

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2016-2019

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Anna Krátká

Porovnání způsobu zpracování účetnictví

ve veřejném a soukromém sektoru

Praha 2019

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Veselá

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED (PART TIME STUDIES)

2016-2019

BACHELOR THESIS

Anna Krátká

**Comparing the way in which public
and private sector accounting is processed**

Prague 2019

The Bachelor Thesis Work Supervisor: Ing. Jana Veselá

Prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne 1. února 2019

Anna Krátká

Poděkování

Děkuji své vedoucí práce paní Ing. Janě Veselé za ochotu a obětavost, se kterou moji práci vedla. Především si vážím jejích odborných znalostí a zkušeností z praxe.

Anotace

Účetnictví poskytuje důležité informace pro interní potřeby podniku i pro externí subjekty. Především porovnává stav zanesený v účetnictví se stavem skutečným, informuje o ekonomickém stavu podniku, plní registrační, důkazní a kontrolní funkci. V neposlední řadě slouží k výpočtu daňové povinnosti. Účetní výkazy musí být srozumitelné, srovnatelné a správné.

Klíčová slova

historie účetnictví, soukromý sektor, veřejný sektor, aktuální princip, IFRS, dlouhodobý majetek

Annotation

Accounting provides important information for the company's internal needs as well as for external entities. It primarily compares the state recorded in the accounting with the real status, informs about the economic situation of a company, fulfils the registration, audit and control functions. Finally, it is used to calculate the tax liabilities. Financial statements must be comprehensible, comparable and correct.

Keywords

history of accounting, private sector, public sector, the accrual principle, IFRS, fixed assets

ÚVOD.....	9
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....	11
1.1 Historie účetnictví.....	11
1.2 Definice účetnictví.....	12
1.3 Funkce a uživatelé účetnictví.....	14
1.4 Účetní zásady a principy.....	15
2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ.....	17
2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví.....	19
2.2 Účetnictví veřejného sektoru.....	21
2.3 Soukromý vs. veřejný sektor.....	22
2.4 Účetnictví veřejného sektoru.....	22
2.5 Aktuální princip v účetnictví.....	24
2.6 Reforma účetnictví veřejného sektoru.....	25
PRAKTICKÁ ČÁST	30
3 ÚČTOVÁNÍ OBCÍ A MĚST – JIHMORAVSKÝ KRAJ.....	31
3.1 Vnitřní předpisy.....	31
3.2 Účtový rozvrh a analytické členění účtů.....	31
3.3 Účtování dlouhodobého majetku.....	32
3.4 Technické zhodnocení.....	33
3.5 Drobný dlouhodobý majetek.....	35
3.6 Nákup dlouhodobého majetku.....	37
3.7 Odpisy majetku a rozpuštění dotací.....	39
3.8 Vyřazení majetku likvidací, vlivem manka a škody, darem.....	41
3.9 Prodej majetku.....	42
3.10 Věcná břemena.....	46
3.11 Identifikace rozdílů v soukromém sektoru.....	49
ZÁVĚR	52
SEZNAM POUŽITÝCH ČESKÝCH ZDROJŮ.....	53
SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ.....	54

SEZNAM ZKRATEK	55
SEZNAM OBRÁZKŮ	56

ÚVOD

Finanční systém v rámci tržní ekonomiky je postaven primárně na důvěře v účetní údaje – pokud by tato důvěra neexistovala, investoři by s největší pravděpodobností neinvestovali, banky by neposkytovaly úvěry, nebyla by chuť podnikat, firmy by propouštěly své zaměstnance, rostla by nezaměstnanost a hospodářství by brzy začalo kolabovat. Jakákoliv finanční analýza by byla zcela bezcenná, protože realita by byla zcela někde jinde. Účetnictví je základem celé řady ekonomických i finančních statistik, a proto by neměla být účetní pravidla v žádném případě „měkká“.

Účetnictví poskytuje informace, které vypovídají o finanční a hospodářské situaci organizace, a jeho úkolem je tyto informace zachytit správně. Účetnictví musí být srozumitelné, přehledné, stejné pro všechny subjekty a mít jasně nastavená pravidla. Je nutné zmínit, že účetnictví musí odpovídat v praxi vlastnostem operací, nikoliv druhu účetní jednotky. Z tohoto důvodu by měly být účetní metody u všech účetních jednotek stejné, protože všichni chtějí finanční výkazy navzájem co nejjednodušeji porovnávat, aniž by museli do detailu zkoumat použité účetní metody a postupy.

Cílem této práce je identifikovat rozdíly, které vznikají v účetnictví veřejného a soukromého sektoru, přičemž pozornost je primárně zaměřena na odlišnosti v účetních metodách a postupech, které zde existují. Zatímco v soukromém sektoru účetní jednotka usiluje o dosažení zisku, ve veřejném sektoru je pozornost věnována realizaci veřejných služeb. Právě tyto odlišnosti se projevují posléze i v účetnictví.

Všechny informace uvedené v této práci jsou čerpány z dostupné literatury a odborných zdrojů, jejichž seznam je uveden na konci tohoto textu.

TEORETICKÁ ČÁST

V hospodářské praxi v minulosti měly jednotlivé pojmy rozdílný rozsah, který nevyplýval jenom ze zcela rozdílného obsahu hospodářské činnosti, ale i z jiných potřeb praxe a jiných společenských poměrů. I přesto je možné soustavné záznamy o hospodářské činnosti organizací označit jako účetnictví. V různých dobách se měnil předmět evidence, avšak neměnila se metoda zápisů. Pod termínem „účetnictví“ či „účetní evidence“ si lze představit metodu. Pokud jsou hospodářské jevy organizace zaznamenávány jinou neúčetní metodou, není možné hovořit o účetnictví, avšak o evidenci, operativní evidenci či statistice apod.¹

Finanční účetnictví je možné dnes zařadit mezi klíčové nástroje, které slouží pro ekonomickou orientaci nejrůznějších podnikatelských i nepodnikatelských subjektů. Účelem účetnictví je poskytnout data, která jsou pravdivá a spolehlivá, a to nejenom k hodnocení účetní jednotky v minulosti, ale taktéž i pro určitou predikci vývoje účetní jednotky do budoucnosti. Účetnictví tak slouží k pozitivnímu ovlivňování činnosti organizace. Mezi uživatele informací, které jsou prostřednictvím účetnictví získávány, patří nejenom vedení či majitelé účetní jednotky, ale také investoři, věřitelé, banky, státní organizace jako je finanční úřad nebo statistický úřad, zaměstnanci, obchodní partneři nebo i konkurence.²

Na základě informačních potřeb jednotlivých uživatelů se následně odvíjí rozsah povinností, které souvisí s vykazáním výsledku hospodářské činnosti účetní jednotky. Z hlediska účetnictví je nutné brát v potaz celou řadu změn, které vznikají vlivem snahy o celosvětovou harmonizaci účetnictví, kdy se snaží ekonomika již celá desetiletí odbourávat národní hranice, což se promítá i do oblasti účetnictví. I účetnictví tak získává již globální charakter. Potřeba sjednocení účetnictví má vliv i na vývoj účetnictví a na růst všeobecné srozumitelnosti účetnictví napříč celý světem.³

¹ MÁČE, M. *Manažerské účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). s. 14, ISBN 9788027120031.

² HINKE, J a D. BÁRKOVÁ. *Účetnictví 1. 2.*, aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Základy účetnictví v příkladech. s. 9 – 11, ISBN 978-80-247-3953-3.

³ HINKE, J a D. BÁRKOVÁ. *Účetnictví 1. 2.*, aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Základy účetnictví v příkladech. s. 9 – 11, ISBN 978-80-247-3953-3.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

1.1 HISTORIE ÚČETNICTVÍ

Informace, které se týkají prosperity, ziskovosti či naopak ztrátovosti, patří v současné době mezi významné zdroje, a to pro řízení financí a také měření výkonnosti, a to včetně informací týkajících se struktury majetku, nákladů a jejich vazeb na výnosy účetní jednotky. Lze konstatovat, že dějiny hospodářství zahrnují i dějiny účetnictví, které se zabývají primárně vývojem záznamu ekonomických skutečností. O vedení účetnictví jsou dochovány první skutečné a písemné záznamy již z 16. století, přičemž první podoba podvojného účetnictví nesla název „kamerální účetnictví“ a sloužila tak k evidování majetku a finančních toků na panstvích a na statecích. Zcela první zmínky o účetnictví je možné však hledat dokonce již v pravěku, a to ještě dlouho před vznikem písma. Již v této době bylo zapotřebí evidovat počty kusů dobytka, popřípadě i jiného majetku. Postupně se záznamy zdokonalovaly. Antičtí Římané zavedli soustavu několika souvisejících účetních knih. Podvojný účetnictví má kořeny ve středověké Itálii, přičemž pozůstatky účetních knih byly nalezeny v Janově, a odhaduje se, že pocházely z 15. století. V Číně vzniklo podvojný účetnictví koncem 16. a začátkem 17. století, v Koreji o 100 let později. Účetnictví se dále vyvíjelo během celého novověku. V 18. století byly ve Velké Británii položeny základy nákladového účetnictví, vynucené rychlým nástupem průmyslové revoluce, která započala právě v Anglii. Provozní účetnictví je spojováno s Baťovými závody ve Zlíně. Finanční účetnictví bylo nutné vymezit pro majitele kapitálu, došlo k tomu v průběhu 19. století. IASC je výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů a byl založen v roce 1973. Vedení záznamů a způsob výpočtů se též v průběhu historie zdokonaloval. Pravděpodobně byzantský abakus byl nejstarším počítadlem. Následovala mechanická kalkulačka, počítačací stroj, účtovací stroj, samočinné počítače a od konce 70. let 20. století i osobní počítače, následované účetními softwary a informačními systémy používanými dodnes.⁴ Od této doby se účetnictví postupně vyvíjí a mění svoji podobu tak, aby co nejlépe vyhovovalo konkrétním hospodářským podmínkám jednotlivých

⁴ HINKE, J. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. *Ekonomie studium*. s. 9 -10, ISBN 978-80-87197-65-3.

oblastí. Dnes existuje na světě několik účetních systémů, které se od sebe více či méně liší, čímž vzniká určitá disharmonie v rámci účetního výkaznictví.⁵

1.2 DEFINICE ÚČETNICTVÍ

Definovat účetnictví není snadnou záležitostí. Jedna z definic o účetnictví hovoří jako o „metodice uceleného systému informací o činnosti účetní jednotky“. Předmětem účetnictví je zobrazení majetkové struktury podniku (aktiv) a zdrojů krytí majetku (pasiv), a dále sledování nákladů a výnosů, a to včetně zjištění výsledku hospodaření. Cílem účetnictví je věrným a poctivým způsobem zobrazit ekonomickou realitu účetní jednotky pro potřeby finančního řízení a tím zabezpečit srovnatelnost výstupních informací v národním i mezinárodním měřítku.⁶

Účetnictví lze označit také za systém, prostřednictvím kterého je možné identifikovat finanční situaci příslušné účetní jednotky a zjistit její stabilitu. Účetnictví je nástrojem pro zpracování, evidenci a interpretaci informací. Účetnictví tak prezentuje, co se ve vybrané účetní jednotce odehrálo a jaký to mělo dopad na finanční situaci podniku, potažmo na její výkonnost. Účetnictví je tak aplikací obecné teorie systémů v ekonomii a snaží se věrně zobrazit ekonomickou situaci účetní jednotky.⁷

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (*dále jen „zákon o účetnictví“*) je v praxi účetnictví systém, jehož hlavním cílem je podat hospodářskému vedení účtujícího subjektu a jeho vlastníků co nejpřesnější informace o tom, jaký je stav majetku a závazků, výsledek hospodaření příslušné účetní jednotky a díky čemu bylo dosaženo vykazovaného stavu. Účetní jednotky účtují v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o rozdílu majetku a závazků, o nákladech a výnosech, nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření. Použití příslušné účetní soustavy účetními jednotkami stanoví zákon.⁸ Účetní systém je stejně jako každý jiný systém charakterizována prostřednictvím souboru určitých veličin

⁵ HINKE, J. *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. s. 9, *Ekonomie studium*. ISBN 978-80-87197-65-3.

⁶ ŠTEKER, K. a kol. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. s.15, ISBN 9788027193516.

⁷ MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. *Účetnictví a daně (Grada)*. s. 13, ISBN 9788024745749.

⁸ ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991.

(závazky, pohledávky, kapitál, výnosy, náklady) a různých vlastností (výkonnost, solventnost, likvidita), které dokážou determinovat časově invariantní vztahy nazývané účetními případy.⁹

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetní jednotky, které jsou právnickými osobami, vedou účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku. Fyzické osoby vedou účetnictví po dobu, po kterou provozují podnikatelskou a jinou výdělečnou činnost, uvedenou ve zvláštním ustanovení zákona. Účetnictví se vede za účetní jednotku jako celek. Zvláštní zákon může stanovit případy, kdy účetní jednotka musí účtovat o majetku a závazcích, se kterými nakládá vlastním jménem, odděleně od svého majetku a závazků. Účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny a v případech stanovených ve zvláštním ustanovení zákona současně i v cizích měnách.¹⁰

Pro vedení účetnictví mohou účetní jednotky používat prostředků výpočetní a jiné techniky, technických nosičů dat nebo mikrografických záznamů. Takové vedení účetnictví musí být v souladu s projekčně programovou dokumentací podle zvláštního ustanovení zákona. Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Tímto pověřením se nezbavuje účetní jednotka odpovědnosti za vedení účetnictví. Účetní jednotky dokládají skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady, nebo jsou-li údaje o těchto skutečnostech zachyceny při jejich vzniku zařízeními jiné techniky přímo na technický nosič dat způsobem uvedeným v projekčně programové dokumentaci a účetní doklad nevzniká. Účetní jednotky zapisují účetní případy v účetních knihách. Účetní zápisy se prokazují buď účetními doklady, nebo odvozují-li se tyto zápisy programem zpracování dat, způsobem uvedeným v projekčně programové dokumentaci.¹¹

⁹ MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). s. 13, ISBN 9788024745749.

¹⁰ ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991.

¹¹ ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991.

1.3 FUNKCE A UŽIVATELÉ ÚČETNICTVÍ

Účetnictví v současné době tvoří uzavřenou soustavu s přesně vymezenými metodickými prvky a předmětem účetnictví jsou tak jevy, ke kterým během příslušného účetního období došlo. Povinnost účetní jednotky vést průkazné účetnictví vychází ze zákona o účetnictví. Účetní jednotky musí vést účetnictví tak, aby účetní závěrka, která je na základě účetnictví sestavena, podávala věrný a také poctivý obraz o předmětu účetnictví a celkově o finanční situaci účetní jednotky.¹² Aktuální podoba účetnictví se začala postupně formovat přibližně v 90. letech 20. století, kdy došlo k dosti zásadnímu posunu z hlediska ekonomického myšlení a ke vzniku naprosto nových vlastnických vztahů v České republice. Původní funkce účetnictví vycházela především z omezenosti paměti daného podnikatele a nutnosti tento nedostatek následně nahradit písemným záznamem, který by byl trvalý. Dnes však již účetnictví splňuje mnohem více funkcí.¹³

Hlavní funkce účetnictví spočívá ve věrném zobrazení ekonomické skutečnosti účetní jednotky. Ekonomové v účetnictví vidí primárně systém, které je založený na zcela přesně definovaných a obecně uznávaných zásadách, díky kterým je možné podat věrný obraz skutečnosti, který zajistí, aby všechny informace byly správné, průkazné a také úplné.¹⁴ Funkce účetnictví je možné shrnout do těchto bodů – informační, dokumentační, registrační, dispoziční a také kontrolní. Informační funkce je výchozí a klíčovou funkcí účetnictví, přičemž tato funkce se odvíjí od získávání informací o finanční a majetkové situaci příslušné účetní jednotky. Dokumentační funkce je spojena s nutností uchovat si záznamy o minulosti jak pro potřeby současnosti, tak i pro potřeby budoucnosti. Registrační funkce účetnictví souvisí se záznamem veškerých ekonomických jevů, které s podnikáním souvisí. Dispoziční funkce spočívá v poskytování podkladů pro vedení účetní jednotky a kontrolní funkce sleduje porovnání skutečného a žádoucího stavu.¹⁵

¹² JANOUŠKOVÁ, J. a B. BLECHOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. Praha: Grada Publishing, 2012. s. 9, ISBN 9788024778259.

¹³ SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. s. 19-21, ISBN 978-80-7380-612-5.

¹⁴ MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. *Účetnictví a daně (Grada)*. s. 13, ISBN 9788024745749.

¹⁵ SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. s. 19-20, ISBN 978-80-7380-612-5.

Uživatele účetních informací lze rozdělit do dvou základních skupin:¹⁶

- interní uživatelé – vlastníci, kteří se zajímají o sledování výnosnosti vložených prostředků do podnikatelské činnosti, nebo také manažeri, kteří jsou odměňováni na základě dosažených ekonomických výsledků a zaměstnanci;
- externí uživatelé – banky (poskytování záruk, úvěrů, řízení měnových rizik), pojišťovny (odvody na zdravotním a sociálním pojištění), finanční úřad (odvody daní a kontrola dodržování legislativních předpisů), statistický úřad (údaje pro ministerstva, vládu, veřejnost), konkurence (vzájemná komparace finančních ukazatelů), odběratelé (očekávání požadovaných výkonů), soudy, policie, potencionální investoři a veřejnost (monitoring pozice na trhu, rozvoj regionu, pracovní příležitosti).

1.4 ÚČETNÍ ZÁSADY A PRINCIPY

Novelou zákona o účetnictví byl upřesněn a rozveden předmět účetnictví, kdy předmětem účetnictví je jak podvojně účetnictví, tak i jednoduché účetnictví. Vedení účetnictví je možné následně rozdělit na vedení dle mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a na „české“ účetnictví, které dále zákon dělí na vedení účetnictví v plném rozsahu a vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.¹⁷ Dle zákona o účetnictví musí účetní jednotky vést účetnictví, které je úplné, průkazné, správné, přehledné, srozumitelné a musí jej vést způsobem, který zároveň zaručí i trvalost účetních záznamů. Účetnictví je správné, pokud účetní jednotka vede účetnictví takovým způsobem, že to neodporuje platné legislativě, která účetnictví upravuje. Účetnictví je možné označit za úplné v okamžiku, kdy účetní jednotka v daném účetním období zaúčtovala v rámci účetních knih veškeré účetní případy a následně sestavila účetní závěrku, zhotovila výroční zprávu a požadovanou formou taktéž i zveřejnila informace

¹⁶ ŠTEKER, K. a kol. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. s. 15-16, ISBN 9788027193516.

¹⁷ PILÁTOVÁ, J. *Zákon o účetnictví 2017: s komentářem*. Praha: Grada Publishing, 2017. s. 12, ISBN 9788027196289

o všech skutečnostech, o kterých vede účetní záznamy. Účetnictví je průkazné, pokud všechny účetní záznamy jsou též průkazné a účetní jednotka provedla již inventarizaci. Kromě toho musí být účetnictví i srozumitelné a prezentovat obsah účetních případů, které jsou předmětem účetních záznamů. Účetnictví musí být vedeno způsobem, který zaručí trvalost účetních záznamů.¹⁸

Účetní zásady lze označit za soubor pravidel a principů účetního myšlení, které musí být dodržovány všemi účetními jednotkami v České republice v rámci vedení účetnictví a tvorby účetních výkazů. Převážná většina těchto zásad vychází přímo ze zákona o účetnictví a spolu s dalšími právními předpisy tak vznikají obecně závazné účetní zásady, které musí účetní jednotka v rámci vedení účetnictví plně respektovat a dodržovat.

Základní principy a zásady účetnictví jsou následující:¹⁹

- zásada věrného a poctivého zobrazení;
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky;
- zásada stálosti metod;
- zásada opatrnost a významnosti;
- zásada zjištění hospodářského výsledků účetní jednotky v pravidelných intervalech;
- zásada zákazu kompenzace;
- zásada opatrnosti;
- princip podvojnosti;
- princip souvztažnosti;
- bilanční princip a princip bilanční kontinuity;
- princip dokumentace.

Obrovským problémem českého účetnictví je dnes absence definic základních pojmů, jako jsou např. aktiva či pasiva, a proto je nutné se velmi často inspirovat

¹⁸ ŠTEKER, K. a kol. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. s. 16-17, ISBN 9788027193516.

¹⁹ ŠTEKER, K. a kol. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. s. 16-17, ISBN 9788027193516.

definicemi mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Účetnictví vyžaduje formální a věcné přezkoušení správnosti účetních dokladů, přezkoušení přípustnosti účetních případů, které jsou obsahem účetních dokladů, a kontrolu dodržování zásad podvojnosti účetních zápisů. Mezi hlavní předpoklady správného fungování účetnictví vnitřního kontrolního systému z hlediska účetní kontroly patří organizace účetnictví.²⁰

2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ

Klíčovým zákonem, který v České republice upravuje oblast účetnictví, je zákon o účetnictví, což je poměrně stabilní zákon, který byl za dobu své existence již několikrát novelizován. Zatímco v letech 1991 až 2001 byl zákon novelizován jen čtyřikrát, od roku 2002 do roku 2015 proběhlo celkem třicet novel. Některé novely byly přímé, což znamená, že se nacházely pod samostatným číslem v rámci Sbírkky zákonů ČR, avšak jiné byly naopak nepřímé, což znamená, že byly přičleněny k jiným zákonům či k jejich novelám. V praxi je zapotřebí vždy pracovat s úplným zněním zákona ve znění příslušných novel. Časový údaj, kdy nabyly novely účinnosti, má význam pro celkové posouzení správnosti postupu účetní jednotky, a to v rámci jednotlivých časových úseků. Zákon o účetnictví je možné označit za průřezový zákon ve smyslu toho, že platí pro každou účetní jednotku, která má povinnost vést v Česku systém podvojných zápisů. Tato skutečnost se prolíná do celé řady ustanovení napříč celým zákonem, protože vlivem průřezového pojetí zákona je zapotřebí reagovat na specifika jednotlivých skupin účetních jednotek.²¹

Zákon o účetnictví je ve velké míře poznamenán zásadami a předpoklady, které jsou nutné pro vedení účetnictví. Struktura zákona o účetnictví je v roce 2018 následující²²:

- obecná ustanovení: § 1 až § 8;
- rozsah vedení účetnictví: § 9 a § 17;

²⁰ MÁČE, M. *Manažerské účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). s. 26, ISBN 9788027120031.

²¹ CHALUPA, R. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. Účetnictví, daně. s. 12, ISBN 9788072638628.

²² ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991.

- účetní závěrka: § 18 až § 23 b;
- způsoby oceňování: § 24 až § 28;
- inventarizace majetku a závazků: § 29 až § 30;
- úschova účetních záznamů: § 31 až § 32;
- zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země: § 32 a až § 32 e;
- uvádění nefinančních informací: § 32 f až § 32 i;
- společná, přechodná a závěrečná ustanovení.

Kromě toho účetnictví upravuje i několik prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví. Jedná se např. o vyhlášku pro pojišťovny, pro podnikatele, pro banky a finanční instituce, pro zdravotní pojišťovny či vyhlášku pro vybrané účetní jednotky. V této souvislosti je nutné se zmínit se o vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato vyhláška navazuje na zákon a neobsahuje podrobné postupy v rámci účetnictví, ale jen základní požadavky, které jsou kladeny na výstupy z účetnictví a na metody, které jsou určeny pro podnikatelský sektor, protože právě pro podnikatele je tato vyhláška závazná. Vyhláška upravuje kromě jiného: *„rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky; metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku; uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu“*²³.

²³ ČESKÁ REPUBLIKA. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2002.

Důležité jsou také České účetní standardy, které byly vydány pro účetní jednotky, které účtují dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jde o účetní standardy, které jsou používány jen v České republice a lze je označit za pravidla, kterými se podnikatelé řídí v rámci vedení svého účetnictví a tvorby účetní závěrky. Standardy byly vydány za účelem dosažení souladu mezi využívanými účetními metodami účetních jednotek. České účetní standardy byly vytvořeny pro odloženou daň, rezervy, opravné položky, kurzové rozdíly, či otevírání a uzavírání účetních knih apod.²⁴

2.1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Typickým rysem současného vývoje v rámci světové ekonomiky je kromě existence nadnárodních společností taktéž i rozvoj informačních a komunikačních technologií a propojený mezinárodní kapitálový trh. Především pro investory, kteří na mezinárodním trhu operují, jsou významné ekonomické informace, dle kterých se mohou posléze racionálně rozhodovat. Za základní zdroj těchto informací je možné označit výstupy z účetnictví, a to v podobě účetních výkazů. Ovšem účetnictví, které je založeno jen na národní legislativě daného státu, nedokáže poskytnout informace, které by byly srozumitelné pro všechny potenciální uživatele. Těm je tudíž nutné poskytnout informace v podobě, která je založena primárně na mezinárodně uznávaných účetních standardech, koncepcích a standardních řešeních. Účelem mezinárodní harmonizace účetnictví je zajistit srovnatelnost všech vykazovaných informací, které vypovídají o finanční situaci a o výkonnosti různých podniků, nacházejících se v různých národních podmínkách.²⁵

V současné době existují celkem tři základní linie v oblasti mezinárodní účetní harmonizace – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS), účetní směrnice EU a US GAAP (General Accepted Accounting Principles), což jsou národní účetní standardy USA. *„IFRS jsou v současnosti výrazně ovlivňovány politickou a ekonomickou situací. Problémy s řeckým dluhem, krize bankovního sektoru a snaha politiků řešit tyto otázky vyústily v tlak na vydavatele standardů na novelizaci zejména v oblasti vykazování finančních nástrojů. Tento tlak pravděpodobně v nejbližší době*

²⁴ CHALUPA, R. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. Účetnictví, daně. s. 27-28, ISBN 9788072638628.

²⁵ KNÁPKOVÁ, A. kol. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. s. 181, ISBN 9788027105632.

nepoleví. IFRS by mělo být aplikováno společnostmi, které nepatří do neziskového sektoru. Účetní závěrky těchto společností poskytují informace o výkonu, finanční pozici a peněžních tocích, které využívá mnoho uživatelů pro svá finanční rozhodnutí. Mezi tyto uživatele patří akcionáři, vlastníci, věřitelé, zaměstnanci a veřejnost.“²⁶

Nová harmonizační strategie byla Evropskou komisí vyhlášena v roce 2000 a tato strategie již obsahovala novou koncepční změnu. Evropská komise byla toho názoru, že není vhodné a efektivní vytvořit zcela nový systém standardů, když již vhodný soubor nadnárodních standardů existuje. Za nástroj regulace účetnictví v Evropě tak byly zvoleny IFRS. K zabezpečení implementace IFRS v rámci národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. IFRS (International Financial Reporting Standards), dříve nazývány jako IAS (International Accounting Standards) jsou souborem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. IFRS jsou především určeny pro kapitálové společnosti, tedy pro společnosti, jejichž hlavním cílem je dosahování zisku. Uplatňování těchto standardů nařizuje EU pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry.²⁷

Rovněž národní úprava českého účetnictví postupně vstřebává řadu prvků obsažených v IFRS a tento proces nadále pokračuje. Uplatňování IFRS v praxi není snadné především kvůli velkým odlišnostem oproti českým účetním předpisům. Pokud jsou porovnávány požadavky na obsah komentáře v ČR a podle IFRS, je zřejmé, že IFRS vyžadují poskytování velice podrobných analytických informací, které v ČR vyžadovány nejsou. Je též nutné vzít v potaz, že účetní výkazy sestavené v souladu s IFRS mohou být velice stručné a na podrobnost komentáře k účetním výkazům jsou proto kladeny daleko větší nároky. Přesto lze říci, že v českých účetních předpisech není požadována řada informací, jejichž poskytnutí by výrazným způsobem obohatilo vypovídací schopnost účetních výkazů a účetní závěrky jako celku. Dostí významným

²⁶ Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví. PWC [online]. 2012 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

²⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. BizBooks, Albatros Media 2016. s. 4-5, ISBN 9788026501749.

faktorem v rámci vývoje mezinárodního účetnictví je proces konvergence IFRS a US GAAP.²⁸

US GAAP jsou sice souborem národních účetních standardů USA, avšak jsou klíčové i z hlediska mezinárodní celosvětové harmonizace účetnictví, což je důležité zmínit, a to vlivem velkého ekonomického významu Spojených států amerických a taktéž i vlivem vysoké kvality tohoto systému. Burza v New Yorku patří mezi nejvýznamnější světové burzy a společnosti, které usilují o možnost na této burze své cenné papíry kótovat, musí účetní závěrku sestavit v souladu s pravidly USA GAAP. Co se týče regulace účetnictví v rámci EU, tak ta existuje již od roku 1978, protože právě v tomto roce byla vydána první směrnice, která se týkala účetnictví.²⁹

2.2 ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Účetnictví je možné označit za základní finanční a informační strukturu každého státu, a proto by mělo i státu, nejenom podnikatelským subjektům, skládat účty ze své činnosti, efektivně a transparentně prezentovat spolehlivé a pravdivé údaje o hospodářské činnosti a napomáhat tak uživatelům těchto informací při jejich rozhodování. Již ve středověku je možné dohledat naprosto odlišné vedení účetních systémů tehdejších živnostníků a státní správy. Hlavním předmětem vedení účetnictví státní správy ve středověké společnosti bylo vedení záznamů, které se týkaly úhrady daní a jiných poplatků a dále bylo nutností vést záznamy o majetku vrchnosti. Záznamové knihy měly podobu kartelářů, kopiářů či urbářů apod. Kamerální účetnictví je specifickou formou účetnictví, která byla používána v orgánech a organizacích veřejné správy. Kamerální účetnictví tak monitorovalo příjmy a výdaje zmíněných subjektů, přičemž od podvojného účetnictví se odlišovalo ve způsobu posouzení a zachycení účetních případů, které jsou zde vnímány jako příjmy a výdaje a jsou členěny do rubrik. Kamerální účetnictví bylo založeno již v 19. století a již od samého

²⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. BizBooks, Albatros Media, 2016. s. 4-5, ISBN 9788026501749.

²⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. BizBooks, Albatros Media, 2016. s. 4-5, ISBN 9788026501749.

počátku bylo orientováno jen na veřejnou správu. V Česku bylo kamerální účetnictví zrušeno v roce 1954.³⁰

2.3 SOUKROMÝ VS. VEŘEJNÝ SEKTOR

Mezi veřejným a soukromým sektorem existuje celá řada odlišností, které se posléze promítají i do oblasti vedení účetnictví. Veřejný sektor je charakteristický tím, že za vlastníka je zde považován některý ze subjektů veřejné správy, který tento veřejný sektor spravuje a řídí. Veřejný sektor je v Česku výkonem státní správy a samosprávy. Mezi další vlastnosti veřejného sektoru patří financování prostřednictvím veřejných financí, rozhodování veřejnou volbou a nutnost podléhat veřejné kontrole. Nejčastějším důvodem existence veřejného sektoru jsou tržní selhání, a to jak mikroekonomická, tak makroekonomická, a politická vůle vlády v zemi. Funkce veřejného sektoru jsou sociální, ekonomické, etické i politické, a jsou zajišťovány těmito činnostmi: výroba statků a služeb, regulace soukromých výrobců, dotace soukromých výrobců, nákup statků a služeb, přerozdělování příjmů apod.³¹

Naopak soukromý sektor je definován svými vlastnickým právem fyzické a právnické osoby, která má právo se svým vlastnictvím svobodně nakládat, spravovat jej a jinak o něm rozhodovat. Zároveň však musí nést i odpovědnost za důsledky, které z vlastnictví následně vychází. S vlastnictvím má tak osoba jednoznačně vymezená práva a povinnosti. Soukromý sektor je možné vystopovat v ziskové či taktéž i neziskové sféře národního hospodářství, avšak mnohem častěji je spojován s tržním sektorem, a to proto, že jedním ze základních důvodů samotné existence soukromých společností je tvorba zisku.³²

2.4 ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Je nutné si uvědomit, že účetnictví je velmi cenným zdrojem dat pro jakýkoliv subjekt hospodaření – tedy i pro subjekty v oblasti veřejné správy. Při zkoumání společnosti jako celku je nutné vždy pozornost zaměřit jen na určitou její část a tuto část

³⁰ CARDOVÁ, Z. a kol. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media, 2017. s. 12, ISBN 9788026502050.

³¹ OSTŘÍŽEK, J. *Public private partnership: příležitost a výzva*. Praha: C.H. Beck, 2008. C.H. Beck pro praxi. s. 3-4, ISBN 9788071797449.

³² OSTŘÍŽEK, J. *Public private partnership: příležitost a výzva*. Praha: C.H. Beck, 2008. C.H. Beck pro praxi. s. 3-4, ISBN 9788071797449.

je možné označit následně za objekt. Cílem účetnictví v případě veřejného sektoru je taktéž uživatelům poskytovat spolehlivé a pravdivé informace, které se týkají finanční situace účetní jednotky, která zde může mít podobu organizační složky státu, příspěvkové organizace či územně samosprávného celku. I zde je nutné sledovat majetek, pohledávky, vlastní kapitál, závazky, výnosy a náklady, hospodářský výsledek apod. Dalším cílem účetnictví je poskytovat informace o plnění rozpočtu, stavu závazků a majetku a jejich zdrojů za příslušné časové období. V případě veřejného sektoru je klíčová informační funkce účetnictví. Mezi uživatele účetnictví v případě veřejného sektoru je možné zařadit³³:

- vedení organizace, které na základě získaných účetních informací může rozhodovat o celkovém chodu organizace;
- ministerstva, pod která jednotlivé činnosti náleží;
- zřizovatelé, kteří nesou odpovědnost za hospodaření organizace, řídí ji metodicky a kontrolují její činnosti i vzhledem k platným právním předpisům;
- orgány, které jsou činné v rámci kontroly – daňové a finanční orgány či Nejvyšší kontrolní úřad, apod.

I v případě veřejného sektoru musí být účetnictví přehledné, věrné, poctivé a účetní záznamy musí být vedeny průkazně, úplně a správně. V posledních letech se obrovský důraz klade na transparentnost veřejných výdajů. V oblasti veřejné správy má systém účetnictví a výkaznictví vliv jak na řízení rozpočtů, tak i z hlediska finanční odpovědnosti a finanční politiky. K tomu, aby bylo možné zajistit správné plnění rozpočtů a veřejné prostředky řádným způsobem využívat, je nutností monitorovat využití rozpočtových přidělů, a to na každém stupni výdajového cyklu. Vláda je stimulována k mnohem lepšímu účtování vlivem obav, které vyplývají z budoucích důsledků dnešních rozhodnutí.³⁴ Je nutné zmínit, že veřejný sektor je řízen zcela odlišně než soukromý sektor – byrokraticky, tedy prostřednictvím příkazů. Při tomto

³³ MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. s. 27-30, ISBN 9788024775746.

³⁴ Účetnictví, vykazování a audit. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2015 [cit. 2018-11-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi.pdf>

typu řízení se ztrácí i možnost efektivního využívání účetnictví, které obsahuje informace týkající se nákladů a výnosů jednotlivých aktivit. To vše velmi často znemožňuje i racionálně ekonomické kalkulace.³⁵

2.5 AKRUÁLNÍ PRINCIP V ÚČETNICTVÍ

Všeobecně lze za základ účetnictví považovat účetní principy, které definují to, kdy by se měly jednotlivé operace a další skutečnosti stát předmětem finančního výkaznictví. V praxi je možné se setkat s různými účetními principy, které se pohybují od jednoho extrému, který má podobu „cash“ základu, k druhému extrému, který má podobu plně akruální. Účetnictví, které je vedeno na bázi peněžních (cash) toků, sleduje primárně tok peněžních prostředků a v rámci tohoto systému je zapotřebí uvádět operaci v účetnictví v okamžiku, kdy je realizován příjem či naopak výdej peněz, což znamená, že finanční výkazy, které jsou v rámci tohoto systému účetnictví tvořeny, zachycují peněžní inkaso, platbu a počáteční i koncové zůstatky peněžních účtů. Výhodou tohoto účetnictví je jeho jednoduchost a také lehká srovnatelnost s měnovými údaji, což je podstatné zmínit.³⁶ Vlivem reformy účetnictví ve veřejné správě došlo v České republice k přechodu účetnictví z tzv. „cash báze“ na akruální princip, čímž se stalo účetnictví mnohem rozsáhlejším, ale také přesnějším a věrným zobrazením skutečnosti.

Akruální princip je možné označit za jeden ze základních konceptů účetnictví a spočívá v tom, že operace, které jsou zaznamenávány v rámci účetnictví, musí být zachyceny v okamžiku, kdy k těmto operacím skutečně dochází, a nikoliv v okamžiku, kdy vlivem těchto operací dochází k toku peněžních prostředků. Výsledek hospodaření je posléze rozdílem, který vzniká mezi náklady a výnosy, nikoliv mezi příjmy a výdaji, což je podstatné zmínit.³⁷ Díky akruálnímu principu je možné získat informace, které se týkají finanční výkonnosti účetní jednotky. Je nutné zmínit, že akruální princip předpokládá, že důsledky všech transakcí, které jsou předmětem účetnictví a které v rámci příslušného účetního období skutečně nastaly, jsou zaznamenány v účetním

³⁵ MAAYTOVÁ, A. a kol. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. Expert (Grada).

s. 74, ISBN 978-80-247-5561-8.

³⁶ Účetnictví, vykazování a audit. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2015 [cit. 2018-11-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi.pdf>

³⁷ MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. s. 28, ISBN 9788024775746.

období, se kterým jak věcně, tak i časově souvisí, nikoliv tedy v okamžiku, kdy dojde k realizaci příslušného peněžního toku.³⁸

Plně akruální účetnictví zachycuje a vykazuje účetní operace v momentu, kdy nastanou, a to bez ohledu na to, zda byla přijata či vyplacena peněžní částka. Finanční výkazy v rámci plně akruálního účetnictví zahrnují náklady, výnosy, aktiva (hmotná, nehmotná, finanční), pasiva a ostatní ekonomické toky. Metody akruálního účetnictví je možné dnes označit za nutnou podmínku vedoucí k zachycení úplných nákladů v příslušném období a zahrnují i odpisy, tudíž i využití aktiv. Obrovský přínos akruálního účetnictví ve veřejné správě je možné spatřit v tom, že lze získat mnohem pravdivější obraz o vládních výdajích a tím tyto údaje považovat i za transparentní. Dalším cílem zavedení akruálního účetnictví bylo zvýšit odpovědnost jednotlivých řídicích pracovníků za celkové výsledky veřejné správy. Uplatnění akruálního principu účetnictví v rámci veřejného sektoru přináší však i určité problémy, a to proto, že toto účetnictví disponuje celou řadou specifik, které v soukromém sektoru neexistují – jde např. o skupinu aktiv, se kterými se je možné setkat jen ve vlastnictví státu (infrastruktura nebo kulturní dědictví apod.).³⁹

2.6 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Na veřejný sektor jako celek je v posledních letech kladen zcela nekompromisní požadavek – je nutné zde nastavit takový režim hospodaření, který dokáže zabezpečit řádnou správu a ochranu veřejných prostředků. Důležité je brát v potaz také harmonizační proces v rámci účetnictví, který je spojen s využitím Mezinárodních účetních standardů i pro veřejný sektor. Lze konstatovat, že účetnictví a účetní výkaznictví ve veřejném sektoru prošlo rozsáhlou reformou. Prvním krokem účetní reformy byl rok 2010, což byl přechodný rok, kdy došlo k přijetí řady přechodných ustanovení za účelem nápomoci vybraným účetním jednotkám při přechodu na nový systém zavádění zcela jednotného účetnictví státu. Již na počátku bylo jasné, že přechod

³⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. BizBooks, Albatros Media, 2016. s. 50, ISBN 9788026501749.

³⁹ Účetnictví, vykazování a audit. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2015 [cit. 2018-11-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi.pdf>

na nový systém bude dosti náročný, a proto byl rozdělen do jednotlivých etap na dobu čtyř roků – dle koncepce vytvoření účetnictví státu a státní pokladny.⁴⁰

Reforma účetnictví se dotkla nejenom institucí v rámci veřejného sektoru, ale i účetních jednotek mimo veřejný sektor – dotkla se všech organizací, které jakkoliv nakládají s veřejnými prostředky. Cíle účetní reformy je možné shrnout do několika základních bodů⁴¹:

- vytvořit základ pro konstituování účetnictví státu primárně v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů;
- upravit účetní metody, které jsou používány ve veřejném sektoru pro kvalitnější řízení procesů v subjektech veřejného sektoru a používat takové účetní metody, které reálněji vypovídají o majetkové a výkonnostní situaci účetní jednotky;
- nastolit podmínky, které povedou k efektivnějšímu zajištění relevantních informací o ekonomické situaci státu a účetních jednotek, a informací, které vypovídají o potenciálních rizicích, závazcích a pohledávkách;
- zajistit kvantifikaci možných zdrojů nutných k úhradě závazků státu;
- odstranit roztržitost v oblasti evidence a výkazů účetních jednotek, které jsou napojeny na veřejné rozpočty a majetek státu;
- nastolit podmínky pro zjišťování informací za celé Česko, což vede k růstu kvality informací za jednotlivé účetní jednotky;
- vytvořit centrální uložení účetních dat vybraných účetních jednotek, jehož správu má na starost Ministerstvo financí ČR, což je organizačně-procedurální cíl a základ pro tvorbu konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku;

⁴⁰ OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. s. 29, ISBN 9788074003424.

⁴¹ Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2008 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace>

- zavést v zemi důslednou elektronizaci a digitalizaci účetních záznamů z důvodu snížení administrativní náročnosti vedení účetnictví a kontrolních mechanismů, které na účetnictví navazují.

Díky reformě došlo k vytvoření účetnictví státu v podobě souboru podmínek (legislativních, personálních i technických) proto, aby bylo možné zajistit relevantní informace o hospodářské a finanční situaci státu pro všechny uživatele těchto informací – vláda, Parlament ČR, ministerstva aj., a posléze aby bylo možné veškeré informace použít v rámci veřejných financí, statistik pro mezinárodní instituce a v rámci rozpočtové oblasti. Reforma vedla k přesnější účetní evidenci a vykazování majetku státu, kdy je kladen mnohem vyšší důraz na zlepšení kontroly čerpání veřejných rozpočtů a na tvorbu vhodnějších podmínek pro přípravu a schvalování rozpočtů. Došlo k odstranění úzké vazby, která existovala mezi účetnictvím a rozpočtem, přičemž byla zrušena i velká část dosavadních kontrol.⁴²

*„Dne 1. ledna 2009 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony. Tímto zákonem byl nastaven právní rámec pro vznik účetnictví státu s účinností k 1. 1. 2010, resp. pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí.“*⁴³ Lze konstatovat, že nyní je důsledně v oblasti účetnictví uplatňován aktuální princip ve všech účetních jednotkách, došlo k řadě změn v závěrkových operacích, byly zavedeny nové účetní metody, bylo rozšířeno oceňování vybraného majetku státu na reálnou hodnotu, byl rozšířen předmět účetnictví o podrozvahové účetnictví, změnila se účetní osnova a vznikly nové formy uspořádání a zcela nové obsahové vymezení účetních výkazů včetně přílohy účetní závěrky. Je nutné zmínit, že díky aktuálnímu účetnictví i v oblasti veřejné správy je nyní možné získat důvěryhodné informace za účelem správného vykazování a řízení na úrovni státu a v reálném čase – do té doby se jednalo o rozpočtové řízení, které bylo založeno na „cash“ bázi.⁴⁴

⁴² OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. s. 30-32, ISBN 9788074003424.

⁴³ Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2008 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace>

⁴⁴ OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. s. 30-32, ISBN 9788074003424.

V souvislosti s reformou účetnictví veřejného sektoru je nutné zmínit se také o harmonizaci účetnictví. Při přípravě účetnictví státu musela být akceptována i celá řada mezinárodních východisek. V mezinárodním měřítku již dlouhodobě existují snahy v oblasti harmonizace účetnictví, což je možné vnímat jako sjednocení a přiblížení účetních pravidel a účetních výkazů různých států do takové míry, aby byly prezentované účetní výkazy a informace navzájem srovnatelné a srozumitelné. V EU jsou v současné době platné mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které je možné definovat jako soubor mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavení účetních závěrek. IFRS jsou v posledních letech značně ovlivňovány i ekonomickou a politickou situací. Jelikož aplikace mezinárodních účetních standardů IFRS v praxi ukázala, že jejich použití není příliš vhodné pro účetnictví v oblasti veřejné správy, vznikla Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) a jejím úkolem bylo vypracovat zásady a pravidla pro dosti specifické problémy organizací, které působí ve veřejném sektoru.⁴⁵

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) s sebou přinesly zásadní změny, ke kterým v posledních letech v oblasti účetnictví veřejné správy dochází. Jsou vydávány v podobě doporučení a nemohou zasahovat do pravomocí vlád. Mezi českou právní úpravou účetnictví a IPSAS existují rozdíly – např. v účetních výkazech, oceňování, apod., protože výkaznictví veřejného sektoru je vždy ovlivňováno právní úpravou každé země. Je nutné zmínit, že účetní jednotky v každé zemi zahrnují místní samosprávu, národní vládu, regionální správu či instituce, které tvoří jejich součást.⁴⁶

Přijímáním standardů IPSAS vládami se zlepšuje nejenom kvalita účetních informací, ale má to pozitivní vliv i na srovnatelnost finančních a účetních informací, které jsou vykazovány účetními jednotkami napříč celým světem. IPSAS jsou určeny pro vládní a ostatní účetní jednotky v rámci veřejného sektoru. Cílem IPSASB je vytvořit ve veřejném zájmu kvalitní účetní standardy, které posléze mohou účetní jednotky v rámci veřejného sektoru používat při tvorbě finančních výkazů. Díky tomu

⁴⁵ OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. s. 29-30, ISBN 9788074003424, s. 29-30.

⁴⁶ OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. s. 29-30, ISBN 9788074003424.

roste i transparentnost finančního výkaznictví veřejného sektoru jako takového, protože jsou poskytovány lepší informace nutné k finančnímu řízení a rozhodování v oblasti veřejného sektoru.⁴⁷

⁴⁷ Přehled standardů IPSAS. *Deloitte* [online]. 2009 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/prehled_standardu_IPSAS_2009.pdf

PRAKTICKÁ ČÁST

Veřejný sektor je významnou částí národního hospodářství, která je financována veřejnými zdroji a je zde rozhodováno primárně prostřednictvím veřejné volby. Účetnictví ve veřejném sektoru vykazuje řadu specifíků, které se odvíjí od samotné podstaty organizací, které ve veřejném sektoru působí. Jelikož se podílí na řízení státu, musí organizace spravovat např. i státní majetek, se kterým není možné se vůbec v soukromém sektoru setkat. Za přínos reformy účetnictví v oblasti veřejné správy je možné označit dnes získání mnohem pravdivějšího a transparentnějšího obrazu o nakládání s veřejnými prostředky. Díky podrobné evidenci majetku lze získat i lepší náhled na celkové hospodaření státu. Pod termín „účetnictví veřejného sektoru“ je možné zahrnout nejenom organizační složky státu příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny, státní fondy či regionální rady regionů soudržnost, ale i územní samosprávní celky a dobrovolné svazky obcí. Všechny tyto organizace spadají do veřejného sektoru. V rámci praktické části je pozornost orientována na účtování obcí a měst v Jihomoravském kraji a na tomto účtování je poukázáno na rozdíly, které zde existují v porovnání se soukromým sektorem. Obecní majetek je nutnou podmínkou pro výkon státní správy v České republice, zabezpečení veřejných statků, vlastní samosprávy obcí a může sloužit taktéž i k podnikatelské činnosti. Reforma účetnictví veřejného sektoru přinesla i celou řadu změn, které se promítly do účetnictví obcí a měst.

3 ÚČTOVÁNÍ OBCÍ A MĚST – JIHMORAVSKÝ KRAJ

Ještě než bude pozornost orientována na účetní postupy měst a obcí v Jihomoravském kraji, je nutné se nejdříve seznámit s vnitřními předpisy, účtovým rozvrhem a analytickým členěním účtů, které je zde používáno.

3.1 VNITŘNÍ PŘEDPISY

Účelem vnitřních předpisů je aplikovat zákonné normy dle konkrétních podmínek vybrané organizace a jejich potřeba v případě obcí a měst vyplývá především z variantního řešení vybrat pro příslušnou účetní jednotku tu nejvhodnější variantu, rozdělit zároveň odpovědnost a s tím související pravomoci za hospodářské operace a umožnit efektivní vnitřní a vnější kontrolu. Vnitřní předpisy musí být „živým dokumentem“ a musí neustále a s předstihem reagovat na vnitřní i vnější změny. Vnitřní předpisy jsou v případě obcí a měst Jihomoravského kraje sestaveny z důvodu průkaznosti způsobů zjištění účetních záznamů, ocenění dlouhodobého majetku (oběh účetních dokladů, dolní hranice pro drobný majetek, kalkulace nákladů, které souvisí s pořízením více položek dlouhodobého majetku, náležitosti účetního dokladu pro zařazení, převod a také pro vyřazení majetku), zahrnování úroků z úvěrů a půjček na pořízení majetku, zahrnování nepřímých nákladů do ocenění majetku, zahrnování výdajů, které souvisí se získáním transferu při pořízení majetku do ocenění tohoto majetku či způsob odhadu reálné hodnoty apod. Důležité je upravit v rámci vnitřních předpisů i odpisový plán, organizační řád, směrnice o finanční kontrole, směrnice o účetnictví, tvorbu fondů a v neposlední řadě i účtový rozvrh.⁴⁸

3.2 ÚČTOVÝ ROZVRH A ANALYTICKÉ ČLENĚNÍ ÚČTŮ

Směrná účtová osnova specifikuje uspořádání a označení syntetických účtů pro účtování o pohybu majetku a dalších aktiv, závazků a dalších pasiv, o nákladech, výnosech či výdajích a příjmech a také o výsledku hospodaření. Dle směrné účtové osnovy posléze účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, ve kterém jsou uvedeny účty nutné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v účetní jednotce. Účtový rozvrh je zapotřebí sestavit pro každé účetní období a během účetního

⁴⁸ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

období je možné účtový rozvrh doplňovat. Účtový rozvrh obsahuje i členění jednotlivých syntetických účtů. Co se týče analytického členění účtů, v případě měst a obcí se využívá čtyřmístná analytika, přičemž první pozice zleva ve čtyřmístné analytice je vždy 0. Je zapotřebí dodržovat závazné a doporučené analytiky účtů, které vstupují do účetních výkazů. Města a obce musí dodržovat shodnou analytiku, která se vztahuje ke konkrétnímu majetku, což znamená mít např. pro stavby k jedné konkrétní stavbě shodnou analytiku u účtu 021, účtu opravěk 081 a také účtu opravných položek 163.⁴⁹

3.3 ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý majetek je charakterizován jako majetek, který je použitelný déle jak jeden rok a v rámci rozvahy tvoří skupinu stálých aktiv. V rámci účtové osnovy je stanoveno číselné označení a názvy jednotlivých účtů, což je pro obce a města závazné. Přehled majetkových účtů je znázorněn na Obr 1.

Obr 1 Přehled majetkových účtů

Majetek	Příklad	Ocenění	Položka rozpočtové skladby	Pořízení	Záloha na majetek	Oprávkový	Mákladový účet při prodeji	Opravné položky	Dotace	majetek určený k prodeji		
										Oceňovací rozdíly	Výnosy z prodeje	přecenění na RH
Dlouhodobý nehmotný majetek												
012	výsledek tvůrčí činnosti určený k prodeji		6113	041	051	072	552	151	403	407	645	564 664
013	software nad 60 tis.	nad 60.000,-	6111	041	051	073	552	152	403	407	645	564 664
014	vynález, patent, logo ...		6112	041	051	074	552	153	403	407	645	564 664
018	drobný dlouhodobý nehmotný majetek	od 7.000,- * do 60.000,-	517x	558	314	078	není	není	není	407	645	564 664
019	územní plány, plánovací dokumentace	nad 60.000,-	6119	041	051	079	552	156	403	407	645	564 664
Dlouhodobý hmotný majetek												
021	budovy, haly, stavby	bez ohledu	6121	042	052	081	553	163	403	407	646	564 664
022	stroje, přístroje, zařízení, dopr. prostředky, výpočetní technika	nad 40.000,-	6122 6123 6125	042	052	082	553	164	403	407	646	564 664
025	chmelnice, vinice, ovocné stromy ...	bez ohledu	6124	042	052	085	553	165	403	407	646	564 664
028	drobný dlouhodobý hmotný majetek	od 3.000,- * do 40.000,-	5137	558	314	088	není	není	není	407	646	564 664
029	např. tech. zhodnocení na cizím majetku, obnova krajinných prvků, tech. zhodnocení uměl. děl oceněných 1 Kč		6129	042	052	089	553	167	403	407	646	564 664
031	pozemky	bez ohledu	6130	042	052	není	554	161	403	407	647	564 664
032	kulturní předměty		6127	042	052	není	553	162	403	407	646	564 664
Majetek určený k prodeji přeceněný reálnou hodnotou												
035	dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	bez ohledu	Majetek přeceněný reálnou hodnotou se neodepisuje									
036	dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji											

⁴⁹ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.4 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje, které směřují na dokončení nástavby, přístavby či stavební úpravy, modernizace a rekonstrukce majetku, pokud však tyto výdaje nepřesáhly u dlouhodobého hmotného majetku částku 40 tis. Kč. U dlouhodobého nehmotného majetku je hranice stanovena na 60 tis. Kč. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Rekonstrukce je naopak zásahem do majetku, což vede ke změně jeho účelu či ke změně jeho technických parametrů. Pokud modernizace či rekonstrukce nepřesáhne u hmotného majetku 40 tis. Kč a u nehmotného majetku 60 tis. Kč, jde o neinvestiční výdaj. Oprava a údržba je vždy provozním nákladem – údržba je soustavnou činností, díky které dochází ke zpomalení fyzického opotřebení, předchází se poruchám a jsou odstraněny drobné závady, naopak oprava je realizována za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, pokud náklady na něj převýší 60 tis. Kč, a technické zhodnocení je uvedeno v daném roce do užívání. U dlouhodobého hmotného majetku jde o limit 40 tis. Kč.⁵⁰ Na Obr 2 je znázorněno účtování technického zhodnocení nad limit – DNM a DDNM nad 60 tis. Kč a DHM a DDHM nad 40 tis. Kč. Je zde zaúčtován předpis došlé faktury, úhrady faktury a zařazení majetku do užívání.

⁵⁰ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 2 Technické zhodnocení – nadlimitní

1. Předpis došlé faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
041 či 042	0xxx					x	
321	0xxx						x

2. Úhrada faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	0xxx					x	
231	0xxx	xxxx	61xx				x

3. Zařazení do užívání

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
019 či 02x	0xxx					x	
041 či 042	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].

Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Na Obr 3 je znázorněno účtování technického zhodnocení podlimitního - DHM a DDHM pod 40 tis. Kč a DNM a DDNM pod limit 60 tis. Kč. Zde je zapotřebí zmínit, že prostřednictvím účtů 041 a 042 jsou účtována jen ta technická zhodnocení, u kterých je možné předpokládat, že přesáhnou stanovenou hranici. Technické zhodnocení, u kterého se nepředpokládá, že tuto hranici přesáhne, je nutné účtovat do nákladů – 5xx.

51

⁵¹ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 3 Technické zhodnocení – podlimitní

1. Předpis došlých faktur

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
041 či 042	0xxx					x	
321	0xxx						x

2. Úhrada faktur

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	0xxx					x	
231	0xxx	xxxx	61xx				x

3. Odúčtování TZ do nákladů

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NZUJ	MD	D
5xx	0xxx					x	
041 či 042	0xxx						x
231	0xxx	xxxx	61xx				-x
231	0xxx	xxxx	5172, 5179 či 5137				x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.5 DROBNÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK

Za drobný dlouhodobý nehmotný majetek (účet 018) je považován majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, jeho ocenění je vyšší jak 7 tis. Kč, avšak nepřevyšuje hodnotu 60 tis. Kč. Pořízení tohoto majetku je účtováno prostřednictvím účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku. Majetek, který dolní hranici nesplňuje, je sledován na účtu 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek a pořízení je přes účet 518 – Ostatní služby.⁵²

Drobný dlouhodobý hmotný majetek (účet 028) je takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, přičemž ocenění jedné položky je v částce 3 tis. Kč a vyšší, avšak nesmí přesáhnout hranici 40 tis. Kč. Pořízení je posléze účtováno přes účet 558. Naopak majetek, který dolní hranici nesplní, je sledován na účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a je pořízen přes účet 501 – Spotřeba materiálu. Dolní hranici si může každé město či obec snížit prostřednictvím vnitřní směrnice.⁵³ Na

⁵² Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

⁵³ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 4 je znázorněn nákup DDHM a DDNM – předpis došlé faktury, úhrada faktury a zařazení majetku do užívání.

Obr 4 Nákup DDHM a DDNM

1. Předpis došlé faktury (drobný majetek, který není v užívání v závěru roku – vhodné přeúčtovat na účet 381)

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
558	0xxx					x	
321	0xxx						x

2. Úhrada faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	0xxx					x	
231	0xxx	xxxx	5137 (hm.) či 517x (nehm.)				x

3. Zařazení do užívání

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
028 (018)	0xxx					x	
088 (078)	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Pokud s pořízením DDHM a DDNM souvisí vedlejší náklady, je nutné tyto náklady zaúčtovat shodně jako nákup majetku.

Na Obr 5 je znázorněno účtování vyřazení drobného dlouhodobého majetku, přičemž zde je nutné zmínit, že vyřazení majetku je pro všechny formy vyřazení shodné – likvidace, prodej, bezúplatný převod či dar. Zde je důležité zmínit účty 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku a 088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku.

Obr 5 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
088 (078)	0xxx					x	
028 (018)	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.6 NÁKUP DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V souvislosti s účtováním o dlouhodobém majetku je zapotřebí si uvědomit všechny zůstatky na rozvahových účtech, který mají na daný majetek vazbu – např. oprávky, opravné položky nebo dotace a oceňovací rozdíly. To vše je nutné brát v potaz. Na Obr 6 je znázorněn nákup dlouhodobého majetku, kdy je nutné zaúčtovat předpis došlé faktury, úhrada faktury a zařazení majetku do užívání.

Obr 6 Nákup dlouhodobého majetku

1. Předpis došlé faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
04x	0xxx					x	
321	0xxx						x

2. Úhrada faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	0xxx					x	
231	0xxx	xxxx	61xx				x

3. Zařazení do užívání, pokud ÚJ má k dispozici všechny faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
0xx	0xxx					x	
04x	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Pokud nejsou k dispozici všechny faktury, je nutné majetek zařadit ve výši předpokládaných nákladů. Je tudíž vytvořena dohadná položka na nevyfakturované dodávky. Majetek je k užívání v účetní jednotce způsobilý, a proto je nutné jej zařadit. Zde je nutné zmínit účet 389 – Dohadné účty pasivní.

Pokud je součástí pořizovací ceny majetku daň z nabytí nemovitosti a vklad proběhne ještě dříve, než dojde k úhradě daně, je zapotřebí ji zaúčtovat prostřednictvím dohadu – 042/389. Následně je zapotřebí zaúčtovat předpis daně dle skutečnosti – 389/342 a skutečnou úhradu 342/231.⁵⁴ Postup účtování zařazení majetku do užívání ve výši předpokládaných nákladů znázorňuje Obr 7.

Obr 7 Zařazení majetku do užívání ve výši předpokládaných nákladů

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
042	0xxx					x	
389	0xxx						x
0xx	0xxx					x	
042	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Dlouhodobý majetek může být nakoupen i na zálohu. V souvislosti s tím je nutné zaúčtovat poskytnutí zálohy, úhradu faktury a zařazení majetku do užívání. To znázorňuje Obr 8. Účty 05x – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek:

- 051 – Poskytnuté zálohy na DNM;
- 052 – Poskytnuté zálohy na DHM;
- 053 – Poskytnuté zálohy na DFM.

⁵⁴ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 8 Nákup dlouhodobého majetku na zálohu

1. Poskytnutí zálohy

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
05x	0xxx					10	
231	0xxx	xxxx	61xx				10

2. Předpis došlé faktury a zúčtování zálohy

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
04x	0xxx					70	
321	0xxx						70
321	0xxx					10	
05x	0xxx						10

3. Úhrada faktury

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	0xxx					60	
231	0xxx	xxxx	61xx				60

4. Zařazení do užívání

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
0xx	0xxx					70	
04x	0xxx						70

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.7 ODPISY MAJETKU A ROZPUŠTĚNÍ DOTACÍ

Odpisový plán musí být neustále aktualizován, a to s ohledem na používání dlouhodobého majetku. Odpisy jsou účtovány prostřednictvím účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku, se souvztažností na 07x – Oprávky k DNM, nebo 08x – Oprávky k DHM. Co se týče rozpuštění dotací, tak to je nutné realizovat ve věcné a časové souvislosti do výnosů. Účtování probíhá prostřednictvím účtů 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, a 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů.⁵⁵ Postup účtování je uveden na Obr 9.

⁵⁵ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 9 Účtování odpisů dlouhodobého majetku a rozpouštění dotací

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
551	0xxx					x	
07x (08x)	0xxx						x
403	0xxx					x	
672	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

V souvislosti s odpisy je nutné zmínit se také o účtování opravných položek k dlouhodobému majetku, které vyjadřuje dočasné snížení hodnoty majetku. Na Obr 10 je znázorněna tvorba či zvýšení opravné položky a zrušení či snížení opravné položky k dlouhodobému majetku.

Obr 10 Opravné položky k dlouhodobému majetku

1. Tvorba či zvýšení opravné položky k dlouhodobému majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
556	0xxx					x	
15x (16x)	0xxx						x
403 *	0xxx					y *	
672 *	0xxx						y *

* je-li majetek pořízený zcela či částečně z investičního transferu – ve výši tvorby či zvýšení opravné položky násobené transferovým podílem

2. Zrušení či snížení opravné položky k dlouhodobému majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
15x (16x)	0xxx					x	
556	0xxx						x
672 *	0xxx					y *	
403 *	0xxx						y *

* je-li majetek pořízený zcela či částečně z investičního transferu – ve výši snížení či zrušení opravné položky násobené transferovým podílem

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.8 VYŘAZENÍ MAJETKU LIKVIDACÍ, VLIVEM MANKA A ŠKODY, DAREM

Majetek může být vyřazen likvidací z důvodu opotřebení, avšak může být vyřazen i vlivem manka a škody či darem. Nákladové účty, které je nutné využít pro doúčtování opravek, jsou následující:⁵⁶

- 551 – Odpisy dlouhodobého majetku: v případě likvidace vlivem opotřebení u odepisovaného majetku (u neodepisovaného majetku jde o zápis 549/032 a nic jiného není nutné zaúčtovat);
- 547 – Manka a škody;
- 543 – Dary a jiná bezúplatná nabytí.

Postup zaúčtování je znázorněn na Obr 11.

Obr 11 Vyřazení majetku - likvidace, dar, manka a škody

1. Zrušení případné opravné položky

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	N PJ UZ	MD	D
15x či 16x	0xxx					x	
556	0xxx						x

2. Plné dooprávkování při vyřazení dlouhodobého majetku

dosažení hodnoty na účtech 07x (08x) stejné jako je pořizovací cena tohoto majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	N PJ UZ	MD	D
5xx	0xxx					x	
07x či 08x	0xxx						x

3. Vyřazení majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	N PJ UZ	MD	D
07x či 08x	0xxx					x	
01x či 02x	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].

Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

⁵⁶ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

3.9 PRODEJ MAJETKU

Zde je nutné se zmínit o nutnosti přecenit majetek na reálnou hodnotu, přičemž hladina významnosti, kdy je nutné účtovat o přecenění majetku na reálnou hodnotu, je stanovena vnitřním předpisem. U odpisovaného majetku, který je určen k prodeji a je přeceněn na reálnou hodnotu, je nutné zastavit jeho odpisy a převést majetek na účet 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji, či na účet 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji, což jsou účty, které jsou určeny pro majetek, který byl přeceněn na reálnou hodnotu. Účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, zůstává v tomto případě ve stejné výši a již se nerozpouští. Vyřadí se až v okamžiku, kdy dojde k prodeji majetku. Je nutné přecenit i drobný majetek. Pokud ještě před prodejem majetku dojde k zásadnímu zvýšení či naopak snížení reálné hodnoty, je nutné majetek opět přecenit, což je podstatné zmínit. V této souvislosti je zapotřebí nové účty 035 a 036 analyticky členit.⁵⁷

Na Obr 12 je znázorněno analytické členění účtů.

Obr 12 Analytické členění účtu 035 a 036

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
036	0xxx				000210523	x	
021	0523						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Při prodeji majetku může dojít k několika situacím – majetek je prodáván bez přecenění na reálnou hodnotu, protože to není dle vnitřního předpisu nutné, či je prodáván majetek, jehož reálná hodnota je vyšší než pořizovací cena, nebo je naopak nižší než pořizovací cena, ale vyšší než zůstatková cena. Reálná hodnota může být však i nižší než zůstatková cena. Všechny tyto možnosti a způsob účtování je nutné nyní blíže popsat.

⁵⁷ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Na Obr 13 je znázorněno účtování prodeje dlouhodobého majetku bez nutnosti jej přecenit na reálnou hodnotu – zde je nutné zaúčtovat zrušení opravné položky, pokud existují, doúčtovat oprávkky, vyřadit majetek a zrušit i případně nerozpuštěné dotace.

Obr 13 Prodej dlouhodobého majetku bez přecenění na reálnou hodnotu

1. Zrušení případné opravné položky

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
15x či 16x	0xxx					x	
556	0xxx						x

2. Plné dooprávkování při vyřazení dlouhodobého majetku

dosažení hodnoty na účtech 07x (08x) stejné jako je pořizovací cena tohoto majetku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
553	0xxx					x	
07x či 08x	0xxx						x

3. Vyřazení majetku k datu podání návrhu na vklad do KN

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
07x či 08x	0xxx					x	
01x či 02x	0xxx						x

4. Zrušení případných nerozpuštěných dotací

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
403	0xxx					x	
672	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

V případě prodeje dlouhodobého majetku, jehož reálná hodnota je vyšší než pořizovací cena, je nutné zaúčtovat mnohem více účetních operací. Pro představu je možné uvést tuto situaci – pořizovací cena majetku je v účetnictví 100, oprávkky činí 30 a opravné položky činí 10, reálná hodnota dle znaleckého posudku je ve výši 150. Zde je nutné nejdříve zaúčtovat zrušení oprávek a opravných položek a je nutné zachytit změnu hodnoty majetku, který je přeceněn reálnou hodnotou a zachytit i rozdíl z tohoto přecenění na účet 407 – Jiné oceňovací rozdíly. Dále je zapotřebí majetek přeúčtovat na účty 035 a 036 ve výši reálné hodnoty. Tento postup je znázorněn na Obr 14.

Obr 14 Prodej dlouhodobého majetku, kdy reálná hodnota je vyšší než pořizovací cena

1. Zrušení oprávek a opravných položek, zachycení změny hodnoty majetku přeceněného reálnou hodnotou a zachycení rozdílu z přecenění na účet 407 (na základě rozhodnutí orgánu obce)

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
07x či 08x *	0xxx					30	
15x či 16x *	0xxx					10	
01x, 02x či 03x	0xxx					50	
407	0xxx						90

* využijeme v případě, že je v souvislosti daným majetkem na příslušném účtu účtováno

2. Přeučtování majetku určeného k prodeji na účty 035 či 036 (ve výši reálné hodnoty)

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
035 či 036	0xxx				xxx xxxx *	150	
01x, 02x či 03x	0xxx						150

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Dále je nutné zaúčtovat předpis příjmu z prodeje a majetek vyřadit, zaúčtovat oceňovací rozdíl a zrušit nerozpuštěné dotace z účtu 403 a zaúčtovat příjem za prodej což je znázorněno na Obr 15.

Obr 15 Předpis příjmu z prodeje, vyřazení majetku a příjem z prodeje DHM

3. Předpis příjmu z prodeje – datum podání návrhu na vklad

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
311	0xxx					150	
645, 646 či 647	0xxx						150

4. Vyřazení majetku k datu podání návrhu na vklad do KN, zučtování oceňovacího rozdílu, zrušení nerozpuštěných dotací z účtu 403

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
552, 553 či 554	0xxx					150	
035 či 036	0xxx				xxx xxxx *		150
407	0xxx					90	
664	0xxx						90
403	0xxx					x	
672	0xxx						x

5. Příjem za prodej DHM

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
231	0xxx	xxxx	3xxx			150	
311	0xxx						150

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Může však nastat situace, že reálná hodnota je nižší než pořizovací cena, ale vyšší než cena zůstatková – např. pořizovací cena je 100, oprávky jsou 30, opravné položky 10 a reálná hodnota je jen 80. Průběh zaúčtování je znázorněn na Obr 16.

Obr 16 Prodej dlouhodobého majetku – reálná hodnota je nižší než pořizovací cena, ale vyšší než zůstatková cena

1. Zrušení opravěk a opravných položek, zachycení změny hodnoty majetku přeceněného reálnou hodnotou a zachycení rozdílu z přecenění na účet 407 (na základě rozhodnutí orgánu obce)

SU	AU	OdPa	Pol	ZI	NPJ UZ	MD	D
07x či 08x *	0xxx					30	
15x či 16x *	0xxx					10	
01x, 02x či 03x	0xxx					-20	
407	0xxx						20

2. Přeučtování majetku určeného k prodeji na účty 035 či 036 (ve výši reálné hodnoty)

SU	AU	OdPa	Pol	ZI	NPJ UZ	MD	D
035 či 036	0xxx				xxx xxxx *	80	
01x, 02x či 03x	0xxx						80

* původní syntetický a analytický účet (např. pro účet 021 s AU 0523 bude v UZ 0210523 pro případné přeučtování zpět v případě, že by se majetek neprodal)

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Dále je nutné zaúčtovat tyto skutečnosti:⁵⁸

- předpis příjmu z prodeje – 311/645, 6467 nebo 647 (částka 80);
- vyřazení majetku – 552, 553 či 554/ 035 či 036 (částka 80);
- zaúčtování oceňovacího rozdílu – 407/664 (částka 20);
- zrušení nerozpouštěných dotací na účet 403;
- příjem z prodeje DM – 231/311 (částka 80).

Velmi často nastává situace, kdy je prodáván dlouhodobý majetek, jehož reálná hodnota je nižší než zůstatková cena – např. pořizovací cena v účetnictví činí 100, oprávky jsou ve výši 30, opravné položky ve výši 10, reálná hodnota je 45. Účtování této situace je znázorněno na Obr 17.

⁵⁸ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Obr 17 Prodej dlouhodobého majetku – reálná hodnota je nižší než zůstatková cena

1. Zrušení opravěk a opravných položek, zachycení změny hodnoty majetku přeceněného reálnou hodnotou a zachycení rozdílu z přecenění na účet 407 (na základě rozhodnutí orgánu obce)

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
07x či 08x *	0xxx					30	
15x či 16x *	0xxx					10	
01x, 02x či 03x	0xxx					-55	
407	0xxx					15	

2. Přeúčtování majetku určeného k prodeji na účty 035 či 036 (ve výši reálné hodnoty)

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
035 či 036	0xxx				xxx xxxx *	45	
01x, 02x či 03x	0xxx						45

* původní syntetický a analytický účet (např. pro účet 021 s AU 0523 bude v UZ 0210523 pro případné přeúčtování zpět v případě, že by se majetek neprodal)

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25].
Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Posléze následují tyto účetní operace:⁵⁹

- předpis příjmu z prodeje – 311/645, 646 či 647 (částka 45);
- vyřazení majetku – 552, 553 či 554/035 či 036 (částka 45);
- zaúčtování oceňovacího rozdílu – 564/407 (částka 15);
- zrušení nerozpuštěných dotací – 403/672;
- příjem z prodeje DM – 231/311 (částka 45).

3.10 VĚCNÁ BŘEMENA

V případě měst a obcí je taktéž velmi zajímavá problematika věcných břemen. Je nutné zmínit, že zřízením věcného břemene dochází ke snížení hodnoty majetku, který je břemenem dotčen. Pokud je toto snížení hodnoty shledáno za významné, je nutné vytvořit opravnou položku. Opravné položky jsou tvořeny v případě významného a dočasného snížení hodnoty majetku, nikoliv trvalého snížení hodnoty majetku. Věcná břemena je možné dle zákona členit na služebnosti – ty zatěžují vlastníka věci takovým způsobem, že jeho povinností je pro oprávněnou osobu něco strpět, či určité činnosti se

⁵⁹ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

zdržet, a na břemena reálná – vlastníka tato věcná břemena zavazují k tomu, aby pro oprávněnou osobu něco aktivně vykonal, či jí poskytnul určitý užitek.⁶⁰

Jako první je nutné zmínit se o účtování věcného břemene, kde je obec povinná, což znamená, že obdrží příjem a má tudíž povinnost. Toto schvaluje rada obce či starosta obce. Majetek, se kterým je spojeno omezení vlastnického práva v podobě smlouvy o zřízení věcného břemene, je veden jako samostatná analytika na účtech 02x a 03x. Je nutné zaúčtovat tři účetní případy – předpis pohledávky, příjem za pohledávku a zachycení majetku s věcným břemenem, a to na zvláštní analytice. Účtování věcného břemene, kde je obec povinná, je znázorněno na Obr 18.

Obr 18 Věcné břemeno, kde je obec povinná

1. Předpis pohledávky

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
311 *	0xxx					x	
602	0xxx						x

* účet 311 použijeme v případě, kdy máme na VB vystavenou fakturu, pokud fakturu nevystavujeme, lze použít účet 377

2. Příjem za pohledávku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
231	0xxx	xxxx	2119			x	
311	0xxx						x

3. Zachycení majetku s věcným břemenem na zvláštní analytice

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
02x, 03x	AU pro věcná břemena					x	
02x, 03x	původní AU						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Existují však i věcná břemena, kde je obec oprávněná, což znamená, že zaplatí a má tudíž právo. Na věcné břemeno je zapotřebí nahlížet jako na věcné právo k nemovitosti – jde tudíž o nemovitou věc. Kompetentním orgánem, který může schvalovat věcná břemena zřizovaná ve prospěch obce, je zastupitelstvo. Obec platí za

⁶⁰ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

zřízení věcného břemene, a to v souvislosti s výstavbou nového majetku, nebo platí za zřízení věcného břemene následně. V prvním případě se věcné břemeno stává součástí ocenění daného majetku – je nutné zaúčtovat náklad na 021 – Stavby a výdajovou položku na 6121. Ve druhém případě je možné hovořit o věcných břemenech k pozemku a ke stavbě, avšak výjimku tvoří užívací právo, pokud netvoří součást ocenění položky Stavby či součást ocenění v rámci Zásob. Na Obr 19 je znázorněno účtování věcného břemene v případě, že hodnota nepřevyšuje částku 40 tis. Kč. Věcné břemeno je vykázáno na účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Je nutné zaúčtovat předpis závazku, úhradu závazku a zařazení do užívání.⁶¹

Obr 19 Věcné břemeno – hodnota nepřevyšuje 40 tis. Kč

1. Předpis závazku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
558	0xxx					x	
321	0xxx						x

2. Úhrada závazku

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
321	00xx					x	
231	0xxx	xxxx	5122				x

3. Zařazení do užívání

SU	AU	OdPa	Pol	ZJ	NPJ UZ	MD	D
028	00xx					x	
088	0xxx						x

Zdroj: Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

Pokud ocenění věcného břemene přesáhne hodnotu 40 tis. Kč, věcné břemeno je vykázáno prostřednictvím účtu 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek (přes účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek), a výdajová položka je 6142. Toto je nutné zaúčtovat následovně:⁶²

- předpis závazku – 042/321;

⁶¹ Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

⁶² Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>

- úhrada závazku – 321/231;
- zařazení do užívání – 029/042.

3.11 IDENTIFIKACE ROZDÍLŮ V SOUKROMÉM SEKTORU

Nyní je nutné zmínit, jak je dlouhodobý majetek účtován v případě soukromého sektoru.

Idea technického zhodnocení je v případě soukromého sektoru naprosto stejná jako u veřejného sektoru – pokud podnik pořídí dlouhodobý majetek a provede na něm úpravy, které jsou z hlediska své výše dostatečně významné a ovlivní i technologické parametry, je nutné o tuto cenu zvýšit i ocenění dlouhodobého majetku, a to včetně dopadu na odpisy, protože se jedná o majetek kvalitativně odlišný. Co se týče technického zhodnocení, je účtováno obdobně jako pořízení dlouhodobého majetku:

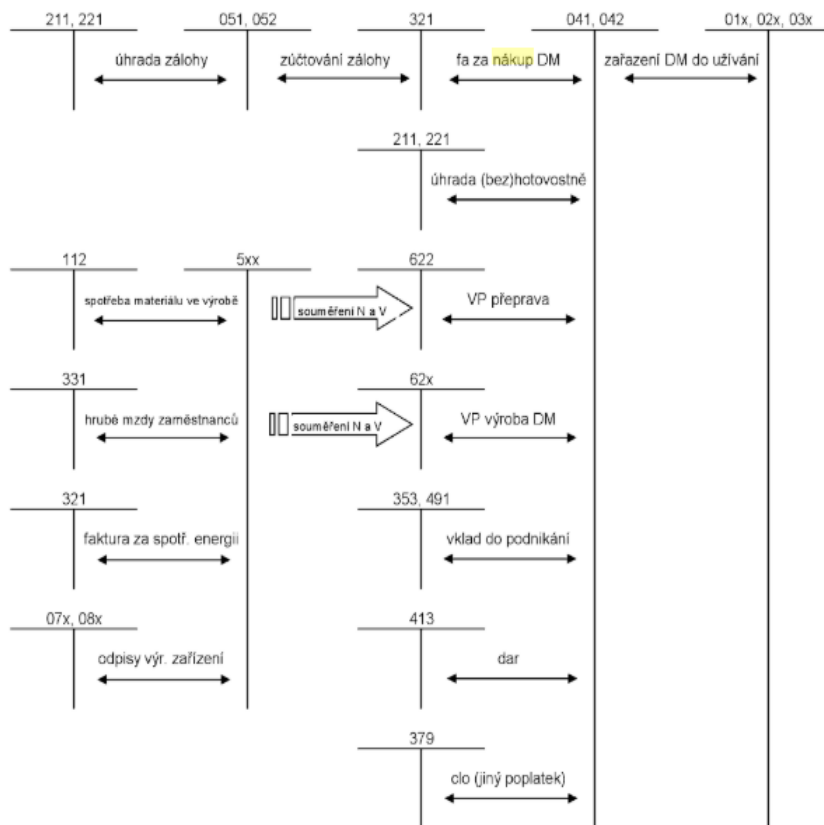
- provedení technického zhodnocení – 041,042/321,221, 211;
- zařazení technického zhodnocení do majetku – 013, 021, 022/041, 042;

Pokud podnik technicky zhodnotí majetek, který účtoval do nákladů (drobný dlouhodobý majetek), protože nesplnil hranici pro uznání za dlouhodobý majetek, je nutné jej v rozvaze vykázat jen jako technické zhodnocení tohoto majetku a odepisovat jej rovněž samostatně. U technického zhodnocení nehmotného majetku nemusí toto zhodnocení přesáhnout z daňového hlediska limit 60 tis. Kč.

U drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se může podnik rozhodnout, zda jej bude účtovat jako drobný dlouhodobý majetek nebo jako zásoby. V rámci interní směrnice si musí podnik stanovit dolní hranici pro drobný majetek a velmi často se v praxi využívá analytická evidence – např. 501001 Materiál, 501002 Drobný majetek. Podnik účtuje o úplatném pořízení DDHM a nákladech, které s ním souvisí, následovně: 028/088. Současně musí účtovat o nákladech z tohoto majetku, a to 558/3xx,45x či 261.

Účtování nákupu DHM a DNM je znázorněno na Obr 20, kde jsou vidět všechny účetní operace, které s pořízením majetku souvisí.

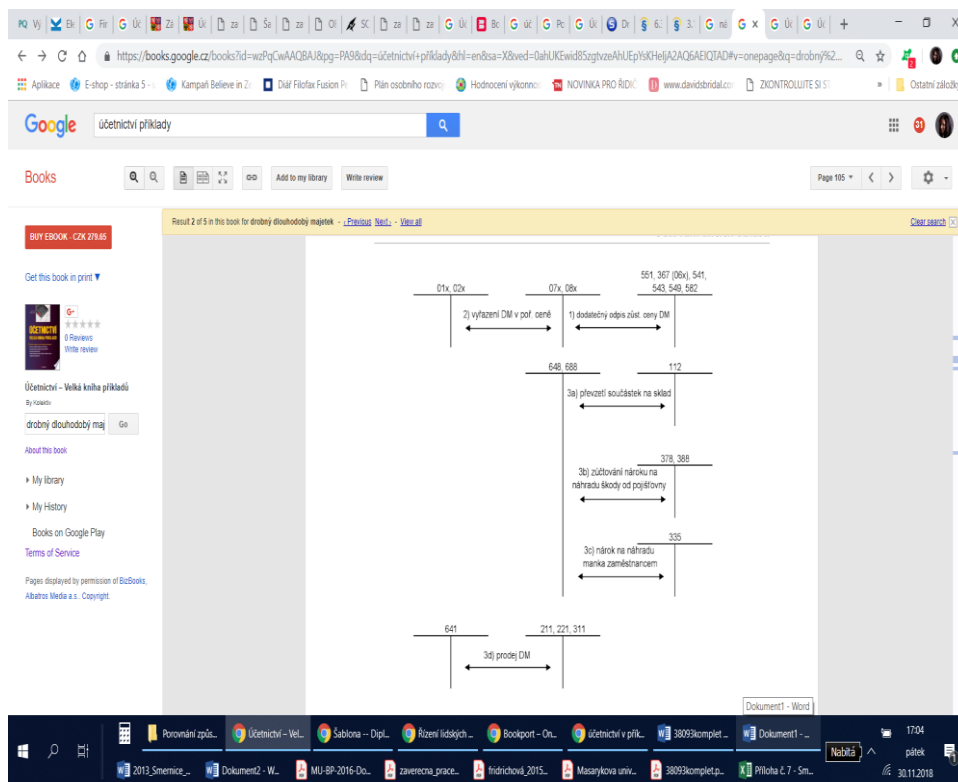
Obr 20 Pořízení DHM a DNM – soukromý sektor



Zdroj: STROUHAL, J. a kol. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media, 2017. s. 80, ISBN 9788026502050.

Pokud jde o vyřazení DHM a DNM, tak k tomu, aby bylo možné jej vyřadit, je nutné nejdříve odepsat jeho zůstatkovou cenu, jestliže není plně opotřeben. Teprve 100 % odepsaný majetek totiž může podnik vyřadit ze své evidence. Na Obr 21 je prezentované účtování vyřazení majetku znázorněno, a to včetně zaúčtování jeho prodeje.

Obr 21 Vyřazení DHM a DNM – soukromý sektor



Zdroj: STROUHAL, J. a kol. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media, 2017. s. 105, ISBN 9788026502050.

Veškerý dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek podléhá zároveň také odepisování – výjimku tvoří pozemky, umělecká díla a sbírky. Odpisy je nutné zaúčtovat na vrub nákladového účtu 551 a ve prospěch opravek 07x, 08x. V účetnictví se projevují jen odpisy účetní.

ZÁVĚR

Účetnictví je poměrně uzavřenou soustavou, která disponuje naprosto přesně definovanými metodickými prvky. Pokud je účetnictví vedeno správně, podává velmi cenné informace o stavu a pohybu majetku, aktiv, závazků, pasiv, nákladů, výnosů a hospodářského výsledku. Předmětem účetnictví jsou hospodářské jevy, ke kterým došlo ve sledovaném období a účetní jednotky musí během účetního období účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a to vše v souladu s účetními metodami. Je více než jasné, že jinak je účetnictví vedeno v soukromém, a jinak ve veřejném sektoru.

Cílem této práce bylo poukázat na rozdíly, které vznikají v účetnictví veřejného a soukromého sektoru, přičemž pozornost byla primárně zaměřena na odlišnosti v účetních metodách a postupech, které zde existují. Je nutné zmínit, že reforma účetnictví veřejného sektoru s sebou přinesla celou řadu legislativních změn. Zavedení aktuálního principu do účetnictví je významným a pozitivním krokem vedoucím ke zlepšení vztahů nejenom na národní, ale především i na mezinárodní úrovni.

Text práce byl rozdělen do dvou částí. První část byla teoretická a definovala účetnictví z odborného hlediska. Pozornost zde byla věnována funkcím a uživatelům účetnictví, legislativní úpravě účetnictví, mezinárodní harmonizaci účetnictví a odlišnostem, které vznikají mezi účetnictvím soukromého a veřejného sektoru. Bylo nutné zmínit se také o reformě účetnictví veřejného sektoru a aktuálním principu.

Druhá část byla praktická a poukázala na odlišnosti v účtování mezi soukromým a veřejným sektorem, a to na příkladu účtování obcí a měst v Jihomoravském kraji. Pozornost je zde věnována účtování dlouhodobého majetku. Bakalářská práce přináší komplexní pohled na problematiku účtování soukromého a veřejného sektoru a poukazuje na odlišnosti, které v této oblasti existují.

SEZNAM POUŽITÝCH ČESKÝCH ZDROJŮ

1. CARDOVÁ, Z. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media, 2017. ISBN 9788026502050.
2. ČESKÁ REPUBLIKA. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2002.
3. ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991.
4. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. BizBooks, Albatros Media, 2016. ISBN 9788026501749.
5. HINKE, J a D. BÁRKOVÁ. *Účetnictví 1. 2.*, aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. *Základy účetnictví v příkladech*. ISBN 978-80-247-3953-3.
6. HINKE, J. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. *Ekonomie studium*. ISBN 978-80-87197-65-3.
7. CHALUPA, R. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. *Účetnictví, daně*. ISBN 9788072638628.
8. JANOUŠKOVÁ, J. a B. BLECHOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 9788024778259.
9. KNÁPKOVÁ, A. kol. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 9788027105632.
10. MÁČE, M. *Manažerské účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018. *Účetnictví a daně (Grada)*. ISBN 9788027120031.
11. MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. *Účetnictví a daně (Grada)*. ISBN 9788024745749.
12. MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 9788024775746.
13. MAAYTOVÁ, A. a kol. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. *Expert (Grada)*. ISBN 978-80-247-5561-8.
14. OSTŘÍŽEK, Jan. *Public private partnership: příležitost a výzva*. Praha: C.H. Beck, 2008. *C.H. Beck pro praxi*. ISBN 9788071797449.

15. OTRUSINOVÁ, M. a kol. *hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. ISBN 9788074003424.
16. PILÁTOVÁ, J. *Zákon o účetnictví 2017: s komentářem*. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 9788027196289.
17. SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-612-5.
18. STROUHAL, J. a kol. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. BizBooks, Albatros Media, 2017. ISBN 9788026502050.
19. ŠTEKER, K. a kol. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 9788027193516.

SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

20. Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví. *PWC* [online]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
21. Přehled standardů IPSAS. *Deloitte* [online]. 2009. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/prehled_standardu_IPSAS_2009.pdf
22. Účetnictví obcí a DSO 2016. *Jihomoravský kraj* [online]. 2016. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=297474&TypeID=7>
23. Účetnictví, vykazování a audit. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2015. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi.pdf>
24. Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2008. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace>

SEZNAM ZKRATEK

IFRS - International Financial Reporting Standards

IAS - International Accounting Standards

IASC - je výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů založen v roce 1973

US GAAP - General Accepted Accounting Principles, národní účetní standardy USA

DHM - dlouhodobý hmotný majetek

DNM - dlouhodobý nehmotný majetek

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Přehled majetkových účtů.....	33
Obrázek 2 Technické zhodnocení – nadlimitní.....	34
Obrázek 3 Technické zhodnocení – podlimitní.....	35
Obrázek 4 Nákup DDHM a DDNM.....	36
Obrázek 5 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku.....	37
Obrázek 6 Nákup dlouhodobého majetku.....	37
Obrázek 7 Zařazení majetku do užívání ve výši předpokládaných nákladů.....	38
Obrázek 8 Nákup dlouhodobého majetku na zálohu.....	39
Obrázek 9 Účtování odpisů dlouhodobého majetku a rozpouštění dotací.....	40
Obrázek 10 Opravné položky k dlouhodobému majetku.....	40
Obrázek 11 Vyřazení majetku - likvidace, dar, manka a škody.....	41
Obrázek 12 Analytické členění účtu 035 a 036.....	42
Obrázek 13 Prodej dlouhodobého majetku bez přecenění na reálnou hodnotu.....	43
Obrázek 14 Prodej dlouhodobého majetku, kdy reálná hodnota je vyšší než pořizovací cena.....	44
Obrázek 15 Předpis příjmu z prodeje, vyřazení majetku a příjem z prodeje DHM..	44
Obrázek 16 Prodej dlouhodobého majetku – reálná hodnota je nižší než pořizovací cena, ale vyšší než zůstatková cena.....	45
Obrázek 17 Prodej dlouhodobého majetku – reálná hodnota je nižší než zůstatková cena.....	46
Obrázek 18 Věcné břemeno, kde je obec povinná.....	47

Obrázek 19 Věcné břemeno – hodnota nepřevyšuje 40 tis. Kč.....	48
Obrázek 20 Pořízení DHM a DNM – soukromý sektor.....	50
Obrázek 21 Vyřazení DHM a DNM – soukromý sektor.....	51

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Anna Krátká

Obor: 6202R087 - Evropská hospodářskosprávní studia (Bc. EHS)

Forma studia: kombinovaná

Název práce: Porovnání způsobu zpracování účetnictví ve veřejném a soukromém sektoru

Rok: 2019

Počet stran textu bez příloh: 44

Celkový počet stran příloh: 5

Počet titulů českých použitých zdrojů: 19

Počet internetových zdrojů: 5

Vedoucí práce: Ing. Jana Veselá