě</b>	Státní správa	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
	Samospráva	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
	Příspěvkové organizace	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano

Zdroj: Otrusínová, Pastuszková, 2013

#### 4.4.3 Změny v účetní závěrce

Účetní závěrku vybraných účetních jednotek tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto části jsou vybranými účetními jednotkami sestavovány povinně. Povinně sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu neplatí pouze pro příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

#### 4.4.4 Předávání účetních výkazů (prostřednictvím CSÚIS)

Obecné trendy, které uplatňují vyspělé země Evropské Unie a které doporučují Světová banka a Mezinárodní měnový fond, vedou k digitalizaci dokumentů (Ministerstvo financí, 2013). Data získaná z CSÚIS (centrální systém účetních informací státu) umožňují další zpracování, zpřehlednění a vyhodnocení.

Výkazy do systému CSÚIS nahrávají jednotlivé účetní jednotky resp. zodpovědné osoby za účetní jednotky. Dle platné legislativy lze využít možnost, kdy např. krajské úřady mohou fyzicky data shromažďovat u sebe a dále zasílat do CSÚIS (Ministerstvo financí, 2013). Účetní jednotky předávají tzv. mezitimní účetní závěrku - rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu čtvrtletně (ke stavu k 31. března, 30. června, 30. září) vždy do 20. dne následujícího měsíce do CSÚIS. Ročně jsou tyto výkazy doplněné přehledem peněžních toků a přehledem o změnách vlastního kapitálu (stav k 31. 12.) posílané do 20. února následujícího roku.



#### 4.4.5 Nutnost schvalování účetních výkazů

Ministerstvo financí připravilo k problematice schvalování účetních závěrek prováděcí vyhlášku (č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek s platností od 01. 08. 2013 k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví), která upravuje požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsobu poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. Jednotlivými zvláštními zákony je stanoveno, jaký orgán provádí úkon schválení účetní závěrky (viz tabulka). Schvalování je uskutečněno formou protokolu.

#### **Kdo schvaluje účetní závěrku (zákon č. 239/2012 Sb.):**

- Státní příspěvkové organizace – zřizovatel,
- Obec – zastupitelstvo,
- Příspěvková organizace zřízená obcí - Rada obce (zřizovatel),
- Dobrovolný svazek obcí - nejméně tříčlenný orgán,
- Kraj – zastupitelstvo,
- Příspěvková organizace zřízená krajem - Rada kraje (zřizovatel),
- Regionální rada regionů soudržnosti - Výbor Regionální rady regionů soudržnosti.

Bauer (2012) i Svoboda (2012) označují proces schvalování účetních závěrek jako jednu z nejvýznamnějších změn, které zavedla novela zákona o účetnictví. Bauer (2012) zdůrazňuje, že schvalování účetní závěrky by nemělo být pouze formální záležitostí, ale mělo by být jedním z dalších nástrojů pro zvýšení důvěryhodnosti údajů uváděných v účetní závěrce. Prokūpková (2013) zdůrazňuje skutečnost, že dokud schvalování neprobíhalo, účetní jednotky veřejného sektoru v podstatě nepředkládaly přesvědčivé výkazy ověřené externími nezávislými stranami. Svoboda (2012) tento proces dává do kontextu s účetnictvím podnikatelů, kde nejvyšší orgán společnosti (například valná hromada), schvaluje účetní závěrku, čímž rozhoduje o výsledku hospodaření a prohlašuje, že daná účetní závěrka reprezentuje pohled na finanční situaci. Výsledek hospodaření u vybraných účetních jednotek má sice poněkud jinou funkci, ale druhý bod, tedy schválení, přihlášení se k účetní závěrce své příspěvkové organizace, je podstatný. Důležitý důvod pro zavedení schvalování vychází z požadavků orgánů Evropské unie (Evropská komise, Eurostat), které považují neschválené účetní závěrky za nedostatečně důvěryhodné.

## 4.5 Kritická místa reformy

Jako každá významná reforma, ani reforma účetnictví státu se neobešla bez komplikací. Nejkritičtějším místem, jak se shodují Smetanová (2012), Bauer (2012) a v podstatě celá odborná veřejnost, je metodické zázemí.

Hlavním důvodem je, že metodické předpisy jsou vydávány příliš pozdě. Hakálová a Urbancová (2012) uvádí, že většina právních norem je zveřejňována a schvalována na poslední chvíli, s nemožností připravit se na chystané změny (zveřejnění ve Sbírce zákonů v prosinci, účinnost od 1. ledna). Chybí tak prostor pro komplexní zpracování připomínek, které by mohly předem odhalit případné nedostatky nebo nejasnosti. Účetní jednotky nemají čas na porozumění obsahu, zavedení požadovaných změn do praxe, proškolení zaměstnanců, aktualizaci vnitřních směrnic a úpravu softwaru.

Smetanová (2012) dále uvádí, že používaná metodika prochází neustálými změnami nebo aktualizacemi, proto účetní závěrky za dané roky (2010, 2011, 2012) nebyly v zásadě srovnatelné. Bauer (2012) ovšem neustálou aktualizaci předpisů vysvětluje tím, že bylo třeba reformu jednak etapizovat, vzhledem k množství zaváděných změn, a jednak bylo třeba reagovat na komplikace v rámci legislativního procesu. Názory obou se shodují v tom, že do budoucna je třeba se vyvarovat zejména zveřejňování aktualizací těsně před zavedením.

Problémem je i nedostatečná metodická podpora ze strany tvůrců. Účetní jednotky na základě neúplných a často protichůdných informací musely volit takový postup, který byl správný podle jejich úsudku. Schneiderová a Nejezchleb (2012) uvádějí příklad při vyřazování majetku prodejem. Ač byly stanoveny nákladové účty, tak nesystémově bylo Ministerstvem financí doporučeno vyřazovat majetek přes účet 401 – *vlastní jmění*. Již za rok 2010 a 2011 jsou výsledky hospodaření obcí zcela nesrovnatelné, protože byly voleny různé metody při vyřazování majetku pro nejednoznačnost výkladů (někdo vyřazoval zdrojově, někdo výsledkově, někdo částečně zdrojově a částečně výsledkově). V souvislosti s metodickou podporou vidí Kypetová (2011) nedostatek i v tom, že tvůrci nerespektují fakt, že mezi organizačními složkami (například ministerstvy) a malou obecní příspěvkovou organizací existují ve všech oblastech významné rozdíly.

Akruální účetnictví je oproti peněžní bázi mnohem komplikovanější záležitostí a přináší nejedno úskalí. ACCA (2014) ve své publikaci zmiňují určitá obecná omezení zavádění akruálního principu, které bylo možné sledovat i při zavádění v České republice. Se zaváděním souvisí nutnost identifikovat a ocenit stávající aktiva a rozpracovat účetní pravidla. Hlavně u bodu ocenění stávajících aktiv v České republice nastala neideální situace, jak bude rozebráno v obsahu této prá-

ce. S procesem transformace je dále spojena finanční a časová náročnost. Časová přeměna účetnictví může zabrat i několik let, což se u nás potvrdilo.

Zajímavou myšlenku ve své práci při zavádění uvedla Prokůpková (2010). Od neznámého autora rozebrala slogan, že „účetní reforma je mediálně nezajímavá“. S tímto tvrzením nelze nesouhlasit. Ačkoliv se jedná o významnou změnu, zabývají se jí v účetních jednotkách převážně pouze účetní pracovníci, v široké veřejnosti pak převážně tematicky zainteresovaná odborná veřejnost. Kypetová (2011) tento fakt doplňuje tím, že zastupitelé přemýšlí a rozhodují o rozpočtu (o příjmech a výdajích), kategorie nákladů a výnosů je pro ně druhořadá. Občané a novináři se také soustředí pouze na rozpočet. Účetní reforma by přitom neměla být jen úkolem účetních, ale mělo by dojít ke změně myšlení všech zúčastněných. To zmiňují i AC-CA (2014), kteří zdůrazňují, že se nesmí zapomenout dostatečně informovat o změnách jak personál, tak i uživatele daných informací. Na to upozornili i Bláha a Kliment (2010), kteří jako podstatný krok ve fázi zavádění uvedli informování o projektu reformy účetnictví státu všech spolupracovníků, protože i jejich aktivní podpora a součinnost byla (a stále je) potřeba. Kvalitní účetnictví je totiž zrcadlem kvalitních vstupů od všech spolupracovníků. Jde o nastavení celého řídicího a kontrolního systému a nových procesů při přenosu informací. Aplikační část je třeba podpořit cíleně zaměřenou osvětou a vhodným způsobem medializace tohoto významného kroku. Bez přípravy kvalitního vzdělávacího programu se může prohlubovat nepochopení všech významných změn ze strany nejen účetních pracovníků.

## 5 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

Otázka výkaznictví veřejného sektoru je probíraným tématem nejen v České republice. Tvůrcům reformy se nabízí inspirace v zahraničí. Jedním z kvalitních zdrojů jsou mezinárodní standardy IPSAS, u kterých se nabízí posouzení vhodnosti a možnosti implementace. Důvodem vydávání těchto standardů je snaha o zvyšování kvality a jednotnosti účetního výkaznictví na celém světě (Deloitte, 2013).

V roce 1977 vznikla Mezinárodní federace účetních (IFAC), jejímž posláním je zejména podpora rozvoje účetní profese na mezinárodní úrovni, podpora tvorby moderních a kvalitních účetních standardů a prosazování jejich dodržování (IFAC, 2014). Rada IFAC dále založila Radu pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), které dala za úkol vytváření kvalitních účetních standardů pro sestavení účetních závěrek za účetní jednotky veřejného sektoru na celém světě. Na vydávání standardů IPSAS pracuje IPSASB od roku 1996.

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS jsou v podstatě jedinou dnes již ucelenou sadou pravidel pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru. Bolívar a Galera (2012) označují existenci a hlavně přijetí mezinárodních standardů jako klíčový faktor pro zlepšení finanční odpovědnosti vlád a pro posílení informační transparentnosti vzhledem k ostatním uživatelům dat. V době příprav účetní reformy veřejných financí byly standardy IPSAS v praxi používány mezinárodními institucemi, jako jsou například Evropská unie, Organizace spojených národů, Severoatlantická aliance a některé další, avšak nebyly používány v žádné zemi Evropy. Jediný stát, který má IPSAS standardy implementovány do účetnictví centrální vlády je Švýcarsko (NAM, 2013). Značné začlenění IPSAS je možné vidět i v Rakousku a Francii (Deloitte, 2013).

### 5.1 Porovnání České účetní legislativy a IPSAS

Základní pravidla a zásady odvozené z mezinárodních požadavků, obsažených v direktivách Rady Evropské unie a některých mezinárodních standardech ovlivnily rozhodujícím způsobem provedenou reformu účetnictví (Prokúpková, 2013). Avšak, jak uvádí Svoboda (2013) vzhledem k nastavení systému účetního výkaznictví se implementace standardů IPSAS do účetní legislativy účetních jednotek veřejného sektoru v ČR ukázala jako příliš komplikovaná a pracná. Aplikace standardů IPSAS jako celku byla proto zamítnuta. Některých postupů a metod však bylo využito a byly do účetní legislativy účetních jednotek veřejného sektoru v České republice implementovány, neboť jejich přínos převážil náročnost a pracnost po-

třebných kroků a postupů. V této části bude provedeno pouze obecné srovnání. Rozdíly ve vykazování budou porovnány v samostatné kapitole až s důrazem na dlouhodobý majetek, kterému je věnována tato práce.

Asi nejvýznamnější rozdíl spočívá v samotném pojetí úpravy. IPSAS se zabývájí pravidly vykazování, oceňování a zveřejňování. Česká legislativa se orientuje na samotné účtování, tedy postupy, jak musí být jednotlivé transakce zaúčtovány. Tento rozdíl představuje první překážku pro srovnávání obou přístupů.

Dalším rozdílem je určení standardů. IPSAS jsou určeny pro všechny vládní a jiné účetní jednotky veřejného sektoru. Účetnictví dle ČÚL se liší v závislosti na právní formě účetní jednotky – územně samosprávný celek, příspěvková organizace, státní fond nebo organizované složky státu a další (Deloitte, 2013).

Rozdílnou charakteristikou, která je vidět na první pohled, je rozsáhlost a detailnost standardů IPSAS oproti těm českým účetním standardům, které jsou stručnější a pro čtenáře rozhodně jednodušší. Ovšem české standardy již počítají s jistou orientací uživatele v dané problematice, nezabývají se vysvětlením pojmů tak jako IPSAS na začátku každého standardu, ale věnují se spíše samotnému účtování. Na druhou stranu IPSAS představují jednotnou úpravu, kdežto česká úprava je roztržštěna do více legislativ.

Z pohledu kvalitativních potřeb výkazů se kladené požadavky moc neliší. Oboje legislativy trvají na srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti výkazů (IPSAS 1), v české legislativě je to konkrétně správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost a způsob zaručující trvalost účetních záznam (*§ 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví*). V rámci dodržování pravdivého a věrného obrazu se česká legislativa s mezinárodními standardy dále shodují v možnosti účetní jednotky vybrat si z několika účetních metod takovou, která bude korespondovat s danou situací konkrétní jednotky (IPSAS 3). Výhodou u standardů je, že uvádějí vzorové řešení a alternativy, čímž pomáhají při rozhodování o volbě metody. V české legislativě v *odstavci 2, § 7, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví* je uvedeno, že účetní jednotka musí zvolit účetní metody takovým způsobem, aby vedly k zachování věrnosti a poctivosti.

Odlišnosti mezi legislativami jsou ve struktuře účetní závěrky. Účetní závěrka podle české legislativy obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Jak je definováno v *zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §20 odst. 1a*, pokud vybraná účetní jednotka splní kritéria - aktiva přesáhnou hodnotu 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu přesáhne 80 mil. Kč, obsahuje jejich účetní závěrka i výkaz o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Tyto dva výkazy nemusí sestavovat příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a jejich zřizovatelem je územní samosprávný celek nebo svazek obcí (*Vyhláška č. 410/2009 Sb., §9 odst. 2*). Předkládání a sestavování všech účetních závěrek sestavených

na základě akruální báze upravuje standard *IPSAS 1*. Prvky účetní závěrky jsou zde závazné pro všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Jejich výčet uvádí následující tabulka.

Tab. 3 Komparace částí účetní závěrky

Části účetní závěrky	
Podle IPSAS	Podle české legislativy
výkaz o finanční situaci	rozhaha
výkaz o finanční výkonnosti	výkaz zisku a ztráty
výkaz o změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu	přehled o změnách vlastního kapitálu
výkaz o peněžních tocích	přehled o peněžních tocích
poznámky o účetních pravidlech a ostatní vysvětlivky	příloha

Zdroj: Deloitte, 2013

Základní odlišností rozvah/výkazů o finanční situaci je, že v české legislativě je přesně stanoveno, na jakém místě musí být položka vykázána a ke každé položce je uvedeno i číslo příslušného syntetického účtu. Účetní jednotka nemá žádnou možnost rozhodovat jak s položkami v rozvaze naložit. Ve standardech IPSAS je uveden pouze minimální základ, který musí výkaz obsahovat, avšak rozčlenění není závazné. Požadují pouze, aby byla aktiva členěna na krátkodobá a dlouhodobá. Dále, pokud to vyžaduje lepší zachycení ekonomické reality, je možné členění aktiv dle likvidity.

Výkaz zisků a ztráty informuje o finanční výkonnosti účetní jednotky (nákladech, výnosech, výsledku hospodaření). Zde existuje rozdíl v členění nákladů a výnosů. Podle ČÚL je zaveden závazný vzor s členěním podle druhů (výsledek hospodaření z běžné činnosti, finanční, mimořádné). IPSAS umožňují členění jak účelové, tak druhové. Avšak uvádí, že použije-li se členění účelové, druhové pak musí být zpracováno alespoň v poznámkách.

Ve výkazu o změně peněžních toků nejsou velké rozdíly. V IPSAS jsou uvedeny dvě možné metody vykazování, a to přímá a nepřímá metoda. Tyto metody existují i v české legislativě, avšak je povinnost vykazovat metodou nepřímou.

Podle IPSAS je výkaz změn v čistých aktivech/vlastním kapitálu obsáhlejší. Tvoří jej čistý přebytek/schodek za období, spolu s ostatními náklady a výnosy uváděné přímo jen jako změna čistých aktiv/vlastního kapitálu a všechny vklady/výběry vlastníků. Podle *Vyhlášky č. 410/2009 Sb.*, je přehled o změnách vlastního kapitálu rozpisem položky „vlastní kapitál“ z rozvahy, informuje o položkách, které vyjadřují jeho změnu za účetní období. K tomuto výkazu se sestavuje příloha s odůvodněním veškerých změn položek.

Podle *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví* připojují účetní jednotky k účetní závěrce přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace. V českém prostředí je obvyklý trend formálnosti příloh, která je na úkor vypovídací schopnosti. IPSAS považují přílohu za zdroj důležitých informací, proto by jí měla být věnována náležitá pozornost při sestavování.

Rozbor zbylých standardů není v možnostech této práce, která se věnuje primárně dlouhodobému majetku. Rozdílům v oblastech vykazování dlouhodobého majetku se věnuje podrobně samostatná podkapitola.

## 5.2 IFRS a IPSAS

Před dalším rozbohem je nutné zmínit Mezinárodní účetní standardy IFRS, aby nedocházelo k jejich záměně. Prvním rozdílem jsou samotní tvůrci, kdy IFRS vydává IASB (orgán nadace IFRS), zatímco IPSAS vydává IPSASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, jenž spadá pod IFAC. Rada vytváří aktuální standardy tak, že v případech, kdy je to možné a veřejný sektor ve své specifitě nevyžaduje odlišnou interpretaci, zachovává původní pojetí a originální text IFRS/IAS. V případech, kdy je to nezbytné, byly IFRS upraveny tak, aby vyhovovaly požadavkům veřejného sektoru. V konkrétních standardech IPSAS, které vychází z konkrétního standardu IFRS/IAS najdeme vždy na konci textu porovnání, v čem je odlišný od standardu, ze kterého vychází.

Dále jsou vytvářeny IPSAS v oblastech, pro které doposud nebyly vytvořeny odpovídající IFRS nebo které nejsou v rámci IFRS uceleně řešeny. Byly vypracovány tyto zásadní standardy specifické pro veřejný sektor:

- *IPSAS 21: Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv,*
- *IPSAS 22: Zveřejnění finančních informací o všeobecném vládním sektoru,*
- *IPSAS 23: Výnosy z nesměnných transakcí a*
- *IPSAS 24: Prezentace rozpočtových informací v účetní závěrce.*

Společnost Ernst & Young (2013) ve své studii identifikovala několik klíčových rozdílů mezi IPSAS a IFRS. Prvním specifikem je to, že IPSAS lze rozdělit na dva celky. Jeden celek tvoří pouze jeden standard pro účetnictví založené na peněžní bázi (*IPSAS 22 Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru*). Tento standard nemá svůj ekvivalent v IFRS. Druhou část tvoří standardy pro účetnictví založené na aktuální bázi. Tato skupina standardů víceméně vychází z IFRS standardů, proto zde lze nalézt hodně podobností. Jak bylo řečeno, liší se v případech, kdy to vyžaduje specifická povaha účetnictví veřejného sektoru.

Výrazným rozdílem je podmínka využitelného potenciálu jako kritéria rozpoznání aktiva. Jde o specifikum veřejného sektoru, kde mnoho aktiv je pořízeno

za účelem poskytování služeb veřejnosti, které spadají do skupiny teorií označované jako veřejné statky. Budding a Tagesson (2015) tento rozdíl dále vysvětlují tak, že při rozpoznávání aktiva není v IPSAS podstatné, že z aktiva bude účetní jednotce plynout budoucí peněžní tok. Prvotním záměrem těchto jednotek totiž není generace zisku, ale poskytování veřejných statků. Proto není výjimečná situace, kdy vlády v poskytování statků pokračují, i když nevytváří dostatek peněz pro to, aby byly ziskové. Využitelný potenciál tak reprezentují aktiva využívaná způsobem, který nemusí přinášet peněžní prostředky, ale přispívá k naplnění cíle účetní jednotky. Jako příklad lze uvést aktiva sloužící k rekreaci, aktiva národního dědictví nebo aktiva sloužící k obraně státu.

Dalším typickým rysem veřejného sektoru jsou nesměnné transakce. Jedná se o transakce, kdy účetní jednotka získá hodnotu od jiného subjektu, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu. Mezi tyto transakce se řadí příjmy plynoucí z transferů, dotací, daní, pokut a poplatků. Například daňoví poplatníci platí daně, protože jejich placení je vyžadováno daňovým zákonem. Vláda, která zdanění provádí, poskytuje daňovým poplatníkům celou řadu veřejných služeb a nečiní tak s ohledem na placení daní. Standard *IPSAS 23* byl vypracován, protože nesměnné transakce tvoří většinu výnosu pro jednotky veřejného sektoru a doposud neexistoval mezinárodní standard účetního výkaznictví, který by se věnoval uznávání a oceňování daňových výnosů. Další rozdíl je v oblasti daně z příjmů. Subjekty veřejného zájmu jsou obecně považovány za osvobozené od daně z příjmů, tak *IAS 12 o daních z příjmů* nemá žádný ekvivalent v IPSAS. Pokud je ale subjekt odpovědný za daň z příjmů, může se řídit pokyny *IAS 12*.

Rozdíl je i v prezentaci informací o rozpočtu v účetní závěrce. Se zvyšujícím se zaměřením na řízení rozpočtu ve veřejném sektoru *IPSAS 24 Prezentace rozpočtových informací v účetní závěrce* vyžaduje, aby účetní jednotka veřejného sektoru předkládala srovnání rozpočtovaných částek a částek skutečných, které vzniknou v průběhu období. Pokud je mezi těmito částkami významný rozdíl, je potřeba jej vysvětlit v rámci účetní závěrky. V IFRS není ekvivalentní požadavek.

Rozdílnost obou přístupů je patrná i ze standardu *IPSAS 21 Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv*. IPSAS předpokládají, že většina aktiv veřejného sektoru nebude pravděpodobně generovat peněžní toky. Zmíněný standard poskytuje konkrétní postupy, které účetní jednotka použije pro určení toho, zda se nepeněžitelnému aktivu snížila hodnota, popřípadě pro následné vykázání ztráty ze snížení hodnoty. Standard rovněž specifikuje, kdy účetní jednotka zruší ztrátu ze snížení hodnoty a stanovuje požadavky na zveřejnění.

Podstatným rozdílem je závaznost, kdy IFRS jsou na rozdíl od IPSAS v některých případech závazné (podle IFRS musí výkazy sestavovat účetní jednot-



ky se sídlem v Evropské Unii, které obchodují s cennými papíry na regulovaném trhu). Závaznost je i důvodem, proč je standardům IFRS, oproti standardům IPSAS, věnováno tolik publikací a článků zabývajících se rozbohem a případnými návody na implementaci. Do budoucna lze podle Budding a Tagesson (2015) očekávat zvyšující se rozdíly v koncepčním rámci IPSASB a IASB.

### 5.3 Implementace standardů IPSAS

V žádném ze států nebyly standardy implementovány jako celek. Vždy byly pro zavedení zvoleny pouze určité metody, popřípadě se implementace odehrála pouze ve vymezené oblasti. Asi nejvýraznějšího začlenění (ze států) dosáhlo Švýcarsko, které převzalo standardy pro vykazování na federální úrovni své vlády.

Společnost Ernst & Young (2013) při zpracování zprávy o začlenění standardů ve Švýcarsku uvádí, že centrální vláda aplikuje standardy při sestavování konsolidovaných účetních výkazů. U místních samospráv je pak aplikace zatím pouze na dobrovolné úrovni, doporučené vládou, ale nevyžadované. Ačkoliv už je rozpracovaný *Harmonizovaný účetní model pro kantony a obce*, na základě kterého se dá očekávat začlenění standardů i na dalších úrovních. Publikace společnosti Deloitte (2013) situaci dále vysvětluje tak, že začlenění ve Švýcarsku nebylo tak náročné, protože švýcarské národní standardy jsou postavené na akruální bázi a v podstatě podobné mezinárodním standardům. Pouze aplikace některých metod, například oceňování, byly zjednodušené.

Pro Českou republiku byl bližší projekt částečné implementace standardů IPSAS ve Slovensku z roku 2008, který je popsán v článku Šabíkové (2009). Na Slovensku docházelo v podstatě také k zavedení akruálního principu za účelem zvýšení transparentnosti řízení veřejného sektoru za pomoci začlenění postupů z jednotlivých mezinárodních standardů. Z nejvýznamnějších změn stojí za zmínění sestavování konsolidované účetní závěrky a s tím spojené změny ve výkazech prezentujících finanční pozici. Z účetních metod pak zavedení časového rozlišování, například transferů, ať už přijatých nebo poskytnutých, které představují u účetních jednotek veřejné správy velký objem transakcí. Dále byly zavedeny metody ze standardu *IPSAS 19 – Rezervy, podmíněné závazky a aktiva*, což byla velká změna, protože dříve účetní jednotky státní správy a samosprávy o rezervách neúčtovaly. Nedošlo však například k zavedení rezerv na demontáž a uvedení do původního stavu. Po vzoru standardu *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení* došlo k zapracování metody ocenění historickou hodnotou. Metoda ocenění reálnou hodnotou zavedena není, stejně jako třeba není definován pojem *investice do nemovitostí* a s ním spojené postupy vykazování tohoto druhu majetku.

## 6 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek účetních jednotek veřejné správy je ústředním tématem této práce. V první části kapitoly jsou popsány způsoby, jakými lze dlouhodobý majetek spravovat. V závislosti na dalších postupech práce je nakládání specifikováno na dlouhodobý majetek samosprávných jednotek – obcí a příspěvkových organizací, které obce zřídily.

Ve druhé části je majetek vymezen podle české účetní legislativy. Dlouhodobý majetek jakožto položka rozvahy a účty s ním související jsou obsahově vymezeny ve *vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví*. Dalším zdrojem jsou české účetní standardy, konkrétně *ČSÚ 708 Odpisování dlouhodobého majetku a 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*. Zde je vymezena směrná účtová osnova, která je závazná v plném rozsahu.

Další kapitola vyzdvihuje změny, kterými vykazování dlouhodobého majetku prošlo v souvislosti se zaváděním účetnictví státu. V poslední kapitole jsou rozebrány významné rozdíly mezi vykazováním podle české legislativy a podle Mezinárodních standardů pro veřejný sektor.

### 6.1 Formy dlouhodobého majetku obcí

V souladu s právem na samosprávu je obcím umožněno samostatně hospodařit se svým majetkem, tedy dobrovolně vstupovat do smluvních vztahů a nakládat se svým majetkem. Majetek by obce měly využívat účelně a hospodárně v souladu s jejich zájmy a úkoly. Pilný (2014) zmiňuje, že vzhledem k soustavnému deficitu státního rozpočtu nelze předpokládat, že do budoucna posílí toky finančních prostředků do rozpočtů obcí. Jednou možností zlepšení jejich ekonomické situace je lepší hospodaření s municipálním majetkem. Například v období první Československé republiky obce v podstatě nedostávaly žádné pravidelné finanční prostředky z centra a na provoz jim musely stačit výnosy z obecního majetku.

Prodat, směnit, darovat, pronajmout nebo vypůjčit nemovitý majetek může obec podle *§ 39 odst. 1, zákona o obcích č. 128/2000 Sb.* teprve poté, co svůj záměr zveřejní (nejméně 15 dnů před rozhodnutím) vyvěšením na úřední desce, kromě případů operací s majetkem v rámci jí zřízené příspěvkové organizace, kdy toto omezení neplatí. Podle Kernera (2012) lze spravování obecního majetku shrnout do několika úrovní, kterým jsou přizpůsobeny následující podkapitoly.

### 6.1.1 Přímá správa obecním úřadem

Majetek v tomto případě spravuje přímo obecní úřad. Obvykle platí, že čím menší obec, tím větší část majetku bude spravovat obecní úřad. Jako příklad lze uvést budovu radnice, dětské hřiště a chodníky. Výhodou této správy je přímá kontrola.

### 6.1.2 Majetek příspěvkové organizace

Obec při zřízení příspěvkové organizace určí ve zřizovací listině majetek a s ním spojená práva. Majetek příspěvkové organizace může být tzv. svěřený nebo ve výpůjčce. Do svého vlastnictví nabývá příspěvková organizace majetek zřídka a to pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro který byla zřízena. Do svého vlastnictví může podle § 27 odst. 5 č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů příspěvková organizace nabýt majetek:

- bezúplatným převodem od svého zřizovatele,
- darem,
- jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.

Typickým příkladem je mateřská či základní škola, domov pro seniory nebo knihovna.

#### 6.1.2.1 Svěřený majetek

Příspěvková organizace v tomto případě hospodaří s majetkem, který ji zřizovatel svěřil k hospodaření. Podstatou je, že se majetek odúčtuje z konkrétních majetkových účtů u zřizovatele do podrozvahy a převede se na konkrétní majetkové účty v příspěvkové organizaci v ocenění, v jakém vedl majetek zřizovatel (§25 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.).

Majetek zůstává ve vlastnictví zřizovatele, který nastaví pravidla hospodaření s majetkem ve zřizovacích listinách. V procesu schvalování finančního vztahu zřizovatele a příspěvkové organizace zřizovatel může stanovit odvod z investičního fondu do rozpočtu zřizovatele. Investiční fond je plněn prostředky z odpisů majetku (majetek odpisuje příspěvková organizace) a může být použit pro další investiční činnost příspěvkové organizace. Zřizovatel dále určuje, jakým způsobem má příspěvková organizace hospodařit s příjmy z tohoto majetku a kdo hradí náklady na opravu a údržbu. Pokud by příspěvková organizace chtěla majetek prodat nebo pronajímat, musí mít povolení zřizovatele (Čouková a Netoušková, 2013).

#### 6.1.2.2 Majetek ve výpůjčce

Pokud zřizovatel zvolí formu výpůjčky, znamená to, že majetek zůstává na majetkových účtech v účetnictví zřizovatele a v příspěvkové organizaci se zachytí tento

majetek v podrozvaze. Majetek v podrozvaze příspěvková organizace neodpisuje, ale musí jej inventarizovat.

Na rozdíl od uzavření nájemní smlouvy je smlouva o výpůjčce bezúplatná. Čouková a Netoušková (2013) vysvětlují, že nájemní smlouvy nebývají sjednány z důvodu, že nájemné by muselo být sjednáno za cenu obvyklou, nemohlo by být nulové. Podrobnějším rozbořem lze dojít k faktu, že provozní prostředky v podobě nájemného by stejně příspěvkové organizaci poskytoval zřizovatel a příspěvková organizace by mu je pak zpětně zaplatila. Z tohoto důvodu je výpůjčka logičtější.

Obecně se uvádí, že výpůjčka by neměla být dlouhodobým řešením, ale Ministerstvo financí tuto volbu stále připouští.

### 6.1.3 Ostatní možnosti nakládání

Obci se dále nabízí možnost založit obchodní společnost, kterou bude vlastnit, ať už zcela nebo většinou. Obec rozhoduje v takové společnosti o vedení, její vliv je významný, ale stupeň autonomie výrazně přesahuje příspěvkovou organizaci (Kerner, 2012). Jako příklad lze uvést technické služby.

Další možností je například pronájem nemovitosti soukromé firmě. Obec nemá přímý vliv na řízení této organizace, stále ale zůstává vlastníkem pronajímaného majetku. Je možná i varianta pronájmu s dotací města. Příkladem mohou být sportoviště (jako třeba zimní stadion) nebo vodárenská a kanalizační soustava.

## 6.2 Dlouhodobý majetek podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku znázorňuje následující tabulka. Do dlouhodobého nehmotného majetku se obsahově řadí nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, databáze, ocenitelná práva a k němu se vztahující technické zhodnocení – všechny tyto položky mají společnou hranici pro vykázání.

Tab. 4 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Termín	Hranice	Časové vymezení
Dlouhodobý nehmotný majetek	Nad 60 000 Kč	Doba použitelnosti delší než 1 rok
		Realizace v rámci jednoho účetního období
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	Od 7000 Kč do 60 000 Kč	Doba použitelnosti delší než 1 rok

Zdroj: Vyhláška 410/2009 Sb., autorovo zpracování

Následující tabulka shrnuje vymezení dlouhodobého hmotného majetku.

Tab. 5 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Termín	Obsah	Hranice	Časové vymezení
Dlouhodobý hmotný majetek	Pozemky	Bez ohledu na ocenění	Pokud se nejedná o zboží
	Kulturní předměty		Bez ohledu na dobu použitelnosti
	Stavby		
	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Nad 40 000 Kč	Doba použitelnosti delší než 1 rok
	Technické zhodnocení DHM		Realizace v rámci jednoho účetního období
	Pěstitelské celky trvalých porostů	Hustota vysazení	
Drobný dlouhodobý hmotný majetek		Od 3000 Kč do 40 000 Kč	

Zdroj: Vyhláška 410/2009 Sb., autorovo zpracování

Dolní hranice pro drobný majetek může být změněna interní směrnicí, proto jsou její hodnoty podtržené.

### 6.3 České účetní standardy pro dlouhodobý majetek

Dlouhodobému majetku se věnují především standardy *708 Odpisování dlouhodobého majetku* a *710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*. České účetní standardy určují základní postupy účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami zejména v položkách vykazovaných za podmínek stanovených *vyhláškou č. 410/2009 Sb.*

Závazná účtová skupina s popisem syntetických účtů je uvedena v příloze této práce. Dlouhodobý majetek se eviduje v účtové třídě 0.

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek (07 – oprávky k DNM)  
Výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (08 – oprávky k DHM)  
Stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný  
Pozemky, umělecká díla

V následujících podkapitolách bude naznačeno účtování základních účetních případů, které se týkají dlouhodobého majetku a které budou následně využívány v praktické části. K zachycení účetních případů v této podkapitole bylo využito českých účetních standardů a publikace od Máčeho (2012).

### 6.3.1 Pořízení

Pořídit lze majetek především koupí, bezúplatnou směnou popřípadě jej lze vytvořit vlastní činností.

#### Koupě

Při koupi majetku dochází jako u podnikatelů nejprve k účtování na pořizovací účty, kde se účtuje i o nákladech souvisejících s pořízením, stejně jako o aktivaci. Rozdíl oproti podnikatelským subjektům je v nutnosti účtovat o podmíněném závazku (Svobodová, 2014). Účtová osnova je závazná i v podrozvahových položkách. V knihách podrozvahových účtů se na podrozvahových účtech v souladu s ustanoveními vyhlášky účtuje o významných skutečnostech, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít, nebo jejichž zachycení a zobrazení v účetní závěrce podává jejímu uživateli informaci využitelnou pro jeho rozhodování nebo úsudek. Druhou odlišností je nutnost zároveň účtovat na účet investičního fondu a účet jmění účetní jednotky.

O nákladech z titulu pořízení dlouhodobého majetku ve vlastní režii, které v souvislosti s tímto dlouhodobým majetkem vzniknou od tohoto okamžiku aktivace do okamžiku uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání, účtuje účetní jednotka stejným způsobem, tj. na účty pořízení, souvztažně s účtem 516 – *aktiva vnitropodnikových služeb*, nebo 506 – *aktivace dlouhodobého majetku*.

<b>Pořízení majetku</b>	<b>MD/D</b>
<i>Podmíněný závazek</i>	999/971
<i>Koupě</i>	041,042/321
<i>Odúčtování podmíněného závazku</i>	971/999
<i>(Aktivace</i>	<i>041,042/516,506)</i>
<i>Zařazení</i>	01x, 02x /041,042
<i>Převod zdrojů k profinancování DM</i>	416/401

#### Bezúplatný převod

Tento postup nabytí majetku je na rozdíl od podnikatelských účetních jednotek ve veřejném sektoru velmi častý. Majetek nabytý od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou, se ocení reprodukční pořizovací cenou. K této ceně se již

náklady související s pořízením neúčtují. Nabytí majetku se účtuje se souvztažným zápisem na účet 401 – jmění účetní jednotky.

<b>Bezúplatný převod</b>	<b>MD/D</b>
<i>Převzetí v reprodukční ceně</i>	<i>01x,02x/401</i>

Pokud by došlo k převodu z jiné vybrané účetní jednotky, byl by majetek oceněn historickou cenou (jeho ocenění by bylo včetně oprávek převzato z účetnictví původní vybrané účetní jednotky) a zařazen na majetkové účty. Souvztažně by byla zaúčtována i hodnota oprávek na účty oprávek a hodnota zbývající by opět navýšila účet 401 – jmění účetní jednotky.

### Pořízení z dotace

Při pořizování majetku z dotací se rozlišují účty *pro pohledávky za ústředními (346)* a *místními vládními institucemi (348)*. Příspěvek od zřizovatele není nikdy dotací.

<b>Pořízení dotací</b>	<b>MD/D</b>
<i>Podmíněný závazek</i>	<i>999/971</i>
<i>Koupě</i>	<i>041,042/321</i>
<i>Odúčtování podmíněného závazku</i>	<i>971/999</i>
<i>Úhrada faktury</i>	<i>321/346,348</i>
<i>Zúčtování dotace</i>	<i>346,348/403</i>
<i>Zařazení</i>	<i>01x,02x/041,042</i>

### Drobný dlouhodobý majetek

Hodnoty pro drobný dlouhodobý majetek vymezuje vyhláška č. 410/2009 Sb. (viz tabulky). Účetní jednotka účtuje o pořízení drobného majetku stejně jako o nákladech souvisejících (558 – *Náklady z drobného dlouhodobého majetku*) na účty 028 – *drobný dlouhodobý hmotný majetek* a 018 – *drobný dlouhodobý nehmotný majetek* se souvztažným zápisem na účtu oprávek.

<b>Operace s DDM</b>	<b>MD/D</b>
<i>Nákup</i>	<i>558/321</i>
<i>Zařazení</i>	<i>028,018/088,078</i>
<i>Vyřazení</i>	<i>088,078/028,018</i>

### Drobný majetek pod stanové částky

Pokud hodnota nakoupeného majetku nedosáhne hraničních částek, postupuje se tak, že je zaúčtován přímo do spotřeby s následnou evidencí na podrozvahových

účtech. Většina účetních jednotek má v interní směrnici zaveden tento postup u majetku od určité částky, nejčastěji 500 Kč.

<b><i>DDM pod hranicí</i></b>	<b><i>MD/D</i></b>
<i>Nákup</i>	<i>501,518/321</i>
<i>Zařazení</i>	<i>901,902/999</i>
<i>Vyřazení</i>	<i>999/901,902</i>

### **Technické zhodnocení**

V průběhu účetního období účtuje účetní jednotka o plněních v souvislosti s technickým zhodnocením dlouhodobého majetku, jejichž jednotlivá ocenění jsou nižší než částka stanovená v § 11 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na stranu majetkových účtů 044 - uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku nebo 045 - uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. Pokud v průběhu účetního období úhrn plnění převýší částku stanovenou v § 11 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb., účtuje účetní jednotka nejpozději k rozvahovému dni o úhrnu těchto plnění na příslušný majetkový účet.

<b><i>TZ - přesáhlo limit</i></b>	<b><i>MD/D</i></b>
<i>Nákup</i>	<i>044,045/321</i>
<i>Zúčtování TZ jako součást investice</i>	<i>01x,02x/044,045</i>
<i>Čerpání fondů</i>	<i>416/401</i>

Pokud v průběhu běžného účetního období úhrn plnění nepřevýší částku a není zde předpoklad splnění podmínek v některém z následujících účetních období, účtuje účetní jednotka o úhrnu těchto plnění nejpozději k rozvahovému dni na příslušný syntetický účet nákladů (například 549 – ostatní náklady z činnosti).

<b><i>TZ - nepřesáhlo limit</i></b>	<b><i>MD/D</i></b>
<i>Nákup</i>	<i>044,045/321</i>
<i>Rozpuštění do nákladů</i>	<i>549,518/044,045</i>

Pokud v průběhu běžného účetního období úhrn plnění nepřevýší částku, avšak je zde předpoklad splnění podmínek v některém z následujících účetních období, účtuje účetní jednotka o úhrnu těchto plnění nejpozději k rozvahovému dni na účet 041 – nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek nebo 042 - nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Po tomto okamžiku účtuje účetní jednotka do okamžiku uvedení tohoto technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání o každém následném plnění na tento účet se souvztažným zápisem na příslušný syntetický



účet (závazek, pokladna, aktivace). K okamžiku uvedení technického zhodnocení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání účetní jednotka odúčtuje položky z tohoto účtu souvztažným zápisem na stranu příslušného majetkového účtu.

<b><i>TZ – předpoklad přesahu příští období</i></b>	<b><i>MD/D</i></b>
<i>Nákup</i>	<i>044,045/321</i>
<i>Přeúčtování 31. 12.</i>	<i>041,042/044,045</i>
<i>Přeúčtování 1. 1.</i>	<i>044,045/041,042</i>
<i>Vypořádání zdrojů krytí</i>	<i>416/401</i>
<i>Dokončené TZ a zařazené jako součást investice</i>	<i>01x,02x/044,045</i>
<i>Vypořádání zbývajících zdrojů krytí</i>	<i>416/401</i>

### 6.3.2 Ocenění

K oceňování dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne. Druhy ocenění jsou:

- pořizovací cena - majetek pořízen nákupem, cena pořízení navýšená o vedlejší výdaje související s pořízením;
- vlastní náklady – majetek vytvořený vlastní činností;
- reprodukční pořizovací cena – majetek pořízený bezúplatně;
- historická cena – majetek pořízený bezúplatně od jiné vybrané účetní jednotky a
- reálná hodnota – ocenění majetku při rozhodnutí o prodeji.

Přechodné snížení hodnoty dlouhodobého majetku se vyjadřuje opravnými položkami. Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku se vyjadřuje odpisy.

### 6.3.3 Vyřazení

O vyřazení se účtuje v souvislosti s:

- likvidací (plné opotřebení, škoda),
- prodejem,
- darováním,
- bezúplatným převodem,
- vkladem do obchodní společnosti nebo družstva nebo
- nedokončením (zmařená investice).

Účetní jednotka účtuje při vyřazení dlouhodobého majetku o jeho zůstatkové ceně při vyřazení k tomuto okamžiku na příslušný účet podle důvodu vyřazení (551 –

*Odpisy dlouhodobého majetku – v případě likvidace z důvodu plného opotřebení, 547 - Manka a škody – v případě likvidace v důsledku škody...)* se souvztažným zápisem na příslušný syntetický účet oprávek ( *07x - oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo *08x – oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*).

<b>Vyřazení majetku</b>	<b>MD/D</b>
<i>Vyřazení v pořizovací ceně</i>	<i>08x,07x/01x,02x</i>
<i>Zúčtování zůstatkové ceny – podle způsobu</i>	<i>551,547/08x,07x</i>
<i>Tvorba zdrojů krytí</i>	<i>401/416</i>
<i>Získaný materiál, náhradní díly</i>	<i>112/649</i>

### **Prodej**

Účetní jednotka účtuje při prodeji dlouhodobého majetku, včetně drobného dlouhodobého majetku, o výnosu z tohoto prodeje na příslušný syntetický účet *645 – Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku* nebo *646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku*.

Podle § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb., je nutné prodávaný majetek přecenit na reálnou hodnotu a změnu reálné hodnoty vykázat v rozvaze v položce *407 - jiné oceňovací rozdíly*, přičemž k okamžiku prodeje je tato změna zachycena výsledkově (*664 – výnosy z přecenění reálnou hodnotou, 564 – náklady z přecenění reálnou hodnotou*).

<b>Přecenění na RH při prodeji</b>	<b>MD/D</b>
<i>Zrušení oprávek</i>	<i>07x,08x/01x,02x</i>
<i>Přecenění na RH (RH&gt;ZC)</i>	<i>01x,02x/407</i>
<i>Přecenění na RH (RH&lt;ZC)</i>	<i>407/01x,02x</i>
<i>ZC při prodeji (PC-oprávky- přecenění)</i>	<i>552,553/01x,02x</i>
<i>Rozdíl z přecenění (RH&gt;ZC)</i>	<i>407/664</i>
<i>Rozdíl z přecenění (RH&lt;ZC)</i>	<i>564/407</i>
<i>Faktura</i>	<i>311/645,646</i>
<i>Tvorba IF – ve výši RH</i>	<i>401/416</i>
<i>Rozdíl (RH&gt;ZC)</i>	<i>401/548</i>
<i>Rozdíl (RH&lt;ZC)</i>	<i>548/416</i>

*Vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., přinesla změny v účtové osnově, které bylo promítnout do převodového můstku mezi rokem 2013 a 2014. Vznikly dva nové syntetické účty a to *035 – dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji* a *036 – dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji*.*

Majetek, který se 1. 1. 2014 nacházel na účtech dlouhodobého majetku a byl přeceněn na reálnou hodnotu za účelem prodeje, byl k tomuto datu převeden na samostatné účty:

*Vyjmutí z 02x, 03x → účet 036 dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji*

*Vyjmutí z 01x → účet 035 dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji*

## 6.4 Dopad reformy na vykazování dlouhodobého majetku

Účetní reforma měla na vykazování dlouhodobého majetku čtyři velké dopady.

- Odpisování majetku
- Vytváření opravných položek
- Tvorba rezerv
- Oceňování majetku reálnou hodnotou při prodeji

### 6.4.1 Odpisování

*Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, odpisování definuje jako náklady vyjadřující promítnutí ocenění dlouhodobého majetku v průběhu účetního období v souvislosti s jeho užíváním účetní jednotkou, a to podle odpisového plánu. Odpisy jsou tak peněžním vyjádřením opotřebení majetku. Obecná pravidla a způsoby odpisování upravuje ČÚS 708 – odpisování dlouhodobého majetku.*

Vzhledem k tomu, že značná část dlouhodobého majetku státu byla evidována v organizačních složkách státu, které v souladu s původní legislativou tento majetek neodpisovaly, bylo zavedení odpisů významným a komplikovaným úkolem. Změna se týkala i ostatních účetních jednotek, které majetek sice odpisovaly, ale pro odpisování používaly jiné postupy (Vodáková, 2012). Pokud je dlouhodobý majetek s omezenou dobou životnosti používán více než jedno účetní období, je nezbytné jednorázově vynaloženou úhradu za jeho pořízení časově rozložit do nákladů těchto období, stejně jako v sektoru tržním. Jejich absence tak zkreslovala obraz celkových nákladů veřejného sektoru.

Dlouhodobý majetek odpisuje účetní jednotka, která k němu má vlastnické právo, hospodaří s majetkem státu nebo hospodaří s majetkem územně samosprávných celků. Odpisovat se začíná od 1. dne měsíce následujícího po zařazení majetku do užívání. Částky odpisů se zaokrouhlují na celé Kč nahoru. O odpisech se účtuje nejpozději k rozvahovému dni a evidence se provádí tzv. nepřímým způsobem, což znamená, že odpisy nesnižují přímo vstupní cenu dlouhodobého majetku, ale opotřebení je zachyceno na příslušných účtech oprávek. Zůstatková cena se zjistí až porovnáním obou účtů.

ČÚS 708 dával možnost využití významného zjednodušujícího postupu, kdy se mohlo v podstatě zastavit odpisování užívaného DM v okamžiku, kdy jeho zůstatková cena dosáhla nevýznamné výše (5 % jeho pořizovací ceny). Svoboda (2013) uvádí, že plošné využívání tohoto ustanovení vedlo k tomu, že nedocházelo k aktualizacím odpisových plánů, čímž docházelo ke ztrátě kvality informací. Tato možnost byla zrušena a do standardu bylo vloženo, že účetní jednotky sestavují a aktualizují odpisový plán podle § 28 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s ohledem na předpokládaný průběh používání majetku a se zohledněním změn, k nimž došlo v průběhu používání majetku účetní jednotkou.

Účetní jednotka může při sestavení nebo aktualizaci odpisového plánu pro majetek zohlednit jeho zbytkovou hodnotu, přičemž se součet jeho oprávek, plánovaných odpisů a zbytkové hodnoty musí rovnat výši ocenění tohoto majetku (Máče, 2012). Zbytková hodnota je účetní jednotkou odůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku vyřazení majetku (například prodejem) po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením tohoto majetku.

Druhým faktorem snižujícím využitelnost ekonomické informace získané díky metodě odpisování dlouhodobého majetku je, jak uvádí Svoboda (2013), provázání odpisování s rozpočtovou legislativou v případě příspěvkových organizací. Ta v případě odpisů u příspěvkových organizací předpokládá tvorbu peněžního fondu ve výši těchto odpisů, kdy pro tento účel musí příspěvkové organizaci její zřizovatel příslušné peněžní prostředky ze svého rozpočtu poskytnout. Odpis však nepředstavuje žádný pohyb peněz. Pokud má zřizovatel nedostatek peněžních prostředků, může ovlivňovat příspěvkové organizace tak, aby prodloužily odhadované doby životnosti dlouhodobého majetku a tím snížily částku odpisů v každém roce. Naplnění požadavku vyplývajícího z rozpočtové legislativy poskytnout zřizované příspěvkové organizaci peněžní prostředky ve výši odpisů je pak pro něj jednodušší. Možností je i to, že zřizovatel sice nechá své příspěvkové organizace odpisovat podle jejich uvážení, ale nařídí jim z těchto odpisů odvod.

#### 6.4.1.1 Způsoby odpisování

V české legislativě jsou definovány tři možné způsoby odpisování: rovnoměrné, výkonové a komponentní. V roce 2011 a 2012 byla ještě možnost použít zjednodušený způsob odpisování.

**Rovnoměrné odpisování** spočívá v účtování konstantní částky do nákladů účetní jednotky v průběhu celé doby odpisování. U veřejného sektoru je tento způsob nejčastější, a to kvůli jednoduchosti, přehlednosti, rovnoměrnému rozložení nákladů a skutečnosti, že zde odpisy nepůsobí jako regulátory zisku (Vodáková,

2012). Rovnoměrně odpisuje účetní jednotka, která nenaplní podmínky pro užívání výkonového způsobu nebo se nerozhodne pro komponentní způsob. Účetní jednotka si stanoví sama předpokládané doby používání majetku a podle toho dále postupuje. Při odpisování je možno zohlednit i zbytkovou hodnotu.

**Výkonovým způsobem** je nezbytné odpisovat skládky odpadu, zbylé aplikace výkonového způsobu buď vyplývají z jiného předpisu, nebo jsou na rozhodnutí samotné účetní jednotky. Kromě skládky odpadu, kde jsou jednoznačně měřitelné výkony ve smyslu objemu odpadu na ni přivezeného i celkový maximální výkon ve smyslu limitu objemu odpadu stanoveného každé skládce při její kolaudaci, lze také uvažovat o některých strojích či přístrojích, které VÚJ užívají, včetně např. osobních automobilů.

V případě **komponentního způsobu** lze zvažovat jeho použití pro odpisování budov, kde lze nezdědká identifikovat významné ocenitelné komponenty s významně odlišnou dobou použitelnosti, než jakou má zbytek budovy, například rozvody sítí, klimatizace a vzduchotechniky, střechy a opláštění budov, výtahy, eskalátory atd., nebo pro odpisování specifického dlouhodobého majetku v armádě, policii či u hasičského sboru.

Účetně odpisování vypadá následovně. Jednotlivé odpisy jsou účtovány na vrub provozních nákladů (551 – *odpisy dlouhodobého majetku*) a ve prospěch příslušného účtu oprávek.

<b>Odpisování majetku</b>	<b>MD/D</b>
<i>Oprávk</i>	551/07x,08x
<i>Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů</i>	401/416
<i>Transferový podíl (pro majetek pořízený dotací)</i>	403/672

Nová povinnost odpisovat dlouhodobý majetek znamenala výrazný posun v uplatnění principů aktuálního účetnictví a významné přiblížení k pravidlům běžně používaným v mezinárodním prostředí, zejména standardům IPSAS.

#### 6.4.2 Vytváření opravných položek

*Vyhláška č. 410/2009 Sb.* opravné položky definuje jako přechodné snížení hodnoty majetku, které se zjišťuje na základě inventarizace. Pravidla a postupy určuje ČÚS 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek*. Standard rovněž uvádí výčet opravných položek s odkazem na odpovídající syntetické účty. První účtování o opravných položkách k majetku proběhlo pro potřeby účetní závěrky za období roku 2011.

Potřeba tvorby opravných položek se prokazuje na základě inventarizace, při níž se posuzuje výše a odůvodněnost. O opravné položce se účtuje, pokud je snížení

hodnoty majetku významné a dočasné. Za významné tato vyhláška označuje snížení více než 20% (výjimku představují opravné položky k pohledávkám). Typickým příkladem tvorby opravné položky je snížení tržní ceny. O opravných položkách se stejně jako u odpisů účtuje nepřímým způsobem, což znamená, že majetek se v účetnictví vykazuje v pořizovací ceně a dočasné snížení je zachyceno na příslušných účtech opravných položek (16x – *opravné položky k dlouhodobému majetku*) a nákladů (556 – *tvorba a zúčtování opravných položek*).

<b><i>Tvorba opravných položek</i></b>	<b><i>MD/D</i></b>
<i>Tvorba OP – snížení hodnoty</i>	<i>556/16x</i>
<i>Tvorba OP – snížení hodnoty</i>	<i>16x/556</i>

### 6.4.3 Tvorba rezerv

Rezervy jsou podle § 67 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo den, ke kterému vzniknou.

Účetně se evidují v cizích zdrojích financování, odděleně od ostatních závazků. Při účtování se postupuje podle ČÚS 705 – *Rezervy pro některé vybrané účetní jednotky*. Ten říká, že se o rezervách účtuje v případě, když v běžném účetním období nastane skutečnost, jejímž pravděpodobným následkem je významné zvýšení nákladů účetní jednotky v budoucnu (budoucí riziko). Účelem rezerv je zmírnění dopadu úhrady budoucího závazku nebo výdaje. O rezervě se účtuje v okamžiku zjištění skutečnosti vyvolávající budoucí riziko, o jejím použití pak v okamžiku závazku ze skutečného následku. Pokud pominou důvody, pro které byla vytvořena, rezerva se zruší pro nepotřebnost. Výši rezervy stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem, buďto ve výši odhadovaného rizika nebo například procentem z rizika.

Jako příklady titulů pro tvorbu se uvádí například soudní spory, kontroly a sáňace ekologických zátěží (Svobodová, 2014). Avšak v účetní praxi je časté, že se tvoří rezervy jen podle zákona č. 593/1992 Sb., o daních z příjmů. Rezervy podle tohoto zákona jsou uznány jako daňový náklad. V rámci účtování o dlouhodobém majetku se jedná o rezervy na opravu hmotného majetku. U této rezervy je nutné peněžní prostředky odvést na samostatný účet určený výhradně pro rezervy a to do termínu pro podání daňového přiznání. Výše rezervy se podle časové metody rovná podílu celkového rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, po které má být tvořena. Zákon o daních z příjmu upravuje maximální doby tvorby rezervy podle toho, do jaké odpisové skupině je majetek zařazen. Rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Rezervy se účtují na účet 444 – *rezervy* a na příslušný účet nákladů (555 – *tvorba a zúčtování rezerv*), snižují tak výsledek hospodaření. Použití, snížení nebo zrušení se účtuje v opačném zápise.

<b>Účtování o rezervách</b>	<b>MD/D</b>
<i>Tvorba rezervy v každém roce</i>	555/441
<i>Převod peněz z běžného účtu</i>	262/231.1
<i>Převod peněz na vyhrazený účet</i>	231.2/262
<i>Oprava</i>	511/321
<i>Rozpuštění rezervy</i>	441/555

#### 6.4.4 Oceňování majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou

Další významnou novinku, kterou zavedla účetní reforma je ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou. Zachycení tohoto postupu je popsáno v podkapitole 7.5.4 Vyřazení samostatného movitého majetku. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* jako reálnou hodnotu stanovuje tržní hodnotu, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce.

Podle Březinové (2013) se v praxi nabízí dva okruhy otázek. První je jak stanovit reálnou hodnotu, aby se co nejvíce blížila tržní. Další otázkou je, jakou vypočítací schopnost mají účetní záznamy při realizaci této metody ocenění.

Stanovení reálné hodnoty se ve většině případů jeví jako poměrně obtížné. Vzhledem ke specifickým vlastnostem majetku veřejného sektoru je mnohdy složité nalézt trh, na kterém by šlo odvodit tržní cenu tohoto majetku. Účetní jednotky se většinou musí spoléhat na kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce. Organizace musí pro každou položku prodáváného majetku zajistit odborné posouzení reálné hodnoty. Březinová (2013) navrhuje, aby v případě využívání interních kapacit ke stanovení reálné hodnoty, byli proškoleni o oceňování majetku vlastní zaměstnanci.

Například *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení* uznává, že stanovení reálné hodnoty, zvláště u aktiv veřejného sektoru, může být obtížné. Pokud nejsou dostupné průkazné informace pro stanovení tržní ceny prostřednictvím aktivního trhu, může být reálná hodnota určena pomocí srovnání s hodnotou jiné položky podobných vlastností, v obdobném stavu a lokalitě. Například reálná hodnota nevyužívaného pozemku vlastněného obcí může být stanovena srovnáním s pozemkem s obdobnými vlastnostmi a umístěním v podobné lokalitě, jehož tržní cena je známá. V případě budov se pak podle standardu nabízí možnost odhadu reálných cen pomocí nákladů na obnovu. Asi nejlepším způsobem stanovení těchto nákladů jsou vzhledem k vlastnostem těchto aktiv reprodukční náklady. Standard

jako příklad uvádí zničení parlamentní budovy, při kterém by vzhledem k jejímu významu pro veřejnost měla být provedena spíše její obnova než její výměna náhradou za jinou budovu.

S výjimkou cenných papírů se změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji vykazuje v položce rozvahy 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*. Jak uvádí Máče (2012), bylo možné přecenění provést výsledkově – jako u finančních nástrojů podle mezinárodních standardů. Jelikož tento model ale umožňuje vykázat a rozdělit dosud nerealizované zisky, které v budoucnu nemusí být realizovány, rozhodlo MF ČR vypořádat rozdíly z přecenění rozvahovým modelem. Postupy účtování jsou zpracovány v ČÚS č. 709 – *Vlastní zdroje*. V podstatě jde o to, že se při prodeji náklad rozštěpí na náklad z prodaného majetku (zbytkovou cenu) a na finanční náklad (dopad reálné hodnoty). Pokud by v majetku účetní jednotky byl například stroj, jehož reálná hodnota by byla 40, pořizovací cena 100, oprávky 50 a prodejní cena 60, lze vysvětlit rozdíl ocenění a neocenění reálnou hodnotou následovně:

<b>Přecenění na RH</b>	<b>Částka</b>	<b>MD/D</b>
<i>Zrušení oprávek</i>	50	082/407
<i>Přecenění na RH</i>	40	407/022
<i>Vyúčtování ceny v RH</i>	40	553/022
<i>Rozdíl z přecenění</i>	10	564/407
<i>Prodej</i>	60	311/646

<b>Nepřecenění RH</b>	<b>Částka</b>	<b>MD/D</b>
<i>Zrušení oprávek</i>	50	082/022
<i>Vyřazení</i>	50	553/022
<i>Prodej</i>	60	311/646

V případě neocenění reálnou hodnotou by byly náklady 50 a tvořily by je pouze náklady z prodaného majetku – náklady z činnosti. V případě ocenění reálnou hodnotou by náklady byly 50, ale náklady z činnosti by byly pouze 40, 10 by tvořily náklady z přecenění – finanční náklady.

V případě, že by byla reálná hodnota stanovena správně, dalo by se hodnotit, jak efektivně účetní jednotka majetek prodala. Podle Klimenta a Bláhy (2010) z oddělení auditu KPMG by díky použití reálné hodnoty při prodeji majetku měly být lépe viditelné transakce se státním majetkem. Bolívar a Galera (2013) tvrdí, že použití reálné hodnoty působí na odpovědnost účetních jednotek tím, že zvýší srozumitelnost, srovnatelnost a aktuálnost účetního vykazování. Ovšem dodávají, že zásadní je objektivní a správné stanovení reálné hodnoty. Otázka správného stanovení reálné hodnoty má ale komplikace. Jeden z důvodů popisuje předchozí odsta-



vec. Dalším důvodem je to, že podmínky na trhu se neustále vyvíjí a v okamžiku prodeje mohou být jiné, než v okamžiku stanovení reálné hodnoty. Navíc u vybraných účetních jednotek často dochází k rozhodnutí o prodeji v jednom účetním období a k samotnému prodeji v některém z následujících období (například rozhodnutí o prodeji bytových domů). Reálná hodnota tak v době prodeje nemusí odrážet reálnou hodnotu stanovenou v době rozhodnutí o prodeji.

## 6.5 Komparace vykazování dlouhodobého majetku

Standardy IPSAS, které se zabývají dlouhodobým majetkem pro účetní jednotky veřejného sektoru a které mohou sloužit ke komparaci s českou legislativou, popřípadě u kterých lze přemýšlet nad možností implementace, jsou:

- *IPSAS 16 Investice do nemovitostí,*
- *IPSAS 17 Pozemky, budovy a zařízení,*
- *IPSAS 19 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a*
- *IPSAS 23 Výnosy z nesměnných transakcí.*

Tyto standardy stanovují zejména zásady pro rozpoznání aktiv v účetní závěrce, stanovení oceňovací báze při prvotním ocenění a následném oceňování k okamžiku sestavení účetní závěrky, požadavky na odpisování a případné ztráty ze snížení hodnoty.

První významnější odlišností je, že IPSAS na rozdíl od české legislativy neurčují hranici významnosti pro zařazení do dlouhodobého majetku. Česká legislativa vymezuje hranice významnosti striktně. Pro IPSAS tak není zásadní cena pro rozpoznání aktiva, ale účetní jednotce z něj musí plynout ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál a náklady spojené s pořízením musí být spolehlivě ocenitelné. Podle obou legislativ lze pořídit aktivum různými způsoby, a to koupí, vlastní činností nebo nesměnnými transakcemi (dar, svěření).

### 6.5.1 Ocenění při pořízení

Obě legislativy se shodují na tom, že pořizovací cena je tvořena cenou pořízení a náklady nezbytnými pro uvedení majetku do provozuschopného stavu, tedy náklady spojenými s pořízením. U nesměnných transakcí je v případě IPSAS využito ocenění reálnou hodnotou. Podle českých standardů je nutné odlišit darovaný majetek, který se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a nabytý státní majetek, kde jednotka navazuje na ocenění od převáděné účetní jednotky.

Jako náklady na pořízení IPSAS uvádí například náklady na přípravu místa, na dopravu, manipulaci, instalaci a montáž, na prvotní testování a poplatky za odborné služby. Naopak taxativně jsou vymezeny náklady, které nemohou být nákla-

dy na pořízení, kterými jsou náklady na představení nového produktu nebo služeb, školení zaměstnanců a jiné všeobecné režijní náklady. Rozdílem oproti české legislativě je zásada rozpoznání, podle které se určí, zda náklady vedou k budoucímu prospěchu účetní jednotky.

Dalším rozdílem je to, že v rámci IPSAS jsou do pořizovací ceny zahrnuty odhady nákladů na demontáž, odstranění a uvedení majetku do původního stavu, například pokud účetní jednotka veřejného sektoru provozuje činnost s ekologickým dopadem, zahrne náklady na odstranění následných škod do pořizovací ceny. Podobný termín a postup v české legislativě nenajdeme.

### 6.5.2 Ocenění v průběhu životnosti

Podle ČÚL je majetek nutné po celou dobu evidence zachycovat v historické ceně. V průběhu držby se v české legislativě nabízí možnost tvorby opravných položek při poklesu hodnoty majetku, která není trvalého charakteru. Ocenění na reálnou hodnotu je možné pouze při prodeji majetku. V průběhu životnosti majetku je podle IPSAS umožněno oceňovat majetek dvěma způsoby:

- Model historické ceny - ocenění pořizovací cenou, sníženo o oprávký a ztráty ze snížení hodnoty.
- Model přecenění na reálnou hodnotu – je vyžadováno pravidelné zjišťování reálné hodnoty (například jednou za 3 roky), vypořádání rozdílů je řešeno různě.

Ačkoliv je model historické ceny mnohonásobně častěji využíván, zvláště pro svou jednoduchost, je model přecenění standardy více upřednostňován (například v případě zvolení historických cen u investic do nemovitostí vyžaduje zveřejnění reálné hodnoty).

U modelu přecenění je z pohledu vypovídací schopnosti účetní závěrky výhoda, že přecenění může probíhat oběma směry. Je-li nová reálná hodnota vyšší, projeví se zvýšení ve vlastním kapitálu v položce fondy z přecenění. Snížení je zachyceno jako náklad – pokud ale byla hodnota majetku v předchozích letech zvýšena, první se sníží toto zvýšení ve vlastním kapitálu. Stejně tak pokud však již v minulosti bylo k tomuto aktivu zaúčtováno přecenění směrem dolů, účtuje se nejprve přímo do výsledovky a až následně do vlastního kapitálu. Tento postup shrnuje následující tabulka.

Tab. 6 Postup při změně reálné hodnoty

ČÚL	pokles tržní hodnoty	náklad/aktiva	
	růst tržní hodnoty	nereflektuje se	
IPSAS	1. přecenění	zvýšení	aktiva/fond z přecenění
		snížení	náklad/aktiva
	2. přecenění	zvýšení	aktiva/fond z přecenění – pokud předtím sníženo tak prvně výnos - zvýšení hodnoty do výše dříve uznaného nákladu
		snížení	náklad/aktiva, pokud předtím zvýšeno, tak prvně zrušení fondu z přecenění do výše vytvořené hodnoty fondu

Zdroj: IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení, autorovo zpracování

Zvolený způsob musí být zachován pro celé třídy, tj. seskupení aktiv stejné povahy nebo funkce, které účetní jednotka využívá ke své činnosti (například pozemky, provozní budovy, stroje, motorové dopravní prostředky, kancelářské zařízení atd.).

Při přeceňování na reálnou hodnotu ale dochází ke komplikaci. Veřejný sektor poskytuje veřejné statky, tedy statky, které by ve většině případů byly pro produkci soukromým sektorem nevýhodné. Proto se často setkáváme se statky, které se běžně na trhu neobchodují, tudíž není lehké určit jejich tržní hodnotu (Peková, 2008). V těchto případech se využívá například znalecký posudek nebo metoda nákladů obměny aktiva.

### 6.5.3 Technické zhodnocení

Náklady pro zvýšení užitečnosti, v naší legislativě označené jako technické zhodnocení, se projeví i v ocenění. Ve standardu *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení* je uvedeno, že pořizovací náklady mohou být zvýšeny i následně při přidání části nebo její výměně. Vykazují se jako součást účetní hodnoty. Tento postup je u obou legislativ v zásadě podobný.

I zde je ale nutné použít kritérium rozpoznání aktiva, které znamená, že náklad přinese budoucí ekonomický prospěch a využitelný potenciál. Zároveň musí být účetní jednotka schopna náklad spolehlivě stanovit. Pokud by náklad nesplňoval požadavky, byl by vykázán jako náklad běžného období a ne jako pořizovací náklad.

### 6.5.4 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy představují alokaci ocenění aktiva, vychází z odepisatelné částky, doby použitelnosti a odpisové metody.

Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zahájila odpisování položky pozemků, budov a zařízení jakmile je použitelné pro užívání a pokračovala v odpisování až do doby vynětí, a to i v případě, pokud se položka v průběhu období nevyužívá.

Odepsatelná částka představuje pořizovací náklady snížené o zbytkovou hodnotu. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby určila odpisovou sazbu samostatně pro každou podstatnou součást položky pozemků, budov a zařízení. Dobu použitelnosti ovlivňuje předpokládaná doba využitelnosti, odhad míry opotřebení a zastarávání (z důvodu opotřebení nebo vývoje), popřípadě zákonná omezení užívání. Doba použitelnosti aktiva proto nemusí být vždy shodná s životností aktiva, záleží i na záměru účetní jednotky s majetkem.

Metody (*IPSAS 17*):

- Rovnoměrné odpisy
- Metoda zmenšujícího se základu
- Výkonové odpisy

Přičemž je stanoveno, že každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odpisována samostatně (tzv. komponentní přístup).

V ČR platí povinnost odpisovat majetek pro všechny vybrané jednotky a existují také tři způsoby (za určitých podmínek výkonový, na dobrovolné bázi komponentní a v ostatních případech rovnoměrný). Mezinárodní standardy více upřednostňují komponentní odpisování. V České republice je tento způsob jednak nový a oproti rovnoměrnému odpisování značně složitý, proto nedochází k jeho častému použití u vybraných účetních jednotek.

ČÚL umožňuje účetní jednotce zohlednit zbytkovou hodnotu například stanovením zůstatkové ceny při vyřazení, ale rozhodně se stanovením zbytkové hodnoty není počítáno tak, jak by to vyžadovaly mezinárodní standardy. Ať už jde o prvotní nastavení, které stále probíhá nejčastěji na úrovni 5% pořizovací ceny, popřípadě hodnoty nulové, nebo její změnu v následujících účetních obdobích, kdy se revize nastavených zbytkových hodnot téměř vůbec neprovádí. Přitom její stanovení může výrazně ovlivnit nastavení odpisového plánu.

### 6.5.5 Rezervy

Pro IPSAS představují rezervy závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší budoucích výdajů. Zde dochází k rozdílu, oproti českým standardům:

- České standardy: budoucí závazek s pravděpodobným následkem,
- IPSAS: současný závazek, pouze s nejistou výší a nejistotou v čase.

Mezinárodní standardy potvrzují to, že závěrka se zabývá finanční situací vykazované jednotky na konci účetního období a ne v budoucnu. Vykazovány tak mají být jen závazky, které již k datu vykazání existují.

Za událost zakládající vznik závazku je považována taková událost, která zakládá smluvní nebo i mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je to, že účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než tento závazek splnit. Rezervy se vykazují v případě když:

- účetní jednotka má smluvní závazek, který je důsledkem minulé události;
- pro vypořádání bude nutný odtok využitelných prostředků nebo
- lze provést odhad závazku.

Stejně jako v české legislativě platí, že rezervu lze využít pouze na závazek, na který byla vytvořena. Pokud její naplnění přestane být pravděpodobné, zruší se. Jako příklady, na které se rezervy tvoří, jsou uvedeny záruční opravy, odstranění ekologických zátěží, restrukturalizace a závazky vzniklé ze soudních sporů. Důležitý rozpor je v otázce rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Ty nepředstavují rezervy podle IPSAS, protože v době vykazání neexistuje žádný současný závazek. Vynaložení nákladů na opravu závisí na budoucím rozhodnutí účetní jednotky. Místo vykazování rezervy se v tomto případě provádějí odpisy majetku, vyřazení a výměna.

### 6.5.6 Podmíněné závazky

S rezervami úzce souvisí podmíněné závazky a podmíněné aktiva. Od rezerv se odlišují tím, že závazek je v tomto případě pouze pravděpodobnou povinností. Odlišují se tedy vyšší mírou nejistoty. Rezerva se vykáže v rozvaze jen tehdy, pokud je současným závazkem, v jiném případě se zveřejňuje podmíněný závazek. Identifikace rozdílů podle *IPSAS 19 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* lze shrnout do následujících bodů:

#### **Rezerva:**

- Současný závazek výsledkem minulé události.
- Pravděpodobný odtok prostředků.
- Spolehlivé ocenění.

#### **Podmíněný závazek:**

- Existence budoucího závazku.
- Nižší pravděpodobný odtok prostředků.
- Jen zřídka spolehlivé ocenění.

**Nevyazuje se nic:**

- Neexistuje budoucí závazek.
- Malá pravděpodobnost odtoku prostředků.

**6.5.7 Opravné položky**

Pokud chceme v IPSAS najít vyjádření k opravným položkám, musíme projít více standardů, bohužel není vytvořen standard pouze pro opravné položky. Za téměř ekvivalent se dá ve vztahu k dlouhodobému majetku vidět část věnující se ztrátě ze snížení hodnoty aktiv. Ta je uznána, pokud je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva nižší, než je jeho účetní hodnota. Účetní hodnota se tak sníží na jeho zpětně získatelnou částku. Zároveň je nutno upravit odpisový plán. Účetní jednotka si může vybrat ze dvou metod:

- odpisy se přepočítají stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty, stejným poměrem se přepočte i brutto hodnota (účetní hodnota se tak po přecenění rovná reálné) nebo
- oprávký se upraví tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné (kdyby byla reálná cena vyšší než pořizovací, tak by bylo nutné navýšit i brutto hodnotu).

Následně pak účetní jednotka posuzuje, zda nedošlo k opětovnému zvýšení hodnoty (IPSAS pro tuto situaci používají termín zvrát ztráty ze snížení hodnoty). U těchto postupů je vždy nutné zveřejnit události a okolnosti, které vedly k jejich uznání, způsob stanovení výše a další informace.

**6.5.8 Aktiva národního dědictví**

Ve vlastnictví vybraných účetních jednotek se nachází specifický druh majetku, tzv. aktiva národního dědictví. Takový majetek představuje různá umělecká a historická díla. U těchto aktiv je těžko určitelná doba použitelnosti i ocenění, vzhledem k jejich nenahraditelnosti. Jelikož jejich cena obvykle v čase spíše roste, tržní hodnota se pro ocenění nejeví jako správná. Využitelnost těchto aktiv je rozdílná, například některé historické budovy mohou sloužit jako administrativní centra, na druhou stranu využitelnost například pomníků, myšleno z ekonomického pohledu, je omezena. Standardy po účetních jednotkách proto nepožadují vykazování aktiv národního dědictví, avšak rozhodne-li se pro to účetní jednotka, musí zveřejňovat informace podle *IPSAS 17*.

V české legislativě se tyto aktiva v podobě dlouhodobého majetku odděleně sledují v kategoriích *Kulturní předměty* a *Stavby* a vyžadováno je jejich ocenění ve výši pořizovací ceny anebo ocenění ve výši 1 Kč, není-li informace o pořizovací ceně známá (§ 25, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Význam tohoto ocenění je

především v evidenci. Je nutné si uvědomit, že pokud je například v historické budově provozován hotel, účetně se bude po dobu provozu řídit pravidly platnými pro budovy, pozemky a zařízení (*IPSAS 17*) a ne pravidly pro aktiva národního dědictví (Vodáková, 2009). Možné způsoby ocenění aktiv národního dědictví uvádí následující výčet:

- **Aktivační přístup** - vykázání ve výkazu o finanční pozici (PC, RH) – doporučeno u aktiv schopných generovat peněžní přírůstky.
- **Neaktivační přístup**- Pokud nelze spolehlivě provést pomocí aktivačního – aktivum nebude vykázáno ve výkazu o finanční pozici, ale bude popsáno v samostatném výkazu přiloženém k účetní závěrce.

### 6.5.9 Investice do nemovitostí

Investicí do nemovitostí se rozumí pozemek nebo budova držaná za účelem získání nájemného nebo zvýšení hodnoty nebo obojí, nikoli k:

- používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně k administrativním účelům nebo
- prodeji v rámci běžné činnosti.

Investice do nemovitostí se vykazuje jako aktivum jen tehdy, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s investicí do nemovitosti poplynou účetní jednotce a náklady spojené s pořízením investice do nemovitosti nebo reálná hodnota jsou spolehlivě ocenitelné.

Investice do nemovitostí se prvotně ocení pořizovacími náklady. Je-li investice pořízena prostřednictvím nesměnné transakce, určí se její pořizovací náklady jako reálná hodnota nemovitosti k datu pořízení. Po prvotním zachycení investice si účetní jednotka zvolí buď oceňování reálnou hodnotou, nebo pořizovacími náklady. V účetní závěrce však musí být zveřejněna i reálná hodnota investice do nemovitostí.

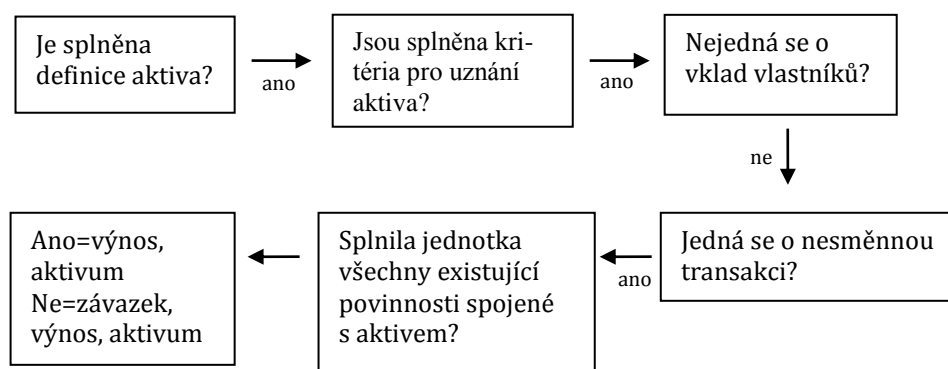
Problematika investic do nemovitostí není v ČÚL pro veřejný sektor specificky řešena. Majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj i pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Použití reálné hodnoty pro ocenění majetku není povoleno.

### 6.5.10 Výnosy z nesměnných transakcí

*IPSAS 23* *Výnosy z nesměnných transakcí* upravuje oblast vykazování výnosů z nesměnných transakcí, mezi které se řadí transfery a dotace. Tyto výnosy představují u jednotek veřejného sektoru významnou část výnosů. Je třeba ale zmínit, že do působnosti tohoto standardu nespádají výnosy z nesměnných transakcí, kte-

ré vznikly kombinací účetních jednotek – tedy majetek předaný zřizovatelem příspěvkové organizaci.

Nesměnné transakce jsou transakce, při kterých dochází k přesunu aktiv bez nároku na protihodnotu (na rozdíl od směnných). Prostředky získané z nesměnných transakcí musejí nejprve splnit definici aktiva a obecné zásady rozpoznání. Účetní jednotka musí mít kontrolu nad převáděnými jednotkami – je tak rozdíl mezi žádostí o dotaci, schválením a převodem prostředků. Kontrola vzniká v okamžiku, kdy je právně vynutitelný nárok na příjem prostředků – je potvrzeno, že účetní jednotka získá prostředky. Pokud pouze existuje možnost poskytnutí dotace, je na místě vykazovat tuto skutečnost pouze jako podmíněné aktivum. Pro názornost je převzato schéma přímo ze standardu.



Obr. 4 Schéma uznávání výnosů, aktiv a závazků z nesměnných transakcí  
Zdroj: IPSAS 23 Výnosy z nesměnných transakcí

Pokud se již při přijetí aktiva jednotka zavazuje vrátit prostředky, nesplní-li podmínky (většinou v podobě účelu použití), vykazuje se tato skutečnost jako závazek. Aby byl závazek vykázán, jeho výše musí být zároveň spolehlivě odhadnuta. Ocenění závazku se vyžaduje ve výši nejlepšího odhadu částky potřebné na jeho úhradu. Odhad částky by měl zohlednit i časovou hodnotu peněz, pokud závazek přesáhne více období (například u víceletých investic).

Standard vyžaduje, aby získané aktivum bylo oceněno reálnou hodnotou k datu nabytí. Výnosy jsou oceňovány ve výši přírůstku čistých aktiv. Pokud by byl přijat například transfer na pořízení investičního majetku, byla by hodnota výnosu časově rozlišena, jako v české legislativě, pouze se využije různých účtů, proti kterým se bude výnos zúčtovávat (v mezinárodních standardech se využívá výnosů příštích období, v české republice se využívá účet 403 - *transfery na pořízení dlouhodobého majetku*). Dále jsou v mezinárodních standardech uvedeny požadavky pro zveřejnění, a to například rozčlenění na výnosy z daní a z transferů.



## 7 Zachycení konkrétních případů

Pro zachycení konkrétních účetních případů je vybrána obec Kvasice a jí zřizované příspěvkové organizace. Vybrána je z důvodu vhodných účetních případů, které nastaly při práci s dlouhodobým majetkem, ať už samotné obce, nebo jejích příspěvkových organizací. Pro znázornění a doplnění ostatních případů, které u této obce nenastaly, jsou vybrány situace z jiných vybraných účetních jednotek.

Po zachycení odlišností je výběr zúžen pouze na data pro dlouhodobý hmotný majetek. K tomuto rozhodnutí vede několik skutečností. Hlavním důvodem je struktura dlouhodobého majetku vybraných účetních jednotek, kde u těchto jednotek tvoří většinový podíl na dlouhodobém majetku právě hmotný majetek. Dalším důvodem je podobnost případů. Vzhledem k rozsahu práce je zvolen postup popisu možných operací průřezově skrz skupinu hmotného majetku, je tak docíleno ucelenosti bez dualitních případů.

Znázornění postupuje podle rozvahových účtů, kdy ke každému významnému druhu syntetického účtu jsou rozebrány typické účetní operace – pořízení, vykazování účetních případů v průběhu existence majetku a vyřazení. Pro zjednodušení je abstrahováno od analytické evidence a od daně z přidané hodnoty.

U jednotlivých případů je následně provedena komparace s vykazováním podle Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS. V případě odlišných postupů jsou identifikovány rozdíly.

### 7.1 Představení obcí a příspěvkových organizací

Primárně řešená obec je obec Kvasice nacházející se ve Zlínském kraji. Obec má přibližně 2300 obyvatel. Obec zřídila dvě příspěvkové organizace, a to mateřskou školu pro preprimární vzdělávání a základní školu pro nižší sekundární vzdělávání (Kvasice.cz, 2015).

Obec dlouhodobě hospodaří bez dluhů, dosahuje kladných výsledků hospodaření, které umožňují aktivní rozvoj obce. Roční rozpočet se obvykle pohybuje kolem 30 milionů korun. Hodnota čtyřletého rozpočtu dosáhla bez dotačních programů 101 milionu korun, s dotačními tituly příjmy dosáhly 187 milionu korun. Obec v posledních letech podnikla mnoho investičních akcí. Pro rozbor do této práce byl vybrán nákup pozemků v okrajových částech a jejich zhodnocení (opravy dopravní infrastruktury, vybudování veřejného osvětlení), dále koupě hasičského vozu a rekonstrukce kuchyně mateřské školy. Pro další účely této práce poslouží plánovaná oprava obecního úřadu, vykazování budov (ve vlastnictví obce a svěřených), kulturních předmětů, pěstitelských celků trvalých porostů a na závěr i drobného dlouhodobého majetku.

Zřízené příspěvkové organizace obce Kvasice mají pouze svěřený majetek. Obec jej tak eviduje pouze v podrozvaze a účtuje o něm sama příspěvková organizace. Proto byla pro doplnění a znázornění případů s majetkem ve výpůjčce vybrána obec Prusinovice, která se také nachází ve Zlínském kraji. Má také zřízené dvě příspěvkové organizace – mateřskou školku a základní školu (Prusinovice.cz, 2015).

## 7.2 Pozemky

Podle ČÚL jsou pozemky vždy dlouhodobým majetkem, bez ohledu na ocenění (pokud nejsou určeny k prodeji jako zboží). To platí i u mezinárodních standardů, kde je rozhodující použití delší než jedno účetní období a důvod držby – výroba, dodávka zboží, výrobků nebo služeb, pronájem nebo administrativní účely.

Pozemky se neodpisují, proto změna vykazování této skupiny nebyla po zavedení účetní reformy tak razantní. V souladu s konsolidací je nejvýraznější novou povinností pozemky při prodeji přecenit na reálnou hodnotu. Další novou možností, která se vybraným účetním jednotkám nabízí, je, aby v souladu se zásadou opatrnosti využívaly při poklesu tržních cen pozemků opravné položky. Růst tržních cen se v souladu se zásadou opatrnosti v české legislativě neprojeví. Podle mezinárodních standardů (za předpokladu, že by účetní jednotka měla pro tuto skupinu majetku zvolen model přecenění) by došlo k zaznamenání obou případů, jak poklesu, tak i růstu reálné hodnoty pozemků.

### 7.2.1 Pořízení pozemku

Pro znázornění bylo v účetnictví sledováno vykázání pozemku „Pod strážným vrchem“. Pozemek byl vybrán vzhledem k zajímavým účetním operacím, které s ním nastaly. Tento pozemek byl pořízen v roce 2010 koupí od jednotlivců a zemědělského družstva v celkové částce 1 303 847 Kč. Jeho celkový rozměr je 9 144 m<sup>2</sup>. Nejprve byl zařazen na účet nedokončeného majetku, z tohoto účtu byl dnem doručení vkladu od příslušného katastrálního úřadu přeúčtován na účet pozemků. Jako související náklad byl účtován poplatek úřadu 1652 Kč. Tato část by byla i v souladu s mezinárodním standardem *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení*.

Tab. 7 Pořízení pozemku Pod Strážným vrchem

Pozemek Pod Strážným vrchem (9 144 m <sup>2</sup> )			
Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení	1 303 847	042	321
Související náklady	1 652	042	321
Úhrada	1 305 499	321	231
Zařazení	1 305 499	031	042

### 7.2.2 Vykazování pozemku v průběhu vlastnictví

Obec podnikla v letech 2011 - 2013 kroky pro zvýšení atraktivity svých pozemků. Zakoupené pozemky se totiž nacházely v okrajové oblasti, proto nebyly příliš žádané. Obec dobudovala infrastrukturu kolem pozemků, vodovod, kanalizaci a přípojku plynu. Dobudování těchto investic bylo dokončeno v roce 2013. Představují pozitivní externalitu a svou existencí zvýšily tržní cenu pozemků. Následně bylo v roce 2013 rozhodnuto, že pozemky budou nabídnuty k prodeji a oceněny znalcem, aby se vytvořila představa o jejich ceně. Pozemek „Pod strážným vrchem“ byl v podobě šesti parcel nabídnut k prodeji. Některé parcely byly prodány v roce 2013, zbylé až v roce 2014.

Při rozhodnutí o prodeji nastala situace, při které bylo nutné podle české legislativy ocenit zhodnocené pozemky reálnou hodnotou. Tato povinnost byla zavedena v roce 2010 a je jedním z důsledků zavádění účetnictví státu. Cena stanovena odhadem byla 400 Kč/m<sup>2</sup>. Toto přecenění bylo provedeno způsobem, který ukazuje následující tabulka (pro zjednodušení se počítá jen s jednou prodejní parcelou – 1/6 původního pozemku).

*Pozemek: 1 523 m<sup>2</sup>*

*Původní cena: 143 Kč/m<sup>2</sup> = 217 307,8 Kč*

*Cena po přecenění na RH: 400 Kč/ m<sup>2</sup> = 609 200 Kč*

*Přírůstek ceny: 391 892, 2 Kč*

Tab. 8 Přecenění na reálnou hodnotu při rozhodnutí o prodeji

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Přecenění na RH	391 892,2	031	407

### 7.2.3 Prodej pozemku

Další kroky nastaly při samotném prodeji pozemků. Sledovaná parcela byla prodána za 643 607 Kč hned v roce 2013 (jelikož přecenění proběhlo v roce 2013, nebylo ještě využito účtu 036 - *dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji*).

Tab. 9 Prodej pozemku v roce 2013

Účetní operace		Částka (Kč)	MD	D
Ocenění v účetnictví		609 200	031	
Vyřazení pozemku		609 200	554	031
Zúčtování reálné hodnoty		391 892,17	407	664
Prodej	Faktura	643 607	311	647
	Úhrada	643 607	241	311

Tab. 10 Vliv na výsledek hospodaření v roce 2013

Výkaz zisku a ztráty	
554: 609 200	647: 643 607 664: 391 892,17
Náklady: 609 200	Výnosy: 1 035 499,17
Ovlivnění VH: 426 299,17 Kč	

Před reformou účetnictví by došlo pouze k vyřazení majetku z důvodu prodeje, jak známe z účetnictví podnikatelů. V případě, že by k přecenění na reálnou hodnotu nedošlo, byl by pozemek v ocenění 217 307,8 Kč vyřazen (náklad) a prodán za 643 607 Kč (výnos).

Tab. 11 Prodej pozemku před platností ocenění reálnou hodnotou

Účetní operace		Částka (Kč)	MD	D
Vyřazení		217 307,83	554	031
Prodej	Faktura	643 607	311	647
	Úhrada	643 607	241	311

Výsledek hospodaření je stejný, ale účty, přes které se k němu došlo, jsou rozloženy jiným způsobem. Bez ocenění na reálnou hodnotu máme pouze výnos z prodeje a náklad z vyřazení. Při ocenění reálnou hodnotu v příkladu figuruje finanční výnos – výnos z přecenění na reálnou hodnotu. Kdybychom sledovali pouze provozní výsledek hospodaření, byl by při přecenění pouze 34 407 Kč, při nepřecenění pak

426 299,17 Kč. Bez přecenění na reálnou hodnotu dochází v podstatě ke zkreslení provozního výsledku hospodaření.

Druhým dopadem přecenění na reálnou hodnotu je dopad rozvahový – zvýšení bilanční sumy. Pokud je u majetku ve stejném účetním období rozhodnuto o prodeji, je prodán a dojde v daném období k vyřazení, rozvahový dopad v účetní závěrce patrný nebude. Pokud ale dojde k rozhodnutí o prodeji v jednom roce a prodán bude v roce následujícím, dojde k růstu bilanční hodnoty. Na straně aktiv dojde ke zvýšení hodnoty majetku – pozemku, na straně pasiv k růstu vlastního kapitálu – oceňovací rozdíly. Tím dochází k většímu naplnění požadavku na věrný a poctivý obraz účetní závěrky.

#### 7.2.4 Porovnání s IPSAS

Rozdílnost by nastala v případě, pokud by účetní jednotka měla zaveden model přecenění na reálnou hodnotu a rozhodnutí o prodeji by padlo až v některém z následujících let. Cena pozemků by tak v účetnictví z pohledu ČÚL až do rozhodnutí zůstala nezměněná. Podle mezinárodních standardů pro veřejný sektor však platí, že „pokud se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nezbytné provedení přecenění.“ Je uvedeno, že pokud aktiva procházejí významnými a častými změnami reálné hodnoty, je nezbytné i roční přeceňování. Pokud aktiva vykazují nevýznamné změny reálných hodnot, doporučuje se přecenění jednou za tři nebo pět let.

Kdyby tak investice do okolí pozemku byly ukončeny v roce 2013 a o prodeji by zastupitelstvo rozhodlo až v roce 2014, bylo by nejpozději v rozvahový den roku 2013 nutné provést přecenění podle následující tabulky. Zvýšená reálná hodnota by se promítla do hodnoty pozemků a vlastního kapitálu. Výsledný dopad by byl rozvahový, v podobě růstu bilanční hodnoty. K tomu by podle ČÚL nedošlo. Podle české legislativy by k přecenění na reálnou hodnotu došlo až při rozhodnutí o prodeji.

Tab. 12 Přecenění pozemku

Účetní operace	Částka (Kč)	Zaúčtování	
Pozemek při pořízení (1523 m <sup>2</sup> ) (143 Kč za m <sup>2</sup> )	217 307,8 Kč	Pozemek/Peněžní prostředky	
Přecenění k 31. 12. 2013	Přírůstek ceny 391892,92 Kč	ČÚL	-
(cena 400 Kč za m <sup>2</sup> )		IPSAS	Pozemek/VK – fond z přecenění

Podle mezinárodních standardů IPSAS by se nabízela možnost postupovat podle standardu *IPSAS 16 – Investice do nemovitostí*. Standard říká, že je třeba na jeho základě postupovat, pokud je nemovitost (pozemek nebo budova) držena za účelem zvýšení hodnoty, spíše než za účelem prodeje v rámci své běžné činnosti. Jde tak o původní plán účetní jednotky. Ve zvoleném případě byla nakoupena velká parcela, kde část byla následně určena pro prodej, ale část zůstala v majetku obce. U části, která prodána nebyla, by bylo na místě zvolit postup podle *IPSAS 16*. Konkrétně se jedná o situaci, kdy je pozemek držení z důvodu aktuálně neurčeného budoucího použití. Účetní jednotka v tomto případě není rozhodnutá, zda bude pozemek držet jako nemovitost užívanou vlastníkem, poskytovat na ní služby (například zde zřídí park), nebo jej v následujících obdobích prodá. Při těchto skutečnostech se jedná o pozemek držení pro zvýšení hodnoty a je nutný postup podle *IPSAS 17*.

Investice do nemovitosti se prvotně ocení na úrovni svých pořizovacích nákladů resp. reálné hodnoty při bezúplatném nabytí (do počátečního ocenění se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti). Při výběru metody pro následné oceňování mají účetní jednotky opět na výběr mezi modelem přecenění a modelem historických cen. Ze standardu je patrné jisté upřednostnění reálné hodnoty, protože i v případě zvolení historických cen vyžaduje zveřejnění reálné hodnoty investic do nemovitostí. Účtování rozdílů z přecenění se u investic do nemovitostí liší oproti *IPSAS 17*. Veškeré změny účetní hodnoty v důsledku růstu nebo poklesu reálné hodnoty se účtují přímo do přebytku nebo schodku běžného období. Rozdíl z přecenění se tak účtuje výsledkově.

České účetní předpisy neoddělují nemovitosti pořízené z důvodu získání nájemného anebo zhodnocení od ostatních nemovitostí. Investice do nemovitostí nejsou v české účetní legislativě definovány a je nutno o nich účtovat stejně jako o dlouhodobém hmotném majetku. Pozemky budou v rozvaze vykazovány jako dlouhodobý majetek bez rozlišení účelu využití a účetní hodnotou bude pořizovací cena. Přecenění na reálnou hodnotu jak tomu je u *IPSAS* české předpisy až do rozhodnutí o prodeji neumožňují.

### 7.3 Kulturní předměty

Kulturní předměty představují poněkud specifickou položku majetku, především kvůli jejich využitelnosti a hodnotě, kterou není většinou účetnictví schopno uspokojivým způsobem zachytit. Podle § 27 odst. e) zákona č. 586/1992 Sb. jsou movité kulturní památky a jejich soubory hmotným majetkem, který je z odpisování vyloučen. Odpisováno by bylo pouze technického zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce (ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny).

Změnou, která byla zavedena v souvislosti s účetní reformou, je ocenění kulturních památek, u kterých není známá pořizovací cena, případně je jejich cena obtížně stanovitelná. Tyto aktiva byly nově oceněny ve výši 1 Kč. Jedná se o aktiva, o nichž se dosud vůbec neúčtovalo, nebo které byly evidovány na podrozvahových účtech pouze v ceně nekvalifikovaného odhadu, protože adekvátní ocenění nebylo k dispozici.

<i>Výběr z karet majetku: účet 032 – Kulturní předměty</i>	
<i>Památník před ZŠ.....</i>	<i>159 500 Kč</i>
<i>Pamětní deska TGM.....</i>	<i>7 000 Kč</i>
<i>Smírčí kříž.....</i>	<i>1 Kč</i>

Na kartách majetků obou obcí je možné nalézt jak položky zařazené v pořizovací ceně, tak položky evidované v hodnotě 1 Kč. Jelikož na nich nebylo provedeno žádné technické zhodnocení, není v souvislosti s nimi nic odpisováno. Jak bylo popsáno, význam tohoto ocenění je spíše v evidenci. Jeho cena je těžko určitelná (jejich tržní cena neodráží jejich hodnotu pro kulturu, životní prostředí, vzdělávání a historii) a ve většině případů v čase roste.

### **7.3.1 Kulturní předměty podle IPSAS**

Mezinárodní standardy vykazování aktiv národního dědictví nepožadují. Pokud nejde aktivum spolehlivě ocenit a jedná se o aktivum, které není schopno generovat zisk, použije se tzv. neaktivační přístup. Aktivum, jeho pořízení, udržování a opravy tak budou popsány v samostatném výkaze přiloženém k účetní závěrce. Jelikož tyto aktiva negenerují žádné přírůstky, jak je doporučeno u aktivačního přístupu, a jejich ocenění pořizovací cenou je poměrně neobjektivní, byly by nejspíše vyřazeny z výkazu o finanční pozici (rozvahy) a evidovány zvláště v příloze. Jedná se o aktiva držená pro přínos poznání a kultury, tento přínos je hlavním motivem jejich držby. Jelikož samy o sobě negenerují peněžní přírůstky, nebylo by na ně pohlíženo jako na položku dlouhodobého majetku.

## **7.4 Stavby**

Stavby jsou položkou aktiv, u které se významně projevil přechod na aktuální účetnictví. Největší změnou je zavedení povinnosti odpisování majetku.

Budovy jsou majetkem, který pro svou činnost potřebují i příspěvkové organizace. Jsou uplatňovány dva postupy, buď jim zřizovatel majetek vypůjčí, nebo svěří k hospodaření. První způsob je mnohonásobně častější, ale byly vyhledány příklady obou možností. Pokud dojde k převodu formou výpůjčky, majetek zůstává

v rozvaze obce. Ta jej odpisuje a provádí veškeré účetní operace. Příspěvková organizace jej eviduje pouze v podrozvaze. V případě svěřeného majetku o něm na rozvahových účtech účtuje příspěvková organizace a obec jej převede z rozvahových účtů na účty podrozvahové.

#### 7.4.1 Budova v majetku obce

Typickou budovou v majetku obce je téměř vždy budova obecního úřadu. Budova v příkladu byla obcí pořízena v roce 1921. Tento majetek bude dále využit pro ukázkou dopočtu odpisů a aplikaci postupů podle mezinárodních standardů.

Tab. 13 Budova v majetku obce

Budova úřadu	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení	1 781 320,2	042	321
Zařazení 5. 9. 1921	1 781 320,2	021	042
Odpis	17 820	551	081

#### 7.4.2 Odpisy budov

Nastavení odpisů představovalo opravdu významný krok. Byla možnost využít dvě metody, přičemž obě obec Kvasice použila.

První, složitější metoda, vycházela ze situace, kdy účetní jednotce nebyl znám okamžik zařazení dlouhodobého majetku. Metoda se využila převážně u majetku pořízeného před rokem 1950. S touto situací se setkáváme u budovy městského úřadu. Datace jeho pořízení sahá někdy kolem roku 1921. Tento rok byl uveden jako rok pořízení, ale pro výpočet odpisů nebyl použit. Odpisový plán byl sestaven podle pravidla:

- Stanovení oprávek ve výši 40% ocenění majetku za období, po které majetek obec využívala, ale neodpisovala.
- 60 % se odepíše ve zbývajícím období používání majetku.



Tab. 14 Postup nastavení odpisového plánu – obecní úřad

Pořizovací cena	1 781 320,2 Kč
Stanovení oprávek do 2011	40% z PC = 712 528,08 Kč
Zbývající část pro odpis	1 068 792,12 Kč
Zvolená doba odpisování	100 let
Odpis roční	17 820 Kč
Odepsaná část v roce 2014	783 809 Kč
Účetní zůstatková cena 2014	997 511,2 Kč

V roce 2011 tak bylo na účet oprávek souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů při změně metody zaúčtováno 40% pořizovací ceny. Zbýlá cena už bude odpisována standardním postupem, formou ročních odpisů. Odpisovat se tedy bude do roku 2070, kdy bude účetní zůstatková cena odepsána.

Druhou metodou jsou odpisy nastaveny, pokud účetní jednotka zná okamžik zařazení a výši ocenění. Obecně se využila pro novější majetek. Výpočet těchto odpisů je znázorněn u budovy školy, která byla zařazena v roce 1980 v pořizovací ceně 24 331 852 Kč. Účetní jednotce byl znám okamžik zařazení a výše ocenění. Odpisový plán byl sestaven tak, že účetní jednotka:

- za období, kdy majetek využívala, ale neodpisovala, dopočítala oprávkou a
- vypočte oprávkou ke zbývající době využití majetku.

Tab. 15 Postup nastavení odpisového plánu – budova školy

Pořizovací cena	24 331 852 Kč
Stanovení oprávek do 2011	$(PC/60)*31 = 12 571 461$ Kč
Zbývající část pro odpis	11 760 391 Kč
Zvolená doba odpisování	60 let
Odpis roční	405 531 Kč
Odepsaná část v roce 2014	13 788 054 Kč
Účetní zůstatková cena 2014	10 543 798 Kč

V roce 2011 byly na účet oprávek souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů při změně metody zaúčtovány dopočítané oprávkou. Zbýlá hodnota bude odpisována stejně jako u první metody standardním postupem, formou ročních odpisů.

### 7.4.3 Přecenění budovy podle IPSAS

ČÚL ani zde nepřipouští přecenění majetku na vyšší hodnotu, než je jeho účetní zůstatková cena. Podobně jak bylo popsáno u pozemku, zvýšení lze podle IPSAS zachytit ve prospěch vlastního kapitálu – fondu z přecenění. Navíc, oproti pozemkům, při přecenění aktiva musí vybraná účetní jednotka upravit i odpisový plán.

### 7.4.3.1 Přecenění budovy při zvýšení hodnoty

Pro znázornění je zvolena budova městského úřadu. Její pořizovací cena v době pořízení (rok 1921) byla 1 781 320,2 Kč, což by v dnešních cenách bylo nepředstavitelné u dvoupatrové, rozměrné budovy. Roční odpis je 17 820 Kč a v současnosti je její zůstatková účetní hodnota 997 511,2 Kč. Budova neprošla žádnou významnější rekonstrukcí, o její rekonstrukci se usiluje nyní, jak bude popsáno v jedné z následujících kapitol. Ale i přes tuto skutečnost se jedná o zachovalou budovu. Veškeré kroky vedoucí k udržení stavu budovy byly vedeny jako opravy.

Tab. 16 Shrnutí o budově před přeceněním

Budova MÚ	
Pořizovací cena (1921)	1 781 320,2 Kč
Roční odpis	17 820 Kč
Oprávký celkem do roku 2014	783 809 Kč
Účetní zůstatková cena v roce 2014	997 511,2 Kč

Bohužel konkrétní informace o reálné hodnotě nejsou dostupné, proto bylo využito konzultace s realitní kanceláří v okresním městě. Cena budovy byla v roce 2014 stanovena (před plánovanou rekonstrukcí) na 8 000 000 Kč. Ideálním rokem k přecenění na reálnou hodnotu by byl samozřejmě rok zavedení účetní reformy, ovšem dostupné data, tedy odhadovaná prodejní cena, byla zjištěna na základě konzultace k roku 2014, proto bude přecenění provedeno k tomuto roku. Pokud by znalec stanovil jinou výši, změnily by se vypočtené hodnoty v závislosti na stanovené reálné hodnotě, ale postup by byl stejný.

Dalším krokem nutným pro postup podle mezinárodních standardů je zohlednění zbytkové hodnoty aktiva v době jeho odepsání. V současnosti je počítáno s nulovou zbytkovou hodnotou. Vzhledem k umístění objektu a jeho možné využitelnosti by mělo být počítáno se zbytkovou hodnotou alespoň 1 000 000 Kč. Tato hodnota byla opět stanovena na základě konzultace s realitní kanceláří.

#### Roční odpis dle ČÚL

$Pořizovací\ cena/doba\ odpisování = 1\ 781\ 320/100 = 17\ 820\ Kč$

#### Roční odpis dle IPSAS

Nejprve je nutné jako u zavádění odpisového plánu dle ČÚL vypočítat část, která už měla být odepsaná. Budeme-li počítat podle nastavení, které bylo v ČR, tedy 40% z pořizovací ceny jednorázově zahrnout jako odpis minulých let, bude postup vlastně totožný, pouze s rozdílem zohlednění zbytkové hodnoty.

Tab. 17 Výpočet odpisů podle možného nastavení (IPSAS)

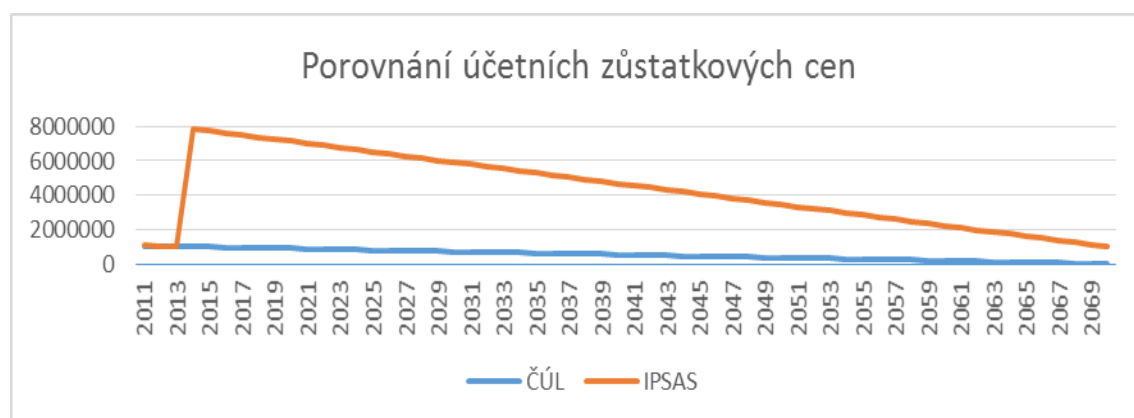
Budova MÚ	
Pořizovací cena	1 781 320,2 Kč
Zbytková hodnota	1 000 000 Kč
Jednorázové oprávky	0,4*(PC-ZH) = 312 528,08 Kč
Odpis do přecenění	7 814 Kč
Odpis po přecenění	122 807 Kč

*Roční odpis do přecenění:  $(1\,781\,320 - 1\,000\,000)/100 = 7\,814\text{ Kč}$*

*Po přecenění v roce 2014:  $(8\,000\,000 - 1\,000\,000)/(100 - 43) = 122\,807\text{ Kč}$*

Pro výpočet odpisů po přecenění bylo nutné do jmenovatele dosadit původních sto let s předpokladem, že 40 let (40%) už bylo odepsáno k 1. 1. 2011, následně byly přičteny roku standardního odpisování – 2011, 2012 a 2013 – tak bylo získáno číslo 43. Zbývající doba odpisování bude 57 let, tj. do roku 2070.

Porovnání účetních zůstatkových cen podle obou metodik ukazuje následující graf. Graf je vytvořen až od roku 2011, protože před tímto rokem došlo k rozpočítání oprávek do 40% pořizovací ceny, což je poměrně netypický postup a znázornění v kontextu porovnání s mezinárodními standardy by nemělo význam.



Obr. 5 Porovnání účetních zůstatkových cen

### Rozbor výsledku hospodaření

ČÚL nepřipouští přecenění aktiva směrem nahoru, v souladu se zásadou opatrnosti. Výše odpisů by se tak neměnila a po celou dobu by byla rovnoměrná.

Tab. 18 Postup odpisování – současné nastavení

Rok	Účetní operace	Částka	MD	D
	Budova	1 781 320,2 Kč	021	
	Odpisy k 1. 1. 2011	712 528,08 Kč	406	081
2011	Odpis budovy	17 820	551	081
2012	Odpis budovy	17 820	551	081
...	...	...	...	...

IPSAS umožňují při zvolení modelu přecenění na reálnou hodnotu přecenění aktiv v obou směrech. Navíc je zohledněna zbytková hodnota.

Budova se vykáže v přeceněné částce, která představuje reálnou hodnotu aktiva k datu přecenění. V roce přecenění je nutné vypočítat koeficient přecenění a tím následně upravit pořizovací cenu a oprávky tak, aby v roce, kdy došlo k přecenění, byla účetní zůstatková cena rovna reálné hodnotě. V řešeném případě došlo ke zvýšení reálné hodnoty, bude tedy zároveň s přírůstkem pořizovací ceny vykázán růst fondu z přecenění. Ten bude následně snížen zvýšenými přeceněnými oprávkami. Následující roky budou uplatňovány nově vypočtené odpisy, kdy navýšená část odpisu bude postupně snižovat fond z přecenění, který vznikl při růstu reálné hodnoty budovy.

*Účetní zůstatková cena: 1 468 792,12 Kč*

*Přeceněno na: 8 000 000*

*Rozdíl z přecenění: 8 000 000 – 1 000 000 – 1 468 792,12 – 1 468 792,12 =*  
***5 531 207,88 Kč***

*Výpočet koeficientu přecenění: 5 531 207,88 / 1 468 792,12 = 3,7658*

*Požizovací cena po přecenění: 1 781 320,2 + 1 781 320,2 \* 3,7658 = 8 489 415,809*

*Rozdíl: 8 489 415,809 – 1 781 320,2 = 6 708 095,609 Kč*

*Oprávky po přecenění: 712 528,08 + 712 528,08 \* 3,7658 = 3 395 766,32 Kč*

*Přepočet ročních odpisů: 7 000 000 / 57 = 122 807 Kč*

Tab. 19 Postup odpisování podle možného nastavení (IPSAS)

Rok	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
	Budova	1 781 320,2 Kč	021	
	Odpisy k 1. 1. 2011	312 528,08 Kč	406	081
2011 - 2013	Odpis budovy	7 814	551	081
2014	Odpis budovy	7 814	551	081
	Přecenění pořizovací ceny	6 708 095,609	021	Fond z přecenění
	Navýšení hodnoty oprávek	3 395 766,32	Fond z přecenění	082
2014	Odpis z přeceněné části	122 807	551	081
	Navýšení odpisu	114 993	Fond z přecenění	Nerozdělený zisk
...	...	...	...	...

Vliv na výsledek hospodaření bude v případě ČÚL rovnoměrný. Podle IPSAS zvýšení hodnoty budovy ovlivní i výsledek hospodaření. Od roku 2014 jsou odpisy vyšší a tím i náklady, protože v souvislosti s růstem hodnoty budovy došlo ke změně odpisového plánu. Odpisy jsou vypočítány z vyšší částky.

V prvních letech budou odpisy podle mezinárodních standardů nižší, protože je počítáno se zbytkovou hodnotou. Po zvýšení hodnoty aktiva se situace obrátí.

Tab. 20 Porovnání odpisů v roce přecenění

Rok	2011	2012
ČÚL	17 820	17 820
IPSAS	7 814	122 807
ČÚL - IPSAS	10 006	-104 987

Vykázání podle IPSAS se projeví i v rozvaze, kdy dojde k růstu bilanční hodnoty. Na straně pasiv vzroste vlastní kapitál (fond z přecenění), na straně aktiv vzroste hodnota budovy.

V tomto příkladu je vidět, že nastavení pořizovacích cen, které je velmi podhodnocené, má velký vliv na následné náklady v podobě odpisů. Je nutno dodat, že takové podhodnocení (budova úřadu za 1 781 320 Kč) není ve veřejném sektoru nic vzácného, jelikož většina budov v majetku těchto typů organizací je z průběhu 20. století. Jejich pořizovací ceny výrazně neodpovídají dnešním cenám. Problém

při tomto způsobu nastává hlavně tehdy, pokud je nutná oprava, protože v účetnictví nebyly vykazovány náklady správně.

#### 7.4.4 Technické zhodnocení budovy

U technického zhodnocení jsou podle české legislativy možné dvě, respektive tři možnosti účtování odvíjející se od hodnoty prováděného technického zhodnocení. První možnost lze použít, pokud je zřejmé, že jeho hodnota překročí hranici 40 000 Kč. Prováděné operace se zaznamenávají na účet 042 – *Nedokončený DHM*. Pro znázornění tohoto postupu je zvolena rekonstrukce kuchyně v základní škole, která byla z části financována z dotací.

Tab. 21 Technické zhodnocení (překročení limitu)

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Došlá faktura na TZ	4 041 724,93	042	321
Úhrada	4 041 724,93	321	231
Předpis dotace SFŽP		346	401
Přijetí dotace SFŽP	114 775,1	231	346
Předpis dotace EUFS		346	401
Přijetí dotace EUFS	1 951 176,7	231	346
Zařazení TZ do majetku	4 041 724,93	021	042

V měsíci, kdy obec zařadila technické zhodnocení do majetku a zvýšila tak ocenění budovy školy, převedla toto technické zhodnocení jako svěřený majetek příspěvkové organizaci. Nebylo využito uspořádacího účtu k technickému zhodnocení, protože vzhledem k částce bylo jasné překročení limitu (40 000 Kč).

Tab. 22 Převod do příspěvkové organizace

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Vyřazení TZ z majetku	4 041 724,93	401	021
Vyúčtování dotace SFŽP	114 775,1	403	401
Vyúčtování dotace EUFS	1 951 176,7	403	401
Převod do podrozvahy	4 041 724,93	903	999

Následuje zařazení technického zhodnocení do majetku u příspěvkové organizace – školy. Obvykle podmínkou dotace je, že příjemce dotace nesmí x let vyřadit majetek z vlastnictví. Převod majetku do užívání příspěvkové organizaci se nepovažuje

za změnu vlastnictví, proto příjemce dotace (obec) může převést technické zhodnocení do užívání své příspěvkové organizaci.

Vzhledem k tomu, že na technické zhodnocení, na rozdíl od zbylé budovy, byly vyřízeny dotace, je tato investice považována za samostatnou věc a její odpisy byly nastaveny na 40 let.

*Odpis:  $4\,041\,724,93/40 = 101\,044\text{ Kč}$*

*Poměr dotace SFŽP:  $114\,775,1/4\,041\,724,94 = 2,84\%$*

*Poměr odpisu:  $2,84\%$  z  $101\,044\text{ Kč} = 2\,870\text{ Kč}$*

*Poměr dotace EUFS:  $1\,951\,176,7/4\,041\,724,94 = 48,28\%$*

*Poměr odpisu:  $48,28\%$  z  $101\,044\text{ Kč} = 48\,780\text{ Kč}$*

Tab. 23 Vykazování odpisů pro technické zhodnocení

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Zvýšení ocenění budovy o TZ	4 041 724,93	021	401
Převod dotace SFŽP	114 775,1	401	403
Převod dotace EUFS	1 951 176,7	401	403
Odpisování majetku od následujícího měsíce	101 044 Kč	551	081
Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	49 394 Kč	401	416
Účtování dotace k odpisům SFŽP	2 870 Kč	403	672
Účtování dotace k odpisům EUFS	48 780 Kč	403	672

Druhou možností je využití účtu 045 – *Uspořádací účet technického zhodnocení DHM*. Použije se, pokud si obec v průběhu období není jistá, zda prováděné technické zhodnocení překročí limit. Pokud ke konci rozvahového dne zjistí, že limit byl překročen, převede hodnotu účtu na příslušný účet majetku. U primárně řešené obce k tomuto případu nedošlo, proto bylo čerpáno z dat druhé obce (majetek ve výpůjčce). Tento účetní případ bude vysvětlen na technickém zhodnocení oken budovy mateřské školy. V první fázi bylo provedeno zateplení oken v hodnotě 35 230 Kč. Následně byla provedena instalace mříží v dolních patrech v hodnotě 21 680 Kč. Dohromady tato částka limit překročila, byla tak k rozvahovému dni proúčtována na příslušný majetkový účet.

Tab. 24 Technické zhodnocení – využití uspořádacího účtu

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Přijatá faktura	35 230	045	321
Přijatá faktura	21 680	045	321
Úhrada	56 910	321	231
Vyhodnocení, že TZ překročilo limit	56 910	021	045
Tvorba IF	56 910	416	401

Pokud by hodnota technického zhodnocení limit nepřekročila, bylo by nutné zachytit operaci přes nákladový účet.

#### 7.4.4.1 Technické zhodnocení budovy podle IPSAS

Technické zhodnocení podle IPSAS spadá do skupiny tzv. následných výdajů. Do této skupiny dále spadají opravy a udržování. Účetní jednotka (stejně jako v české legislativě) v účetní hodnotě pozemků, budov a zařízení nevykazuje náklady na každodenní údržbu položky. Náklady na každodenní údržbu jsou tvořeny převážně osobními náklady a spotřebou materiálu a služeb, mohou zahrnovat také pořizovací náklady drobných dílů. Technické zhodnocení na rozdíl od oprav znamená výdaje, které byly vynaloženy po zařazení aktiva do užívání a které zlepšují jeho životnost či výkonnost. Ekonomická jednotka ze zhodnocených aktiv bude mít následně větší ekonomický užitek. Pokud by situace technického zhodnocení nastala v účetním výkaznictví podle mezinárodních standardů, neodvítelo by se vykazování od zákonem striktně vymezené hodnoty tohoto zhodnocení. Primárně je třeba zmínit, že pořizovací náklady mohou být zvýšeny i následně (přidání části, výměna). Aby se aktivovaly výdaje, tedy aby se zvýšila hodnota majetku, ke kterému se zhodnocení vztahovalo, musely by se splnit kritéria rozpoznání aktiva:

- náklad přinese budoucí ekonomický prospěch a využitelný potenciál a
- účetní jednotka je schopna náklad spolehlivě stanovit.

Pro výše popsané případy – technické zhodnocení kuchyně a oken by byly obě kritéria splněna. Nebylo by tak třeba hlídat překročení limitu a mohla by být hodnota pořizovacích nákladů pro aktiva, na kterých bylo zhodnocení prováděno, zvýšena. Situaci by tak měla stejný dopad jako v české legislativě, u obou případů by také došlo ke zvýšení hodnoty majetku, protože výdaje na technické zhodnocení se stávají součástí ocenění aktiv.



### 7.4.5 Rezervy

U výše popsaného obecního úřadu je plánována oprava. V rámci očekávané opravy bylo požádáno o dotaci u Norských fondů (v roce 2014). Oprava byla oceněna na 19 milionů. Další metoda, kterou česká legislativa nabízí, pokud by to rozpočet dovolil a nebylo by žádáno o dotaci, je na opravu vytvořit rezervu a připravit rozpočet na tak velkou nákladovou položku. Aby byla rezerva daňovým nákladem, musí být využita právě pro daný účel a peníze musí být deponovány na samostatný účet. Její výše se stanoví jako podíl celkového rozpočtu nákladů na opravu a doby od zahájení tvorby rezervy do doby předpokládaného zahájení opravy. *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů* stanoví podle odpisových skupin maximální doby tvorby rezerv, zároveň platí, že rezerva nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. V řešeném případě je výše oprav stanovena na 9 000 000 Kč a plánovaná oprava má nastat v roce 2019. Tvorba rezervy započne v roce 2015.

Výše roční rezervy by byla:  $19\,000\,000\text{ Kč}/4 = 4\,750\,000\text{ Kč}$

Tab. 25 Průběh tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Rok	1	2	3	4	5
Tvorba rezervy (tis. Kč)	4 750	4 750	4 750	4 750	0
Čerpání rezervy (tis. Kč)	0	0	0	0	19 000
Stav rezervy (tis. Kč)	4 750	9 500	14 250	19 000	0

Tabulka znázorňuje postup tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Ve čtyřech po sobě jdoucích obdobích dojde k tvorbě rezervy, která se bude akumulovat na účtu rezerv. V roce uskutečnění opravy se pak tato rezerva rozpustí. Tvorba rezervy zmírní dopad do nákladů a tak i dopad na výsledek hospodaření. Postup účtování vysvětluje následující tabulka.

Tab. 26 Postup účtování rezervy

Účetní případ	Částka (tis. Kč)	MD	D
Tvorba rezervy (1-4 rok)	4 750	555	441
Převod peněžních prostředků	4 750	231.2	231.1
Provedení opravy	19 000	511	321
Rozpuštění rezervy	19 000	441	555

Jak je patrné ze zvoleného případu, tvorba daňově uznatelné rezervy na opravu majetku byla pouze jednou z alternativ, které však nebylo využito. U obcí, popřípa-

dě jejich příspěvkových organizací, se ukázalo jako obtížné nalézt takovou, která rezervu na opravu dlouhodobého majetku tvoří. Důvodů je hned několik. Jedním z hlavních je povinnost deponovat rezervu na samostatný účet pro tuto rezervu zřízený. Tyto peníze musí účetní jednotka skutečně mít a odeslat na účet, kde, pokud chce podmínky splnit, s nimi nemůže manipulovat. U podnikatelských subjektů může být tvorba rezervy využita jako nástroj pro snížení daňového základu, což není pro obce významný fakt, protože jsou příjemci své vlastní daně z příjmu. V neposlední řadě je ale třeba myslet na to, že u vybraných účetních jednotek má velký vliv rozpočtová oblast, proto obhajoba v daném období reálně nevynaloženého nákladu je nahrazena zpravidla potřebou jiných výdajů.

#### 7.4.5.1 Rezervy podle IPSAS

Oblast rezerv řeší *IPSAS 19 – Rezervy, podmíněné aktiva a závazky*. Rezerva podle mezinárodních standardů znamená současný závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. V řešeném případě by tak nešlo tvořit rezervu podle mezinárodních standardů. Šlo by použít tzv. podmíněný závazek. Účetní závěrka má totiž zobrazovat finanční pozici v daném období, nikoliv jeho budoucí situaci. Jako situaci, kdy lze tvořit rezervu podle mezinárodních standardů je tak třeba soudní spor – pokud je jisté, že k odlivu peněz skutečně dojde (ale neví se kdy přesně a jaká bude suma).

Rezervu na opravu dlouhodobého majetku nelze použít ve smyslu rezervy podle IPSAS. Pokud by došlo k situaci, kdy by bylo rezervu nutné tvořit, znamenalo by to podle IPSAS, že nebyly správně nastavené odpisy majetku. Například, v rámci opravy úřadu je předpokládána oprava střechy. Podle standardů však mělo být využito komponentního odpisování, kdy by střecha byla odepsána samostatně, na základě opotřebení, v době nutné opravy by tak při správném nastavení došlo k vyřazení a výměně. Standardy pracují s myšlenkou, která je velmi smysluplná – pokud je správně nastaven systém odpisování (ve většině případů se jedná o využití komponentního odpisování), je tvorba rezervy na opravu nesmyslná.

#### 7.4.6 Vyřazení budov – bezúplatný převod

Velmi častým způsobem vyřazení majetku u obcí je bezúplatný převod majetku. Je třeba rozlišit darování majetku (na základě darovací smlouvy), které v současné době ve vztahu zřizovatel – ÚSC – a zřízenou PO by již nemělo připadat v úvahu. Dle *zákona č. 250/2000 Sb.* může obec předat PO majetek do vlastnictví bez darovací smlouvy. „Darování“ ve smyslu daru jiné vybrané účetní jednotce znamená vlastně operace definované jako svěření majetku. Pokud obec majetek vyřadí darem, znamená to tedy, že majetek darovala jiné než vybrané účetní jednotce.

Ve vztahu ke svým příspěvkovým organizacím a jejich majetku může obec využít dvou variant. Buď to jim majetek svěří (majetek je u obce účtován pouze v podrozvaze), nebo jim předá majetek tzv. do výpůjčky (nadále tak zůstává na rozvahových účtech obce).

Obec Kvasice svým příspěvkovým organizacím svěřila budovy pro výkon jejich činnosti. Znázorněna bude budova základní škola, kterou obec pořídila v roce 1980. Tato budova byla využita v kapitole 7.4.2 *Odpisy budov* při znázornění dopočtu oprávek.

Tab. 27 Svěřená budova - pořízení

Budova školy	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení	24 331 852	042	321
Zařazení 1. 3. 1980	24 331 852	021	042
Odpis	405 531	551	081

Budova byla svěřena příspěvkové organizaci v roce 2004. Opotřebení do té doby činilo 10 293 998, zůstatková cena převáděné nemovitosti byla 14 037 854 Kč. Samozřejmě převod přes použité účty, tak jak vidíme v následující tabulce, byl proveden až po reformě.

Tab. 28 Převod do příspěvkové organizace – pohled obce

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Převod částečně opotřebované budovy	24 331 852		021
	10 293 998	081	
	14 037 854	401	
Podrozvahová evidence	14 037 854	903	999

Tab. 29 Převod do příspěvkové organizace – pohled příspěvkové organizace

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Převod částečně opotřebované budovy	24 331 852	021	
	10 293 998		081
	14 037 854		401

Jelikož primárně zkoumaná obec nemá žádnou budovu ve výpůjčce, bylo nutné pro tyto data využít jinou obec. Pokud zřizovatel zvolí tuto formu, znamená to, že majetek nadále zůstává na jeho majetkových účtech a odpisuje jej. Výpůjčka je bezúplatná (v případě nájmu by musel své příspěvkové organizaci poskytnout peněžní prostředky na nájem, které by mu zpětně zaplatila). Budova se

do podrozvahy příspěvkové organizace převádí v pořizovací ceně. V účetnictví obce nedochází k žádné změně.

Tab. 30 Výpůjčka budovy školy – pohled příspěvkové organizace

Účetní operace	MD	D	Kč
Převod budovy – výpůjčka	999	966	18 418 545

#### 7.4.6.1 Svěření a výpůjčka podle IPSAS

V návaznosti na řešení forem transakcí s majetkem je potřeba probrat problematiku i z pohledu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.

Nejprve varianta výpůjčky majetku. Z pohledu obce se v účetnictví nic neděje – majetek zůstává v její rozvaze (výkazu o finanční pozici). Z pohledu příspěvkové organizace je pořizovací cena majetku zaúčtována do podrozvahy. Hovoří se o podmíněném závazku. Tento postup je založen na předpokladu, že existuje budoucí závazek z titulu případné nemožnosti vrácení majetku účetní jednotky, a to ve výši jeho případného peněžitého plnění vůči účetní jednotce, která je vlastníkem majetku.

Tvorba podmíněného závazku podle mezinárodních standardů je obtížnější. Musí být splněny následující kritéria. První je kritérium, že současný závazek je výsledkem minulé události. Toto kritérium by splněno bylo, stejně jako druhé, kterým je nejistá výše odlivu prostředků. Posledním kritériem je pravděpodobnost odtoků těchto prostředků. Toto určení je i podle Vodákové (2012) obvykle tou nejproblematictější částí. Standard dodává, že odtoky jsou pravděpodobné tehdy, pokud pravděpodobnost, že k nim dojde, je vyšší, než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Závazek se vykáže, jen pokud není příliš nepravděpodobný. V této části by nastal nejspíš rozpor, podle kterého by se podmíněný závazek nevykazoval. I kdyby totiž například ke zničení majetku došlo, je nepravděpodobné, že by obec chtěla po příspěvkové organizaci, aby jej uhradila – obec by na uhrazení závazku musela nejprve sama poskytnout peníze příspěvkové organizaci, která by jí je odvedla zpět. Dá se tedy usuzovat, že daný vztah by byl vysvětlen pouze v poznámkách o účetních pravidlech a ostatních vysvětlivkách (příloze). Evidence tohoto vztahu je obtížná hlavně z důvodu, jak je uvedeno v první kapitole této práce, že existence vztahu mezi příspěvkovou organizací je specifickým Česká (potažmo Slovenské) republiky.

Druhým případem je svěření majetku. Zde už podrozvaha dává větší smysl, protože za pravděpodobnost, v tomto případě příjmu prostředků, může být pova-

žováno zpětné vrácení svěřeného majetku. Vykázání v tomto postupu podmíněného aktiva by tak bylo v souladu s IPSAS. Problémem by bylo ocenění tohoto aktiva. V české legislativě se převádí majetek do podrozvahy v účetní zůstatkové ceně. V mezinárodních standardech by byl podmíněný závazek oceněn nejlepším možným odhadem budoucího přílivu peněžních prostředků.

Posledním bodem této operace je převod do příspěvkové organizace, respektive ocenění tohoto převodu. Pro svěřený majetek by platilo, jak je uvedeno v *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení*, že pokud byly položky pozemků, budov a zařízení získané bezúplatně, byly by při uznání oceněny na úrovni své reálné hodnoty. Podle české legislativy se přejímá ocenění od zřizovatele (včetně opravek), takže se pokračuje v takovém ocenění, které evidovala předchozí účetní jednotka.

## 7.5 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

V této podkapitole budou rozebrány účetní případy, které nastaly s účtem 022 - *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*. Byl vybrán majetek, který představuje pro své specifické vlastnosti vhodný příklad pro porovnání obou přístupů hlavně v dopadech na výsledek hospodaření a věrné zobrazování.

### 7.5.1 Pořízení samostatné movité věci

Jako příklad účetního vykazování samostatné movité věci, která je přímo na majetkovém účtu obce, byl zvolen hasičský automobil CAS 20. Hasičský sbor v obci funguje jako středisko obce, není samostatnou příspěvkovou organizací, jak tomu bývá především u větších obcí. Automobil byl pořízen v roce 2010 a vzhledem k ceně, představuje důležitou položku v majetkových účtech. Na jeho pořízení obec dostala dotaci 2 500 000 Kč od kraje.

Tab. 31 Pořízení hasičského automobilu

Účetní operace	Částka	MD	D
Pořízení	5 817 000	042	321
Předpis transferu (2010)	2 500 000	346	403
Přijetí transferu	2 500 000	231	346
Zařazení (3/2010)	5 817 000	022	042

### 7.5.2 Účtování o samostatné movité věci v průběhu vlastnictví

Odpisový plán byl naplánován na 20 let pomocí rovnoměrných odpisů. Ty budou účtovány klasicky na účet opravek (082 - *oprávky*) a do nákladů (551 - *odpisy*).

Při nastavování odpisového plánu bylo počítáno se zbytkovou hodnotou, která byla nastavena na 5 % pořizovací ceny, tj. 290 760 Kč. Tato hranice byla zvolena v souladu s tehdy platnou a plošně využívanou legislativou (při dosažení zůstatkové ceny 5 % lze ukončit odpisování).

Protože výnos z dotace je nutné časově rozlišit, bude zároveň s odpisy zúčtován do výnosů účet 403 - *transfery na pořízení dlouhodobého majetku*. Velikost výnosu, který má být rozpuštěn, se určí pomocí tzv. transferového podílu:

*Transferový podíl = Výše transferu/pořizovací cena majetku*

*Transferový podíl = 2 500 000/5 817 000 = 43%*

*Výše odpisu: 5 817 000 - 290 760/20 = 276 312 Kč*

*Transferový podíl: 43% \* 276 312 = 118 814,16 Kč*

Z těchto operací vyplyne náklad období 157 497,84 Kč, který odpovídá výši odpisu z hodnoty majetku financovaného z vlastních zdrojů.

Tab. 32 Zaúčtování odpisů

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Účetní odpis	276 312	551	082
Zúčtování dotace	118 814,16	403	672

Následující tabulka znázorňuje výši odpisů a zůstatkové ceny v jednotlivých letech.

Tab. 33 Odpisy podle současného nastavení v souladu s ČÚL

Rok	Počet měsíců	Odpis	Zůstatková cena
2010	3	69 078	5 747 922
2011	12	276 312	5 471 610
2012	12	276 312	5 195 298
2013	12	276 312	4 918 986
2014	12	276 312	4 642 674
2015	12	276 312	4 366 362
2016	12	276 312	4 090 050
2017	12	276 312	3 813 738
2018	12	276 312	3 537 426
2019	12	276 312	3 261 114
2020	12	276 312	2 984 802
2021	12	276 312	2 708 490
2022	12	276 312	2 432 178
2023	12	276 312	2 155 866
2024	12	276 312	1 879 554
2025	12	276 312	1 603 242
2026	12	276 312	1 326 930
2027	12	276 312	1 050 618
2028	12	276 312	774 306
2029	12	276 312	497 994
2030	9	207 234	290 760

### 7.5.2.1 Postup výpočtů pro samostatnou movitou věc dle IPSAS

Hasičský automobil byl vybrán proto, že představuje majetek o vysoké vstupní hodnotě a je složen z více součástí. U vozů tohoto typu je krizová součástka – čerpadlo na vodu. Zaleží sice na frekvenci a způsobu jeho využívání, ale obvyklá doba životnosti je deset let, což je o deset let méně, než jaká je zohledněná životnost celého stroje. Tato součástka pro daný typ stojí 150 000 Kč. Položka se tak jeví jako významná, ať už vzhledem k hodnotě vozu, tak vzhledem k hodnotě rozpočtu obce. Proto by v souladu s mezinárodními standardy bylo nutné zavést komponentní odpisování. Standard uvádí, že každá část položky majetku, jejíž pořizovací náklady jsou významné ve vztahu k celkovým pořizovacím nákladům této položky, musí být odpisována samostatně. Dokonce uvádí možnost takto odpisovat komponenty, i když jejich pořizovací náklady nejsou ve srovnání s celkovými významné, stačí pouze rozhodnutí účetní jednotky. Tento přístup je standardy hojně doporučován.

Majetek tak bude rozložen na dvě komponenty s odlišnou životností. Obě složky budou v účetnictví vedeny odděleně a i odděleně odpisovány.

Další změnou by bylo zohlednění zbytkové hodnoty vozu. Zbytková hodnota je podle dostupných informací 1 500 000 Kč. Informace byla stanovena na základě průměrných prodejních cen 20 let starých hasičských automobilů značky CAS 20 v roce 2014, kdy prodejní ceny oscilují kolem hodnoty 1 500 000 Kč. Hodnoty byly získány z bazaru hasičské techniky. Stanovenou zbytkovou hodnotu by mezinárodní standardy určitě reflektovaly. Zbytková hodnota čerpadla by byla zanedbatelná, vyjadřovala by pouze hodnotu prodaného materiálu z čerpadla. V době vyřazení auta bude stáří čerpadla podle předběžných odhadů 10 let, tj. doba nutná k výměně.

Následující tabulka vymezuje základní informace o možném rozložení na komponenty.

Tab. 34 Rozložení majetku na komponenty

Komponenta	Doba životnosti (let)	Pořizovací cena	Zbytková hodnota
Auto	20	5 667 000	1 500 000
Čerpadlo 1	10	150 000	0
Čerpadlo 2	10	160 000	0

Lze očekávat, že cena čerpadla za deset let vzroste, ať už růstem cen nebo zdokonalením dostupných technologií. Bude objektivní počítat s novou vyšší pořizovací cenou, a to 160 000 Kč. Na rozdíl od ČÚL, kde by se výměna komponenty chápala jako oprava/údržba - náklad, by se v příkladu se zavedeným komponentním odpisováním jednalo o pořízení nového dlouhodobého majetku. Dojde tak ke změně výše odpisů čerpadla. Jelikož zbytková hodnota bude opět zanedbatelná, bude počítáno s její nulovou hodnotou.

V následující tabulce jsou vypočteny odpisy pro jednotlivé komponenty se zohledněním jejich zbytkových hodnot.

Tab. 35 Odpisy jednotlivých komponent v 1. etapě

Odpisy komponent	(PC-ZH)/doba životnosti	Roční odpis (Kč)
Automobil	$(5\,667\,000 - 1\,500\,000)/20$	208 350
Komponenta 1 (do 2020)	$(150\,000 - 0)/10$	15 000
Komponenta 2	$(160\,000 - 0)/10$	16 000

V další tabulce jsou rozpočítány odpisy a vypočítány účetní zůstatkové ceny.

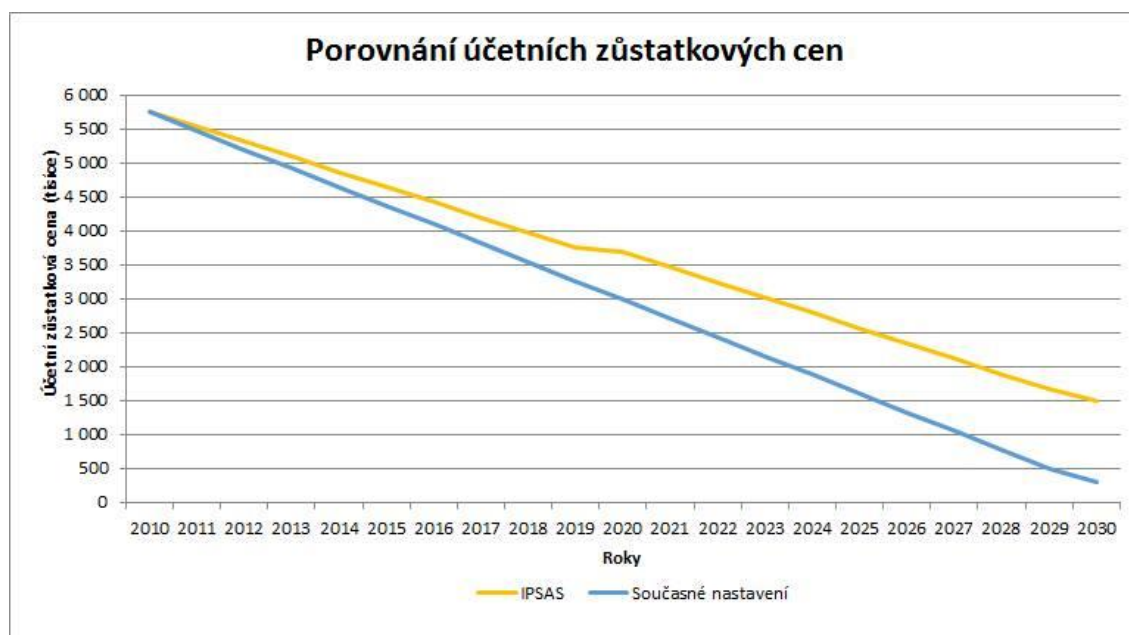


Tab. 36 Vyčíslení účetních zůstatkových hodnot a odpisů

Rok	Počet měsíců	Odpis		Zůstatková cena	
		Komponenta 1	Komponenta 2	Komponenta 1	Komponenta 2
2010	3	52 088	3 750	5 614 912	146 250
2011	12	208 350	15 000	5 406 562	131 250
2012	12	208 350	15 000	5 198 212	116 250
2013	12	208 350	15 000	4 989 862	101 250
2014	12	208 350	15 000	4 781 512	86 250
2015	12	208 350	15 000	4 573 162	71 250
2016	12	208 350	15 000	4 364 812	56 250
2017	12	208 350	15 000	4 156 462	41 250
2018	12	208 350	15 000	3 948 112	26 250
2019	12	208 350	15 000	3 739 762	11 250
2020	9	208 350	11 250	3 531 412	0
	3		4 002		155 998
2021	12	208 350	16 000	3 323 062	139 998
2022	12	208 350	16 000	3 114 712	123 998
2023	12	208 350	16 000	2 906 362	107 998
2024	12	208 350	16 000	2 698 012	91 998
2025	12	208 350	16 000	2 489 662	75 998
2026	12	208 350	16 000	2 281 312	59 998
2027	12	208 350	16 000	2 072 962	43 998
2028	12	208 350	16 000	1 864 612	27 998
2029	12	208 350	13 334	1 656 262	11 998
2030	9	156 262	11 998	1 500 000	0

Je vidět, že zůstatková cena první komponenty - automobilu, je ve dvacátém roce doby používání 1 500 000 Kč. Zůstatkové ceny obou postupně zavedených čerpadel jsou nulové.

Z tabulky i následného grafu je patrné, že podle současného nastavení odpisové metody bude docházet k rovnoměrnému snižování účetní zůstatkové ceny po nastavenou dobu životnosti automobilu. Podle mezinárodních standardů se zůstatková cena v letech nutné výměny komponentu zvýší.



Obr. 6 Porovnání účetních zůstatkových cen

Je na místě zmínit, že metoda komponentního odpisování je samozřejmě českou legislativou povolena (jak zmiňuje *účetní standard č. 708*). Problém je v jejím samotném využití. V mezinárodních standardech je tato metoda velmi využívána, protože rozložení majetku na komponenty s rozdílnou dobou odpisování odpovídá správnému nastavení odpisů, při kterém není nutné následně využívat například rezervu na opravu majetku, kterou mezinárodní standardy nepřipouští. U nás tento způsob nemá u vybraných účetních jednotek žádnou tradici. Je problémem z hlediska účetního softwaru a i z hlediska zkušeností účetních.

Jak je vidět i u řešeného příkladu je hranice rozdílnosti mezi metodami, kdyby bylo přihlédnuto pouze ke komponentnímu odpisování, poměrně malá. Větší rozdílnosti je dosaženo doplněním o využití zbytkové hodnoty. Její využití je ale pro vybrané účetní jednotky mnohdy složité a na hranici odhadu, čemuž se většina snaží vyhnout. O tom svědčí i plošné využívání zbytkové hodnoty ve výši 5 % z pořizovací ceny. Posoudit prodejnost majetku za tak dlouhou dobu je obtížné. Zvláště v době zavádění této reformy, kdy je vše nové a mnohdy dochází k situacím neseznání odpovědných osob s praktickým fungováním nových postupů. V každém případě, pokud ale má mít účetnictví i těchto organizací do budoucna co nejuvěrnější obraz, bude potřeba reálněji zbytkovou hodnotu předpovídat, aby nedocházelo k předvídatelným výkyvům výsledků hospodaření.

Jak ale uvádí mezinárodní standardy, zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva musí být prověřována nejméně jednou ročně k datu účetní závěrky. Pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu vykázat jako změnu účet-

ního odhadu v souladu s *IPSAS 3 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*. Správné nastavení zbytkové hodnoty je podle mezinárodních standardů opravdu důležité.

Porovnání vlivu na výsledek hospodaření bude provedeno v následující kapitole, kde bude do výpočtu zahrnut i transfer.

### 7.5.3 Transfer na samostatnou movitou věc podle IPSAS

Standard 23 *Výnosy z nesměnných transakcí* se zabývá transfery a daněmi. Nesměnné transakce u jednotek veřejného sektoru dominují. Při těchto transakcích dochází k přesunu aktiv bez nároku na protihodnotu. Zabezpečování statků a služeb za dotované ceny, které neodrážejí tržní cenu, naznačuje nesměnnou transakci. Prostředky získané z nesměnných transakcí musejí nejprve splnit definici aktiva a obecné zásady rozpoznání. Účetní jednotka musí mít kontrolu nad převáděnými jednotkami – je tak rozdíl mezi žádostí o dotaci, schválením a převodem prostředků. Kontrola vzniká v okamžiku, kdy je právně vynutitelný nárok na příjem prostředků – je potvrzeno, že účetní jednotka získá prostředky. Pokud pouze existuje možnost poskytnutí dotace, je na místě vykazovat tuto skutečnost pouze jako podmíněné aktivum.

Pokud se již při přijetí aktiva jednotka zavazuje vrátit prostředky, nesplní-li podmínky (většinou v podobě účelu využití), vykazuje se tato skutečnost jako závazek. Aby byl závazek vykázán, jeho výše musí být zároveň spolehlivě odhadnuta. Ocenění závazku se vyžaduje ve výši nejlepšího odhadu částky potřebné na jeho úhradu. Odhad částky by měl zohlednit i časovou hodnotu peněz, pokud závazek přesáhne více období (například u víceletých investic). Tento postup by se tedy lišil – diskontování dlouhodobých závazků naše předpisy neznají. V tomto kroku se jedná o velmi zásadní rozdíl s IPSAS. Pro zvolený případ by ale diskontování využití nebylo, protože se jednalo o jednorázové poskytnutí prostředků – respektive účelovost byla dosažena koupí vozu v jednom okamžiku.

Dle *IPSAS 17* se aktiva nabytá jednotkou v nesměnných transakcích oceňují reálnou hodnotou. V řešeném případě byly přijaty peníze na koupi, jejich nominální hodnota je tak reálnou hodnotou.

Splněním podmínky, která vedla ke vzniku závazku, se zrušení závazku vykáže jako výnos. Výnos je, stejně jako v české legislativě, nutno časově rozlišit. Časové rozlišování probíhá co do částek stejně v obou legislativách, jen je vykazování provedeno přes jiné účty. V české legislativě se vyžívá rozvahového účtu pasivního 403 - *transfery na pořízení dlouhodobého majetku*, který se postupně odúčtuje ve výši poměru odpisů, které se vztahují na část majetku, pořízeného dotací (často je po účetní jednotce vyžadována určitá míra spolufinancování, proto je nutné

i pro odpisy stanovit transferový podíl). V mezinárodních standardech se využívá položky výnosů příštích období (také pasivní účet), které se v poměru odpisu vztahujícího se k majetku pořízeného dotací odúčtují do výnosů běžného účetního období. Vliv na výsledek hospodaření je u obou přístupů zcela stejný (za předpokladu stejné výše odpisů).

Ve standardu *IPSAS 23* je dále uvedeno, že účetní jednotka veřejného sektoru do své ověřené účetní závěrky pro všeobecné použití uvede poznámku popisující, jak byly peníze z dotace použity.

Vliv na výsledek hospodaření reprezentuje následující tabulka. K nákladům v podobě odpisů byl dopočítán odpovídající výnos plynoucí z časového rozlišení transferu.

Tab. 37 Vliv na výsledek hospodaření

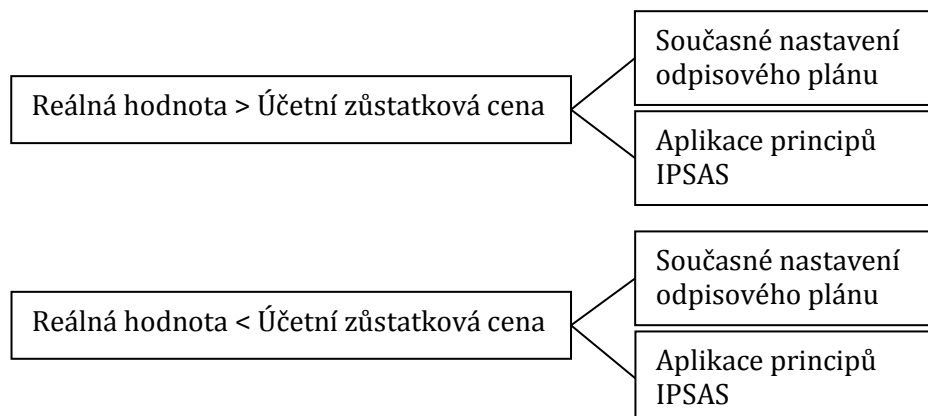
		2010	2011-2019	2020	2021-2029	2030
Současné nastavení	N	69 078	276 312	276 312	276 312	207 234
	V	29 703,54	118 814,16	118 814,16	118 814,16	89 110,62
	VH	39 374,46	157 497,84	157 497,84	157 497,84	118 123,38
Aplikace IPSAS	N	55 838	223 350	223 602	224 350	168 260
	V	24 010,34	96 040,5	96 148,86	96 470,5	72 351,8
	VH	31 827,66	127 309,50	127 453,14	127 879,50	95 908,20
Rozdíl		7 546,80	30 188,34	30 044,70	29 618,34	22 215,18

Jelikož rozdíl výsledků hospodaření plyne především z rozdílného nastavení zbytkových hodnot, bude stěžejní rozdíl vidět na konci doby odpisování, při vyřazení majetku.

#### 7.5.4 Vyřazení samostatné movité věci

Vyřazení prodejem nastane podle předpokladu v roce 2029. V následujících kapitolách budou popsány v podstatě čtyři situace. Výchozí dělení vychází ze dvou nastavení. Systém nastavený podle současného stavu v účetní jednotce, tedy podle platné české legislativy a systém nastavený v souladu s mezinárodními standardy. Pro každou z těchto situací pak mohou nastat opět dva případy, a to že konečná reálná hodnota bude nižší nebo vyšší než zůstatková cena v účetnictví. Pro názornost je postup vyjádřen schématem.

Obr. 7 Schéma postupu při vyřazení majetku



#### 7.5.4.1 Vyšší reálná hodnota při vyřazení prodejem

Podle současného nastavení (pokud nedojde ke zničení vozu či jiné skutečnosti) by měla být v tomto roce zůstatková cena 290 460 Kč. V následující tabulce můžeme vidět, jak bude vyřazení zaznamenáno a porovnat dopady podle současného nastavení a komponentního nastavení odpisování s více odpovídající zbytkovou hodnotou. Při rozhodnutí o prodeji by byl majetek přeceněný na reálnou hodnotu v souladu s platnou legislativou.

Majetek, u kterého bylo rozhodnuto o prodeji, se podle mezinárodních standardů přecení na reálnou hodnotu a přeřadí se ze skupiny dlouhodobého majetku do skupiny zásob. Jelikož primárním cílem následujících výpočtů je ukázat rozdíl ve vykázaných částkách, nebude k tomuto faktu přihlédnuto. Došlo by pouze místo záznamu na účet 036 – *dlouhodobý majetek určený k prodeji* k převodu na příslušný účet zásob, zbylý postup by byl stejný. Případný rozdíl by nastal až v dalších účetních obdobích, kdyby k samotnému prodeji nedošlo. Podle českých účetních postupů by již k žádnému přecenění v dalších obdobích nedocházelo, podle mezinárodních standardů by bylo i následné přecenění reflektováno.

V případě, že bude reálná hodnota v době prodeje vyšší než účetní zůstatková cena, můžeme stanovit reálnou hodnotu na 1 700 000 Kč. Prodejní cena bude předpokládána 1 400 000 Kč. Prodejní cena i reálné hodnoty v době prodeje vychází z odhadů, protože slouží k modelové komparaci variant obou metod. V případě odpisování podle mezinárodních standardů je počítáno se zbytkovou hodnotou 1 500 000 Kč. Zohledněny budou i stejné reálné hodnoty a prodejní ceny jako v příkladu se současnými odpisy, aby mohlo být provedeno porovnání.

Tab. 38 Vyřazení prodejem – vyšší reálná hodnota než zůstatková cena

Účetní operace	Hodnota (Kč)		MD	D
	Současný stav	Aplikace IPSAS		
Ocenění v účetnictví	5 817 000	5 817 000	022	
	5 526 540	4 317 000		082
Zrušení dosavadních opravek	5 526 540	4 317 000	082	022
Rozdíl mezi ZC a RH	1 409 540	200 00	022	407
Přeúčtování na účet stanovený pro zachycení majetku určeného k prodeji	1 700 000	1 700 000	036	022
Kupní smlouva	1 400 000	1 400 000	311	646
Vyřazení majetku (PC-opravy-rozdíl z přecenění)	1 700 000	1 700 000	553	036
Rozdíl z přecenění	1 409 540	200 000	407	664

Pro tento postup lze provést kontrolu. Pokud se rozdíl účtu 664 a 553 rovná zůstatkové ceně před přeceněním, postup byl správný. V tomto případě:

*Účet 553 – účet 664 = Zůstatková cena před přeceněním*

*1 700 000 Kč - 1 409 540 Kč = 209 460 Kč*

*1 700 000 Kč - 200 000 Kč = 1 500 000 Kč*

Tab. 39 Vliv na výsledek hospodaření v první variantě

Výkaz zisku a ztráty			
Současné nastavení		IPSAS	
553: 1 700 000	646: 1 400 000 664: 1 409 540	553: 1 700 000	646: 1 400 000 664: 200 00
Náklady: 1 700 000	Výnosy: 2 809 540	Náklady: 1 700 000	Výnosy: 1 600 00
Ovlivnění VH: 1 109 540 Kč		Ovlivnění VH: 100 000 Kč	

#### 7.5.4.2 Nižší reálná hodnota při vyřazení prodejem

Jelikož v současném nastavení odpisování je zohledněna zbytková hodnota 290 460 Kč, bude muset být pro znázornění případu s nižší reálnou hodnotou reálná zvolena hodnota velmi nízká, například 200 000 Kč. Prodejní cena bude nastavena na 400 000 Kč. Prodejní cena i reálné hodnoty v době prodeje vychází z odhadů, protože slouží k modelové komparaci variant obou metod.

Tab. 40 Vyřazení prodejem – nižší reálná hodnota než zůstatková cena

Účetní operace	Hodnota (Kč)		MD	D
	Současný stav	Aplikace IPSAS		
Ocenění v účetnictví	5 817 000	5 817 000	022	
	5 526 540	4 317 000		082
Zrušení dosavadních opravek	5 526 540	4 317 000	082	022
Rozdíl mezi ZC a RH	90 460	1 300 000	407	022
Přeúčtování na účet stanovený pro zachycení majetku určeného k prodeji	200 000	200 000	036	022
Kupní smlouva	400 000	400 000	311	646
Vyřazení majetku (PC-opravy-rozdíl z přecenění)	200 000	200 000	553	036
Rozdíl z přecenění	90 460	1 300 000	564	407

Opět lze provést kontrolu. Pokud se součet účtu 564 a 553 rovná zůstatkové ceně před přeceněním, postup byl správný. V tomto případě:

*Účet 564 + účet 553 = Zůstatková cena před přeceněním*

*90 460 + 200 000 = 290 460 Kč*

*1 300 000 + 200 000 = 1 500 000 Kč*

Tab. 41 Vliv na výsledek hospodaření v druhé variantě

Výkaz zisku a ztráty			
Současné nastavení		IPSAS	
553: 200 000	646: 400 000	553: 200 000	646: 400 000
564: 90 460		564: 1 300 000	
Náklady: 290 460	Výnosy: 400 000	Náklady: 1 500 000	Výnosy: 400 000
Ovlivnění VH: 109 540 Kč		Ovlivnění VH: - 1 100 000 Kč	

Primárním cílem vhodně nastaveného odpisování, v tomto případě komponentního odpisování se zohledněnou zbytkovou hodnotou, je dosažení co nejvěrnějšího obrazu účetní závěrky. Komponentní odpis součástí ve svém důsledku připraví obecní rozpočet na nutnost výměny této komponenty. Zohledněním pravdivější zbytkové hodnoty se v době prodeje docílí nezkreslení výsledku hospodaření. Někdy je odhad zbytkové hodnoty obtížný, ovšem u majetku, jakým byl majetek ve zvoleném případě, se dá zbytková hodnota odhadnout docela věrně. Její podhodnocení, jak vidíme v prvním případě, vede k nadhodnocení výsledku hospodaření v době prodeje.

Situaci, kdy by nastavení podle IPSAS vedlo k nežádoucímu vlivu, vidíme v druhém případě. Ovšem pro tento případ musela být zvolena nižší reálná hodnota než zbytková účetní hodnota aktuálně nastavená v účetnictví. Dá se předpokládat, že tato situace by nastala jen stěží. I kdyby došlo k totální havárii vozu, jednotlivé součásti vybavení by byly prodatelné, spolu s materiálem v podobě šrotovného za vůz. Druhá varianta byla tedy zvolena spíše jako ukázkový příklad, v praxi by s největší pravděpodobností došlo k variantě první (reálná hodnota v době prodeje by oscilovala kolem zbytkové hodnoty), proto se nastavení podle vzoru mezinárodních standardů jeví jako správnější.

## 7.6 Pěstitelské celky trvalých porostů

Na tomto účtu obec eviduje ovocné stromy. Jejich pořizovací cena je 53 200 Kč. Podle ČÚL se pěstitelské celky odpisují od doby dosažení plodonosného stáří a odpisují se podle očekávané doby plodnosti, která byla stanovena na 50 let. Pořízení a účtování v průběhu vypadá následovně.

Tab. 42 Pěstitelské celky trvalých porostů

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení	53200	042	321
Zařazení	53200	025	042
Odpis	984	551	082

Podle mezinárodních standardů je nejvhodnějším řešením ocenit tento druh majetku například vyjádřením hodnoty ovocného sadu pomocí předpokládaného množství sklizeného ovoce do konce doby plodnosti. Lze předpokládat, že nastavení by se významně nelišilo.

## 7.7 Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Jako drobný majetek je zařazován majetek v hodnotě nad 3000 Kč ale nedosahující částky pro zařazení do dlouhodobého majetku (40 000 Kč). Pro popis bylo vybráno pořízení protipožárního obleku. Jak je vidět, tento majetek je zařazen v souladu s českými účetními standardy jako plně odepsaný. Bez ohledu na důvod, pro který se majetek vyřazuje z užívání, účtujeme úbytek na stranu majetkového účtu se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek.



Tab. 43 Pořízení drobného dlouhodobého majetku

Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení	18 476	558	321
Úhrada faktury	18 476	321	241
Zařazení	18 476	028	088
Vyřazení	18 476	088	028

### 7.7.1 Drobný majetek podle IPSAS

U mezinárodních standardů není situace tak jednoznačně vymezená. Standardy neupravují samostatně pojem drobný majetek, není vymezena žádná striktní hranice, jako v české legislativě. Vše se odvíjí od životnosti majetku. Majetek (tedy i drobný), jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, musí být uveden v aktivech společnosti a odpisován. Dá se tak říci, že jelikož se u hasičského obleku očekává využitelnost delší než rok – pokud nedojde ke zničení – byl by zařazen a odpisován podle očekávané doby použitelnosti. Byl by odpisován v průběhu a ne zařazen jako plně odepsaný. Dopad na výsledek hospodaření by tak byl rovnoměrnější.

Do situace ale vstupuje druhý fakt, kterým je významnost. *IPSAS 1 (Předkládací účetní závěrky)* uvádí, že pokud neuvedení skutečnosti nevede k významnému zkreslení, není nutné tuto skutečnost reflektovat. *IPSAS 17 – pozemky, budovy a zařízení* definuje, že při uplatňování kritérií je nezbytné provést úsudek, který je individuální v daných podmínkách účetní jednotky. Standard doporučuje individuálně nevýznamné položky, jako jsou knihy nebo různá kancelářská zařízení, aggregovat a kritéria použít na jejich celkovou hodnotu.

Nabízí se postup, kdy účetní jednotka zjistí hodnotu drobného majetku za období, porovná tuto hodnotu se součtem majetku v rozvaze a usoudí, zda nedochází k významnému zkreslení neuváděním těchto položek. V *IPSAS* není uvedena konkrétní hodnota (procentní), od které lze nevykázání považovat za významné. Kdyby byla hodnota významnosti nastavena například na 1% hodnoty aktiv, bylo by zkreslení možné následně odstranit tak, že položky „drobného majetku“ začne účetní jednotka přesouvat do hmotného majetku, dokud není hodnota této skupiny pod požadovanou hranicí (například 1%). Tuto hodnotu významnosti by bylo třeba nastavit v interní směrnici, popřípadě by mohla být stanovena jednotná hranice pro celý kraj nebo stát v případné vyhlášce.

V řešených účetních jednotkách byla situace v roce 2013 následující.

Tab. 44 Hodnoty drobného majetku v roce 2013

Vybraná účetní jednotka	Hodnota aktiv (tis. Kč)	Drobný majetek (tis. Kč)	Procentní hodnota (%)
Obec Kvasice	185 198	345	0,2
Základní škola obce	75 750	136	0,2
Mateřská škola obce	8 377	60	0,7
Obec Prusinovice	85 070	375	0,4
Základní škola obce	2 686	21	0,8
Mateřská škola obce	1 154	2	0,2

Pokud by byla nastavena hladina významnosti na 1 %, nebyl by podle IPSAS drobný majetek u řešených jednotek ve výkazu o finanční pozici uváděn a byly by veškeré položky vykazovány jako součást přebytku/schodku (v české terminologii účtovány rovnou do nákladů).

## 8 Diskuze

Účetní reforma veřejných financí představuje systém podstatných změn pro vybrané účetní jednotky. V rámci diskuze budou probrány jednotlivé změny účetních metod, které měly dopad na vykazování dlouhodobého hmotného majetku, vždy s přihlédnutím k tomu, co by bylo vhodné vylepšit podle vzoru Mezinárodních standardů pro veřejný sektor IPSAS.

Průvodní myšlenka celé reformy byla zavést aktuální princip, který umožní efektivnější řízení státu. Tato myšlenka je bezesporu správná. Těžko si dovedeme představit velký podnik, který by dokázal efektivně plánovat pouze na rozpočtové bázi. Když tuto myšlenku umocníme tím, že stát je v podstatě náš největší podnik a jeho řízení se zodpovídá nejenom vlastníkům, akcionářům nebo zaměstnancům, ale v podstatě všem občanům a okolním státům, je potřeba aktuálního principu opravdu žádoucí. Samozřejmě vzhledem ke specifickému charakteru financování veřejného sektoru nelze rozpočtovou bázi zcela vypustit. U zavedeného aktuálního principu v současné podobě lze shledat některé nedostatky. Tato práce byla zaměřena výhradně na dlouhodobý hmotný majetek, proto bude identifikace problémových oblastí vztažena pouze na tuto účtovou skupinu.

Pro hmotný majetek bylo asi největší změnou zavedení odpisování majetku. Jako první nedostatek je možné identifikovat dooprávkování. Ačkoliv původní záměr byl zobrazit opotřebení co nejpřesněji, nakonec bylo pro náročnost od tohoto kroku upuštěno a bylo umožněno využití ulehčující metody - použití dooprávkování ve výši 40% pořizovací ceny. V řešených příkladech v rámci této práce jsme viděli použití obou metod - 40% dooprávkování i dopočtu oprávek podle skutečné doby užívání. Primárně řešená obec k volbě těchto postupů přistoupila poměrně správně - pro starý majetek, respektive pro starší budovy, kde by byl dopočet do jisté míry nesmyslný, použila zmíněných 40%. Pro novější majetek hodnoty odpisů dopočítala. Tento postup by mohl být zhodnocen jako správný. Ovšem ne každá vybraná účetní jednotka postupovala takto. Nejvíce investic do majetku vydaly například obce za posledních 20 let. Pokud by i u tohoto majetku využily metodu 40% dopočtu oprávek (a protože se jednalo o zjednodušující metodu, bylo jí hojně využito), došlo by v roce dopočtu k významnému snížení hodnot majetků. Čím větší částku obce v daném roce dooprávkovaly, tím nižší náklady a s tím spojený lepší výsledek hospodaření v následujících letech budou vykazovat.

Proč by byla metoda dopočtu oprávek u starých budov nesmyslná? Na to lze navázat skrz další problematickou oblast, a tou je ocenění evidovaného majetku, v tomto případě hlavně budov. V roce, kdy byl aktuální princip zaveden, byly pro evidenci majetku převzaty vstupní ceny. V této práci bylo možné vidět případ,

kdy budova obecního úřadu byla převedena v pořizovací ceně z roku 1921. Není nutné zdůrazňovat, že tyto ceny neodpovídají dnešním cenám ani zdaleka. Tato situace není nijak výjimečná. Velmi často jsou podniky veřejné správy (obecní úřady, finanční úřady, úřady práce, školy...) umístěny do budov z 20. století. Stanovení takto neodpovídající ceny má dopad na stanovení výše odpisů. Odpisy stanovené z výrazně podhodnocené částky neodpovídají skutečnosti, protože jsou příliš nízké. Obec tak vlivem nízkých odpisů generuje vyšší výsledek hospodaření, ale přitom ztrácí skutečnou hodnotu aktiv. Zejména pokud dojde k potřebě rekonstrukce, kdy odpisy jsou generovány z částky nižší, ale rekonstrukce bude v současných cenách, její hodnota bude x násobně vyšší, než s jakou by se dalo počítat podle účetních výkazů. Dochází zároveň k tvorbě tzv. tichých rezerv. Existence tichých rezerv snižuje vypovídací schopnost účetních výkazů, neboť až do jejich zániku je zkreslena výše vykazovaného vlastního kapitálu, aktiv a nákladů. Pomocí tichých rezerv tak dochází ke zkreslení účetních informací, díky čemuž lze ovlivňovat pohled jednotlivých uživatelů účetních výkazů na danou účetní jednotku. U podniků soukromého sektoru se tiché rezervy v méně příznivých obdobích stávají prostředkem, jak zakrýt špatnou finanční situaci. U účetních jednotek veřejného sektoru ale tímto podhodnocením spíše nepředvídatelné náklady vznikají, protože potřeba financí na opravu je v aktuálních cenách. Model pořizovacích nákladů vede v těchto případech k velmi nevěrohodnému zobrazení, které může být překážkou při tolik žádoucím cíli efektivního a operativního řízení.

Dostáváme se tak k dalšímu zajímavému tématu, kterým je využití reálné hodnoty při ocenění majetku. Jak bylo v práci rozebráno, podle české legislativy byla zavedena v souvislosti s reformou nová metoda pro účetnictví vybraných účetních jednotek - a to ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou. V jiných případech není přecenění na reálnou hodnotu zavedeno (legislativou je sice umožněno vytvořit opravné položky při poklesu tržních cen v souladu se zásadou opatrnosti, ale v tomto případě nejde o stanovení reálné hodnoty v pravém slova smyslu) a využívá se stanovení hodnoty na základě modelu pořizovacích nákladů. V mezinárodních standardech máme metodiky dvě. Model pořizovacích nákladů, podobný jako v české legislativě a přeceňovací model. Jelikož je zde dána možnost výběru, volí většina účetních jednotek model pořizovacích nákladů, který je samozřejmě mnohem méně náročný. Ze standardů je ale patrné, že model přecenění je více žádoucí - poskytuje totiž daleko věrnější obraz skutečnosti. V některých případech je dokonce přecenění na reálnou hodnotu vyžadováno i při zvolení modelu pořizovací ceny (například u investic do nemovitostí). Vyjdeme-li z požadavků na co nejvěrnější obraz účetní závěrky, jeví se model přecenění jako správná volba. Z praktické aplikace ale vyjde hned několik problémových oblastí. S přeceněním souvisí nejen zaktualizování pořizovací ceny majetku, ale i následný

přepočet odpisů. Proto, když už je v praxi využíván, je aplikován na třídu pozemků, která se neodpisuje. Největším problémem je však stanovení reálné hodnoty. Ta musí vycházet z tržních cen nebo posudků znalců, nelze ji stanovit „od stolu“. To znamená náklady (finanční i časové) na provedení znaleckých posudků.

Jak bylo zmíněno, u nás se tato metoda přecenění zavedla pro dlouhodobý majetek určený k prodeji. Tato varianta má bohužel několik provázaných nedostatků. Aby měla uvedená metoda vůbec smysl, musí být reálná hodnota stanovena věrně, aby odpovídala tržním podmínkám. Stanovení neodpovídající reálné hodnoty je pouze číslem, které bezúčelně zkreslí výkazy. Využití tržních cen je u prodeje dlouhodobého majetku vybraných účetních jednotek obtížné, proto se většinou jako jediná vhodná varianta jeví využití znaleckého posudku. Jak je rozebráno v textu práce, Březinová (2013) navrhovala, aby byli odpovídající zaměstnanci veřejné správy proškoleni v oceňování majetku. Myslím, že například na úrovni malých obcí by to nebylo adekvátně uskutečnitelné. Ideálním řešením by mohlo být stanovení institutu znalce, například na krajské úrovni. Kdyby byly posudky stanovovány věrohodně, mohla by tato metoda sloužit danému účelu - zvyšovat vypovídací schopnost účetních výkazů a umožňovat hodnotit efektivnost prodeje majetku veřejného sektoru.

Nevýhodou naopak může být, že je majetek takto přeceněn pouze při rozhodnutí o prodeji. To může být časově velmi vzdáleno samotnému prodeji (nejen z důvodu nenalezení kupce, ale i když je například rozhodnuto o prodeji bytového domu, kdy samotný prodej se naplánuje až za x let po rozhodnutí). Za těchto případů dochází ke změně tržních cen a vypovídací hodnota přecenění ztrácí věrohodnost, protože při samotném prodeji už k přecenění nedochází. Proto by bylo vhodné, pokud prodej nastane za delší časový úsek, provést přezkoumání reálné hodnoty, například v intervalu tří let od rozhodnutí. Jelikož je ocenění reálnou hodnotou vytýkána především náročnost stanovení reálné hodnoty, byly by vzhledem k současnému nastavení přecenění na reálnou hodnotu pouze při prodeji vhodné tuto povinnost přecenění zavést od určité hodnoty majetku, čímž by se eliminovaly zbytečné náklady na stanovení znaleckého posudku, například při prodeji starého automobilu.

Dále by měla být zvážena možnost zavést přecenění pravidelně pro určité skupiny, jak je tomu u mezinárodních standardů. Například přecenění budov by bylo poměrně žádoucí pro stanovení správných odpisů, pokud mají být využívány výhody akruálního principu pro řízení hospodaření.

V kontextu správného zobrazení je nutné věnovat prostor celkovému nastavení odpisů. Zatím byl probrán první krok, tedy ocenění majetku, ze kterého se vychází při určování odpisů. Při stanovení odpisů jsou ale podstatné ještě tři faktory, a to doba odpisování, metoda, a nastavení zbytkové hodnoty. V této oblasti není

česká legislativa striktně odlišná od mezinárodních standardů, problém je spíše v praktických aplikacích účetních jednotek. Standardy vybízí k tomu co nejdříve stanovit zmíněné faktory a hlavně jejich nastavení aktualizovat, pracovat s ním. U nás účetní jednotka volí ve většině případů metodu rovnoměrných odpisů s nulovou zbytkovou hodnotou, popřípadě nastaví zbytkovou hodnotu ve výši 5% (dopad dříve zavedené legislativy - při této hodnotě mohlo být odpisování majetku zastaveno, i když se dále používal). V analýze provedené v této práci jsme mohli vidět, že nastavení, hlavně u hodnotnějšího majetku, může být provedeno tak, že výsledkem je věrnější zobrazení nákladů. Problém je převážně v tom, že pro účetní jednotky bylo změn při zavádění příliš mnoho, takže raději využijí nejjednodušší metodu, která se nabízí. Například komponentní způsob odpisování je sice povolen legislativou, ale není v našem prostředí zažitý a účetní jednotky pro něj nemají přizpůsobený software. Přitom mezinárodními standardy je tento způsob vyžadován. Jeho aplikací lze předejít mimo jiné potřebě tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, která existuje pouze v české legislativě, podle mezinárodních standardů rezerva na opravu dlouhodobého majetku vůbec nesplňuje podmínky pro vykázání rezervy. V ostatních oblastech vykazování dlouhodobého hmotného majetku nebyly shledány významné rozdíly.

Podstatným přínosem reformy po vzoru mezinárodních standardů bylo zavedení schvalování účetních závěrek. Je tak dosaženo sblížení s podnikatelskými subjekty, kdy vedení (u podnikatelů je to orgán stojící v čele společnosti, u obcí zastupitelstvo) odsouhlasí účetní závěrku a dá tak najevo, že souhlasí s vykázanými informacemi. Je to další krok ke zvýšení věrohodnosti těchto výkazů, protože orgány Evropské unie nepovažují neschválené účetní závěrky za dostatečně důvěryhodné.

Oproti mezinárodním standardům se však jeví podstatným ještě jeden rozdíl, který se netýká ani tak vykazování, jako celkového přístupu. Mezinárodní standardy přistupují k účetnictví jako k výsledku práce všech podílejících se pracovníků, kdy pouze v tomto případě mohou být výstupem výkazy, které mají co nejdříve obraz. U nás jsou tyto výkazy stále chápány jako práce pouze účetního oddělení, ve středu zájmu vedení je spíše rozpočet. Zvláště na menších obcích není výjimečné, že některé informace se do účetního oddělení dostávají opožděně. Například směnné smlouvy, zápočty pohledávek a závazků, možné závazky ze smluvních sporů nebo informace o vyřazení majetku - u těchto operací totiž nedochází k pohybu peněžních prostředků, proto odpovědní pracovníci mnohdy usoudí, že není třeba o tom ekonomy nebo účetní informovat. Proto by neměla být opomíjena celková osvěta všech pracovníků.

## 9 Závěr

Harmonizační snahy, které bylo možné dříve sledovat u účetních jednotek soukromého sektoru, se nyní objevují i u sektoru veřejného. Primárním cílem těchto snah je sjednotit přístupy a po vzoru soukromého sektoru zavést do účetnictví aktuální princip. Tento princip umožní zvýšit transparentnost a efektivnost nakládání s veřejnými prostředky a zvýší odpovědnost vybraných účetních jednotek. Vzhledem ke specifikům, které má veřejný sektor, nebylo možné převzít Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Proto byly vytvořeny standardy určené pouze pro veřejný sektor, které sice vycházejí z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale jsou v nich řešena specifika veřejného sektoru.

V České republice došlo ke změnám v souladu s harmonizačními požadavky v roce 2010, kdy byl nastartován projekt účetní reformy veřejných financí. Vzhledem k nastavení systému veřejných financí před touto reformou nemohly být standardy aplikovány jako celek, proto byly zavedeny pouze některé postupy. Cílem práce bylo identifikovat dopady rozdílného vykazování dlouhodobého majetku z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS u vybraných účetních jednotek a zhodnotit dopady změn v oblasti účetnictví a vykazování účetních jednotek veřejné správy, které již byly v souvislosti s účetní reformou veřejných financí, tedy v souladu s mezinárodními standardy IPSAS, zavedeny. Vzhledem k rozsahu práce byla zkoumána pouze účetní skupina dlouhodobého hmotného majetku u samosprávných vybraných účetních jednotek a jimi zřizovaných příspěvkových organizací.

Z množství změn, které byly zavedeny pro vykazování dlouhodobého hmotného majetku, lze jmenovat především přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu, ocenění aktiv národního dědictví, odpisování majetku, tvorby rezerv a evidování majetku na podrozvahových účtech. Jedná se o prvky, které byly převzaty v souladu s mezinárodní úpravou.

Pro možnou další implementaci byly zkoumány ty, které se k řešené oblasti primárně vztahují:

- *IPSAS 16 – Investice do nemovitostí,*
- *IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení,*
- *IPSAS 19 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a*
- *IPSAS 23 – Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery).*

Nejprve krátce k oblastem, kde došlo k výrazné harmonizaci. U aktiv národního dědictví bylo v rámci reformy účetnictví zavedeno ocenění ve výši 1 Kč, čímž bylo v podstatě dosaženo srovnatelnosti obou legislativ. Mezinárodní standardy

u těchto aktiv aplikují tzv. neaktivační přístup, který má ve výsledku evidenční funkci. Státy obvykle zavádějí ocenění majetku ve výši jedné jednotky své národní měny (například Francie ve výši 1 €).

Druhou oblastí, kde došlo k souladu obou legislativ, je vykazování transferů na pořízení majetku. Výnos je časově rozlišen stejným způsobem, pouze jeho rozpuštění probíhá přes odlišné účty pasiv, vliv na výsledek hospodaření je však stejný. Časové rozlišení transferů bylo zavedeno také v rámci reformy účetnictví státu. Rozdíl by byl pouze ve výši závazku při nesplnění podmínek dotace. V české účetní legislativě se oceňuje tento závazek ve výši přijatých záloh, podle mezinárodních standardů se používá ocenění nejlepším odhadem, kdy standardy navíc respektují časovou hodnotu peněz, pokud závazek přesáhne více období (například u víceletých investic). Tento postup by se tak lišil – diskontování dlouhodobých závazků naše předpisy neznají. Daný postup by bylo vhodné implementovat pouze tehdy, pokud by se přešlo na komplexní metodu oceňování dlouhodobých závazků na současnou hodnotu, což by byla změna, která by vyžadovala velmi mnoho úprav.

V podstatě srovnatelné je vykazování technického zhodnocení majetku, pouze s tím rozdílem, že v české účetní legislativě je pro umožnění jeho vykazování vyžadována striktní hranice. Drobné rozdíly byly shledány ve vykazování drobného majetku. Podle mezinárodních standardů není opět dána striktní hranice pro vykazování, vyšší významnost je přikládána životnosti majetku. Pokud by byl majetek označen jako drobný, nebyl by zařazen jako plně odepsaný, ale odpisy by byly vykazovány po dobu jeho životnosti.

Rozdíly byly dále identifikovány především v tom, že česká účetní legislativa má jednotný přístup k dlouhodobému majetku, mezinárodní standardy více pracují s rozlišením pro účel držby, což je přínosem především pro uživatele účetních závěrek. Tato aplikace mohla být sledována u příkladu s pozemkem, kdy existovala alternativa, kdy by byl pozemek evidován jako investice do nemovitostí. Rozdíl by byl v tom, že podle českých účetních standardů se majetek přecení v okamžiku rozhodnutí o prodeji a samotný prodej může nastat až v dlouhém časovém období po rozhodnutí. Při prodeji ani v žádném jiném okamžiku už k přecenění nedochází. Standardy zde naopak vyžadují zjišťování reálných hodnot aktiv určených k prodeji pravidelně a účtování rozdílů z přecenění výsledkově.

V ostatních případech, kdy se majetek přecení na reálnou hodnotu při prodeji, přestává být podle mezinárodních standardů dlouhodobým majetkem a stává se zásobou (podle *IPSAS 12 - Zásoby*). V naší legislativě sice stále zůstává tento majetek dlouhodobým aktivem, ale v době rozhodnutí se převádí na odlišné účty (*035,036 - dlouhodobý majetek určený k prodeji*) a přestává se odpisovat. Po tomto kroku dochází k souladu obou přístupů, i když vykazování je provedeno odlišně. Na-



stává však stejný rozdíl jako u aktiv určených k prodeji a to v okamžiku, kdy je prodej realizován za delší časový úsek. Podle české legislativy už k žádnému dalšímu přecenění nedojde, podle mezinárodních standardů je přecenění prováděno.

Největší změnou zavedenou při reformě účetnictví veřejné správy bylo odpisování majetku. Bližší rozbor problematiky byl proveden v diskuzi. Jako výsledek komparace obou přístupů lze shledat rozdíly především v:

- aplikaci odpisových metod,
- převzatých vstupních cenách a
- volbě zůstatkových hodnot.

Po vzoru mezinárodních standardů by bylo vhodné vyžadovat komponentní odpisování tam, kde je to žádoucí, tedy rozhodně u budov. Mělo by být více využíváno stanovování zůstatkových hodnot, které sice česká legislativa umožňuje, ale samotná aplikace se setkává s problémy. Jako problém se jeví výchozí částky, které jsou odpisovány, protože představují převzaté zastaralé vstupní ceny, které neodpovídají skutečnosti. Nejvíce znatelný je tento problém u rozvahové položky stavby. Z teoretického hlediska byla vhodná chvíle alespoň pro jednorázové přecenění na reálnou hodnotu při zavádění akruálního principu. Metody dooprávkování umožněné legislativou spolu s převzetím zastaralých vstupních cen vedou k nežádoucímu zkreslení. Ovšem z praktické stránky bylo změně už tak hodně a přecenit všechny budovy vybraných účetních jednotek by znamenalo obrovský časový posun. V dnešních dnech už práce s reálnou hodnotou není pro účetní jednotky novinkou vzhledem k povinnosti přeceňovat majetek určený k prodeji na reálnou hodnotu, proto by bylo vhodné alespoň pro určité skupiny majetku přeceňovací model zavést, aby stanovené odpisy mohly sloužit cíli, pro který byla reforma zavedena – pro efektivní a operativní řízení nákladů. Při současném nastavení pak dochází k situacím (viz kapitola 7.4 Stavby), kdy budova je evidována v hodnotě 1 781 320 Kč, její roční odpisy představují hodnotu 17 820 Kč a přitom oprava je požadována ve výši 19 milionů Kč.

Reforma účetnictví veřejných financí má nakročeno správným směrem. Oblast dlouhodobého majetku má však primární nedostatek, kterým je nastavení odpisů a ocenění hlavně rozvahové položky staveb. Po vzoru mezinárodních standardů by bylo vhodné vytvořit implementační doložky, podle kterých by účetní jednotky viděly, jak postupovat. Bylo by tak zamezeno individuálně rozdílným způsobům řešení a posílilo by se metodické zázemí reformy, které je v současné době považováno za kritický bod celé reformy.

Mezinárodní standardy stále mohou nabídnout účetní metody, jejichž převzetí do jednotlivých legislativ zvyšuje vypovídací schopnost účetních výkazů a které budou postupně díky harmonizačnímu úsilí pravděpodobně zaváděny. Implementace standardů jako celku by ovšem byla v současné době velmi náročná. Imple-

---

mentaci pouze pro určitou účetní skupinu by nebylo možné realizovat, protože standardy jsou provázaný celek. Jak ukázala práce, ačkoliv primární zaměření bylo na skupinu dlouhodobého hmotného majetku, tj. na standard *IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení*, bylo v průběhu práce čerpáno postupů vykazování z šesti dalších standardů IPSAS a to nebyly zdaleka znázorněny všechny možné účetní případy, které by mohly nastat. Proto je plnohodnotná implementace pouze pro určitou účetní třídu nereálná.

## 10 Literatura

### Literatura

- BAUER, DAVID. *Reforma účetnictví státu oslavila druhé výročí*. Auditor. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012, ročník XIX., číslo 7, s. 10 – 12. ISSN 1210-9096.
- BOLÍVAR, MANUEL RODRÍGUEZ A GALERA, ANDREAS. *The role of fair value accounting in promoting government accountability*. A journal of accounting, finance and business studies. 2012, ročník 3, číslo 48, s. 348-386. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2011.00352.x.
- BŘEZINOVÁ, HANA. *Vybrané účetní problémy u vybraných účetních jednotek*. Auditor. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013, ročník XX., číslo 8, s. 13 – 16. ISSN 1210-9096.
- BUDDING, TJERK A TAGESSON, TORBJORN. *Public sector accounting*. New York: Routledge, 2015. 178 s. ISBN 9780415683159.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, I. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC, 2014. 1214 s. ISBN 978-1-60815-182-0.
- JANDA, KAREL. *Změny v účetnictví*. Poradce Veřejné správy. 2010, ročník 3, číslo 2, s. 25 – 28. ISSN 1802-839X.
- KYPETOVÁ, JAROSLAVA. *Reforma účetnictví státu má smysl, ale asi v jiné formě*. Auditor. 2011, ročník XVIII., číslo 5, s. 32 – 33. ISSN 1210-9096.
- KOVANICOVÁ, DANA. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- MAATYOVÁ, ALENA A OCHRANA, FRANTIŠEK A KOL. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 261 s. ISBN 978-80-247-3228-2.
- MÁČE, MIROSLAV. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- OTRUSINOVÁ, MILENA A KUBÍČKOVÁ, DANA. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.
- OTRUSINOVÁ, MILENA A PASTUZSKOVÁ, ELIŠKA. *Transformation proces of state accounting to accrual basis accounting in conditions of the Czech Republic*. Acta

- Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2013, LXI, No. 7, pp. 2593-2602
- PEKOVÁ, JITKA. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- PESTOFF, VICTOR. *A Democratic Architecture for the Welfare State*. London and New York: Routledge, 2009. 326 s. ISBN 0-415-47595-2.
- PROKŮPKOVÁ, DANUŠE A SVOBODA, MICHAL. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.
- SCHNEIDEROVÁ, IVANA A NEJEZCHLEB, ZDENĚK. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*. Praha: Acha obec účtuje s. r. o., 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- SMETANOVÁ, MARTINA. *Reforma účetnictví státu pokračuje, ale s problémy a pomalu*. Auditor. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012, ročník XIX., číslo 7, s. 10 – 12. ISSN 1210-9096.
- SVOBODA, MICHAL. *Účetní jednotky veřejného sektoru a novela zákona o účetnictví*. Auditor. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012, ročník XIX., číslo 7, s. 18 – 21. ISSN 1210-9096.
- SVOBODA, MICHAL. *Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí*. Disertační práce, školitel doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 2013.
- SVOBODOVÁ, JAROSLAVA. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky*. Praha: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-864-2.
- ŠABÍKOVÁ, INGRID. *Akruálny princíp v reforme riadenia verejných financií na Slovensku*. Economic review. 2009, ročník 38/2009, číslo 2/2009, s. 263 – 272. ISSN 0323-262X.
- VLČEK, JOSEF. *Ekonomie a ekonomika*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 515 s. ISBN 978-80-7357-478-9.
- VODÁKOVÁ, JANA. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 192 s. ISBN 978-80-7357-890-9.

### Legislativa

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. – ČÚS č. 701 – 710.

Usnesení vlády ČR ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu.

Ústavní zákon č. 1 ze dne 16. prosince 1992 Ústava České republiky.

- Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)
- Vyhláška č. 383 ze dne 27. října 2009 o účetních záznamech a technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).
- Vyhláška č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
- Zákon č. 128 ze dne 12. dubna 2000 o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 129 ze dne 12. dubna 2000 o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 218 ze dne 27. června 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586 ze dne 21. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů.

### Internetové zdroje

- ACCA. *Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?* [online]. 2014 [cit. 2015-01-10]. Dostupné z [http://www2.accaglobal.com/doc/publicsector/ps\\_doc\\_009.pdf](http://www2.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_doc_009.pdf)
- BLÁHA, MILAN A KLIMENT, PAVEL. *Přechod na účetnictví státu – co to přinese obcím a dalším subjektům veřejné správy?* [online]. 2010 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6424330>
- DELOITTE. *IPSAS in your pocket — 2013* [online]. 2013 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013>

- ERNST & YOUNG. *A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS*. [online]. 2013 [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAP\\_differences\\_between\\_IPSAS\\_and\\_IFRS/\\$FILE/IPSAS\\_vs\\_IFRS\\_AU1506.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAP_differences_between_IPSAS_and_IFRS/$FILE/IPSAS_vs_IFRS_AU1506.pdf)
- ČOUKOVÁ, PĚVA A NETOUŠKOVÁ, IVANA. *Převod svěřeného majetku od zřizovatele do příspěvkové organizace*. [online]. 2013 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/po-prevod-svereneho-majetku-od-zrizovatele-do-prispevkove-organizace-263-p.html>
- ČOUKOVÁ, PĚVA A NETOUŠKOVÁ, IVANA. *Výpůjčka majetku příspěvkové organizaci od zřizovatele*. [online]. 2013 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/po-vypujcka-majetku-prispevkove-organizaci-od-zrizovatele-264-p.html>
- HAKÁLOVÁ, JANA A URBANCOVÁ, ŠÁRKA. *Účetní reforma veřejných financí v České republice a její vliv na účetnictví, účetní závěrku, přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky některých vybraných účetních jednotek*. [online]. 2012 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: <http://www.opf.slu.cz/aak/2012/02/hakalova.pdf>
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* [online]. 2013 [cit. 13. 04. 2015]. Dostupné z: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- KERNER, JAN. *Hospodaření s majetkem obce*. [online]. 2012 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: <http://www.vzdelanyzastupitel.cz/data/fileBank/e6a0289a-cdcd-4e82-9d52-2b775f125728.pdf>
- KOPEK, RUDOLF. *Conditions of the transition of the public administration accounting from the cash to the accrual basis*. [online]. 2008 [cit. 2015-02-10]. Dostupné z: [http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826664\\_2d19/11\\_kopek.pdf](http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826664_2d19/11_kopek.pdf)
- KVASICE. *Informace o obci*. [online]. 2015 [cit. 2014-11-10]. Dostupné z: <http://kvasice.cz/informace-o-obci.html>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS)*. [online]. 2013 [cit. 2014-11-25]. Dostupné z: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Základní teze účetní konsolidace státu - průvodní informace publikované Ministerstvem financí* [online]. 2013 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni->

reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/zakladni-informace

NAM – THE NEW ACCOUNTING MODEL OF THE SWISS CONFEDERATION. *The Federal Finance Administration of Switzerland* [online]. 2013 [cit. 25. 1. 2015]. Dostupné z: [http://www.efv.admin.ch/e/dokumentation/downloads/themen/rrm/NAM\\_brochure\\_E.pdf](http://www.efv.admin.ch/e/dokumentation/downloads/themen/rrm/NAM_brochure_E.pdf).

PAPOUŠKOVÁ, ZDENKA. *Veřejný sektor – subjekty a jejich postavení v rámci daní*. [online]. 2011 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2011/files/prispevky/02%20OFINANC/Zdenka%20Papouskova.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20OFINANC/Zdenka%20Papouskova.pdf)

PILNÝ, JAROSLAV. *Hospodaření s majetkem obcí*. [online]. 2014 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6643218>

PARLAMENTNÍ INSTITUT ČESKÉ REPUBLIKY. *Fungování příspěvkových organizací v České republice a vybraných zemích Evropy*. [online]. 2011 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: [http://www.avpo.cz/wp-content/uploads/2014/01/prispevkove\\_organizace\\_v\\_CR\\_a\\_EU.pdf](http://www.avpo.cz/wp-content/uploads/2014/01/prispevkove_organizace_v_CR_a_EU.pdf)

PROKŮPKOVÁ, DANA. *Několik (dalších) poznámek k reformě účetnictví veřejných financí*. [online]. 2010 [cit. 2014-11-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d14594v17508-nekolik-dalsich-poznamek-k-reforme-ucetnictvi-verejnych/>

PROKŮPKOVÁ, DANA. *Schvalování účetních závěrek – nový princip*. [online]. 2013 [cit. 2015-02-01]. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6611006>

PRUSINOVICE. *Informace o obci*. [online]. 2015 [cit. 2014-11-10]. Dostupné z: <http://prusinovice.cz>

SCHNEIDEROVÁ, IVANA. *Účetní reforma – co by měli znát starostové a zastupitelé obcí?* [online]. 2010 [cit. 2014-12-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9373v12192-ucetni-reforma-co-by-meli-znat-starostove-a-zastupitele-obci/>

SLÁMA, DAVID. *Financování veřejné dopravy*. [online]. 2013 [cit. 2014-10-25]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6662552>

VODÁKOVÁ, MARTINA. *Oceňování ve výši 1 Kč*. [online]. 2009 [cit. 2014-11-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9319v12138-ocenovani-ve-vysi-1-kc/>

## 11 Seznam zkratk

CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	České účetní standardy
ČÚL	Česká účetní legislativa
D	Strana Dal účtu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DKCS	Dílčí konsolidační celek státu
DM	Dlouhodobý majetek
DSO	Dobrovolné svazky obcí
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Financial Reporting Standards)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IPSAS	Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards)
IPSASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board)
MD	Strana Má Dáti účtu
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
MŠ	Mateřská škola
N	Náklad
OSS	Organizační složka státu
OP	Opravná položka
PO	Příspěvková organizace
SF	Státní fond
TZ	Technické zhodnocení
ÚSC	Územně samosprávné celky
V	Výnos
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZŠ	Základní škola



## 12 Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Porovnání uznání výnosů a nákladů v peněžním a akruálním účetnictví</b>	<b>26</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Účetní metody a principy u vybraných účetních jednotek</b>	<b>32</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Komparace částí účetní závěrky</b>	<b>38</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku</b>	<b>44</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Vymezení dlouhodobého hmotného majetku</b>	<b>45</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Postup při změně reálné hodnoty</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Pořízení pozemku Pod Strážným vrchem</b>	<b>67</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Přecenění na reálnou hodnotu při rozhodnutí o prodeji</b>	<b>67</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Prodej pozemku v roce 2013</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Vliv na výsledek hospodaření v roce 2013</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Prodej pozemku před platností ocenění reálnou hodnotou</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Přecenění pozemku</b>	<b>69</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Budova v majetku obce</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Postup nastavení odpisového plán – obecní úřad</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Postup nastavení odpisového plánu – budova školy</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Shrnutí o budově před přeceněním</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Výpočet odpisů podle možného nastavení (IPSAS)</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Postup odpisování – současné nastavení</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Postup odpisování podle možného nastavení (IPSAS)</b>	<b>77</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Porovnání odpisů v roce přecenění</b>	<b>77</b>

---

<b>Tab. 21</b>	<b>Technické zhodnocení (překročení limitu)</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Převod do příspěvkové organizace</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Vykazování odpisů pro technické zhodnocení</b>	<b>79</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Technické zhodnocení – využití uspořádacího účtu</b>	<b>80</b>
<b>Tab. 25</b>	<b>Průběh tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku</b>	<b>81</b>
<b>Tab. 26</b>	<b>Postup účtování rezervy</b>	<b>81</b>
<b>Tab. 27</b>	<b>Svěřená budova - pořízení</b>	<b>83</b>
<b>Tab. 28</b>	<b>Převod do příspěvkové organizace – pohled obce</b>	<b>83</b>
<b>Tab. 29</b>	<b>Převod do příspěvkové organizace – pohled příspěvkové organizace</b>	<b>83</b>
<b>Tab. 30</b>	<b>Výpůjčka budovy školy – pohled příspěvkové organizace</b>	<b>84</b>
<b>Tab. 31</b>	<b>Pořízení hasičského automobilu</b>	<b>85</b>
<b>Tab. 32</b>	<b>Zaučtování odpisů</b>	<b>86</b>
<b>Tab. 33</b>	<b>Odpisy podle současného nastavení v souladu s ČÚL</b>	<b>87</b>
<b>Tab. 34</b>	<b>Rozložení majetku na komponenty</b>	<b>88</b>
<b>Tab. 35</b>	<b>Odpisy jednotlivých komponent v 1. etapě</b>	<b>88</b>
<b>Tab. 36</b>	<b>Vyčíslení účetních zůstatkových hodnot a odpisů</b>	<b>89</b>
<b>Tab. 37</b>	<b>Vliv na výsledek hospodaření</b>	<b>92</b>
<b>Tab. 38</b>	<b>Vyřazení prodejem – vyšší reálná hodnota než zůstatková cena</b>	<b>94</b>
<b>Tab. 39</b>	<b>Vliv na výsledek hospodaření v první variantě</b>	<b>94</b>
<b>Tab. 40</b>	<b>Vyřazení prodejem – nižší reálná hodnota než zůstatková cena</b>	<b>95</b>
<b>Tab. 41</b>	<b>Vliv na výsledek hospodaření v druhé variantě</b>	<b>95</b>

---

<b>Tab. 42</b>	<b>Pěstitelské celky trvalých porostů</b>	<b>96</b>
<b>Tab. 43</b>	<b>Pořízení drobného dlouhodobého majetku</b>	<b>97</b>
<b>Tab. 44</b>	<b>Hodnoty drobného majetku v roce 2013</b>	<b>98</b>

## 13 Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Rozdělení národního hospodářství</b>	<b>17</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Zastoupení vybraných účetních jednotek v České republice</b>	<b>20</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Model konsolidace České republiky</b>	<b>28</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Schéma uznávání výnosů, aktiv a závazků z nesměnných transakcí</b>	<b>64</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Porovnání účetních zůstatkových cen</b>	<b>75</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Porovnání účetních zůstatkových cen</b>	<b>90</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Schéma postupu při vyřazení majetku</b>	<b>93</b>

# **Přílohy**

## A ČÚS č. 710 – dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek - rozvaha

Číslo položky rozvahy	Název položky rozvahy	Syntetický účet
A.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012
A.I.2.	Software	013
A.I.3.	Ocenitelná práva	014
A.I.4.	Povolenky na emise a preferenční limity	015
A.I.5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018
A.I.6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019
A.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041
A.I.8.	Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku	044
A.I.9.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051
A.I.10.	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	035
A.II.1.	Pozemky	031
A.II.2.	Kulturní předměty	032
A.II.3.	Stavby	021
A.II.4.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	022
A.II.5.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025
A.II.6.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028
A.II.7.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029
A.II.8.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042
A.II.9.	Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku	045
A.II.10.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052
A.II.11.	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji	036

## B ČÚS č. 710 – dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek – výkaz zisku a ztráty

Číslo položky VZaZ	Název položky výkazu zisku a ztráty	Syntetický účet
A.I.5.	Aktivace dlouhodobého majetku	506
A.I.24.	Dary a jiná bezúplatná předání	543
A.I.26.	Manka a škody	547
A.I.28.	Odpisy dlouhodobého majetku	551
A.I.29.	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	552
A.I.30.	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	553
A.I.31.	Prodané pozemky	554
A.I.35.	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	558
B.I.13.	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	645
B.I.14.	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků	646
B.I.15.	Výnosy z prodeje pozemků	647

## C Přehled standardů IPSAS a jim odpovídajících standardů IAS

Standardy založené na akruálním principu			
IPSAS		IAS	
Označení IPSAS	Český název IPSAS	Označení IAS	Český název IAS
IPSAS 1	Předkládání účetní závěrky	IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IPSAS 2	Výkaz peněžních toků	IAS 7	Výkazy peněžních toků
IPSAS 3	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby	IAS 8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IPSAS 4	Dopady změn směnných kursů cizích měn	IAS 21	Dopady změn měnových kursů
IPSAS 5	Výpůjční náklady	IAS 23	Výpůjční náklady
IPSAS 6	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IPSAS 7	Investice do přidružených jednotek	IAS 28	Investice do přidružených podniků
IPSAS 8	Účasti na společném podnikání	IAS 31	Vykazování účasti ve společných podnicích
IPSAS 9	Výnosy ze směnných transakcí	IAS 18	Výnosy
IPSAS 10	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IPSAS 11	Stavební smlouvy	IAS 11	Stavební smlouvy
IPSAS 12	Zásoby	IAS 2	Zásoby
IPSAS 13	Leasingy	IAS 17	Leasingy
IPSAS 14	Události po datu vykazání	IAS 10	Události po rozvahovém dni
IPSAS 15	Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace	IAS 32	Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace
IPSAS 16	Investice do nemovitostí	IAS 40	Investice do nemovitostí
IPSAS 17	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16	Pozemky budovy a zařízení
IPSAS 18	Vykazování podle segmentů	IAS 14	Vykazování podle segmentů
IPSAS 19	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IPSAS 20	Zveřejnění spřízněných stran	IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IPSAS 21	Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IPSAS 22	Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru	-	-
IPSAS 23	Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)	-	-
IPSAS 24	Zveřejňování rozpočtových informací v účetní závěrce	-	-
IPSAS 25	Zaměstnanecké požitky	IAS 19	Zaměstnanecké požitky



IPSAS 26	Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
Standardy založené na peněžním principu			
IPSAS	Účetní výkaznictví na peněžní bázi	-	-

Zdroj: Deloitte, 2013.