



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

NÁVRH INTERNÍCH SMĚRNIC PRO VEDENÍ ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ OBCI

PROPOSAL OF INTERNAL GUIDELINES FOR ACCOUNTING IN SELECTED MUNICIPALITY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

JAN TAJZLER

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MARIE JAKUBCOVÁ, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Tajzler Jan

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Návrh interních směrnic pro vedení účetnictví ve vybrané obci

v anglickém jazyce:

Proposal of Internal Guidelines for Accounting in Selected Municipality

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl práce

Účetnictví a tvorba interních směrnic obcí

Analýza současného stavu účetního systému a interních směrnic obce

Návrh nových a úprava stávajících interních účetních směrnic obce

Závěr

Použitá literatura

Seznam příloh

Seznam odborné literatury:

- Účetnictví územních samosprávných celků, organizačních složek státu a příspěvkových organizací. Kontrola. Ostrava: Sagit, 2015. ÚZ č. 1064. 416 s. ISBN 978-80-7488-092-6.
- KRBEČKOVÁ, M. a J. PLESNÍKOVÁ. FKSP sociální fondy, benefity a jiná plnění. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 183 s. ISBN 978-80-7263-865-9.
- MÁČE, M., D. PROKŮPKOVÁ a Z. MORÁVEK. 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.
- MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL. Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku. 2. vyd. Ostrava: ANAG, 2011. 191 s. ISBN 978-807-2636-648.
- NETOLICKÝ, M. Vztahy mezi články rozpočtové soustavy. Brno: Tribun EU, 2010. 263 s. ISBN 978-80-7399-978-0.
- PROKŮPKOVÁ, D. a M. SVOBODA. Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 152 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marie Jakubcová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

Anotace

Bakalářská práce se zabývá interními směnicemi pro vedení účetnictví ve vybrané obci. V teoretické části se klade důraz na vysvětlení postavení vybrané účetní jednotky v systému veřejné správy, principu účetnictví a teorii vnitřních směrnic. V analytické části je proveden rozbor aktuálně platných účetních směrnic ve vybrané účetní jednotce. Cílem je navrhnout, popřípadě upravit stávající účetní směrnice vybrané obce.

Annotation

Bachelor thesis deals with in-house guidelines for accounting in a selected municipality. In the theoretical part the emphasis is on explaining the position of the selected entity in the system of public administration, accounting principles and theory of internal directives. The analytical part is analyzed existing directives in the selected entity. The aim is to design or modify existing internal guidelines selected municipality.

Klíčová slova

Obec, účetní jednotka, účetnictví, vnitřní směrnice, účetní systém, legislativa

Key words

Municipality, entity, accounting, internal directives, accounting systém, legislation

Bibliografická citace

TAJZLER, J. Návrh interních směrnic pro vedení účetnictví ve vybrané obci. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 67 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Marie Jakubcová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 4. června 2015

.....

podpis studenta

Poděkování

Touto cestou bych chtěl poděkovat zaměstnancům obce Valašská Polanka za spolupráci při dodání požadovaných dokumentů, dále pak vedoucí mé bakalářské práce Ing. Marii Jakubcové, Ph.D. za cenné informace při tvorbě bakalářské práce.

Obsah

ÚVOD A CÍLE PRÁCE	10
1 Účetnictví a tvorba interních směrnic obcí	11
1.1 Charakteristika veřejné správy s akcentem na obce.....	11
1.1.1 Obce	14
1.2 Právní úprava obcí.....	16
1.3 Účetnictví obcí	16
1.3.1 Účetní legislativa	17
1.3.2 Požadavky na vedení účetnictví.....	20
1.3.3 Účetní systém.....	26
1.3.4 Účetní zásady	27
1.3.5 Účetní metody a postupy	29
1.4 Vnitřní směrnice.....	34
1.4.1 Povinné vnitřní směrnice	37
1.4.2 Nepovinné vnitřní směrnice.....	40
2 Analýza současného stavu účetního systému a interních směrnic obce	42
2.1 Charakteristika obce Valašská Polanka	42
2.1.1 Organizace účetnictví obce.....	43
2.2 Vybrané fáze účetního systému	43
2.2.1 Oběh účetních dokladů	43
2.2.2 Vedení pokladny	46
2.3 Vnitřní směrnice obce	48
3 Návrh nových a úprava stávajících interních účetních směrnic obce.....	55
3.1 Grafická úprava účetních směrnic.....	55
3.2 Úprava stávajících účetních směrnic obce	56

3.2.1	Směrnice pro účtový rozvrh.....	56
3.2.2	Směrnice k odepisování majetku obce.....	58
3.2.3	Směrnice pro evidenci, účtování a oceňování zásob	60
3.2.4	Směrnice opravné položky k pohledávkám	61
3.3	Dostupnost účetních směrnic	63
ZÁVĚR		64
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		65
SEZNAM OBRÁZKŮ		67
SEZNAM TABULEK		67
SEZNAM ZKRATEK		67

ÚVOD A CÍLE PRÁCE

Účetnictví je souborem ucelených informací o hospodářských jevech, které probíhají v účetní jednotce. Účetní informace slouží k řízení a správnému rozhodování vedoucích pracovníků, ale také pro potřeby externích uživatelů. Účetnictví podává informace o finanční stránce organizace, ekonomické schopnosti a hospodářských výsledcích za určité časové období.

Aby účetnictví bylo nositelem užitečných informací, je třeba vycházet z platných právních předpisů. Účetnictví vychází z právní úpravy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcích vyhlášek a Českých účetních standardů. Právě na soulad s legislativou je v této práci klán velký důraz.

Bakalářská práce se věnuje účetnictví samosprávných územních celků. K tomu je také přizpůsobena teoretická část, kde je nejprve charakterizována veřejná správa a postavení územního samosprávného celku v její hierarchii. Další kapitoly teoretické části se věnují právnímu vymezení obcí, ale hlavně jejím účetnictví. Jsou zde popsány požadavky účetní legislativy, požadavky na vedení účetnictví, účetnictví jako systém, na nějž navazují účetní zásady a používání účetních metod. Závěr teoretické části patří kapitole o vnitřních směrnících, především rozdělení na povinné a nepovinné směrnice z pohledu legislativních požadavků.

Pro analytickou část byla vybrána obec Valašská Polanka. Analytická část se věnuje současné podobě účetního systému a účetním směrnícím, které má obec zpracovány. Analýza směrníc se pokouší najít nedostatky ve vybraných účetních směrnících v oblasti legislativy, ale také obsahového vymezení. Případné nálezy jsou předmětem pro návrhovou část.

Návrhová část se věnuje úpravě účetních směrníc, tak aby byly v souladu s platnou legislativou a svým obsahem dopomáhaly k efektivnímu systému účetnictví ve vybrané obci.

Cílem závěrečné práce je formulovat opatření vedoucí ke zlepšení stávajícího účetního systému obce a navrhnout nové, příp. upravit stávající vybrané účetní interní směrnice.

1 Účetnictví a tvorba interních směrnic obcí

Kapitola se věnuje problematice veřejné správy, vymezení obce a jejího účetnictví. V účetnictví obce jsou rozepsány požadavky na účetní legislativu, vedení účetnictví, účetní zásady a účetní metody a postupy. V závěrečné části kapitoly je popsána problematika vnitřních předpisů a rozdělení vnitřních směrnic na povinné a nepovinné.

1.1 Charakteristika veřejné správy s akcentem na obce

Veřejná správa bývá autory považována za projev realizace výkonné moci. Včetně zvláštního postavení samosprávné moci, je správou veřejných záležitostí ve společnosti, tedy správa státu jako celku a jeho územních jednotek, jako složek územní organizace státu. Za veřejnou záležitost považujeme všechny úkoly, jejichž řešení je zákonem svěřeno orgánům veřejné správy. (Netolický, 2010)

Pro činnost veřejné správy je nezbytně nutná přítomnost veřejného zájmu, ten bývá označován jako základ pro fungování veřejné správy. Veřejná správa představuje formu řízení, díky níž bývá dosaženo cílů, které jsou požadovány od organizovaných skupin, jako jsou například stát či veřejnoprávní korporace. Veřejný zájem je též označován jako obecně prospěšný zájem, na jehož naplnění trvá společenství osob. Požadované zájmy však nesmějí být v rozporu s platnými právními předpisy. Zásadní rozdíl veřejné správy od správy soukromé spočívá v upřednostnění zájmu veřejného před zájmem jednotlivce. (Netolický, 2010)

Veřejná správa jako součást moci výkonné

Veřejná správa je součástí moci výkonné, čímž se odlišuje od moci zákonodárné a soudní. Oproti zákonodárné moci se veřejná správa liší vykonáváním a prováděním zákonů, zatímco zákonodárná moc samotné zákony připravuje, tvoří a také vydává. Veřejná správa se může podílet na normotvorbě, tato normotvorba má však podzákonný charakter. Orgány veřejné správy se podílí na vytváření normativních právních aktů v případě, že mají zmocnění k originární normotvorbě. Toto zmocnění vyplývá z Ústavy a týká se územní samosprávy. Každá územní samospráva tak může vytvářet normotvorbu, ale pouze v rozsahu své samostatné působnosti. Na zákonodárné moci se pak veřejná správa nepřímo podílí díky vládě a zastupitelstev vyšších územně samosprávných celků.

Zásadní odlišnost veřejné správy od moci soudní spočívá ve vykonávání zákonů, které jsou prospěšné pro veřejný zájem v rámci práva. Soudní moc právo nalézá a to ve veřejné i soukromé sféře. Soudnictví se snaží zachytit aktuální stav, kdežto veřejná správa trvá nepřetržitě ve snaze naplňovat budoucí cíle. Ve veřejné správě platí vztahy nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, soudní moc je naopak nezávislá a řídí se pouze koordinací mezi soudními orgány. (Netolický, 2010)

Pojetí veřejné správy

Na veřejnou správu je možné pohlížet ze dvou hledisek. První je veřejná správa v organizačním pojetí, která ztělesňuje orgány, instituce a jejich systém. Někdy je toto pojetí nazýváno též jako institucionální nebo formální, jež klade hlavní důraz na samotné instituce, správní orgány, jejich působnost a pravomoc řešit veřejné úkoly. Ústředním pojmem v této souvislosti bude organizace, na kterou je nahlíženo obecnou teorií jako na:

- *činnost, tentokrát ovšem jako proces vytváření odpovídající organizační struktury,*
- *instituci, kterou je cíleně uspořádaný celek složený z lidských a věcných prvků,*
- *strukturu, za níž považujeme vnitřní uspořádání určitého celku s jednotlivými prvky a vzájemnými vazbami,*
- *systém jako dostatečně funkční a vnitřně diferencovaný celek.*

Proto organizací veřejné správy bude celá organizační soustava a její vnitřní struktura, která vyjadřuje všechny uvedené přístupy. (Netolický, 2010)

Vedle organizačního pojetí se rozlišuje také funkční pojetí. Pod pojmem funkční pojetí se chápe samotný výkon orgánů veřejné správy, které realizují správu veřejných záležitostí v duchu výkonné moci. Tato činnost veřejné správy se nepřekrývá s mocí zákonodárnou ani soudní. (Netolický, 2010)

Členění veřejné správy

Je třeba si uvědomit, že výkon veřejné správy nezaopatřuje pouze stát. Ve veřejné správě figurují i jiné subjekty, jejímž úkonem je vykonávání veřejné moci. Tyto subjekty vystupují jako veřejnoprávní korporace a svojí činností vykonávají na základě

vlastního jména a vlastní odpovědností. Nositele veřejné moci se dělí na tři skupiny a to státní správu, samosprávu a ostatní veřejnou správu.

Státní správa – veřejná správa uskutečňována státem jako veřejnoprávní korporací. Státní správa dohlíží na naplňování zákonů na základě zákonného zmocnění, vystupuje nařizovacím způsobem. Je tvořena soustavou státních orgánů, které mají uspořádání dle pravomocí a příslušností vzájemných vazeb a vztahů. Základní znakem státní správy je úprava výkonů vztahující se na celé území státu. Státní správa vystupuje také jako přenesená státní správa, kdy se o její naplnění starají orgány samosprávy. Další důležité znaky státní správy jsou zákonem omezená autonomie v rozhodování a nařizovací činnosti, existence hierarchické struktury se subordinačními vztahy, monokratický způsob rozhodování a jmenovací princip při ustavování orgánů státní správy. Státní správu se dělí na přímou a nepřímou. Přímá státní správa je uskutečňována orgány státu, nepřímá státní správa své výkony deleguje v přenesené působnosti na územní samosprávné celky nebo jiné fyzické či právnické osoby v zákonném souladu.

Samospráva – vyznačuje se decentralizací pravomocí a decentralizací činností. Jde o veřejnou správu naplňovanou jinými veřejnoprávními korporacemi než státem. U samosprávy jde o rovinu politickou a právní. V rovině politické je veřejná správa vykonávána občany na základě volených zástupců. V právní rovině se jedná o vykonávání samosprávy skrze aprobované subjekty, disponující veřejnou mocí. Veřejnoprávní korporace se v samosprávě opírá o Ústavu ČR, která územním samosprávám povoluje rozhodovat o svých záležitostech samostatně prostřednictvím svých samosprávních orgánů. Základní znakem samosprávy je autonomie v rozhodování, zásahy států jsou povoleny pouze v rozsahu zákona. Na rozdíl od státní správy se zde neuplatňuje hierarchie, samosprávné orgány tedy nejsou nikomu podřízeny a to ani státu. Dále se státní správa dělí na zájmovou a územní samosprávu. Územní samospráva je dle svého názvu vyměřena svým územím a má charakter všeobecného zaměření. Zájmová samospráva je dělena na resorty se specifickým zaměřením.

Ostatní veřejná správa – nazývaná též jako zbytková veřejná správa. Výkon ostatní veřejné správy mohou ovlivnit také subjekty se soukromoprávním postavením. (Netolický, 2010)

1.1.1 Obce

Základním článkem územní samosprávy je obec jako základní územní samosprávný celek. Postavení obce je stále významnější, což je výsledkem probíhající decentralizace kompetencí a odpovědnosti za zabezpečování různých druhů veřejných statků pro obyvatelstvo za státu na územní samosprávu. V některých zemích se využívá smíšený model, takže obec vedle své samosprávné funkce zabezpečuje i přenesenou funkci – výkon státní správy.

Obec je základní územní jednotkou státu. Tvoří ji obyvatelstvo, které společně užívá vymezené území (katastrální území) a které má právo na samosprávu zakotvené v ústavě. V demokratických zemích má obec postavení územního samosprávného společenství, nestátního subjektu. (Peková, 2004)

Druhy obcí v ČR

Základem na úrovni obcí a měst je zajištění vlastní samosprávy, tedy plnění samosprávných funkcí. V České republice se užívá smíšený model. Obce i města mohou za stát zabezpečovat úkoly v rámci přenesené působnosti. Obce s obecními úřady a obce s rozšířenou působností vykonávají státní správu. Prioritou obcí je však samostatná působnost. (Peková, 2004)

Základní druhy obcí:

- obce, které nejsou městy
- města v závislosti na počtu obyvatel
- obce s pověřenými obecními úřady a obce s rozšířenou působností – obce, které vykonávají veřejnou správu ve svém správním obvodu nad rámec přenesené působnosti,
- statutární města – Kladno, Mladá Boleslav, České Budějovice, Plzeň, Karlovy Vary, Ústí nad Labem, Teplice, Most, Liberec, Hradec Králové, Pardubice, Jihlava, Brno, Zlín, Olomouc, Ostrava, Opava, Havířov, Karviná, jedná se o města, které své území člení na městské obvody nebo městské části, vykonávají tak obecně závaznou vyhláškou.
- hlavní město Praha – členěné na městské obvody.

Postavení a funkce obce

Dle zákona o obcích se provádí následující rozlišení funkce obcí:

- samostatná působnost obce – jedná se o samostatné rozhodování obce v záležitostech zákonem upravené pravomoci. Obec má právo na samosprávu, právo rozhodování v oblastech veřejné správy ve věcech územní samosprávy. V ČR uskutečňuje obec veřejnou správu v rámci samostatné působnosti, již reprezentuje volené zastupitelstvo obce. Rozhodnutí zastupitelstva obce jsou pak svěřena výkonným orgánům obecního úřadu. V rámci samostatné působnosti nejde pouze o zajišťování veřejné správy, ale také o zabezpečení dalších druhů lokálních veřejných statků. (Peková, 2004)

Do samostatné působnosti obce patří záležitosti, které jsou v zájmu obce a občanů obce, pokud nejsou svěřeny zákonem krajům nebo pokud nejde o přenesenou působnost orgánu obce nebo o působnost, která je zvláštním zákonem svěřena správním úřadům jako výkon státní správy, a dále záležitosti, které do samostatné působnosti obce svěří zákon. (Zákon č.128/2000 Sb., o obcích)

- přenesená působnost – je vykonávána orgány obcí ne však ve všech oblastech, obecní orgány mohou nahradit také krajské úřady. Státní správa je vykonávána obecním úřadem v souladu se zákonem o obcích. Oproti samostatné působnosti zabezpečují obce s přenesenou působností také veřejné statky nadlokálního významu. (Peková, 2004)

Přenesená působnost ve věcech, které stanoví zvláštní zákony, je

- a) v základním rozsahu svěřeném obci vykonávána orgány obce určenými tímto nebo jiným zákonem nebo na základě tohoto zákona; v tomto případě je území obce správním obvodem,
- b) v rozsahu obecního úřadu obce s rozšířenou působností úřadu (§ 64) vykonávána tímto úřadem,
- c) v rozsahu obecního úřadu obce s rozšířenou působností (§ 66) vykonávána tímto úřadem.

Při výkonu přenesené působnosti se orgány obce řídí

- a) při vydávání nařízení obce zákony a jinými právními předpisy,
- b) v ostatních případech též usneseními vlády a směrnicemi ústředních správních úřadů; tato usnesení a tyto směrnice nemohou orgánům obcí ukládat povinnosti, pokud nejsou zároveň stanoveny zákonem; podmínkou platnosti směrnic ústředních správních úřadů je jejich publikování ve Věstníku vlády pro orgány krajů a orgány obcí; opatřeními příslušných orgánů veřejné správy přijatými při kontrole výkonu přenesené působnosti podle tohoto zákona.

Metodickou a odbornou pomoc ve věcech uvedených v odstavci 2 vykonává vůči orgánům obcí krajský úřad. (Zákon č.128/2000 Sb., o obcích)

1.2 Právní úprava obcí

Obec tvoří základní jednotku územní samosprávy podle Ústavy ČR (ústavní zákon č. 1/1993 hlava VII čl. 99), místo obce se používá také termín místní samospráva. V České republice se jedná o dvoustupňový systém územních samospráv. Obec reprezentují první stupeň, druhý stupeň je zastoupen kraji. (Provazníková, 2009)

Základem právní úpravy obcí je zákon č.128/2000 Sb., o obcích, který nabył účinnosti 1.1.2001. Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů na územním celku vymezeném hranicí území obce. Je vymezena jako veřejnoprávní korporace, která má vlastní majetek a hospodaří s ním, má vlastní finanční prostředky a sestavuje svůj vlastní rozpočet. Obec je veřejnoprávní korporací, má vlastní majetek. Obec vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících. Obec pečuje o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů; při splnění svých úkolů též chrání veřejný zájem.

1.3 Účetnictví obcí

Účetnictví obcí vyplývá z práva Evropské unie, v jehož souladu stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby států.

Účetnictví vytváří ucelený systém informací monitorující finanční činnost účetní jednotky. Základem účetnictví je jeho věrnost a poctivost zobrazování ekonomické

situace účetní jednotky, jedná se tedy o vyjádření skutečné majetkové a finanční situace. Povinnosti vedení účetnictví jsou vymezeny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanoví svou působností také na organizační složky státu a na právnické osoby sídlící na území České republiky. Z hlediska veřejné správy se jedná o právnické osoby, vystupující jako územně samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů a soudržnosti, státní fondy, příspěvkové organizace. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Dle novely zákona o účetnictví vznikl pojem vybrané účetní jednotky. Vybranou účetní jednotkou se rozumí organizační složky státu, státní fondy, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů a soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. (Nováková, 2011)

1.3.1 Účetní legislativa

Obec se ve svém účetnictví řídí dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon o účetnictví prošel v roce 2008 novelou č. 304/2008 Sb., s účinností od 1.1.2009. Změny se týkaly účetnictví státu, cílem bylo přiblížení účetních metod tak, jak je znám z podnikatelského prostředí. Účelem této novelizace je zajištění důvěryhodných informací pro vykazování účetnictví na úrovni státu.

Novela č. 304/2008 Sb. upravuje:

- definici vybrané účetní jednotky, na níž se vztahuje účetnictví státu
- postup provádění konsolidace účetnictví státu a vybraných účetních jednotek
- povinné ocenění reálnou hodnotou u majetku, jenž je určen k prodeji
- povinnost sestavovat Výkaz zisku a ztráty
- zjednodušený rozsah účetnictví je nově možný pouze pro příspěvkové organizace
- aplikace Českých účetních standardů u vybraných účetních jednotek (Otrusínová M., Kubíčková D., 2011)

Zákon o účetnictví dále stanoví:

Účetní období – nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících, mohou se shodovat s kalendářním rokem, v opačném případě mluvíme o roce hospodářském. Územně samosprávné celky však hospodářský rok uplatnit nemohou.

Způsob vedení účetnictví – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně a přehledně.

Rozsah vedení účetnictví – v plném rozsahu vede účetní jednotka účetnictví vždy, přestane-li splňovat podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrka – tvoří ji Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha.

Způsoby oceňování – okamžik ocenění nastává v případě uskutečnění účetního případu. Ocenění může být provedeno také ke konci rozvahového dne, musí však být přeceněno na reálnou hodnotu. (Otrusínová M., Kubíčková D., 2011)

Vyhláška č. 410/2009 Sb.

Vyhláška nabyla účinností 1.1. 2010 a nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb. Vyhláška se vztahuje na územně samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel a organizační složky státu.

Vyhláška rozlišuje účetnictví vedené v plném a zjednodušeném rozsahu. Dále vyhláška upravuje způsob sestavování účetní závěrky, důraz je kladen především na výkaznictví, cílem je zjednodušení sestavení konsolidované účetní závěrky státu. Upravuje rozvahu, zejména její uspořádání, označení a její obsah. Týká se tedy stavu majetku a zdrojů k jeho krytí. Dále se jedná o seřazení nákladů a výnosů, výsledků hospodaření ve výkazu zisku a ztráty, příloze účetní závěrky, upravuje přehled peněžních toků tedy cash flow a také změny vlastního kapitálu. Upraveny jsou také účetní metody, zejména způsoby oceňování majetku, a nové jsou definovány postupy při vytváření opravných položek a rezerv a také odpisování. V příloze také najdeme směrnou účtovou osnovu, která je vydaná, aby obsahovala odlišnosti vybraných účetních jednotek. Účtové třídy,

skupiny i syntetických účtů a podrozvahových účtů jsou pro vybranou účetní jednotku závazné. (Otrusínová M., Kubíčková D, 2011)

Vyhláška č. 410/2009 byl změna vyhláškou č. 473/2013 Sb. Jejím hlavní cílem je zajištění souladu se zákonem č.89/2012 Sb., občanský zákoník a zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákonem o obchodních korporacích). Dále posiluje právní jistotu vybraných účetních jednotek. Další úpravou bylo naplnění požadavků ze strany Evropské unie, k souladu tak došlo se směrnicí Rady č. 2011/85/EU. V neposlední řadě je také naplněn cíl o účetních závěrkách vybraných účetních jednotek upravující obsahové vymezení položek ve výkazu zisku a ztráty. (Svobodová, 2014)

České účetní standardy

Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek Ministerstvo Financí vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“) Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví) Pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., platí tyto České účetní standardy (ČÚS):

Tabulka 1 České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky

(Zdroj: Svobodová, 2014, s.316)

ČÚS číslo	Název
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

1.3.2 Požadavky na vedení účetnictví

Předmětem účetnictví je zachycování dat a informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (Prokúpkova, Svoboda, 2014)

Mezi základní požadavky na vedení účetnictví patří znaky věrnosti a poctivosti. V tomto případě však zákon o účetnictví dává prostor různým spekulacím o naplnění věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Zákon o účetnictví říká, že zobrazení účetnictví je věrné, pokud položky účetní závěrky svým obsahem odpovídají skutečnému stavu, použití účetních metod je zároveň uloženo účetní jednotce na základě zákona o účetnictví.

Pro poctivé účetnictví je zapotřebí dodržovat účetní metody, vedoucí k dosažení věrnosti. Princip věrnosti a poctivého obrazu účetnictví je společný všem účetním systémům, vybranou účetní jednotku nevyjímaje.

Dalšími předpoklady věrného zobrazení účetnictví je správné ocenění majetku a závazků, dodržování stanovených pravidel, především pak stálost způsobu účetních operací v průběhu účetního období. Nezbytné je dodržování obsahového uspořádání položek v účetní závěrce.

V rámci účetní jednotky se předpokládá znalost zásad účetnictví a to i na úrovni podléhající managementu. Je tedy nutné, aby také zastupitelé obcí znali minimální účetní zásady. V případě neznalosti, může docházet k účelové manipulaci či závažným problémům v hospodaření vybrané účetní jednotky končící až trestněprávními postihy. Účetnictví představuje nástroj ekonomického řízení s jednoduchou vnitřní logikou. Podstata účetnictví by tak měla být blízká všem pracovníkům pohybující se v oboru veřejných financí, je nepřipustné, aby tyto znalosti měl pouze účetní pracovník. V takovém případě ztrácí smysl účetní výkazy jako nástroj pro vnitřní řízení vybrané účetní jednotky. (Prokúpkova, Svoboda, 2014)

Mezi klíčové výkazy účetní závěrky patří Rozvaha a VZZ.

Rozvaha

Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v rozvaze jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv. Příloha č. 1 k této vyhlášce stanoví uspořádání a označování položek rozvahy včetně výpočtů součtových položek a její základní závazný vzor a dále závazné vzory pro:

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

Rozvahové účty

Rozvaha – základní obecný výkaz a obsahové vymezení jeho položek (Máče, 2012, s. 308)

Tabulka 2 - Základní obecný výkaz a obsahové vymezení jeho položek

Označení	AKTIVA	BRUTTO	KOREKCE	NETTO	Minulé
A	Stála aktiva				
A.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek				
A.II.	Dlouhodobý hmotný majetek				
A.III.	Dlouhodobý finanční majetek				
A.IV.	Dlouhodobé pohledávky				
B.	Oběžná aktiva				
B.I.	Zásoby				
B.II.	Krátkodobé pohledávky				
B.III.	Krátkodobý finanční majetek				
	PASIVA	Běžné období		Minulé období	
C.	Vlastní kapitál				
C.I.	Jmění účetní jednotky a upr. Položky				
C.II.	Fondy účetní jednotky				
C.III.	Výsledek hospodaření				
C.IV.	Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření				
D.	Cizí zdroje				
D.I.	Rezervy				
D.II.	Dlouhodobé závazky				
D.III.	Krátkodobé závazky				

V aktivech ve sloupci brutto jsou uvedeny informace o stavu položky v den sestavení závěrky. Sloupec korekce slouží k vyjádření opravek a opravných položek, rozdíl se poté zapíše do sloupce netto. Ve sloupečku minulé se uvádí stav platný na konci

předcházejícího účetního období. U pasiv se zapisuje do sloupce běžné období stav platný v den sestavení závěrky. Ve druhém sloupci bývá sledován stav jednotlivých položek platný po ukončení minulého účetního období.

A. Dlouhodobý majetek – majetek, jehož životnost je delší než jeden rok, ocenění v režii účetní jednotky.

A.I. Dlouhodobý nehmotný majetek – bez fyzické podstaty, zahrnuje určitá práva vedoucí k ekonomickému prospěchu. Řadíme zde zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, jiný dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

A.II. Dlouhodobý hmotný majetek – majetek s fyzickou podstatou. Jsou zde pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, jiný dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.

A.III. Dlouhodobý finanční majetek – volné peněžní prostředky vynaložené za účelem zvýšení hodnoty v důsledku dividend, úroku, kapitálového zhodnocení. Dále pak podíly v jiných účetních jednotkách, jiný dlouhodobý finanční majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

A.IV. Dlouhodobé pohledávky – pohledávky, jejichž splatnost je delší než období jednoho roku. Mohou to být pohledávky z obchodních vztahů, dlouhodobé finanční výpomoci, dlouhodobé poskytnuté zálohy, dlouhodobé pohledávky z ručení, dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů.

B.I. Zásoby – reprezentují oběžný majetek. Zásoby jsou pořízeny nákupem nebo vlastní výrobou.

Zásoby dělíme na:

- materiál (suroviny, obaly, palivo, drobný hmotný majetek)
- nedokončenou výrobu a polotovary (nedokončený projekt, nedokončený výrobek)

- výrobky – dokončené z hlediska výrobního procesu, určené k realizaci nebo spotřebě
- zvířata (mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, ne stádo)
- poskytnuté zálohy na zásoby – krátkodobé i dlouhodobé zálohy poskytnuté za účelem pořízení zásob

B.II. Krátkodobé pohledávky – doba splatnosti kratší než jeden rok. Jsou to pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky týkající se ovládací a řídicí osoby, pohledávky spojené s podstatným vlivem, pohledávky za společníky, pohledávky spojené se sociálním zabezpečením a zdravotním pojištěním, pohledávky daňové za státem, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky.

C.I. Jmění účetní jednotky a upravující položky – jedná se o vlastní kapitál, vytvořenými vlastními zdroji financování. Ty mohou být externí (vklady) či interní (zisk). Řadíme zde dotace na pořízení dlouhodobého majetku, kurzové rozdíly, oceňovací rozdíly a opravy chyb minulých období. Je třeba zdůraznit, že u vybraných účetních jednotek představují dotace za účelem pořízení dlouhodobého majetku navýšení jmění účetní jednotky vkladem, nelze zde tedy účtovat do výnosů. Podobný princip platí také u rozdílů oceňovacích, také zde se bude účtovat do skupiny C.I.

C.II. Fondy účetní jednotky – zde řadíme fondy odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond reprodukce majetku.

C.III. Výsledek hospodaření – rozlišujeme výsledek hospodaření minulých let (nerozdělený zisk nebo ztráta z minulých let) a výsledek hospodaření za běžné období (výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení). Případný zisk slouží jako vlastní zdroj financování. (Máče, 2012)

C.IV. Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření. Tento oddíl územně samosprávný celek ve svém výkazu neuvádí. Řídí se jím pouze organizační složky státu, například ministerstva. (Máče, 2012, s. 311)

D.I. Rezervy – cizí zdroj financování. Tvorbou rezervy účetní jednotka navyšuje náklady, dochází tak ke snížení výsledku hospodaření. Jedná se o úmyslné zadržení finančních prostředků pro budoucí účely.

D.II. Dlouhodobé závazky – závazky, jejichž doba splatnosti je delší než jeden rok. Reprezentují cizí zdroje financování. Typickým příkladem dlouhodobého závazků jsou dlouhodobé bankovní úvěry, mimo ně zde řadíme také závazky z obchodních vztahů, závazky spojené s ovládající a řídicí osobou, závazky ke společníkům, dlouhodobé přijaté zálohy, vydané dluhopisy, dlouhodobé směny k úhradě, jiné závazky, dohadné účty pasivní, daňové závazky.

D.III Krátkodobé závazky – doba splatnosti kratší než jeden rok. Závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, dotace od státu, daňové závazky, krátkodobé dluhopisy, dohadné účty pasivní, krátkodobé bankovní úvěry a finanční výpomoci. (Máče, 2012)

Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledků hospodaření. Příloha č. 2. k této vyhlášce stanoví uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty včetně výpočtu součtových a rozdílových položek a jeho základní závazný vzor a dále závazné vzory pro:

- *Organizační složky státu*
- *Uzemní samosprávné celky, svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti,*
- *Příspěvkové organizace*
- *Státní fondy (Vyhláška č. 410/2009 Sb.)*

Tabulka 3 - Výsledkové účty

Označení	NÁKLADY	Běžné období		Minulé období	
		Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
A.I.	Náklady z činností				
A.II.	Finanční náklady				
A.III.	Náklady na transfery				
A.IV.	Náklady ze sdílených daní a poplatků				
A.V.	Daň z příjmů				
	VÝNOSY				
B.I.	Výnosy z činností				
B.II.	Finanční výnosy				
B.III.	Výnosy z daní a poplatků				
B.IV.	Výnosy z transferů				
B.V.	Výnosy ze sdílených daní a poplatků				
VI.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ				

(Zdroj: Máče, 2012, s. 312)

Hlavní činnost představuje činnost, pro kterou je účetní jednotka zřízena zřizovací listinou nebo jiným právním předpisem či dokumentem. Hospodářská činnost je ta činnost, kterou účetní jednotka vykonává po stanovení zřizovatelem ve zřizovací listině, v praxi jde o doplňkovou, vedlejší nebo jinou činnost.

A.I. Náklady z činnosti – jedná se o spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, ostatní náklady, odpisy, rezervy a opravné položky.

A.II. Finanční náklady – náklady vzniklé prodejem cenných papírů a podílů, úroky z přijatého úvěru, kurzové ztráty a náklady z přecenění reálnou hodnotou.

A.III. Náklady na transfery – účtová skupina navržena dle potřeb vybraných účetních jednotek při promítání transferů a obdobných toků mezi vybranými účetními jednotkami. Účelem je vzájemné vyloučení při konsolidaci účetních výkazů za Českou republiku.

A.IV. Náklady ze sdílených daní – tuto skupinu vykazují pouze organizační složky státu. Jedná se o účetní jednotky, které jsou zároveň správcem daně, které následně přerozdělují mezi vybrané účetní jednotky.

A.V. Daň z příjmů

B.I. Výnosy z činnosti – zde jsou zahrnuty výnosy z vlastních výkonů a zboží, změny stavu zásob vlastní výroby, aktivací a ostatní výnosy.

B.II. Finanční výnosy – výnosy z prodeje finančního majetku, výnosové úroky z vkladových účtů, výnosy z přecenění cenných papírů a derivátových operací.

B.III. Výnosy z daní a poplatků – pro účely samosprávného územního celku se jedná o významnou kategorii, sledujeme tedy v samostatné účtové skupině.

B.IV. Výnosy z transferu – jedná se o finanční prostředky poskytnuté pro investiční i provozní činnost vybrané účetní jednotky. Potřeba tohoto účtu pramení z potřeby konsolidace při přípravě účetních výkazů za Českou republiku.

B.V. Výnosy ze sdílených daní – účtová skupina se týká organizačních složek států. Daňové výnosy jsou vybrány z účetních jednotek, které mají povahu správce daně. Následně jsou přerozdělovány vybraným účetním jednotkám.

B.VI. Výsledek hospodaření před zdaněním – výsledek hospodaření před odečtením daně z příjmů. (Máče, 2012)

Kontrola hospodaření obcí

Obec zaujímá důležité postavení v systému veřejné správy. V jejím zájmu je zajištění sociálního rozvoje obcí a měst. Aby tomu tak doopravdy bylo, slouží jako zpětná vazba kontrola, kterou vykonává územní samospráva. Obce mají při kontrole povinnosti, které jim ukládá zákon o finanční kontrole, zákon o obcích, zákon o rozpočtových pravidlech, zákon o přezkoumání hospodaření a také další právní předpisy.

Územní samosprávné celky si díky systému finanční kontroly zajistily vlastní kontrolu, kde sledují své hospodaření, tak i hospodaření vlastních příspěvkových organizací či dalších složek.

Kontrolu nad obcemi provádějí příslušné krajské úřady. Jejich hlavním úkolem je dbát na skutečnosti, které mají za následek poskytnutí financí ze státního rozpočtu nebo státních fondů. Dalším kontrolním prvkem krajského úřadu je také dohlédnout na soulad s legislativou, stav hospodaření a efektivita při čerpání prostředků ze státního rozpočtu. (Nováková, 2011)

1.3.3 Účetní systém

Rozsah požadavků na vedení účetnictví je závislý na faktu, že účetnictví je systém založen na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách, aby:

- jeho informace byly správné, úplné, průkazné, srozumitelné (spolehlivé a jednoznačně určen obsah účetních případů a účetních záznamů) a přehledné,
- jejich výsledkem byly informace v účetní závěrce spolehlivé (úplné a včasné), srovnatelné, srozumitelné a posouzeny z hlediska významnosti,
- účetní závěrka sestavená na podkladě takto vedeného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace organizace. (Novotný, 2007)

Hlavní fáze účetního systému

V účetním systému musí existovat na sebe navazující fáze, od vstupních informací, přes jejich zpracování a až po informace výstupní. Fáze účetního systému jsou:

- zjištění relevantních ekonomických informací (sběr a pořízení),
- zpracování prvotních informací (třídění, záznam, přehledy a výkazy),
- analýza, hodnocení, prognostika (v praxi bývá málo využívána, její význam není dostatečně doceněn),
- předání výsledků uživatelům. (Novotný, 2007)

Účetnictví poskytuje na svém výstupu informace, které může využít celá škála uživatelů. Není obvyklé, aby každý uživatel pracoval se všemi účetními informacemi. Jednotliví uživatelé mají větší či menší zájem jen na některých informacích a v rozdílné agregaci. Účetní informace mohou využít jak osoby, které se přímo podílejí na financování účetní jednotky, tak osoby, které jsou na ekonomických a finančních informacích nějakým způsobem zainteresovány. Nejedná se tedy jen o vlastníky či manažery, ale o různé externí uživatele. Každý z uživatelů má své vlastní požadavky na získané informace. (Novotný, 2007, s. 9)

K sestavení účetní závěrky vedou účetní zásady, které představují soubor pravidel pro vedení účetnictví. (Prokúpková, Svobodová, 2014)

1.3.4 Účetní zásady

Zásada věrného zobrazení – položky účetní závěrky odpovídají skutečnému stavu a jsou v souladu s účetními metodami na základě ZoÚ.

Zásada účetní jednotky – předpokládá se, že pro účely účetnictví jsou zachyceny skutečnosti, které opravdu nastaly v účetní jednotce.

Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky – zásada předpokládá, že existence účetní jednotky nebude omezena. Na základě toho také měří skutečnosti, které v účetní jednotce nastaly. V případě, že účetní jednotka nebude nadále pokračovat v činnosti, je vhodné, aby to oznámila v příloze účetní závěrky.

Zásada periodicity zjišťování – poskytuje účetním uživatelům možnost srovnání celkové finanční situace nejen v průběhu účetního období, ale i napříč několika účetními obdobími.

Zásada historického účetnictví – týká se především oceňování majetku. Majetek je v účetnictví evidován v cenách okamžiku pořízení.

Zásada vymezení okamžiku realizace – okamžikem realizace se rozumí den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, vzniku závazků, pohledávek, plateb závazků, inkas pohledávky, pohybování s majetkem uvnitř účetní jednotky, zjištění manka či přebytku. Při převodu nemovitosti se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na katastrální úřad.

Zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími – aby mohlo být provedeno srovnání situace účetní jednotky napříč několika účetními obdobími, předpokládá se, že účetní metody a uspořádání a obsahové vymezení položek v účetní závěrce se nemění.

Zásada opatrnosti – při oceňování majetku a závazků musí účetní jednotka brát ohled i na potenciální rizika a nejistoty. V účetnictví jsou tyto případy ošetřeny tvorbou opravných položek a vytvářením rezerv. V případě územně samosprávných celků se opravné položky a rezervy tvoří pouze v případě, kde to stanoví zákon.

Zásada vzájemného zúčtování – za porušení této zásady se nepovažuje:

- zúčtování dobropisů nebo refundací, které se týkají konkrétní nákladové nebo výnosové položky k příslušnému účetnímu období, ve kterém byly zúčtovány,
- doměrků a vratek z daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků,
- zjištěných rozdílů při inventarizaci, musí však vzniknout ve stejném účetním období, kde byla provedena neúmyslná záměna jednotlivých druhů zásob,
- pohledávek a závazků, to neplatí v případě poskytnutých nebo přijatých záloh k fyzické či právnické osobě, jejíž splatnost je do jednoho roku a je vedena ve stejné měně.

Územní samosprávné celky mohou vzájemné zúčtování provést v případě výdajů a příjmů, pokud jim to umožní právní předpisy.

Zásada materiálnosti účetnictví – předpokládá se, že účetní závěrka obsahuje informace, které jsou pro uživatele významné a aktuální v době jeho rozhodování.

Zásada přednosti obsahu před formou – účetní informace jsou upřednostněny před jejich formou

Zásada aktuálního principu – ekonomické jevy se evidují v období, ke kterému náleží, nikoliv v období kdy byly vydány nebo přijaty peněžní prostředky. Na dodržování této zásady dbají účty časového rozlišení a dohadných účtu. Jde o to, aby skutečnosti, které nastanou, spadaly do období se kterým časově a věcně souvisí. V případě nákladu a výnosů se však účtuje bez ohledu na okamžik jejich uhrazení. (Svobodová, 2008)

1.3.5 Účetní metody a postupy

Předpokladem pro existenci účetních metod je především aktuální báze. Principem aktuální báze je zachycování transakcí v okamžiku, kdy účetní případy nastávají a to ve věcné časové souvislosti s příčinami bez ohledu na okamžik, kdy dochází k toku peněžních prostředků souvisejících s danou transakcí. (Prokúpková, Svobodová, 2014)

Účty příštích období

Jedná se o položky pohledávek a závazků, ve výkazu zisku a ztráty ovlivňují výši výnosů z činnosti respektive nákladů z činnosti.

- náklady příštích období,
- příjmy příštích období,
- výnosy příštích období,
- výdaje příštích období.

Náklady příštích období představují předplacení určitého plnění účetní jednotky, předpokládá se, že plnění bude provedeno v některém z budoucích let. Na rozdíl od poskytnutých záloh je zde předem jisté, kdy k protiplnění dojde a v jaké přesné výši. V obou případech se však bude jednat o pohledávku, neboť účetní jednotce dlužník dluží dodání zboží či služby.

Příjmy příští období představují poskytnutí plnění odběrateli v aktuálním roce. Je sjednána dohoda, ve které se protistrana zavazuje zaplatit, ale až v některém z budoucích let. Známa je také přesná výše částky. Podobně si lze představit vystavení faktury odběrateli za určité plnění. V obou případech účetní jednotce bude dluženo, na rozdíl od nákladu příštích období se však nejedná o nepeněžní plnění, ale o finanční částku. Dopad takových transakcí představuje pro účetní jednotku pohledávku.

Výnosy příštích období nastávají v situaci, kdy si jiná organizace od účetní jednotky předplatí dodání nějakého plnění v konkrétní výši a v konkrétních budoucích letech. V takovém případě vykáže účetní jednotka výnosy příštích období. Jedná se o podobný případ jako je přijetí zálohy, kdy účetní jednotka přijme závazek na plnění vůči protistraně. Rozdíl spočívá v tom, že zatímco u přijaté zálohy může dojít k plnění ještě v aktuálním roce, nemusí být jasné, v jaké přesné výši to bude. U výnosu příštích období jsou známy přesná částka i budoucí období, kdy bude muset účetní jednotka nepeněžní plnění poskytnout. Oba případy budou vykázány jako závazek.

Výdaje příštích období vznikají v situacích, kdy účetní jednotka spotřebuje nějaké plnění, aniž by za něj protistraně uhradila dluh. Výše dluhu je od počátku známa, stejně jako je jisté, že účetní jednotka bude platit v některém z budoucích období. Výdaje příštích období nápadně připomínají přijetí faktury. U faktury není ovšem jisté, kdy přesně bude uhrazena. V obou případech však účetní jednotce vzniká závazek. (Prokúpková, Svobodová, 2014)

Dohadné účty

Na rozdíl od účtu příštích období, kdy bylo jasné, z jakých důvodů vznikly a kdy budou zaplacený, u dohadných účtů tyto jistoty postrádáme. U dohadných účtů se nemůžeme opřít o přesné částky neboli přesné ocenění. Dohadné účty přicházejí na scénu v momentě, kdy účetní jednotka vzniká pohledávka nebo závazek. Účetní jednotka bere na vědomí jejich existenci, ale není si jistá oceněním. V mnoha případech ani nelze objektivně ocenit danou pohledávku či závazek, je však nutné, aby i tyto pohledávky a závazky byly řádně vykázány v účetní závěrce. Tyto položky řeší dohadné účty aktivní (pohledávky) a dohadné účty pasivní (závazky). (Prokúpková, Svobodová, 2014)

Rezervy

Účetní metoda rezerv může zmást díky svému názvu. Rezervy v účetnictví nepředstavují odkládání peněžních prostředků pro určité účely. Rezervy jsou zvláštním dluhem, účetní jednotka si je dluhu vědoma, ale výše dluhu stejně jako doba jeho splacení jsou nejisté a mnohdy se i stává, že ke splnění dluhů vůbec nedojde. Podobně jako u dohadných účtů, tak i zde se jedná o odhad, v případě rezerv však účetní jednotka musí odhadnout také období, ve kterém bude dluh plněn. Odhadovat bude muset také nezbytnou potřebu dluh vyrovnat. Účetní jednotka tak musí provést odhad rizika, do jaké míry hrozí a zda skutečně nastane. V této účetní metodě se aplikuje zásada opatrnosti a aktuálního principu, rezervy totiž mají charakter časového rozlišení. Je nutné zabezpečit dostatečný příliv informací pracovníkům účetní jednotky, aby bylo efektivně využíváno informací plynoucí z účetní závěrky. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Odpisy dlouhodobých aktiv

Příčinou odpisu v účetnictví není primárně opotřebení dlouhodobých aktiv, ale postupné snížení potenciálu, který z nich zbývá, k tomu, aby jej ÚJ mohla používat pro své činnosti. Zjednodušeně řečeno, příčinou odpisů je užívání dlouhodobých aktiv, tedy je-li dlouhodobé aktivum užíváno, mělo by být odpisováno. Po celou dobu užívání. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Existují i dlouhodobá aktiva, která se neodepisují. Jde především o pozemky. U pozemků nedochází ke snížení využitelného potenciálu pro další využití účetní jednotkou. Stavební pozemek může být užíván řadu let se zástavbou, v případě, že dojde ke zbourání stavby, pozemek má stále využitelný potenciál pro účetní jednotku. Stejně jako pozemky se neodepisují také drahé kovy nebo umělecká díla.

Účetní jednotky veřejného sektoru vykonávají činnosti vedoucí k poskytování veřejných statků a veřejných služeb daňovými poplatníky. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Aktuální ocenění dlouhodobých aktiv v účetnictví je dáno především výši prostředků vynaložených na jejich získání se zohledněním toho, jak dlouho a jak intenzivně bylo doposud toto aktivum využíváno. (Prokúpková, Svoboda 2014)

Odpisy jsou součástí nákladů, je však nutné uvědomit si, že se nejedná o hotovostní výdaj. Odpisy jsou rozloženy do mnoha let a mají charakter časového rozlišení. Tato účetní metoda poskytuje informaci o efektivním hospodaření účetní jednotky, výše odpisů se totiž promítá do kalkulace veřejných služeb poskytovaných účetní jednotkou daňovým poplatníkům.

Účetní jednotky veřejné sektoru využívají při své činnosti velké množství dlouhodobých aktiv. Tato účetní metoda vyžaduje sice větší pracovní úsilí, avšak pokud je aplikována správně, může být zdrojem cenných informací pro uživatele účetní závěrky. (Prokúpková, Svobodová, 2014)

Opravné položky

Jedná se o novou účetní metodu v účetnictví vybraných účetních jednotek. Metoda opravných položek vychází ze zásady opatrnosti, v praxi je však využívána velmi málo. Výjimku tvoří opravné položky k pohledávkám, kterou si vyžaduje účetní legislativa.

Metoda opravných položek se v účetnictví využívá v momentě, kdy dochází k významnému snížení využitelnosti majetku účetní jednotky. Zásadní také je způsob, jakým je majetek v účetní jednotce využíván. Tato skutečnost může negativně ovlivnit další využitelnost majetku, ale nebrání další využitelnosti jiným způsobem.

Na rozdíl od odpisů se opravné položky tvoří také na oběžná aktiva (zásoby, pohledávky). V případě opravných položek k pohledávkám stanoví účetní legislativa povinnost vybrané účetní jednotce vytvořit opravnou položku v případě, kdy uplyne 90 dní od doby splatnosti pohledávky, v tomto případě tvoří vybraná účetní jednotka opravou položku ve výši 10 % z nominální hodnoty pohledávky. Účetní jednotka může postupně snižovat hodnotu pohledávky po uplynutí dalších 90 dnů, celkem tak může učinit desetkrát, po 2,5 letech se přínos pohledávky z hlediska účetní legislativy považuje za nulový. Snižování ocenění pohledávky formou opravné položky představuje náklad. Podobně se postupuje u vytváření opravných položek k dalším aktivům.

Problém však nastává u opravných položek k dlouhodobému aktivu. Opravné položky jsou totiž stejně jako odpisy vykazovány v rozvaze ve sloupci korekce. V tomto případě

se skutečná hodnota opravných položek nalezne ve výkazu zisku a ztráty, kde může být hodnota opravných položek vykazována kladným nebo záporným zůstatkem. Dalším specifickým je vyřazení pohledávky. Pokud je pohledávka se 100% opravnou položkou, pak se celá hodnota pohledávky přesouvá do nákladu, ale pohledávka stále zůstává v aktivech rozvahy stejně jako hodnota opravné položky. Tuto pohledávku je možné vyřadit, čímž se celá hodnota z rozvahy přesune do nákladů. Neznamená to však, že by tato pohledávka zanikla, spíše účetní jednotka očekává, že z dané pohledávky neuvidí ani korunu. Vybraná účetní jednotka tak zabezpečuje přesný pohled na svou finanční situaci.

I když metoda opravných položek představuje určité komplikace pro praktickou aplikaci, její vypovídající hodnota může pro účetní jednotku znamenat zisk cenných informací při pohledu na svou finanční situaci. Tuto účetní metodu lze také využít pro větší motivaci příslušných pracovníků na vymáhání peněz, které účetní jednotce náleží. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Rizika z užívání účetních metod

Účetní legislativa vymezuje legislativní rámec, tedy jakési mantinely, mezi kterými se musí účetní jednotka pohybovat. Kudy přesně se musí pohybovat, tomu se účetní legislativa věnuje velmi výjimečně. Je v odpovědnosti samotné účetní jednotky, aby zvolila tu cestu, která zajistí, že její účetnictví dokáže modelovat její finanční situaci a výkonnost věrně a poctivě. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Účetní metody mají také své slabé stránky, pro její eliminaci využívá každá účetní jednotka soustavu vnitřních předpisů (interních směrnic). Prostřednictvím vnitřních předpisů účetní jednotka může sama sobě stanovit pravidla pro používání konkrétních účetních metod v konkrétních účetních situacích. Vnitřní předpisy tvoří pomyslný most mezi legislativou a realitou. Především zajišťují stálost účetních postupů, zajišťují tak, že konkrétní účetní případ bude vždy řešen konkrétní účetní metodou. Je však nutné zdůraznit, že vnitřní předpisy se netýkají pouze účtárny. Aby bylo naplněno efektivitu vnitřních předpisů, je nutné seznámit s jejich obsahem i ostatní pracovníky organizace. Tím se zajistí poskytnutí kvalitních vstupních dat účtárně ostatními pracovníky organizace. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

Vnitřní předpisy by měly také zajistit, aby věcně příslušní pracovníci věděli o své povinnosti vytvoření určité informace a také o povinnosti tuto informaci ve stanovený čas a ve stanoveném formátu předat do účtárny. (Prokúpková, Svoboda, 2014)

1.4 Vnitřní směrnice

Vnitřní předpisy mají svůj základ v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Zákon může vnitřní předpisy přímo stanovit nebo s nimi úzce souviset.

Zákon ukládá účetní jednotce povinnost v rozsahu a způsobu vedení účetnictví včetně jeho průkaznosti. Především se zaobírá správností účetní závěrky, která musí být sestavena na základě věrného a poctivého obrazu účetnictví v dané účetní jednotce. Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a výsledků hospodaření.

K tomu, aby bylo docíleno požadavků zákona, je nutné, aby účetní jednotka dodržovala určitá pravidla. Zákon tyto pravidla buď přímo stanoví, účetní jednotka však může právní předpisy dodržovat i na základě vlastních vnitřních předpisů. Vnitřní předpisy by měly obsahovat pravidla, postupy, které povedou k zajištění a dodržování povinností právních předpisů uložené účetní jednotce. (Svobodová, 2007)

Hlavní účel vnitřních předpisů:

- *používání jednotného a přehledného účetního rozvrhu účetní jednotky,*
 - *dosažení jednotného oceňování (v souladu s obecně závaznými předpisy pro účetnictví) a stejného posuzování shodných účetních případů (zvláště u velkých organizačních celků nebo v případě personálních změn)*
 - *vymezení účetních dokladů včetně účetních písemností a organizační zabezpečení oběhu účetních dokladů, jejich přezkušování a vedení účetních knih,*
 - *jednotné organizační zabezpečení provádění inventarizace (fyzické i dokladové)*
 - *organizační zabezpečení úschovy a archivování účetních a daňových písemností.*
- (Sotona, 2005)*

Smysl vnitřních předpisů spočívá v aplikaci předpisů stanovených zákonem na konkrétní případy v účetní jednotce. Příkladem vnitřních předpisů jsou směrnice,

pokyny či rozhodnutí. Zákon nabízí účetní jednotce několik variant platných dle právních předpisů. Jde o to, aby bylo zvoleno nejlepší možné řešení, které přidělí odpovědnost a stanoví pravomoci za správnost hospodářských operací a jejich vliv na účetnictví. Takto sestavené účetní předpisy mohou přispět k zefektivnění řízení účetní jednotky, ale také předcházejí možným sankcím, jež mohou vyplývat z následných kontrol. Je tedy důležité dbát na to, že každá hospodářská operace se ve svém konečném důsledku projeví v účetním systému, proto se tedy zaměřují hlavně na účetnictví.

V mnoha případech se však podklady, vznikající v jiných útvarech, dostávají do účtárny až později mnohdy i s větší časovou prodlevou. Jde zejména o smlouvy o dílo, o nájmu, pachtu, výpůjčce apod. Tyto případy mohou být nositeli mnoha problémů, které vzbuzují následky. Proto je nutné, aby tyto případy byly ošetřeny. Vznikají tedy pravidla

pro komunikaci mezi útvary, dbá se především na to, aby pohyby obsahů příslušných dokumentů nepostrádaly důraz na jednoznačnost, jasnost a jednoduchost.

Vhodnost stanovení vnitřních předpisů je ovlivněná velikostí účetní jednotky s jejím vnitřním uspořádáním, vnitřními předpisy mohou být upraveny práce dalších pracovníků.

Praxe ovšem dává zpětnou vazbu tím, že mnoho účetních jednotek vůbec vnitřní předpisy nevypracovává. Mnohdy i v případě, kdy jsou v účetní jednotce vnitřní předpisy zpracovány, bývají často pracovníky obcházeny, v horších případech s nimi pracovníci vůbec nejsou seznámeni. Vnitřní předpisy tak slouží hlavně při kontrolách.

Funkce vnitřních předpisů zajišťuje sjednocení metodického postupu při sledování skutečností, které se uskutečnily v účetní jednotce. Dopady vnitřních předpisů se odrážejí v sestavování finančního plánu či rozpočtu, ale také při sledování hospodářských operací. Vnitřní předpisy garantují jednotný postup, vedoucí ke stejnému řešení v určitých situacích. Vnitřní předpisy také udávají odpovědným pracovníkům povinnost postupovat v konkrétních situacích, podle daného způsobu. Tím vnitřní předpisy zajišťují dodržování pravidel, které musí dodržovat všichni pracovníci

v účetní jednotce, a to platí i pro pracovníky, kteří nejsou v této účetní jednotce zaměstnáni.

V momentě vydání vnitřního předpisů není až tak důležité věnovat pozornost jeho formálnímu názvu či podobně. Vnitřní předpisy jsou vydávány jako příkaz vedoucího, metodická směrnice, pokyn, oběžník nebo dopis. U vnitřních předpisů je nejdůležitější samotný obsah vydaného dokumentu. Stanovuje se postup, podle kterého budou pracovníci tuto směrnici dodržovat, kdo bude zodpovědný za její aktuální stav a platnost.

O tom jaké vnitřní předpisy by měly být vydány, rozhodují především potřeby dané účetní jednotky. Mohou nastat situace, kdy je vnitřní předpis vydán, ale není podle něj postupováno. Takové jednání si může vyžádat nepříliš příjemné následky, které později bude muset účetní jednotka řešit.

Vnitřní předpisy jsou převážně v režii účetní jednotky, ovšem ta má také povinnost provádět jejich aktualizaci.

Jedná se o tyto případy:

- Každoroční kontrola, vždy na začátku účetního období
- Organizační změny
- Změna pravidel obsažených v obecně platných předpisech
- Změna ve způsobu realizace některých činností
- Změna zvolených účetních postupů

Během účetního období lze aktualizaci provést pouze v případě, že nastala změna právního předpisu v oblasti, ve které účetní jednotka provádí svou činnost. Změna lze provést i v případě, že došlo k úpravám uvnitř samotné účetní jednotky. (Svobodová, 2007)

Směrnice mohou být vydávány jako metodické směrnice, organizační směrnice, vnitřní směrnice, oběžníky, dopisy, rozhodnutí, nařízení, příkazy, pokyny generálního ředitele. (Kovalíková, 2012)

Při tvorbě vnitřních směrnic se vychází z právní úpravy:

- zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích,

- zákona č. 563/1991., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou prování některá ustanovení zákona organizační složky státu,
- zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů,
- jiných právních předpisů vztahujících se k účetnictví dané účetní jednotky.

Členění vnitřních směrnic

Vnitřní předpisy se dělí do tří kategorií.

Povinné vnitřní směrnice – jsou dány účetními předpisy, zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou nebo účetními standardy.

Vnitřní směrnice vyplývající z jiných právních předpisů – jsou to vnitřní směrnice sestaveny na základě zákoníku práce, zákonu o daních z příjmů, zákonu o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů apod.

Doporučené vnitřní směrnice – rozsah i obsah těchto směrnic je dán velikostí a strukturou dané účetní jednotky, jedná se například o vnitřní předpis upravující organizační strukturu. (Kovalíková, 2013)

1.4.1 Povinné vnitřní směrnice

Povinnost vytvářet vnitřní směrnice k účetnictví je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení položek těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. Prováděcí právní předpisy jsou dále vymezeny v §4 (8) zákona o účetnictví.

Mezi povinné vnitřní směrnice patří:

System zpracování účetnictví

Právní úprava: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky

Účelem směrnice je poskytnout metodický návod k oběhu účetních záznamů, které povedou ke správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti, přehlednosti a záruce trvalosti účetních záznamů v účetní jednotce. (Sotona, 2005)

Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Právní úprava: §14 zákona o účetnictví, § 76 – 78 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 701

Směrná účtová osnova je tvořena účetními skupinami, které stanoví prováděcí vyhláška. Na základě směrné účtové osnovy sestaví účtový rozvrh. Účetní jednotka při sestavení účtového rozvrhu musí dodržet označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Pro správnost účetních operací se účty člení na rozvahové, výsledkové, závěrkové, podrozvahové. (Louša, 2014)

Odpisový plán

Právní úprava: § 24 – 28 zákona o účetnictví, § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 26 – 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ČÚS Č. 708

Legislativa až na výjimky přímo nestanoví základní pravidlo, podle kterého by se mělo v účetnictví postupovat při odpisů dlouhodobého majetku a oprávek. Určuje však, že odpisování musí být v souladu s účetními metodami, které používá daná účetní jednotka. (Sotona, 2005)

Podpisové záznamy

Právní úprava: § 33 zákona o účetnictví, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu

Směrnice určí pověřené pracovníky účetní jednotky, kteří mohou mít oprávněné podpisů pro styk s bankou, vedení pokladny, objednávky, smlouvy. Musí být aktualizována v případě personálních změn. (Louša, 2014)

Zásoby

Právní úprava: § 25 zákona o účetnictví, § 20 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 707

Směrnice by měla zahrnout obsahové vymezení zásob, způsoby oceňování zásob a nákladu, které souvisí s jejich pořízením. Dále pak postupy účtování zásob, určit zda se bude účtovat podle způsobu A, popřípadě způsobu B. (Sotona, 2005)

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Právní úprava: § 3 zákona o účetnictví, § 69 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 702

Směrnice je sestavena z důvodu správného vyčíslení výsledku hospodaření. Jde o zabezpečení, aby náklady a výnosy byly zaúčtovány do příslušného období, se kterým věcně a časově souvisí. Aby mohly být tyto účetní případy zaúčtovány, musí znát účetní jednotka účel částky, její výši a období, se kterým souvisí. (Sotona, 2005)

Používání cizích měn, kursové rozdíly

Právní úprava § 4 a 24 zákona o účetnictví, § 70 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Směrnice stanoví způsoby k vyjádření správné výše kurzových rozdílů v účetních dokladech, jež jsou vystaveny v cizí měně při přepočtu na českou měnu. (Sotona, 2005)

Dlouhodobý majetek

Právní úprava: zákon o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., ČÚS 710

Posláním této směrnice je dohlédnout na zajištění správného účtování, zajištění evidence a správného uplatnění odpisů dlouhodobého majetku dle platných právních předpisů. (Sotona, 2005)

Další povinné směrnice vyplývající z legislativy jsou deriváty, rozpouštění nákladů, popř. odchylek, konsolidační pravidla. (Sotona, 2005)

Uvedené směrnice nemusí být nutně zpracovány samostatně, ale mohou být součástí jiných směrnic, která se týká podobné problematiky. Výše uvedené směrnice jsou sice povinné, účetní jednotka však bude vytvářet pouze ty, pro které má náplň. Při vytváření

směrnic je třeba brát v potaz náplň konkrétní činnosti a postupy dané účetní jednotky. (Kovalíková, 2014)

1.4.2 Nepovinné vnitřní směrnice

Oběh účetních dokladů

Směrnice má zajistit správné a úplné zpracování všech účetních dokladů. Poskytnutím závazného metodického návodu je vytvořen základ pro správné a průkazné účetnictví zaručující trvalost účetních záznamů. (Sotona, 2005)

Inventarizace

Účelem je stanovení návodu k provedení inventarizace majetku a závazků účetní jednotky. Inventarizace slouží ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků ke kontrole zda fyzický stav odpovídá majetku vykazovanému v účetnictví. (Sotona, 2005)

Zásady pro tvorbu a použití rezerv

Právní úprava: zákon o účetnictví, zákon o daních z příjmů, vyhláška č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 705

Směrnice zajistí rezervy v odpovídající výši, správné zaúčtování a zajištění evidence rezerv v souladu s legislativou. (Sotona, 2005)

Zásady pro tvorbu opravných položek, odpis pohledávek

Právní úprava: zákon o účetnictví, zákon o rezervách pro zjištění daně z příjmů, vyhláška č. 410/2009 Sb, ČÚS č. 706

Účel směrnice spočívá v zajištění správného vytvoření a rozpuštění opravných položek., jejich zachycení v účetnictví a dále zajištění správného postupu při odpisování pohledávek, které zanikly nebo jsou nevymahatelné či by jejich vymození bylo spojeno s vyššími náklady, než by byl finanční prospěch tohoto vymození. (Sotona, 2005)

Harmonogram účetní závěrky

Směrnice je sestavena na základě zákona o účetnictví a jejím účelem je stanovení jednotlivých postupných kroků k sestavení účetní závěrky účetní jednotky.

Mezi další nepovinné vnitřní směrnice můžeme zařadit – vedení pokladny, pracovní cesty, poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků, úschova účetních písemností a záznamů na technických nosičích, školení zaměstnanců, pracovní řád apod. (Sotona, 2005), (Kovalíková, 2014)

2 Analýza současného stavu účetního systému a interních směrnic obce

V analytické části je představena obec Valašská Polanka. Dále se analytická část věnuje popisu organizace účetnictví obce, oběhu účetních dokladů a vedení pokladny. Jsou zhodnoceny aktuální vnitřní směrnice obce, které vyplývají z právní úpravy viz. subkapitola 1.3.1

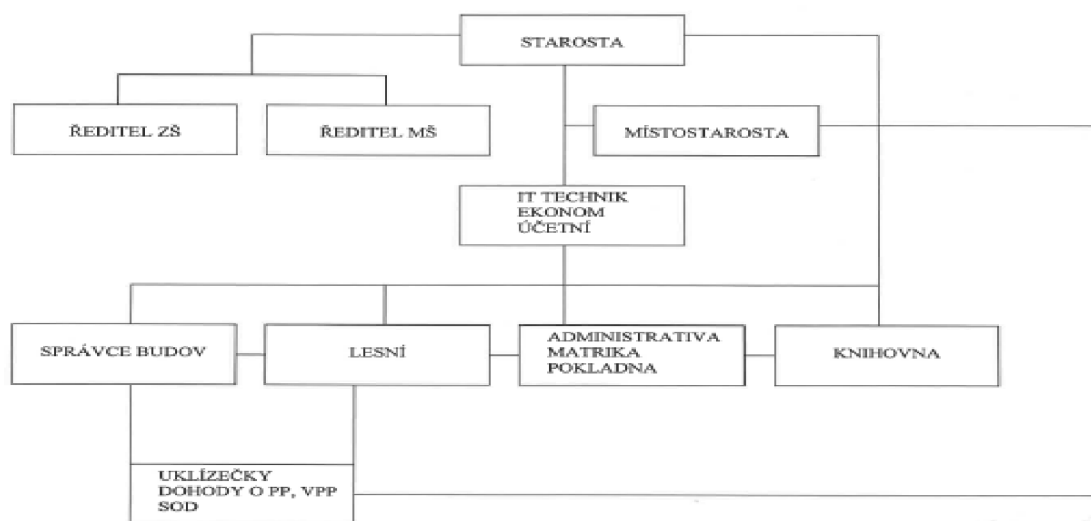
2.1 Charakteristika obce Valašská Polanka

Obec Valašská Polanka je rozložena v údolí říčky Senice, asi 10 km od Vsetína a 30 km od krajského města Zlín.

Obec Valašská Polanka byla zřízena na základě Zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů, tvoří územní celek, který je vymezen hranicí katastrálního území obce Valašská Polanka.

Obec je veřejnoprávní korporací, má vlastní majetek. Obec vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících.

Obec pečuje o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů, při plnění svých úkolů chrání též veřejný zájem vyjádřený v zákonech a v jiných právních předpisech.



(Zdroj: Směrnice obce Valašská Polanka)

V souladu se zajištěním relevantních ekonomických informací, provádí ekonomický úsek sběr a pořizování informací, které jsou následně zpracovány. Vzhledem k účetním informacím, jsou účetní informace předány po kontrole věcné správnosti předány do účtárny. Zde dochází k jejich třídění a zaznamenávání do účetních knih prostřednictvím výpočetní techniky.

2.1.1 Organizace účetnictví obce

Účetní knihy jsou vedeny prostředky výpočetní techniky, umožňující výstupy údajů v písemné formě. Počítačové sestavy plní funkci účetních knih. Hlavní kniha se vede na finančním a majetkovém úseku souhrnně za Obecní úřad. Hlavní kniha je tvořena sumářem analytických účtů s možností výstupu všech syntetických a analytických účtů.

Odpovědnosti pracovníků:

Starosta obce – odpovídá za veškerý hmotný i nehmotný majetek obce Valašská Polanka.

Pokladník – nese odpovědnost za pokladní hotovost, eviduje příjmy a výdaje obce Valašská Polanka.

Účetní – odpovídá za funkčnost a spolehlivost informačního systému ve spolupráci s dodavatelem software. Stanovuje metodiku vedení účetnictví, zajišťuje vedení účtů. Přípravuje a předkládá účetní závěrku. Zajišťuje spravování a předávání spolehlivých, aktuálních a ucelených informací výkonnému orgánu.

2.2 Vybrané fáze účetního systému

Následující kapitola se věnuje analýze účetního systému s důrazem na oběh účetních dokladů a vedení pokladny.

2.2.1 Oběh účetních dokladů

Oběhem účetních dokladů se rozumí postup, kterým každý účetní doklad prochází vyhotovením, ověřením, zaúčtováním až do okamžiku jeho úschovy.

Nejprve dochází k přezkušování dokladu, starosta ověřuje věcnou (ověřuje se obsah a rozsah účetního případu, věcné a cenové z hlediska odborného) a formální správnost

(ověřuje se, zda účetní doklad obsahuje zákonné náležitosti, zda byly dodrženy vnitřní normy a předpisy a oprávněnosti, nařizovat či schvalovat jednotlivé operace účetních případů) dokladu.

Následuje předání dokladu do účtárny, zde jsou doklady tříděny a číslovány, aby mohly být zavedeny do účetních knih. Stanovením způsobu číslování účetních dokladů je pověřen účetní. Ten je oprávněn v průběhu účetního období způsob číslování doplňovat a měnit dle potřeb účetní jednotky a vývoje legislativy. Na listinu dokladu je doplněno zaučtování, po zaučtování jsou doklady uloženy do šanonu, archivovány v souladu se zákonem o účetnictví a to až do doby jejich skartace.

Starosta a zástupce starosty jsou povinni zabezpečit řádné zpracování všech účetních dokladů ihned po jejich obdržení a včasné předání dokladu účetnímu.

Každý zaměstnanec, který se podílí na zpracování účetních dokladů a jejich kontrole uvede přímo na dokladu své vyjádření – souhlas – a opatří svým podpisem.

Účetním dokladem jsou originální písemnosti, které musí obsahovat náležitosti dle zákona o účetnictví.

Veškeré účetní doklady, objednávky, smlouvy atd. musí být opatřeny správnou adresou, bankovním spojením, čísly účtů a musí být uvedeno IČO (DIČ).

Zjistí-li zaměstnanec pověřený přezkoušením účetního dokladu nepřipustnost nařízené operace, je povinen o tom uvědomit toho, jež operaci nařídil nebo schválil, popřípadě uvědomí svého nadřízeného.

Veškeré opravy jsou v účetnictví obce prováděny předepsaným způsobem a to podle ustanovení § 35 zákona o účetnictví. (Interní směrnice obce Valašská Polanka)

V účetním systému chybí informace o odpovědnosti pracovníků za třídění dokladu, měla by být doplněna do vnitřní směrnice obce. Po zaučtování do informačního systému dochází k doplnění účetní předkontace na listinnou formu. Tohle není nutné, vzhledem k tisku měsíční sestavy, které přesně identifikují vazbu na doklad, obsah účetního případu i částky a předkontace, na které byl účetní případ zaznamenán.

Tabulka 4 Dispoziční oprávnění ke kontrolám hospodářských operací

(Zdroj: Interní směrnice obce Valašská Polanka)

Druh finanční nebo hosp. operace	Přípustnost operace	Rozpočtové krytí	Vystavuje	Věcná a početní správnost	Nařizuje schvaluje
Stále, opakující se výdaje vnější – na základě přijatých faktur, smluv (energie, nájemné, předplatné atd) – Stále běžné výdaje, vnitřní doklady	Starosta – při uzavírání a změnách smluvních vztahů	Správce rozpočtu při schvalování a změnách závazného materiálu	Dodavatel Účetní Účetní	Účetní Účetní	Starosta Starosta
Dodavatelské faktury neinvestiční	Starosta	Správce rozpočtu, účetní	Dodavatel	Pověřený pracovník **	Starosta
Mzdové výdaje	Mzdová účetní	Správce rozpočtu	Mzdová účetní	Mzdová účetní	Starosta
Cestovní příkazy	Starosta	Správce rozpočtu	Pracovník vyslaný na prac. Cestu	Pokladní	Starosta
Investice	Starosta	Správce rozpočtu	Dodavatel	Účetní	Starosta
Zařazovací protokoly k majetku	Starosta		Účetní	Účetní	Starosta
Vyřazovací protokoly k majetku	Starosta		Účetní	Účetní	Starosta
Předpis pohledávek	Účetní		Účetní	Účetní	Starosta
Odpis pohledávek	Starosta	Zastupitelstvo obce	Účetní	Účetní	Starosta
Opravné doklady	Účetní		Účetní	Účetní	Starosta
Výdaje a příjmy v hotovosti	Pokladní	Starosta, místostarosta	Pokladní	Pokladní	Starosta

** Místostarosta, pověřený pracovník správou obecních lesů, pověřená pracovnice místní knihovny

2.2.2 Vedení pokladny

Pro zajištění chodu obce zabezpečuje hotovost pokladna obce. Pokladna obce je umístěna v budově obecního úřadu.

Za chod pokladny je odpovědný pokladník, funkce je přímo podřízena starostovi. Pokud je pokladník nepřítomen (nemoc, dovolená, školení), zajišťuje v nezbytné míře chod pokladny účetní obce. Mezi těmito zaměstnanci se pokladní agenda (hotovost) předává formou předávacího protokolu. Oba zaměstnanci mají na výkon své činnosti podepsanou Dohodu o hmotné odpovědnosti dle § 176 Zákoníků práce. Před uzavřením smlouvy o odpovědnosti je nutné provést inventarizaci předávaného majetku. K uzavření smluv je oprávněn a současně odpovědný za jejich řádné a včasné uzavření starosta obce.

V rámci hlavní pokladny jsou zabezpečovány tyto úkoly:

- příjem peněžní hotovosti – od zaměstnanců (vratky nevyčerpaných záloh na drobná vydání a na služební cesty, úhrady manka v hotovosti, úhrady za prodej nepotřebného majetku obce v hotovosti, platby odběratelů při úhradách vydaných faktur za hotové, výběr poplatků od občanů jako odpadní poplatky, hřbitovní poplatky, poplatky ze psů, nájem z bytu aj.
- výdej peněžní hotovosti – vlastním zaměstnancům – výplata mezd zaměstnancům obce, záloh na úhrady v hotovosti za obec, proplacení cestovních příkazů. Úhrada dodavatelům za dodané zboží a služby v hotovosti.
- zabezpečení styku s bankovním ústavem – zde jde o dotaci pokladny ze zdrojů na běžném účtu (výběr hotovosti v bance, zejména na výplatu mezd v hotovosti) a naopak odvod přebytečných prostředků nad pokladní limit jejich složením na bankovní přepážce – vklad na běžný účet a to i za prostředky v cizí měně – valuty. K výběru v hotovosti jsou používány šeky z šekové knížky poskytnuté peněžním ústavem. K podpisu šeku jsou na základě podpisových vzorů uloženého u banky zmocněni starosta, místostarosta a účetní obce.

Pokladní doklady

Příjmové a výdajové pokladní doklady vystaví pokladník ve dvou vyhotoveních na základě prvotních dokladů. Doklady podepisují a schvalují pracovníci pověřeni za jednotlivé kapitoly.

Pokladní kniha

Pokladní knihu vede pracovník pověřený zajišťováním pokladní agendy – pokladník. Dále pověřený pracovník, vede poplatky a pohyb v pokladně v samostatném programu, který účtuje jednotlivý případ. Samostatnou pokladní knihu uzavírá pokladník 1x měsíčně a předkládá účetní originál s příslušnými doklady účetnímu k ověření správnosti zaúčtování a kontrole pokladní hotovosti. Zápisy se provádí postupně v časovém sledu, jak probíhaly pokladní operace, doklady se číslují souvislou řadou vzestupně, každý rok od čísla 1.

Zápis o pokladní operaci musí obsahovat:

- datum uskutečnění pokladní operace,
- číslo pokladního dokladu,
- stručný popis pokladní operace,
- částku přijaté či vydané hotovosti.

Zůstatek v pokladní knize vykazuje pokladník ke každému dni, v němž se uskutečnila alespoň jedna bankovní operace.

Pokladní limit

Pokladní zůstatek nesmí po skončení pracovního dne přesáhnout limit. Pokladní limit je na základě rozhodnutí zastupitelstva obce ze dne 9.12.2004 ve výši 100.000,- Kč. Výjimečně může pokladník ponechat v pokladně vyšší částku pouze v případě, že tuto částku obdržel v době, kdy již nemohla být odvedena peněžnímu ústavu. To znamená příjem v pokladně po 15. hodině nebo v sobotu či neděli, kdy nebylo možné obnos financí převézt do peněžního ústavu.

Výplata v hotovosti

Před výplatou hotovosti je pokladník povinen prověřit, zda doklady mají požadované náležitosti a jsou podepsány odpovědnými pracovníky. Ověří totožnost příjemce.

Příjem v hotovosti

Veškeré peníze přijaté v hotovosti pracovníky úřadu, jako jsou správní poplatky, místní poplatky apod. jsou pokladníkem zachyceny v pokladní knize.

2.3 Vnitřní směrnice obce

Směrnice vytváří vnitřní předpisy jako:

- Směrnice účetní jednotky – jde o vnitřní předpisy, kterými se na podmínky obce praktikují platné právní normy, zejména z oblastí účetnictví, daní, bezpečnosti práce, požární ochrany, pracovního práva atd.
- Příkaz starosty – má operativní charakter, popisuje aktuální stav a kroky vedoucí k dosažení cílového stavu.

Obec vede tyto účetní směrnice::

Tabulka 5 - Rozdělení směrnic

Povinné směrnice vyplývající z legislativy	Ostatní nepovinné směrnice
Účtový rozvrh	Oběh účetních dokladů
Odpisy	Inventarizace
Dlouhodobý majetek	Harmonogram účetní závěrky
Zásoby	Vedení pokladny
Časové rozlišení nákladů a výnosů	Účty podrozvahy
Požadavky k sestavení účetní závěrky	Opravné položky

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Další dobrovolné směrnice obce:

- Cestovní náhrady
- Finanční kontrola
- Pracovní řád

- Sociální fond obce
- Systém DPH
- Rozpočtové hospodaření

Předmětem analýzy této práce jsou následující účetní směrnice:

Směrnice pro účtový rozvrh

Směrnice byla zpracována účetním obce a schválena starostou obce, účinnosti nabyla 1.1.2010. Vychází z právní úpravy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhlášky č. 410/2009 Sb., a Českých účetních standardů pro vybrané účetní jednotky.

Směrnice udává způsob zpracování účtového rozvrhu, který obec vytváří na základě směrné účtové osnovy uvedené v Prováděcí vyhlášce a zákona o účetnictví. Směrnice dále uvádí funkce účtového rozvrhu, díky nimž obec sleduje naplnění rozpočtu v 5. účtové třídě, prokazuje obsah účetních knih, slouží ke kontrolní činnosti předmětu účetnictví a také k jeho úplnosti. Vytváření syntetických a analytických účtu obec provádí dle Českého účetního standardu č. 701, přičemž směrnice obsahuje výčet požadavků k zřízení syntetických a analytických účtů uvedených ve zmiňovaném standardu. Dále směrnice zdůrazňuje přechod z Českého účetního standardu č. 501 na Český účetní standard č. 701, vzhledem k datu vzniku směrnice bylo nutné tuto skutečnost promítnout. Směrnice definuje používání účtu podrozvahy, kde se obec řídí dle ČÚS č. 701. Ve směrnici je uvedeno, že obec využívá ke zpracování účetnictví účetního software firmy GORDIC. V souladu s ČÚS č. 701 obec dále uvádí způsob účetních zápisů, ve směrnici jsou v jednom odstavci shrnuty požadavky účetních dokladů k provedení účetního zápisu do účetního systému. Dále pak směrnice uvádí náležitosti dokladů, které musí být splněny, aby účetní jednotka mohla provést účetní zápisy. Směrnice dále stanoví odpovědnou osobou za vytváření účtového rozvrhu, tím je v obci pověřen účetní. Účetní má povinnost účetní rozvrh průběžně aktualizovat dle požadavků legislativy, mimo to je také nutné archivovat platný účetní rozvrh k účetnímu období, ve kterém byl používán.

Směrnice je po formální stránce v pořádku, vychází z platné právní úpravy. Účetní jednotka používá účetní rozvrh v souladu se směrnou účtovou osnovou. Obec v obsahové stránce využívá odkazů na Český účetní standard. Avšak pouze u vytváření analytických účtů obec zaznamenala do směrnice přesné požadavky, tak jak jsou uvedeny ve zmiňovaném standardu. U účtů podrozvahy obec směrnici řeší pouze odkazem na ČÚS č. 701. Bylo by vhodné do směrnice zakomponovat také výčet požadavků ČÚS č. 701 pro účty podrozvahy, tak jak to směrnice zmiňuje u tvorby analytických účtů. Stejně tak by bylo vhodné doplnit také výčet ČÚS č. 701 pro určení okamžiku účetního zápisu, který taktéž ve směrnici chybí. Směrnice by také mohla být doplněna o členění účtu pro správné zachycení účetních operací.

Směrnice pro odpisování majetku obce

Účetní směrnice vychází z právní úpravy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 410/2009 Sb. a Českého účetního standardu č. 708, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice udává způsob odepisování majetku. Účetní jednotka v tomto případě zvolila zjednodušený způsob odpisování. Směrnice uvádí také možnost zvolit jiný způsob odpisování, avšak změnu je třeba zdůvodnit. Odpis je stanoven jako roční. Dále směrnice říká, že odpisy jsou provedeny za celý kalendářní rok. Při pořízení majetku obec začíná odepisovat následující měsíc po měsíci zařazení do majetku obce. Směrnice uvádí také odkaz na přílohy ČÚS č. 708, v tomto případě na přílohy č. 2 a 3. Po vzoru ČÚS č. 708 je ve směrnici uveden postup při dopočítávání opravek k dlouhodobému majetku k 31.12. 2011. Tento postup je pod odrážkami uveden ve směrnici. Směrnice nabyla účinnosti 15.12.2011 a obsahuje ještě dodatek vydaný 1.1.2014. Dodatek k této směrnici uvádí, že nový majetek pořízený od roku 2014 bude bez zbytkové hodnoty, zůstatková cena se tedy nebude uvádět v odpisových plánech. Dále uvádí informaci o majetku pořízeném do konce roku 2013. Pokud zbytková hodnota činí u tohoto majetku 5 % pořizovací ceny, stane se nejpozději k 1.1.2015 nulovou zbytkovou hodnotou.

Směrnice je vydaná stručnou formou, obsahuje pouze dvě strany. Nelze nic vytknout k právní úpravě a také formálním náležitostem směrnice. Účetní jednotka ve směrnici vymezila postup odpisování i podmínky pro zařazení do majetku, avšak velmi stručně. Zde by bylo vhodné zakomponovat výčet ČÚS č. 708 ke Zjednodušenému způsobu

odpisování. Ve směrnici také obecná pravidla pro odpisování, zvážit by se mělo také vymezení pojmů.

Směrnice pro evidenci, účtování a oceňování zásob

Směrnice vychází z právní úpravy vyhlášky č. 410/2009 Sb., příslušných Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky.

Ve směrnici jsou zásoby obsahově stručně vymezeny. Jedná se však o vnitřní ujasnění pojmů materiálů, o kterých účetní jednotka účtuje. Směrnice definuje způsob účtování o zásobách B. Závěrem směrnice upravuje způsob vyřazování zásob či jejich likvidaci. Potřebné protokoly podepisuje starosta obce.

V systému vnitřních směrnic obecního úřadu lze nalézt hned dvě směrnice, které se totožným názvem věnují problematice zásob. Pouhý rozdíl v nich je ten, že hodnocena směrnice zpracována přehledněji, obsahem se však až moc neliší. Směrnice k zásobám jsou stručné a obsahují především vnitřní úpravu problematiky. Směrnice byla vydána k 1.1.2010 a v té době ještě nemohla počítat s ČÚS č. 707. Bylo by vhodné směrnici doplnit o způsoby oceňování, i když je pravda, že účetní jednotka uvádí ve směrnici fakt, že zásoby pořizuje nákupem, i tak by měla možnost dalších způsobu pořízení majetku ve směrnici ošetřit. Vhodné by bylo také konkretizovat postup účtování způsobem B.

Směrnice pro časové rozlišení + dohadné účty

Směrnice řeší problematiku časového rozlišení nákladů a výnosů včetně dohadných účtů. Vychází z právní úpravy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 410/2009 Sb. Účinnosti nabyla 11.1.2010.

Směrnice se nejprve věnuje časovému rozlišení nákladů a výnosů. Ve směrnici je uvedeno, jak obec postupuje při prověřování účetních záznamů. Zde příkládá důležitost akruálnímu principu, na jehož základu jsou náklady a výnosy přiřazovány k účetnímu období, se kterým věcně a časově souvisí. Dále směrnice uvádí podmínky pro užití časového rozlišení. Obec pak svou vnitřní úpravou velmi přehledně pomocí tabulek definuje položky, které časově nerozlišuje. Ke každé položce má navíc napsáno zdůvodnění. Následně má ke každému účtu časového rozlišení vypracovanou další

tabulku, kde uvádí k účetnímu případu odpovědnosti pracovníků, potřebné podklady a výpočet ke správnému zaúčtování účetního případu. Směrnice k časovému rozlišení je velmi přehledně zpracována, ať už je uživatelem této směrnice jakýkoliv pracovník, je z ní jasně patrný postup při užívání časového rozlišení. Jedná se o jednu z nejlépe zpracovaných směrnic v obci.

Směrnici k časovému rozlišení doplňuje druhá část, ta se věnuje dohadným účtům. Dohadné účty jsou rozděleny na aktivní a pasivní. Směrnici zahajuje výčet podmínek pro užití dohadných účtů. Následně jsou sepsány kritéria, na jejichž základě se stanoví výše dohadného účtů. Podobně jako u časového rozlišení i zde je ve směrnici uvedena tabulka k oběma dohadným účtům s vymezením položek, odpovědnosti za účetní případ a způsob výpočtů. Navíc směrnice uvádí také zpracování účetních dokladů související jak s časovým rozlišením, tak i s užitím dohadných účtů. Stanoví se zde odpovědnosti za vyhotovení účetních dokladů. Hlavní odpovědnost má zde účetní obec.

SU 384 - Výnosy příštích období

	Účetní případ	Odpovědnost, podklady	Výpočet
1	Nájemné přijaté předem - čtvrtletně, ročně	Odbor majetkový <ul style="list-style-type: none"> Vymezení účetních případů Výpočet 	Přesnost na celé měsíce
2	Další plnění hrazené předem	Osoba odpovědná za činnost	známa přesná výše plnění nebo přesnost na celé měsíce
3	Přijaté transfery, pokud není předmětem finančního vypořádání ve výši předpokládaného použití v následujících letech	Osoba odpovědná za přijatý transfer <ul style="list-style-type: none"> Povinnost určit transfer k 31.12. Podklad pro vyčíslení 	Ve výši námi nevyužitého transferu

Obrázek 2 Vzor tabulky ve směrnici časové rozlišení nákladů a výnosů

(Zdroj: Směrnice obce Valašská Polanka)

Směrnice opravné položky k pohledávkám

Směrnice vychází z právní úpravy prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., a také ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Směrnice vstoupila v platnost 6.1.2012.

Součástí směrnice je výčet vyhlášky č. 410/2009 Sb., vztahující se k vymezení opravných položek v rozvaze. Dále směrnice uvádí výčet účtů pohledávek, ke kterým se budou vytvářet opravné položky. Obec si do směrnice také zakomponovala klasifikaci pohledávek podle účtu 311 – Odběratelé, kde eviduje pohledávky na které je vystavena faktura. Na účtu 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti, eviduje obec pohledávky, jako jsou místní a správní poplatky, daně a poplatky z vybraných činností a služeb, pokuty atd. Zde obec odkazuje na vyhlášku č. 323/2002 Sb., kde jsou obsahově vymezeny pohledávky v rámci rozpočtové skladby. Obec se rozhodla, že mimo ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb., nebude vytvářet opravné položky k pohledávkám. Ve směrnici je vymezen dále účet 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky, kde obec sleduje pohledávky za státními fondy, regionální radou, dobrovolnými svazky obcí.

Závěrem směrnice uvádí zajištění tvorby opravných položek. Zde je uvedena potřeba sledovat položky jednotlivých pohledávek, u kterých se opravné položky budou tvořit dle doby jejich splatnosti. Opravné položky k pohledávkám musí být vytvořeny nejpozději k rozvahovému dni 31.12., obec ošetřuje odkazem na § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

V právní úpravě směrnice není zakomponován Český účetní standard č. 706. Ve směrnici chybí postup účtování o opravných položkách, obecná pravidla k postupům účtování o vyřazení pohledávek a postup účtování o vyřazení pohledávek. Tyto skutečnosti by měly být do směrnice doplněny.

Směrnice pro evidenci, účtování, a odepisování dlouhodobého majetku, operativní evidence

Směrnice vychází z právního základu zákon č. 563/1991 Sb., zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. Směrnice nabyla účinnosti 11.1.2010, v roce 2014 byla směrnice doplněna o dodatek, který legislativu rozšiřuje o ČÚS č. 703, 708, 709, 710. V obci je dle směrnic e použita evidence majetku kromě zásob a spotřebního materiálu. V úvodu směrnice je také zakotveno právo obce na finanční rozmezí drobného dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku a následném způsobů účtování. Obec si zároveň vyhrazuje právo posouvat hranice směrem dolů. Dále se úvod směrnice věnuje také použití způsobu oceňovacích cen majetku.

Následuje vymezení pojmů a zkratk pro danou směrnici. Zde lze nalézt rozdělení dlouhodobého majetku, pojem technické zhodnocení, okamžik zahájení účtování nákladů souvisejících s pořízením majetku, okamžik uvedení do způsobilého užívání, ocenění dlouhodobého majetku, způsoby pořízení dlouhodobého majetku. V další části směrnice vymezuje povinnosti a odpovědnosti. Třetí část se věnuje pořizování dlouhodobého majetku a zařazování dlouhodobého majetku do majetkové evidence a účetní evidence. Čtvrtá část hovoří o navázání na výši ocenění, výši oprávek a výši dotace v případech bezúplatného převodu dlouhodobého majetku do vlastnictví obce od vybrané účetní jednotky. Pátá část se věnuje vyřazování dlouhodobého majetku z majetkové a účetní evidence. Závěrečná část vymezuje předávání informací pro navázání vybranou účetní jednotkou na výši ocenění, výši oprávek, a výši dotace v účetnictví obce v případech vyřazení dlouhodobého majetku na základě bezúplatného převodu z vlastnictví obce do vlastnictví vybrané účetní jednotky.

Směrnice je napsána vyčerpávajícím způsobem. Díky dodatku je zabezpečena platná právní úprava včetně doplněných Českých účetních standardů. Obec si evidentně uvědomuje jednu ze svých základních funkcí, kterou je hospodaření s veřejným majetkem. Jedná se o nejaktuálnější směrnici v systému, definuje povinnosti pracovníků, kteří se starají o účtování či zacházení s majetkem. Směrnice uvádí jasná pravidla pro evidenci majetku v obci, doplněna o právní předpisy, splňuje tato směrnice všechny potřebné náležitosti a vytváří efektivní funkci.

3 Návrh nových a úprava stávajících interních účetních směrnic obce


Na základě provedené analýzy účetních směrnic nebyla zjištěna potřeba vytvářet nové účetní směrnice. Některé směrnice je však třeba doplnit dle nedostatků vyplývajících z provedené analýzy. Návrhová část se bude nejprve věnovat grafické úpravě směrnic, poté bude provedena obsahová úprava jednotlivých účetních směrnic.

3.1 Grafická úprava účetních směrnic

Účetní směrnice obce Valašská Polanka nejsou jednotné v grafické podobě. Při prvním styku se směrnicemi mnohdy uživateli, záhlaví směrnice nic nenapovědělo kromě názvu účetní směrnice. Je to zvláštní jev, neboť některé směrnice vydané ve stejném období byly opatřeny přehledným záhlavím a uživatel směrnice mohl při prvním styku zjistit, kdy směrnice nabyla účinnosti, kdo ji navrhl a schválil. Považuji za nutné, aby i ostatní směrnice měly přehledné a jednotné záhlaví, tím se předejde pochybnosti uživatele o její platnosti, kterou zejména u vícestranných směrnic musí hledat až na poslední straně vedle razítka. Navíc plní záhlaví také reprezentativní úlohu obce. Pro návrh záhlaví jsem využil formát, který obec již u některých účetních směrnic měla zaveden. Oproti obecnímu návrhu však bylo nově uvedeno to nejpodstatnější a to název obce, které směrnice patří. Doporučuji, aby následující návrh záhlaví byl použit při vytváření nových směrnic, popřípadě aby jím byly doplněny směrnice, kterým záhlaví chybí.

Záhlaví směrnice tedy bude obsahovat název obce doplněn o erb obce Valašská Polanka. Bude jasně vidět, že se jedná o účetní směrnici. Dále bude uvedeno datum, od kdy směrnice nabyla účinností. Uprostřed záhlaví bude uveden název účetní směrnice. Ve spodní části záhlaví budou uvedeny funkce, jména a příjmení pracovníků, datum kdy došlo k návrhu a schválení směrnice a podpisy příslušných pracovníků.

Pod hlavičkou účetní směrnice navrhuji vymezit právní úpravu dané směrnice, ovšem tuto skutečnost obsahují téměř všechny dosud vydané účetní směrnice obce. V návrhu úprav účetních směrnic je upozorněno na případné rozšíření právní úpravy.

OBEC VALAŠSKÁ POLANKA 	ÚČETNÍ SMĚRNICE	Účinnost od:		
NÁZEV ÚČETNÍ SMĚRNICE				
	Funkce	Jméno a příjmení	Datum	Podpis
Zpracoval:				
Schválil:				

Obrázek 3 - Návrh záhlaví pro účetní směrnice

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2 Úprava stávajících účetních směrnic obce

Následující kapitola se bude věnovat úpravám stávajících účetních směrnic obce Valašská Polanka. Pozornost bude zaměřena především na obsahové doplnění jednotlivých směrnic

3.2.1 Směrnice pro účtový rozvrh

Směrnice vykázala nedostatky v následujících bodech.

Bod 2) Defínuje používání účetního rozvrhu dle směrné účtové osnovy na základě prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Navrhuji, aby bod 2) účetní směrnice byl doplněn o členění jednotlivých účtů:

- rozvahové – jedná se o účty, pomocí nichž se sledují náklady a výnosy účetní jednotky,
- výsledkové – pomocí těchto účtů se sledují náklady a výnosy účetní jednotky
- závěrkové – jsou používány k uzavření a otevření účtů rozvahových a výsledkových,
- podrozvahové – pro sledování důležitých skutečností, jak pro účetní jednotku, tak pro další uživatele účetnictví.

Nedostatky dále vykazuje bod 7), uvádí fakt, že obec využívá účty podrozvahy sledované v účetních skupinách 90-99. Nespecifikuje však blíže podstatu těchto účtů. Proto navrhuji, aby směrnice byla v tomto bodě doplněna o skutečnosti vymezené v ČÚS č. 701 vztahující se k podrozvahovým účtům. Směrnice tedy bude doplněna o následující výčet zmiňovaného Českého účetního standardu:

- v knihách podrozvahových účtů se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize, a to jak v průběhu účetního období, tak ke konci rozvahového dne,
- v knihách podrozvahových účtů se na podrozvahových účtech v příslušných účtových skupinách v souladu s ustanoveními prováděcí 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,
- zápisy v knize podrozvahových účtů se uskutečňují tak, že se provádí na stranu MÁ DÁTI nebo na stranu DAL podrozvahového účtu, která je stejná jako při předcházejícím zápisu na příslušný účet v hlavní knize. Zápisy na účtu 999 se provádí tak, že strana MÁ DÁTI zajišťuje podvojný zápis na straně DAL jiného podrozvahového účtu a naopak.

Bod 7) se dále zmiňuje o okamžiku uskutečnění účetního případu. Jelikož směrnice nabyla účinnosti v roce 2010, jsou pojmy popisující okamžik účetního případu zastaralé nebo již vůbec neexistují, text by bylo vhodné nahradit dle aktuálně platné legislativy. Pro tyto účely znovu navrhuji využít ČÚS č. 701, konkrétně bod 6.3. ve znění:

Okamžikem uskutečnění účetního případu je zejména den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, vzniku závazku nebo dluhu, platbě závazku nebo dluhu, vzniku pohledávky, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy nebo závdavku, převzetí dluhu, zajištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím z jiných právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly.

3.2.2 Směrnice k odepisování majetku obce

Směrnice je napsána souvislým textem rozděleným na odstavce. Proto navrhuji směrnici upravit a rozdělit do článků. Článek 1 definuje způsob odpisování. Článek 2 nově do směrnice přináší postup účtování odpisu dle ČÚS č. 708. Článek 3 zachovává účetní jednotkou daný postup dopočítání opravek k dlouhodobému majetku k 31.12.2011, nově je však očíslován, což přináší přehlednější hierarchii v rámci postupu. V tomto případě by směrnice měla následující podobu.

Právní úprava

Odepisování dlouhodobého majetku bude prováděno v souladu s ustanovením zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, s vyhláškou č. 410/2009 Sb. a Českým účetním standardem č. 708.

Účetní jednotka při odepisování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení vychází z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví.

Čl. 1 Způsob odpisování

Účetní jednotka zvolila zjednodušený způsob odpisování.

Zjednodušený způsob – účetní jednotka pro účely sestavení odpisového plánu provede určení stanovené doby používání dlouhodobého majetku podle přílohy č. 2 a 3 a dle stanoveného odpisového plánu bude odepisovat.

Zjednodušený způsob obsahuje tyto kroky:

- provede se kategorizace a majetek se zařadí do příslušných účtových skupin,
- podle tabulky se stanoví příslušnému majetku pevná doba odpisování.

Účetní jednotka může zvolit jiný způsob odpisování, změnu je třeba zdůvodnit, změna způsobu odpisování může také plynout z požadavků legislativy.

Odpisy jsou stanoveny jako roční. Odpisy se provádějí za celý kalendářní rok. Při pořízení nového majetku se začne odepisovat následující měsíc po měsíci zařazení do majetku obce. V případě uvedení dlouhodobého majetku do užívání v průběhu účetního období, stanoví účetní jednotka poměrnou výši odpisů v tomto účetním období. Odepisování končí u zůstatkové ceny podle odpisového plánu.

Účetní jednotka může sestavit odpisový plán, případně stanovit předpokládanou dobu používání dlouhodobého majetku, nejen pro jednotlivé věci, ale také pro předem určenou množinu věcí, musí se však řídit principem významnosti. V souvislosti s provedením technického zhodnocení dlouhodobého majetku, musí účetní jednotka při tvorbě odpisového plánu zohlednit veškeré skutečnosti v souladu se zákonem a vyhláškou.

Čl. 2 Postup účtování

O odpisech účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Další možné postupy účtování bude účetní jednotka provádět dle ČÚS č. 708.

Částky odpisu se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. O odpisech se účtuje nejpozději k rozvahovému, případně k jinému okamžiku podle jiného právního předpisu.

Čl. 3 Postup při dopočítání opravek k dlouhodobému majetku k 31.12.2011

Stanovený postup:

- 1) Kontrola majetkové evidence – dlouhodobý majetek (mimo drobné a operativní evidence) zaměřena na vyřazení veškerého nevyužitelného majetku, zabránění vykazování jednoho majetku na více kartách (technické zhodnocení) v případě nesouladu je třeba sjednotit na jednu kartu, prověření správného zařazení

- vykazovaného majetku (včetně majetku oceněného 1,- Kč), členění majetku odpovídá potřebám odpisování,
- 2) Doplnění informací na kartu majetku o jeho kategorizaci v souladu s ČÚS. Č. 708 (klasifikace CZ-CPA, CZ-CC),
 - 3) Prověření a doplnění na kartu majetku informací o transferech souvisejících s uvedeným majetkem,
 - 4) Vytvoření soupisu odpisovaného majetku podle syntetických a analytických účtů, informace v sestavě budou – inventární číslo + název majetku + umístění + ocenění majetku,
 - 5) Po zařazení veškerého majetku podle přílohy 2 a 3 ČÚS č. 708 se provede dopočet oprávek 406 MD proti 07X nebo 08X a na ně navázané rozpuštění odpovídající části transferu 403 MD proti 401 D v termínu do 31.12.2011,
 - 6) Účtování odpisů od roku 2012 bude provedeno 551 MD proti 07X nebo 08X a na ně návazné rozpuštění odpovídající části transferu 403 MD proti 672 D.

3.2.3 Směrnice pro evidenci, účtování a oceňování zásob

Především navrhuji, aby obec používala pouze jednu účetní směrnici k zásobám. V systému účetních směrnic totiž má vytvořeny dvě téměř totožné směrnice, které nabyly účinnosti ve stejný okamžik, liší se pouze formální úpravou nikoliv však obsahovým vymezením. Při návrhu úpravy vycházím ze směrnice, která je rozdělena do tří bodů. Navrhuji, aby ve směrnici byla doplněna právní úprava a byla rozšířena o způsoby oceňování. V návrhu také je doplněn způsob účtování o zásobách způsobem B s přihlédnutím k ČÚS č. 707.

Právní úprava

Právní úpravu navrhuji rozšířit o Český účetní standard č. 707.

1. Způsob oceňování zásob

Pro ocenění zásob vychází účetní jednotka z § 25 a 27 zákona o účetnictví. Účetní jednotka se při oceňování zásob dále řídí dle § 57 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

ČÚS č. 707 udává následující způsoby oceňování.

Zásoby se oceňují podle zákona, a to

- a) zásoby nakoupené pořizovacími cenami,
- b) zásoby vytvořené vlastní činností včetně příchovek zvířat vlastními náklady
- c) zásoby v případech bezúplatného nabytí, reprodukční pořizovací cenou; v případech nabytí zásob v případech uvedených v § 25 odst. 6 zákona o účetnictví, účetní jednotka navazuje na výši jejich ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala.

2. Účtování o zásobách způsobem B

Účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem B. Přejít na jiný způsob účtování je možný vždy od počátku nového účetního období.

V rámci způsobu B jsou veškeré nákupy zásob účtovány přímo do spotřeby ve své pořizovací ceně účetním zápisem na stranu MÁ DÁTI účtu 501 – Spotřeba materiálu se souvztažným zápisem na stranu DAL 321 - Dodavatelé v případě dodání zásob na fakturu. V případě nákupu zásob za hotové, jsou účtovány účetním zápisem na stranu MÁ DÁTI 501 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtů 261 – Pokladna.

Při účtování o zásobách způsobem B účtuje účetní jednotka na účty zásob k rozvahovému dni. V rámci závěrečných ročních účetních operací se převede počáteční zůstatek účtu 112 – Materiál na skladě na stranu MÁ DÁTI účtu 501, tedy zápisem 501/112. Dle skladové evidence se stav zásob přeúčtuje k 31.12. daného roku účetním zápisem 112/501. Při otevření účtů v následujícím roce se provede účetní zápis 501/112.

3.2.4 Směrnice opravné položky k pohledávkám

Směrnice vykazuje nedostatek v právní úpravě, je třeba ji rozšířit o Český účetní standard č. 706. Směrnice je tvořena s ohledem na právní předpisy, jejichž výčet tvoří přímo obsah účetní směrnice. Ve směrnici absentují především postupy účtování o opravných položkách. Proto směrnici navrhuji doplnit výčtem ČÚS č. 706.

Právní úprava

Právní rámec je třeba rozšířit o Český účetní standard č. 706

Čl. 3 Postup účtování o opravných položkách

ČÚS č. 707 stanovuje následující postup účtování.

Účetní jednotka bude o tvorbě a zvýšení opravných položek k pohledávkám účtovat na stranu MÁ DÁTI účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 194 – Opravné položky k pohledávkám.

O snížení a zrušení opravných položek účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 194 – Opravné položky k pohledávkám se souvztažným zápisem na stranu DAL syntetického účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek.

Čl. 4 Postup účtování vyřazení pohledávek

Účetní jednotka účtuje o vyřazení pohledávek z důvodu:

- zániku pohledávky (např. z důvodu prekluze, postoupení pohledávky),
- odpisu pohledávky na základě příkazu správce daně,
- při riziku, že vymáhání pohledávky by přesáhlo výtěžek z dané pohledávky,
- při promlčení pohledávky,
- jsou považovány za nedobytné.

V takovém případě účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 557 – Náklady z vyřazených pohledávek se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu pohledávek.

V souladu s § 48 a § 50 písm. a) prováděcí vyhlášky, účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI podrozvahového účtu 911 – Vyřazené pohledávky se souvztažným zápisem na stranu DAL podrozvahového účtu 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům.

V případě, že dojde k úhradě vyřazené pohledávky, provede účetní jednotka zaúčtování na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtových skupin 22, 23, 24 nebo 26 se souvztažným zápisem na stranu DAL syntetického účtu 643 – Výnosy z vyřazených pohledávek. O částku vyřazené pohledávky se následně sníží hodnota pohledávky na podrozvahových účtech.

3.3 Dostupnost účetních směrnic

Účetní směrnice obce Valašská Polanka jsou uloženy v budově obecního úřadu. Vzhledem k tomu, že účetnictví nemůže poskytnout všechny účetní informace, navrhuji, aby obec zveřejnila své vnitřní směrnice v podobě pdf. souboru na svých internetových stránkách, kde by byly ihned k dispozici potenciálním zájemcům o získání účetních informací, především občanům a orgánům státní správy.

ZÁVĚR

Hlavní náplní bakalářské práce je problematika účetnictví obcí a vytváření jejich interních směrnic k vedení účetnictví. Teoretická část věnuje pozornost charakteristice veřejné správy s akcentem na obce, snaží se jít od obecného ke konkrétnímu, postupně je více prostoru věnováno obcím přes problematiku účetnictví územních samosprávných celků až po teorii tvorby vnitřních předpisů obcí.

V analytické části je za konkrétní obec pro analýzu zvolena obec Valašská Polanka. Je provedena analýza účetního systému s akcentem na oběh účetních dokladů a vedení pokladny, kde jsou zkoumány povinnosti a odpovědnosti jednotlivých zaměstnanců za plnění základních funkcí účetnictví. Důležitým předpokladem analytické části pro návrhovou část je analýza vybraných účetních směrnic, jejíž výsledky odhalují slabé i silné stránky jednotlivých směrnic. Analýza byla prováděna s důrazem na právní úpravu jednotlivých směrnic, obsahové vymezení, postupy účtování, případně odpovědnosti zaměstnanců.

Návrhová část pracuje s výsledky analýzy vybraných účetních směrnic. Jsou provedeny úpravy směrnic, tak aby naplňovaly požadavky účetní legislativy. Je také dbáno na obsahové vymezení jednotlivých směrnic, které je v případě nedostatků upraveno a nově navrženo. Při úpravě směrnic byl největší důraz kladen na soulad s Českými účetními standardy, reforma veřejných financí běží již od roku 2010. Obec pružně reagovala a drtivá většina směrnic nabyla účinnosti právě po roce 2010. České účetní standardy však byly dotvářeny postupně, proto bylo nutné je promítnout do účetních směrnic, které je ve své právní úpravě nezohledňovali.

Upravené účetní směrnice by měly svým uživatelům nabídnout přehlednější orientaci ve sledované problematice a způsoby účtování v souladu s aktuální legislativou.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2013*. 11. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 439 s. ISBN 978-80-7263-824-6.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. aktual. vyd. Praha: Grada, 2014, 119 s. ISBN 978-80-247-5172-6.

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.

NETOLICKÝ, Martin. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010, 263 s. ISBN 978-80-7399-978-0.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2011, 167 s. ISBN 978-80-245-1797-1.

NOVOTNÝ, Pavel. *Základy účetnictví: základní kurz*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007, 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. 1. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

SOTONA, M. *Vnitropodnikové směrnice účetnictví 2005*. Sotona CP Books, 2005. 161 s. ISBN 80-251-0173-8.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 314 postupů účtování 2014*. Olomouc: Anag, 2014, 607 s. ISBN 9788072638642.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Vnitřní směrnice pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2., aktual. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2007, 333 s. ISBN 978-80-7263-406-4.

Účetnictví územních samosprávných celků, organizačních složek státu a příspěvkových organizací. Kontrola. Ostrava: Sagit, 2015. ÚZ č. 1064. 416 s. ISBN 978-80-7488-092-6.

Právní předpisy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daně z příjmů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Vyhláška č. 410/2009 Sb.

České účetní standardy

Ostatní zdroje

Směrnice obce Valašská Polanka

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Organizační struktura obce Valašská Polanka	42
Obrázek 2 Vzor tabulky ve směrnici časové rozlišení nákladů a výnosů.....	52
Obrázek 3 - Návrh záhlaví pro účetní směrnice	56

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky	19
Tabulka 2 Základní obecný výkaz a obsahové vymezení jeho položek	21
Tabulka 3 Výsledkové účty	24
Tabulka 4 Dispoziční oprávnění ke kontrolám hospodářských operací	45
Tabulka 5 Rozdělení směrnic	48

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS – České účetní standardy

ZoÚ – Zákon o účetnictví

ÚSC – Územní samosprávné celky