SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Ekonomika veřejné správy a sociálních služeb**

ZMĚNY A NOVÉ METODY ÚČTOVÁNÍ VYPLÝVAJÍCÍ Z ÚČETNÍ REFORMY 2010 V APLIKACI NA ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jana BÁŇOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Mgr. Zuzana NĚMCOVÁ

Znojmo, 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Změny a nové metody účtování vyplývající z účetní reformy 2010 v aplikaci na územní samosprávné celky* vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Brně dne 15. 4. 2011 Jana BÁŇOVÁ

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala Mgr. Zuzaně Němcové za cenné a věcné připomínky, vstřícnost a odbornou pomoc při zpracování této bakalářské práce.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	**Jana BÁŇOVÁ**
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Ekonomika veřejné správy a sociálních služeb

Název: **Změny a nové metody účtování vyplývající z účetní reformy 2010 v aplikaci na územní samosprávné celky**

Název (v angličtině): Changes and New Accounting Methods under the Accounting Reform in 2010 Applied to Local Government Office

Zásady pro vypracování:

1. Teoretická část: objasnění pojmů veřejná správa, státní správa a samospráva. Součástí bude i krátký přehled dosud realizované reformy veřejné správy v ČR.
2. Komparace základních cílů účetní reformy, principy změn a jejich přínosy, změny v sytému účtování.
3. Praktická část: provedení praktické aplikace nových metod účtování vyplývajících z účetní reformy ve vybrané účetní jednotce na základě teoretických východisek, zhodnocení problémů vyplývajících ze zavádění nových metod účtování a jejich různé interpretace na příkladu Úřadu městské části Brno – sever.
4. Provést zhodnocení zjištěných skutečností a zvážení možných doporučení pro jejich zlepšení.

Rozsah práce: 50

Seznam odborné literatury:

1. Československo. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní republiky*. 1991, částka 107, s. 2802–2810. Dostupné také z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>. ISSN 1211-1244.
2. POMAHAČ, Richard, VIDLÁKOVÁ, Olga. *Veřejná správa.* Praha: C. H. Beck, 2002. 278 s. ISBN 80-7179-748-0.
3. SCHELLE, Karel. *Reforma veřejné správy (historie, současnost a perspektivy).* Brno: Linie, 2002. 169 s. ISBN 80-903089-6-1.
4. SCHNEIDEROVÁ, Ivana, NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Účetní reforma a ÚSC 2010.* Turnov: Acha obec účtuje, 2010. 346 s. ISBN 978-80-254-6862-3.
5. VIDLÁKOVÁ, Olga. *Reformy veřejné správy.* Pardubice: Univerzita Pardubice, 2000. 146 s. ISBN 80-7194-290-1.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011

L. S.

Jana BÁŇOVÁ
autor

Mgr. Zuzana NĚMCOVÁ
vedoucí bakalářské práce

Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou účtování nových metod, které vyplývají z účetní reformy v oblasti veřejných financí s účinností od 1. ledna 2010. V teoretické části je charakterizována veřejná správa a její orgány státní správa a samospráva. Dále je uveden krátký přehled probíhajících reforem veřejné správy od roku 1990 až po současnost. Následující část práce je věnována pozornost samotné účetní reformě, která přináší zásadní změny do účetnictví veřejné správy. Praktická část je zaměřena na problematiku účtování územních samosprávných celků s použitím nových účetních metod. Na konkrétních příkladech jsou uvedeny základní rozdíly v postupech účtování a identifikovány některé problémy, které by v souvislosti s probíhajícími změnami mohly vyvstat. Tato problematika je následně aplikována na vybrané účetní jednotce za pomoci několika namodelovaných příkladů, které vychází z konkrétních podmínek zvolené účetní jednotky.

Klíčová slova: veřejná správa, účetní reforma, účetní metody.

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with the problems of accounting changes and new methods arising from the accounting reform in the area of public finance effective from January 1, 2010. The theoretical part of thesis gives a characterization of the public administration and its authorities, the state administration and the local self-government. Next, a short survey of the public administration reforms that have been made since 1990 up to now is presented. The following part is devoted to the accounting reform proper that brings radical changes into the public administration accounting. The practical part is focused on the issue of accounting of the municipalities using new accounting methods. Concrete examples show the basic differences in the accounting methods and identify some problems that might occur in connection with the changes in progress. These issues are further applied to a selected accounting unit using several model examples based on the concrete conditions of this accounting unit.

Key words: public administration, accounting reform, accounting methods.

OBSAH

1. ÚVOD 7

2. CÍL PRÁCE A METODIKA 9

2.1 Cíl práce 9

2.2 Metodika 9

3. TEORETICKÁ ČÁST 10

3.1 Veřejná správa v České republice 10

3.1.1 Státní správa 11

3.1.2 Samospráva 13

3.2 Vývoj reformy veřejné správy v České republice 14

3.2.1 Reforma v letech 1990–1998 15

3.2.2 Reforma od roku 1999 do současnosti 18

3.3 Účetní reforma v oblasti veřejných financí 21

3.3.1 Přechod na účetnictví státu od 1. 1. 2010 22

3.3.2 Důvody účetní reformy územních samosprávných celků 23

3.3.3 Účetnictví založené na peněžní bázi 23

3.3.4 Účetnictví založené na akruální bázi 24

3.3.5 Nové účetní metody aplikované na územní samosprávné celky 25

4. PRAKTICKÁ ČÁST 26

4.1 Charakteristika Úřadu městské části Brno-sever 26

4.1.1 Příprava Úřadu městské části Brno-sever na účetní reformu 26

4.2 První použití nové účetní metody 27

4.2.1 Příklady prvního použití nové účetní metody 28

4.3 Problematika účtování opravných položek 33

4.3.1 Příklady účtování opravných položek k pohledávkám 34

4.4 Problematika účtování časového rozlišení 40

4.4.1 Příklady účtování časového rozlišení 41

4.4.2 Návrh obsahu vnitřní účetní směrnice ÚSC 47

4.5 Problematika účtování dlouhodobého majetku 49

4.5.1 Příklady účtování o technickém zhodnocení DM 49

5. ZÁVĚR 51

6. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ 55

6.1 Monografie a seriálové publikace 55

6.2 Internetové zdroje 56

7. SEZNAM ZKRATEK 58

8. SEZNAM TABULEK 59

9. SEZNAM PŘÍLOH 60

1. ÚVOD

Současný systém veřejné správy v ČR je charakterizován obnovením územní samosprávy po roce 1989, rozdělením Československé federace a s souvisejícím přijetím nové ústavy ČR v roce 1993, ve které je zakotvena existence krajské úrovně. V neposlední řadě má na jeho stávající podobu vliv reforma veřejné správy probíhající v letech 2000–2002, jejímž výsledkem bylo vytvoření spojeného modelu veřejné správy. Koncept reformy veřejné správy probíhal ve třech etapách. Výsledkem první etapy bylo vytvoření 14 krajů a zahájení jejich činnosti od 1. ledna 2001. V rámci druhé etapy nastala změna z hlediska obecního uspořádání, kdy došlo k rozdělení obcí do tří stupňů. Toto členění zásadním způsobem změnilo systém fungování veřejné správy na nejnižší úrovni. Třetí etapa, která dosud není ukončena, je chápána jako logický důsledek předchozích etap a měla se týkat ústřední státní správy. Zabývá se procesem modernizace, který zahrnuje především informatizaci veřejné správy, systém dalšího vzdělávání ve veřejné správě a zavedení účinného systému veřejných i takzvaných laických kontrol činností veřejné správy. Důležitým aspektem této fáze reformy je rovněž zvýšení dostupnosti a kvality veřejných služeb a efektivní řízení veřejného sektoru. V současné době je nastartovaná celá řada procesů, které by měly těchto tendencí a cílů dosáhnout. V souvislosti s probíhající reformou veřejné správy dochází také k účetní reformě veřejných financí. A právě účetnictví veřejné správy je hlavním předmětem zájmu této bakalářské práce.

S účinností od 1. ledna 2010 bylo zavedeno tzv. účetnictví státu. Cílem je reformovat způsob, jakým účtují a vykazují subjekty veřejné správy, a přispět tak k zajištění úplných, správných a včasných informací jak na individuální úrovni, tak na konsolidované úrovni. Reforma směřuje k tomu, aby se postupy účtování subjektů veřejné správy přiblížily účtování podnikatelských subjektů. Přínosem budou přehlednější, rychlejší a průhlednější informace o hospodaření státu a také více podkladů pro operativní řízení subjektů veřejné správy. Jednotlivé účetní subjekty by měly být snáze porovnatelné, aplikováním potřebných změn dojde ke zlepšení interpretace jejich finančních výkazů. Územní samosprávné celky, tj. obce (města) a kraje, jsou jedním ze subjektů veřejné správy, pro které se mění dosavadní způsob a postupy účtování. Účetnictví, které bylo koncipované na peněžní bázi, odráželo především rozpočtovou činnost s preferencí evidence příjmů a výdajů. Uvedené vedlo k odsouvání věrného zobrazení nákladů, výnosů a zisku do pozadí. S novými účetními metodami a postupy vyplývající z účetní reformy

je způsob účtování založen na akruální bázi. Akruální princip znamená, že se veškeré hospodářské operace účtují, ale hlavně také vykazují v období, kdy se uskutečnily, bez ohledu na to, zda byly zaplaceny. Účetnictví veřejné správy založené na akruální bázi směřuje k tomu, aby se s větší přesností vykazovaly náklady a výnosy. Lze předpokládat, že bude možné s větší přesností srovnávat a hodnotit výkonnost jednotlivých prvků veřejné správy ve vzájemných vztazích jak uvnitř veřejné správy, tak i ve vztazích k ostatním účetním jednotkám mimo veřejnou správu a veřejný sektor vůbec. Přechod na akruální princip účetnictví neznamená, že bude zrušen stávající systém zpracování a sledování rozpočtu, který naopak vychází jednoznačně z toku peněz, tedy z příjmů a výdajů, které budou i nadále sledovány dle rozpočtové skladby.

Zmiňované skutečnosti vedou k rozsáhlým úpravám účetní legislativy a z tohoto důvodu je zavedení účetní reformy rozfázováno do období let 2010 až 2012. Pakliže nedojde k dalšímu posunu, konsolidované výkazy za ČR budou poprvé sestaveny až v roce 2012, a to za účetní období 2011. Také použití některých účetních metod bylo odloženo, zejména z důvodu prodloužení období nutného pro akceptování reformy všemi dotčenými pracovníky na úrovni jednotlivých účetních jednotek a jejich dostatečným proškolením. Bez těchto dílčích ústupků by pravděpodobně všechny legislativní úpravy nebylo možné schválit.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je zhodnocení změn a nových metod v oblasti účetnictví subjektů veřejné správy, které jsou zaváděny v souvislosti s účetní reformou v oblasti veřejných financí od 1. ledna 2010. V bakalářské práci je účetní reforma nejprve zasazena do širšího kontextu – první část práce je zaměřena na osvětlení pojmu „veřejná správa“, která je chápana jako souhrn procesů řízených, regulovaných a zabezpečovaných státem a jeho institucemi zaměřenými na správu a řízení veřejných záležitostí. V roli hlavních subjektů veřejné správy vystupují orgány státní správy a samosprávy. Druhá část práce je věnovaná krátkému přehledu probíhajících reforem od roku 1990 do současnosti. Ve třetí části práce je věnována pozornost samotné účetní reformě, která přináší zásadní změny do účetnictví veřejné správy. Cílem je poukázat na novelizované a zcela nové právní předpisy, které byly v souvislosti s účetní reformou přijaty a upozornit na odlišnosti ve způsobu účtování subjektů veřejné správy. Dílčím cílem práce je přiblížit problematiku účtování územních samosprávných celků s použitím nových účetních metod. Na konkrétních příkladech uvést základní rozdíly v postupech účtování a identifikovat některé problémy, které by v souvislosti s probíhajícími změnami mohly vyvstat. Tato problematika bude následně aplikována na konkrétní účetní jednotce za pomoci několika modelových příkladů, které budou vycházet z konkrétních podmínek zvolené účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že účetní reforma je aktuální záležitostí, kterou provází řada nevyjasněných skutečností týkajících se účetních postupů a vedení účetnictví, lze očekávat v budoucnu nutné korekce účetní legislativy. Proto je nezbytným cílem vymezit problémy, které by v rámci probíhajících změn mohly vzniknout a v této souvislosti nastínit návrhy možného řešení identifikovaných problémů.

2.2 Metodika

Pro vypracování teoretické části bakalářské práce bude stěžejní nastudování dané problematiky z dostupných informačních zdrojů a dále budu vycházet především z vlastních praktických zkušeností a poznatků zaměstnance veřejné správy na pozici účetní. Praktická část bude zaměřena na oblast účetnictví územních samosprávných celků, konkrétně na účetní případy zvolené účetní jednotky Úřadu městské části Brno-sever. Bakalářská práce bude zpracována za pomoci metod vědecké práce: metody deskripce, komparace, analýzy a syntézy.

3. TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Veřejná správa v České republice

Veřejná správa je základním pojmem správního práva. Aktivně organizuje a řeší různé společenské situace, a proto je obvykle vymezována jako správa veřejných záležitostí, která je vykonávána subjekty veřejné správy a jejich orgány. Veřejná správa představuje jednu ze základních skupin činností, kterými stát nebo jiné zákonem k tomu zmocněné osoby zasahují specifickým způsobem do právních poměrů občanské společnosti, čímž zajišťují nebo případně organizují uspokojování potřeb příslušného celku nebo některých potřeb subjektů v občanské společnosti.

Mezi základní pojmové znaky veřejné správy patří veřejné záležitosti a veřejná moc. Veřejné záležitosti nejsou právně vymezeny, neboť se jedná o neurčitý právním pojem. Jsou to tedy takové záležitosti, které jsou obecně prospěšné pro celou společnost a při jejichž uskutečňování se uplatňuje veřejná moc.

Veřejná moc je taková moc, která autoritativně rozhoduje o zákonem přiznaných právech a povinnostech subjektů, přičemž subjekty, o jejichž právech a povinnostech je rozhodováno orgánem veřejné moci, nejsou s tímto orgánem v rovném postavení a obsah rozhodnutí nezávisí na jejich vůli. Toto rozhodování je navíc součástí pravomoci zakotvené zákonem a rozhodnutí jsou státní mocí vykonatelná.[1]

Veřejnou moc vykonává stát zejména prostřednictvím orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní. Při splnění zákonem stanovených podmínek může být veřejná moc vykonávána také prostřednictvím dalších subjektů povolaných ke správě veřejných záležitostí. Prostřednictvím veřejné správy se zabezpečují veřejné úkoly, přičemž předpoklady pro jejich realizaci vytváří veřejná správa.

Veřejnou správu lze chápat buď v materiálním, anebo v organizačním smyslu. Pro materiální pojetí veřejné správy je primární obsah veřejné správy, její jednotlivé úkoly a jejich povaha. Přitom není rozhodující, kdo je vykonavatelem jednotlivých správních činností, prostřednictvím kterých se úkoly veřejné správy plní. Veřejná správa v tomto pojetí je tedy souhrnem všech správních činností, které souvisí s veřejnou mocí na ústřední

[1] HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR.* str. 9.

i místní úrovni a také s poskytováním odpovídajících veřejných služeb. Veřejná správa je tak souhrnem úkolů veřejné správy.[2]

Z hlediska organizačního pojetí veřejné správy je naopak rozhodující vykonavatel správních činností a veřejnou správu pak tvoří soubor subjektů, které ji vykonávají v určitém organizačním systému a v určitých organizačních strukturách. Veřejná správa v tomto pojetí je chápána jako činnost organizačních jednotek a osob, které jsou správními úřady (přímí vykonavatelé veřejné správy) nebo osobami vykonávajícími příslušné správní úkony (nepřímí vykonavatelé veřejné správy).

Období bezprostředně po rozpadu Československa (90. léta 20. století) byla mimo jiné ve znamení diskusí o reformě veřejné správy. Ústava České republiky již od počátku své účinnosti zaručovala princip územních samosprávných celků jakožto důležitého principu výstavby státu, kterým je stát vázán ve své činnosti. Rozsah veřejných záležitostí svěřených státem územní samosprávě přímo závisí na míře přenosu kompetencí ze státní správy na samosprávu. Tento přesun znamená, že záležitosti ztrácejí svůj mocenský charakter a blíží se principům právní služby tak, jak je chápána ve vyspělých demokratických státech.[3]

3.1.1 Státní správa

Veřejná správa je vymezena podle subjektů, které ji zabezpečují, a to jednak jako státní správa a veřejná samospráva (ta se dále rozděluje na územní samosprávu a zájmovou samosprávu) a jednak jako ostatní veřejná správa (část veřejné správy, která je zabezpečována institucemi se specifickým postavením). Tyto subsystémy nejsou oddělené, ale naopak se vzájemně doplňují a prolínají. Hlavním subjektem veřejné správy je stát, přičemž veřejná správa vykonávaná státem a jeho orgány je označována jako státní správa vykonávaná přímo. Subjektem státní správy však mohou být také veřejnoprávní korporace nebo jejich orgány, popřípadě další soukromoprávní subjekty, na které byl zákonem výkon státní správy přenesen. V takovém případě vykonávají tyto subjekty státní správu nepřímo. Státní správa představuje realizaci výkonné moci státu a je tedy organizační činností, která

[2] HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR.* str. 9.
[3] SCHELLE, K. *Reforma veřejné správy (historie, současnost a perspektivy).* str. 5.

je vymezena právními předpisy, přičemž za výkon státní správy jsou zodpovědné zákonem vymezené instituce. Subjektem státní správy je stát, jenž je představovaný organizačními složkami státu a správními úřady vykonávající správu jménem a v zájmu státu. Působnost orgánu státní správy vyjadřuje jeho postavení v systému státní správy a rovněž i základní zaměření jednotlivých orgánů. Státní správu vykonávají přímou formou orgány státu nebo správní úřady jakožto organizační složky bez právní subjektivity. Nepřímo pak vykonávají státní správu jiné subjekty veřejné správy než je stát, a to na základě zákonné delegace prostřednictvím svých orgánů jako přenesenou nebo propůjčenou působnost. Na jiné subjekty může být výkon státní správy delegován jen zákonem, a to v rozsahu, který zákon stanoví.

Státní správa je charakterizována zejména jako organizující a mocensko-ochranná činnost státu, která ovšem vykonává a zabezpečuje celou řadu dalších funkcí (například provádí zákony a realizuje služby veřejného zájmu). Tato činnost státu je tak zabezpečována ve veřejném zájmu a má výkonný, podzákonný a nařizovací charakter. Organizační struktura státní správy se neustále mění, což souvisí s historickým vývojem společnosti, s vnitřními i vnějšími podmínkami tohoto vývoje a rovněž s měnícími se požadavky společnosti.

Pro státní správu jsou typické vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Prostřednictvím státní správy se také realizuje státní politika na jednotlivých úsecích správy. Státní správa je tak jedním ze základních druhů činnosti státu a plní funkce státu na základě zákona a v mezích právních předpisů.[4]

Ostatní veřejná správa jako zbytková oblast veřejné správy je vykonávána částečně samosprávnými a nesamosprávnými institucemi plnícími veřejné úkoly. Jedná se tedy o tu část veřejné správy, která není realizována státem nebo veřejnoprávními korporacemi územního charakteru. Do této kategorie veřejné správy tak mohou patřit i činnosti jednotlivých institucí, které zabezpečují veřejné úkoly (například Česká televize, Český rozhlas nebo Česká tisková kancelář), anebo instituce, které plní veřejnoprávní funkce vedle své další činnosti.[5]

[4] HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR.* str. 12.
[5] HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR.* str. 14.

3.1.2 Samospráva

Samosprávu vykonávají orgány jiných právních subjektů než státu, pokud je zákonem na ně výkon veřejné správy buď delegován, anebo trvale svěřen do jejich samostatné odpovědnosti. Takto delegovaná veřejná správa se musí oddělovat od státní správy a procedur spojených s jejím výkonem. Neztrácí tím ovšem charakter plnění veřejných úkolů a nositelé samosprávy proto mají charakter orgánů veřejné moci.

Samospráva představuje právo uspořádat a řídit část veřejných záležitostí ve vlastním zájmu a ve vlastní odpovědnosti, neboť své úkoly plní samospráva vlastními silami a vlastními prostředky. Výkon samosprávy je vázán jen právními předpisy, přitom však platí, že pro samosprávu obecně platí menší vázanost právem. Mezi orgány veřejné správy při výkonu samosprávy neexistují vztahy nadřízenosti a podřízenosti, a to ani mezi orgány samosprávy navzájem ani mezi orgány samosprávy a orgány státní správy. Vztah státní správy a samosprávy je charakterizován tím, že státní správa v zákonem stanovených případech a zákonem stanoveným způsobem dozoruje činnost samosprávy.

Při výkonu samosprávy není její nositel podřízen státní správě, ale může být státní správou dozorován. Veřejná moc realizovaná prostřednictvím samosprávných subjektů je decentralizovanou státní mocí. Podle obsahu výkonu činnosti, organizační struktury a postavení subjektů ke korporaci se rozlišují tyto veřejnoprávní korporace:

1) územní – pro členství a činnost je určující vymezené území (obce či kraje),
2) zájmové – jejich zřizování souvisí s výkonem nějakého povolání a patří sem stavovské komory s obligatorním členstvím, dále pak stavovské komory s dobrovolným členstvím a veřejné vysoké školy,
3) věcné – členství je založeno na věcném reálném základě, tedy souvisí s vlastnictvím k určité věci (zájmová sdružení obcí).[6]

Územní samospráva má nezastupitelný význam pro demokratické uspořádání společnosti a také pro výkon regionální a místní veřejné správy. Její důležitost je zdůrazněna i tím, že její právní základ je zakotven v hlavě sedmé Ústavy České republiky, která ve svém

[6] HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR.* str. 13.

článku 99 stanoví, že základními územními samosprávnými celky jsou obce a vyššími územními samosprávnými celky pak kraje.[7]

3.2 Vývoj reformy veřejné správy v České republice

První záměry reformovat veřejnou správu v České republice vycházely z podmínek po svržení komunistického režimu v listopadu 1989 a byly tedy ovlivněny tehdejší ekonomickou a politickou situací.

Z hlediska státního zřízení byla Česká republika jednou ze dvou součástí federativního státu, takže centrální vládní úroveň se skládala ze dvou úrovní vlád, a sice z vlády federální a z vlád dvou republik. Pod touto vrcholnou úrovní byly před rokem 1989 tři úrovně státní správy, a to krajská, okresní a místní, v nichž státní správu vykonávaly národní výbory příslušného stupně. Tento model byl kopií systému lidových sovětů ve Svazu sovětských socialistických republik a byl výrazem tuhého centralismu, jenž se oficiálně tehdy označoval jako demokratický centralismus. Národní výbory pak byly orgány státní moci samosprávného charakteru.[8]

Samospráva v tomto pojetí znamenala volby do národních výborů, při nichž bylo kontrolováno, zda se všichni k volbám dostaví, přičemž ten, kdo se nedostavil, byl trestán. Činnost celého hierarchicky strukturovaného státního mechanismu byla charakteristická snahou vlády do všeho zasahovat. Vzhledem k tomu, že neexistovalo oddělení profesní státní správy od politických struktur, byl z politického a stranického centra regulován chod státu i celého národního hospodářství. Zákonodárné sbory reprezentované federálním shromážděním a národními radami byly účelově manipulovány komunistickou stranou, která zasahovala rovněž do činnosti soudů.

Obecně je pro totalitní systémy typické potlačení principů fungování územní samosprávy, což vede k její faktické likvidaci. Toto politické a ekonomické prostředí se tak stalo východiskem pro formování hlavního směru reformy veřejné správy, spočívajícího v decentralizaci státní správy spolu se zrušením systému národních výborů a vytvoření

[7] HENDRYCH, D. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. str. 112.
[8] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy*. str. 23.

samosprávných obcí. Návrh reformy územní samosprávy z roku 1990 předpokládal její rozvržení do dvou etap. V první etapě mělo dojít ke zrušení krajských národních výborů a k vytvoření dvoustupňové soustavy. Ve druhé etapě mělo být dosaženo cílového řešení v návaznosti na přípravu nové ústavy.

Vláda České republiky svým usnesením ze dne 7. března 1990 schválila pouze první etapu reformy národních výborů, v níž souhlasila se zrušením krajských národních výborů ke konci roku 1990 a s přechodem na dvoustupňový systém národních výborů. Protože však nedůvěra rozhodujících politických sil v národní výbory narůstala, přijala vláda další usnesení, kterým revidovala svoje březnové usnesení a v němž vyslovila souhlas s ukončením činnosti národních výborů všech stupňů ke dni voleb do místních zastupitelských orgánů v listopadu 1990.[9]

Současně vláda uložila Ministerstvu vnitra ČSFR připravit zákon o obcích, zákon o volbách do obecních zastupitelstev, zákonnou úpravu postavení a působnosti druhého stupně územích orgánů státní správy a rovněž zákon o hlavním městě Praze. Přijetí všech těchto zákonů však předpokládalo změnu dosud platné Ústavy. Jakmile se tak stalo, byla vytvořena právní východiska k první fázi decentralizace veřejné správy v České republice.

3.2.1 Reforma v letech 1990–1998

V období federálního státu (1990–1992) nebyla přijatými zákony nijak řešena otázka druhého stupně samosprávy. Od voleb do obecních zastupitelstev fungovala samospráva na obecním stupni a na stupni okresním byly zřízeny okresní úřady jakožto orgány státní správy se všeobecnou působností. Vedle nich však existovaly v okresech i krajích speciální dekoncentrované orgány státní správy pro některé úseky státní správy.

V této době se začaly objevovat stále častěji názory usilující o obnovou zemského zřízení. Byla proto zřízena vládní komise pro zemské zřízení, která připravila několik variant zemského uspořádání. V době poznamenané blížícím se rozpadem federace však nebyla již politická vůle pokračovat ve schvalování navrhovaných změn zákonů týkajících se reformy

[9] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy.* str. 24.

veřejné správy, a proto druhá etapa decentralizace státní správy v České republice nebyla prozatím realizována.

Územní státní správa byla vykonávána okresními úřady nebo zvláštními dekoncentrovanýmip orgány státní správy jako například finančními úřady nebo úřady práce. Okresní úřady pak byly jak orgány prvoinstančními, tak také orgány odvolacími. Rozsah přenesené státní správy byl v tomto období poměrně nevýrazný.

První koaliční vláda ČR (1992–1996) pod předsednictvím Václava Klause se ve svém programovém prohlášení zavázala pokračovat ve správní reformě, a to zejména tím, že budou přeneseny rozhodovací pravomoci a odpovědnost co nejblíže občanovi a tomu bude odpovídat i územní uspořádání státu. Jeho základem měly být samosprávné obce a regiony. Zároveň se nová vláda zavázala urychleně připravit návrh zákona o právním postavení pracovníků státní správy.[10]

S ohledem na vládní priority v oblasti reformy veřejné správy byl zřízen Úřad pro legislativu a veřejnou správu, který plnil úkoly spojené s legislativní činností vlády. Na úseku reformy veřejné správy tento úřad zpracovával a předkládal vládě návrhy koncepce reformy veřejné správy a další s tím související podklady. Obecně se diskuse ohledně reformy územní samosprávy stále více politizovaly. Největším úskalím se pak stala snaha o vyřešení územněsprávního členění státu, které se stalo politickou a nikoliv odbornou záležitostí. Spornou otázkou byl rovněž počet vyšších územních samosprávných celků a institucionální řešení vztahu samosprávy a státní správy. Bez projednání a schválení koncepce reformy územní správy byly na základě plánu vlády připraveny návrhy ústavního zákona o vytvoření vyšších územně samosprávných celků a rovněž zákona o působnosti těchto celků. Decentralizace státní správy na vyšší územní samosprávné celky se předpokládala hlavně v oblastech kultury, školství, sociálního zabezpečení a zdravotnictví.

Až do konce volebního období (1992–1996) se nenašla v Poslanecké sněmovně nutná politická shoda pro přijetí obou zákonů, bez nichž nemohla dále pokročit reforma územní správy a tím také decentralizace státní správy v České republice. Ústřední státní správě se věnovala pozornost až na konci volebního období. Úřad pro legislativu a veřejnou

[10] POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa.* str. 243.

správu předložil vládě zprávu o přípravě reformy ústřední státní správy, ve které upozornil na strukturální a organizační problémy ústřední státní správy, dále na nedostatky současné právní regulace, kritizoval nadměrnou centralizaci rozhodovací činnosti i nedostatky ve vzdělávání státních úředníků. Vláda sice zprávu projednala, ale již k ní nepřijala navrhované usnesení, v němž byly uloženy konkrétní úkoly jednotlivým členům vlády.[11]

Politickým východiskem pro další postup v reformě veřejné správy byly v období druhé koaliční vlády a přechodové vlády (1996–1998) dva dokumenty zásadního významu, a sice koaliční dohoda a programové prohlášení vlády. Koaliční dohoda obsahovala konkrétní kroky v oblasti státní správy a samosprávy spočívající ve zřízení regionální samosprávy, v revizi kompetencí všech institucí veřejné správy a v přijetí nových zákonů o rozpočtových pravidlech, o státní službě a také o majetku státu.

Vzhledem k nedokončenému mandátu koaliční vlády se reforma veřejné správy vyvíjela poněkud odlišně od předpokladů uvedených v politických dokumentech. Došlo opětovně ke změnám ve struktuře a působnosti některých ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, přičemž součástí této restrukturalizace bylo také zrušení Úřadu pro legislativu a veřejnou správu.

Změna vlády, ke které došlo po demisi Klausovy vlády v listopadu 1997, se omezila pouze na změny personální a nikoliv strukturální. Práce na koncepci reformy veřejné správy pokračovala, když vláda rozhodla v březnu 1997, že působnost již bývalého Úřadu pro legislativu a veřejnou správu předá ministerstvu spravedlnosti a ministerstvu vnitra. Záměry vlády v reformě veřejné správy byly soustředěny na územní samosprávu, územní státní správu a ústřední státní správu. Součástí záměrů vlády byla také státní služba a vzdělávání správních úředníků, reforma právního řádu a soudní kontrola veřejné správy.[12]

Vláda také rozhodla, že výkon státní správy na úrovni kraje bude svěřen orgánům vyšších územních správních celků, tedy že se bude jednat o takzvaný společný model státní správy a samosprávy. Na úseku právního řešení územní samosprávy pokračovaly práce na přijetí ústavního zákona o vytvoření vyšších územních samosprávných celků. Výsledný ústavní

[11] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy*. str. 32.
[12] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy*. str. 38–39.

zákon přijatý v Parlamentu dne 3. prosince 1997 vytvořil čtrnáct vyšších územních samosprávných celků. Tento ústavní zákon tak ukončil téměř sedm let trvající diskuse a spory o regionálním uspořádání státu.[13]

3.2.2 Reforma od roku 1999 do současnosti

Východiskem pro pokračování reformy veřejné správy se stal mimo jiné i tlak Evropské komise, která ve svém stanovisku k žádosti České republiky o přijetí do Evropské unie formulovala výhrady k pomalému postupu reformy veřejné správy.[14]

V polovině roku 1998 se ujímá moci nová menšinová vláda Miloše Zemana, která vyslovila požadavek nutnosti navázat na již provedenou reformu veřejné správy dalšími nezbytnými kroky. Proto nová vláda ve svém programovém prohlášení označila reformu veřejné správy za jednu ze svých pěti priorit a rovněž uvedla, jakými konkrétními opatřeními chce zastavit narůstající byrokratizaci veřejné správy a jakým způsobem hodlá nastartovat obrat v negativním vnímání veřejné správy občany a tím přispět k tomu, aby veřejná správa byla skutečně službou občanům.[15]

Na úrovni místních orgánů veřejné správy měla vláda v úmyslu podstatně posílit kompetence obcí tak, aby mohly účinněji uspokojovat potřeby občanů. S tím souvisel zejména proces sestavování územního plánu, povolování podnikatelských aktivit a nakládání se zařízeními sociální a technické infrastruktury. Vláda chtěla také zprůhlednit pravidla pro nakládání s majetkem obcí a vymezit přesně majetek, který nemůže odprodat nebo zastavit bez odpovídající náhrady. Pro posílení podpory spolupráce mezi obcemi vláda také chtěla postupně vytvořit podmínky pro dobrovolné spojování obcí do větších celků tak, aby došlo ke snížení rozdrobenosti obcí ve prospěch lepšího výkonu jejich kompetencí.

Základem správní reformy bylo zpracování koncepce reformy veřejné správy na Ministerstvu vnitra, její projednání jak v Poslanecké sněmovně, tak i v Senátu a následné schválení vládou. Přitom se vycházelo z přesvědčení, že správní reforma

[13] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy.* str. 40.
[14] POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa.* str. 246.
[15] VIDLÁKOVÁ, O. *Reformy veřejné správy.* str. 44.

je komplexním a dlouhodobým procesem, který se skládá z celé řady složek. Ve vládou schváleném dokumentu se rozlišovaly dílčí koncepce, a sice příprava pracovníků ve veřejné správě, informatizace ve veřejné správě, zvýšení účinnosti veřejného sektoru, zvýšení účinnosti řízení ve veřejné správě a rovněž zvýšení účinnosti kontroly ve veřejné správě. Tyto koncepce byly zpracovány a následně vládou také postupně schvalovány.

První legislativně ukončenou etapou správní reformy Zemanovy vlády byl balík návrhů zákonů, které připravilo Ministerstvo vnitra, Ministerstvo financí a Ministerstvo pro místní rozvoj k provedení ústavního zákona o vytvoření vyšších územních samosprávných celků. Vláda po projednání těchto zákonů tyto jako vládní návrhy následně postoupila Poslanecké sněmovně a po náročných jednáních v obou komorách Parlamentu České republiky byly zákony přijaty.

Mezi těmito přijatými zákony byl zákon č. 128/2000 Sb. o obcích (obecní zřízení), zákon č. 129/2000 Sb. o krajích (krajské zřízení), zákon č. 130/2000 Sb. o volbách do zastupitelstev krajů, zákon č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze, zákon č. 132/2000 Sb. o změně některých zákonů souvisejících se zákonem o krajích, zákonem o obcích, zákonem o okresních úřadech a zákonem o hlavním městě Praze, zákon č. 147/2000 Sb. o okresních úřadech, zákon č. 157/2000 Sb. o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky do majetku krajů, zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech, zákon č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, zákon č. 248/2000 Sb. o podpoře regionálního rozvoje a zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.[16]

Historicky první volby do zastupitelstev krajů se konaly dne 12. listopadu 2000 a od 1. ledna 2001 začala tato zastupitelstva spolu s dalšími orgány kraje (rada kraje, hejtman a krajský úřad) vykonávat vlastní činnost. Krajský úřad působí v rámci krajské samosprávy a podobně, jako je tomu na obecní úrovni, vykonává samosprávné úkoly a zároveň také přenesenou působnost v oblasti státní správy.

[16] POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa.* str. 249.

To znamená, že na krajské úrovni je uplatňován takzvaný různorodý výkon státní správy, tedy že na většině úseků, v nichž existují zvláštní dekoncentrované orgány státní správy, vykonávají tyto orgány státní správu, zatímco rozhodování patřící do působnosti všeobecné krajské správy se vykonává jako přenesená působnost. Důsledkem tohoto řešení je ovšem fakt, že nedojde k žádné ekonomické úspoře a že systém nebude ani výkonnější ani transparentnější.

Spojený model se stal jistou brzdou původně zamýšleného rozsahu decentralizace v některých správních odvětvích, v nichž pro nedostatek důvěry, že v přeneseném výkonu státní správy bude zcela vyloučeno vměšování politiky do výkonu státní správy, nedošlo ke skutečné decentralizaci státní správy do samosprávné činnosti krajů, ale pouze k přenesení výkonu státní správy, tedy k její dekoncentraci.[17]

Ukončení činnosti okresních úřadů znamenalo dokončení druhé fáze reformy územní veřejné správy. V 90. letech minulého století vykonávaly okresní úřady státní správu ve velkém rozsahu a rovněž plnily zřizovatelskou funkci k příspěvkovým organizacím a rozpočtovým složkám státu, kterou musely ukončit nejpozději do 31. prosince 2002.

V roce 2001 byly zpracovány návrhy zákonů a novel zákonů a předány Poslanecké sněmovně k urychlenému projednání. Legislativní balík zahrnoval návrh novel zákonů o obcích, o krajích, o hlavním městě Praze, dále návrh zákonů o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a obcí s rozšířenou působností, o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů, jakož i o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce. [18]

Změny v územní veřejné správě od 1. ledna 2003 znamenaly konec činnost 73 okresních úřadů. V rámci reformy územní veřejné správy byla podstatná část jejich kompetencí přenesena na 205 obcí s rozšířenou působností, některé specializované a málo frekventované agendy pak na krajské úřady a na další správní úřady. Největší rozsah státní správy v přenesené působnosti pro občany vykonávají obce s rozšířenou působností, které převzali zhruba 80 % z působnosti zrušených okresních úřadů.

[17] POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa.* str. 249.
[18] POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa.* str. 249.

Třetí fáze reformy veřejné správy, která není dosud zcela ukončena, se zabývá procesem modernizace veřejné správy včetně modernizace výkonu veřejné správy. Tato modernizace zahrnuje především informatizaci veřejné správy, systém dalšího vzdělávání ve veřejné správě a zavedení účinného systému veřejných i takzvaných laických kontrol činností veřejné správy. Důležitým aspektem této fáze reformy je rovněž zvýšení dostupnosti a kvality veřejných služeb a efektivní řízení veřejného sektoru. V současné době je nastartovaná celá řada procesů, které by měly těchto tendencí a cílů dosáhnout. Příkladem je e-Government nebo postupné zavádění kvality do veřejné správy.

3.3 Účetní reforma v oblasti veřejných financí

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu od 1. ledna 2010. Cílem je reformovat způsob, jakým účtují a vykazují subjekty veřejné správy, a přispět tak k zajištění úplných, správných a včasných informací o hospodářské situaci státu. Reforma směřuje k tomu, aby se postupy účtování subjektů veřejné správy přiblížily účtování podnikatelských subjektů. Cílem je zpřehlednit účtování subjektů veřejné správy, zlepšit interpretaci jejich finančních výkazů a snáze aplikovat potřebné změny pro všechny subjekty ekonomiky.

Související změny v legislativě zahrnují zejména novelu vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky a organizačními složkami státu, a dále vyhlášku č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů.

Vyhláška č. 505/2002 Sb., byla pro uvedené subjekty zrušena k 31. prosinci 2009 a s účinností od 1. ledna 2010 plně nahrazena vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Vyhláška byla vydána jako nový právní předpis, neboť systematické i věcné úpravy jsou takového rozsahu, že by pouhá novela mohla způsobit velmi nepřehlednou situaci pro dotčené účetní jednotky. Reaguje částečně

na změny zákona o účetnictví a zároveň je nezbytné dostát cílům usnesení vlády č. 561 ze dne 23. května 2007.[19]

3.3.1 Přechod na účetnictví státu od 1. 1. 2010

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, respektive pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí. Realizací účetní reformy bylo pověřeno Ministerstvo financí České republiky. Vytvoření účetnictví státu směřuje zejména k:[20]

1) vytvoření účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů a s ohledem na princip efektivity a významnosti s přihlédnutím ke specifikům státu a jeho suverenitě, a to zejména zkvalitněním používání účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru,
2) vytvoření podmínek pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek, a to včetně zachycení informací o potenciálních pohledávkách, potenciálních závazcích (rizicích) na státní úrovni i na úrovních nižších,
3) odstranění roztříštěnosti jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a majetkem státu,
4) zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování a sestavení účetních výkazů za Českou republiku, čímž bude mimo jiné zvýšena kvalita informací poskytovaných za Českou republiku, a zároveň bude zkvalitněno vykazování na úrovni vybraných účetních jednotek,
5) zachytit a zajistit v účetnictví průběžné získávání informací nezbytných pro operativní řízení, kterých se v současnosti v reálném čase nedostává,
6) důsledné elektronizaci a digitalizaci účetních záznamů za účelem snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na příslušné kontrolní mechanizmy.

[19] RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace – vznik – účetnictví – daně* [online]. str. 2.
[20] Ministerstvo financí České republiky. *Základní teze účetní reformy veřejných financí* [online].

3.3.2 Důvody účetní reformy územních samosprávných celků

Je účetní reforma veřejných financí vůbec potřebná? K získání odpovědi na danou otázku je třeba si nejprve shrnout výchozí stav účetnictví platný do roku 2009:

1) Fungující části účetnictví a výkaznictví - výkaz FIN 2-12 o plnění rozpočtu lze považovat za výkaz s vypovídací schopností, který je čitelný veřejnosti a který slouží k finančnímu řízení obcí.
2) Nefungující části účetnictví a výkaznictví - vypovídací schopnosti rozvahy, výkazu zisku a ztráty a části přílohy účetní závěrky byly nízké. Státní rozpočet se soustředil na sumarizaci dat, statistický úřad na sběr dat, ale výstupy těchto činností neměly účetní jednotky ani občané k dispozici nebo nebyly přínosné. Stávající výkazy o hospodaření obcí, o jejich majetku a závazcích byly pro občany a zastupitele nečitelné, nesloužily k řízení ani rozhodování, ani k porovnání s obdobnými výsledky jiných obcí. [21]

3.3.3 Účetnictví založené na peněžní bázi

Jeho nejzřetelnější prvky nese ze všech účetních jednotek veřejné správy právě účetnictví územních samosprávných celků (dále jen ÚSC) v ČR. Hlavním a komplexním ukazatelem hospodaření v hlavní činnosti je čistý cash flow jako rozpočtový přebytek nebo schodek. Pro jeho zjištěni je ve směrné účtové osnově zařazen účet 933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let. Na tento účet se koncem minulého účetního období uzavřou účty, na nichž se během účetního období soustřeďovaly všechny příjmy (217 – Zúčtování příjmů ÚSC a 218 – Zúčtování výdajů ÚSC). Saldo účtu 933 pak vyjadřuje rozpočtový přebytek nebo schodek, který se převádí na konečný účet rozvažný. Na účtu 218 – Zúčtování výdajů ÚSC se na straně MD soustřeďují měsíčně součty uskutečněných výdajů hlavní činnosti účetní jednotky, a to souvztažně s různými účty, především s účtem 212 – Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu (tzv. měsíční regulace výdajů). Tento souhrn uskutečněných výdajů se zjišťuje ze syntetické a analytické evidence peněžních účtů a zároveň slouží jako podklad pro sestavení měsíčního finančního výkazu pro plnění rozpočtů ÚSC (FIN 2 – 12 M). Tento měsíční výkaz za prosinec se považuje za výkaz účetní, tedy vlastně za přehled o peněžních tocích. Na účtu 217 – Zúčtování příjmů ÚSC se zachycují během účetního období příjmy běžně, tak jak jsou připisovány zpravidla souvztažně na účet 231 – Základní běžný účet. Údaje o příjmech se rovněž měsíčně zjišťují

[21] SCHNEIDEROVÁ, I., NEJEZCHLEB, Z. *Účetní reforma a ÚSC 2010.* str. 7.

pro účely zmíněného finančního výkazu, v syntetické evidenci se však měsíční souhrny neúčtují, protože jsou již na účtech 217 průběžně zachyceny. Při uzávěrce hlavní knihy se souhrn celoročních výdajů převádí na účet 933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let. Účet 933 plní funkci výsledovky pro zjištění výsledku rozpočtového hospodaření hlavní činnosti ÚSC. Analogicky převádíme ke konci účetního období souhrn ročních příjmů z účtu 217 – Zúčtování příjmů ÚSC na účet 933. Rozdílem příjmů a výdajů se na účtu 933 zjistí buď přebytek nebo schodek rozpočtového hospodaření. Přebytek se chová jako zisk, tedy zdroj vlastní, schodek naopak jako fiktivní aktivum, ztráta. Účet 933 se uzavře, tj. vyrovnají se jeho strany zápisem přebytku nebo schodku souvztažně s účtem 962 – Konečný účet rozvažný. Protože má tento účet charakter rozvahový, výsledný schodek či přebytek rozpočtového hospodaření je schodkem či přebytkem kumulovaným za všechna předcházející účetní období. Okruh těchto účtů je však dosti násilně zakomponován do systému, který vychází z akruálního, tj. z původně podnikatelského účetnictví, který nedává systémovou možnost organicky začlenit do syntetické evidence účetní zjištění čistého cash flow (v podniku se zjišťuje mimoúčetně z analytické evidence). Následkem toho je komplikace v běžném účetnictví územního samosprávného celku. Záležitost je řešena členěním soustavy účtů a účetních případů v tzv. okruhu financování a tzv. okruhu vlastního běžného provozu. Vzájemné převody mezi těmito oblastmi, uskutečňované jen proto, aby systém fungoval, účetní vztahy nesmyslně komplikují.[22]

3.3.4 Účetnictví založené na akruální bázi

Akruální přístup znamená, že se veškeré hospodářské operace účtují, ale také vykazují v období, kdy se uskutečnily, bez ohledu na to, zda byly zaplaceny. Využití tohoto přístupu k účetnictví je zakotveno v zákoně o účetnictví v §3, odst. 1, kde je uvedeno: „…do období s nímž skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, časově a věcně souvisejí.“ Jestliže má mít výsledek hospodaření vypovídací schopnost na akruálním přístupu, je třeba ve výkazu zisku a ztráty přiřadit náklady k výnosům, pro jejichž zajištění byly náklady vynaloženy. To je zajištěno nejen účtováním k datu uskutečnění účetního případu, ale také dalšími účetními metodami, jako je časové rozlišení, odpisování, účtování o změně stavu zásob, aktivací materiálů a majetku a částečně tvorbou rezerv.

[22] ŠIMEČKOVÁ, S. *Problémy účetnictví ÚSC České republiky: Současná veřejná správa v České republice* [online].

Účetnictví ÚSC obsahovalo oba přístupy ve smyslu zaúčtování, i když akruální jen částečně. Ve smyslu zobrazení ve výkazech byla dána přednost peněžnímu toku. Účetní reformou tlak na systém účetnictví na akruální bázi jen vrcholí. Již nestačí vědět, jestli finančně účetní jednotka „přežije" letošní rok, začínáme totiž lépe sledovat, zda „přežije" i další období.[23]

Přechod na akruální princip účetnictví neznamená, že bude zrušen stávající systém zpracování a sledování rozpočtu, který naopak vychází jednoznačně z toku peněz, tedy z příjmů a výdajů, které budou i nadále sledovány dle rozpočtové skladby. Proto mluvíme i nadále o rozpočtovém hospodaření v souvislosti s bankovními účty, u nichž je příjem a výdej finančních prostředků sledován dle rozpočtové skladby.

3.3.5 Nové účetní metody aplikované na územní samosprávné celky

Za klíčovou změnu zákona o účetnictví je nutno považovat úpravu v § 9, odst. 3, ze kterého byla vypuštěna informace o tom, že ÚSC mohou vést zjednodušený rozsah účetnictví. Tato změna ustanovení znamená, že od 1. ledna 2010 se na všechny účetní jednotky veřejné správy, které vedou účetnictví v plném rozsahu, vztahuje povinnost aplikovat v účetnictví zcela nové a doposud nepoužívané účetní metody. Zejména metodu tvorby opravné položky k pohledávkám, tvorby rezerv, ocenění reálnou hodnotou a časové rozlišení nákladů a výnosů. Od 1. ledna 2011 se musely účetní jednotky připravit také na to, že budou odpisovat dlouhodobý majetek a tvořit opravné položky k ostatnímu majetku, tj. dlouhodobému majetku a zásobám. Uvedené účetní metody zavádějí do účetnictví veřejné správy účtování na základě akruálního principu.

Účetní jednotky ÚSC se s většinou účetních metod mohly setkat pouze při účtování v rámci své vedlejší (doplňkové) činnosti, neznámou záležitostí nejsou uvedené účetní metody pro příspěvkové organizace ÚSC. Ty zjišťují výsledek svého hospodaření jako rozdíl výnosů a nákladů, provádějí účtování časového rozlišení nákladů a výnosů, příjmů a výdajů a čistý cash flow jako rozdíl příjmů a výdajů zjišťují mimoúčetně z analytické evidence.

[23] SCHNEIDEROVÁ, I., NEJEZCHLEB, Z. *Účetní reforma a ÚSC 2010.* str. 8.

4. PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Charakteristika Úřadu městské části Brno-sever

Úřad městské části Brno-sever je jednou z 29 městských částí statutárního města Brno. Rozkládá se na pravém břehu Svitavy a zahrnuje celá katastrální území Husovic, Lesné, Soběšic, většinu katastru Černých Polí a od 1. května 1998 také asi třetinu katastru Zábrdovic. Počtem obyvatel 46 916 je druhou nejlidnatější městkou částí. Postavení a působnost ÚMČ a jeho vztahy k orgánům obce upravuje zákon ČR č. 128/2000 Sb., o obcích v platném znění a Statut města Brna a pokud jde o působnost ÚMČ, též zvláštní zákony. ÚMČ plní úkoly v oblasti samostatné a přenesené působnosti. Hlavními orgány jsou pětatřicetičlenné zastupitelstvo a jedenáctičlenná rada městské části. V čele ÚMČ Brno-sever stojí v současnosti (2011) starostka, kterou zastupují tři místostarostové. Řízení úřadu je realizováno dalšími řídícími stupni – tajemník, vedoucí odborů a vedoucí oddělení. Roční rozpočet městské části se pohybuje kolem 400 miliónů Kč.

4.1.1 Příprava Úřadu městské části Brno-sever na účetní reformu

Reforma účetnictví s účinností od 1. ledna 2010 znamená změnu účetní osnovy, účetních výkazů, podstatnou změnu účetních metod a postupů pro vybrané účetní jednotky, mezi které patří mimo jiné územní samosprávné celky. To znamená, že také ÚMČ Brno- sever musel zohlednit všechny uvedené změny, které v oblasti účetnictví nastaly. Změny v účtové osnově znamenaly zrušení některých účtů, převody zůstatků zrušených účtů na účty nové byly prováděny dle stanoveného převodového můstku počátkem roku 2010. Uvedené požadavky byly kladeny na účetní softwarový program firmy Gordic, který je na ÚMČ Brno-sever využíván k účetnímu zpracování. Technicky to znamenalo vygenerování počátečních stavů z běžné závěrky za rok 2009 a nahrazení novými účty dle převodového můstku. Ve skutečnosti musely pracovnice účtárny také provést převod některých syntetických účtů, které se dělily na více účtů nebo se vázaly ke složitým, nestandardním a speciálním účetním případům v účetnictví územních samosprávných celků. Dalším důležitým krokem bylo sestavení účtového rozvrhu podle směrné účtové osnovy stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb. Účtový rozvrh sestavuje Magistrát města Brna a je závazný pro všech 29 úřadů městských částí.

4.2 První použití nové účetní metody

První použití účetní metody je stanoveno v českém účetním standardu č. 701 v bodě 7.1., kde je uvedeno, že účetní jednotky posuzují ve vztahu k příslušným účetním případům, které se uskutečnily v minulých účetních období a mají vztah k použití účetní metody, zejména:

a) jakým způsobem by se použití účetní metody projevilo v předchozích účetních závěrkách, pokud by daná účetní metoda byla použita u příslušného účetního případu a
b) významnost informace získané podle písmene a).

V bodě 7.2. je stanoveno, že v případě prvního použití účetní metody účtuje účetní jednotka rozvahově prostřednictvím účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody, a to v případě účetních metod oceňovaní majetku a závazků reálnou hodnotou, opravných položek, odpisů a rezerv.

Je nutné upozornit na to, že v ČSÚ č. 701 se hovoří pouze o prvním použití metody, nikoliv o změně metody. Ke změně metody lze najít ustanovení ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., § 26, odst. 3, písm. b) „C.I.6. Oceňovací rozdíly při změně metody“ obsahuje oceňovací rozdíly vyplývající ze změn účetních metod a prvního použití metody. To znamená, že změny účetních metod nejsou standardem upraveny a mělo by zde tedy platit ustanovení vyhlášky, kdy i změny metod by se měly zaúčtovat na účet 406. Změna metody se může ÚSC dotýkat také například oblasti časového rozlišení a účtování o dlouhodobém drobném hmotném a nehmotném majetku.

V případě prvního použití metody je třeba se zaměřit na důležitost, která je uvedena v ČSÚ v bodě 7.1., pod písm. b), kde je počítáno s významností resp. spojení významností má účetní jednotka posuzovat tak, že pokud by se jednalo o dopad nevýznamný, není nutno účtovat na účet 406, ale je možné zahrnutí do běžných výnosů či nákladů. Pojmu významnosti se dále věnuje bod 5.5. ČSÚ č. 701, ze kterého vyplývá, že se musí vycházet zejména z potřeb uživatele (zda by došlo k ovlivnění úsudku uživatele hodnotícího účetní závěrku).

4.2.1 Příklady prvního použití nové účetní metody

Pokud se zaměřím na samotný postup účtování související s významností ve vazbě na použití účtu 406, pak se nabízí dvě možné varianty.

Příklad:
ÚMČ Brno-sever v roce 2009 inkasoval předem 15 tis. Kč jako poplatek za užívání veřejného prostranství na rok 2010. Tyto poplatky proúčtoval zápisem 235 MD/215 D. Rozpočet ÚMČ Brno-sever je 400 mil. Kč, na poplatcích za užívání veřejného prostranství činí celkový objem předpisu poplatku 1 140 tis. Kč (včetně zmíněných 15 tis. Kč vybraných v roce 2009).

V první variantě příkladu nebude ÚMČ poškozen tím, že ve výnosech roku 2010 bude zachyceno pouze 1 125 tis. Kč a předmětná částka 15 tis. Kč z minulého roku již nebude předmětem řešení.

Tab. č. 1 Účtování o předpisu pohledávek v souvislosti s výnosy 2010 varianta A

Název účetní operace	v tis. Kč	MD	D
1. Předpis pohledávek za užívání veřej. prostr. 2010	1 125	315	606

Zdroj: Práce autora

Ve druhé variantě příkladu může být ÚMČ přesvědčen, že se jedná o významnou položku nebo že mu vyhovuje přesné zobrazení ve výnosech a pak by použil účet změny metody 406.

Tab. č. 2 Účtování o předpisu pohledávek v souvislosti s výnosy 2010 varianta B

Název účetní operace	v tis. Kč	MD	D
1. Předpis pohledávek za užívání veřej. prostr.2010	1 140	315	606
2. Doúčtování změny metody – platby 2009	15	406	315

Zdroj: Práce autora

Znění ČSÚ č. 701 v bodě 5.5. stanoví „Účetní jednotka v tomto případě postupuje buď v souladu s jiným právním předpisem, nebo podle vnitřního předpisu, který stanoví pravidla významnosti, a to například způsobem stanovení procentní hranice, určením jednotlivých druhů účetních případů, případně kombinací obou způsobů.

Dle mého názoru by tedy bylo vhodné stanovit vnitřní pravidla ÚMČ a zapracovat tato pravidla do vnitřní směrnice. Doporučuji účetní jednotce, aby určila jednotlivé účetní případy, u kterých bude účtováno na účet změny metody 406. Dále, aby si omezila hranici výši částky např. 15 tis. Kč s ohledem na významnost účetních případů, které se týkají zaúčtování do výnosů roku 2009 a týkají se roku 2010. U významných hodnot např. 40 tis. Kč doporučuji použít účet 406 vždy. Může se jednat o účetní případy finančního vypořádání dotací, leasingů – akontací nebo předplaceného nájemného nájemníky, apod.

V případech, kdy má být účtování na účet 406 aplikováno, je uveden pod bodem 7.2. standardu výčet metod, který se jeví jako neúplný. Určité metody do výčtu nebyly zahrnuty, ale pokud chceme dosáhnout věrného zobrazení účetnictví a naplnění požadavků prováděcí vyhlášky, je na každé účetní jednotce rozmyslet si, zda půjde proti znění účetního standardu nebo chce dosáhnout relevantního zobrazení účetnictví. V tomto případě je také možné vyjít i z uveřejněných dotazů a odpovědí na webových stránkách Ministerstva financí, kde je účet 406 určen i pro časové rozlišení nákladů a výnosů minulých let.

ÚMČ Brno-sever použil účet 406 také pro zaúčtování účetních případů roku 2009, které měly být časově rozlišeny. Jako příklad jsem vybrala vyúčtování poskytnutých záloh v následujícím roce.

Příklad:
ÚMČ dne 10. 12. 2009 uhradil zálohu ve výši 150 000,00 Kč na spotřebu tepla za období prosinec 2009 firmě Teplárny Brno, a. s. Faktura byla přijata dne 28. 1. 2010, kdy vyúčtováním zálohové faktury vznikl přeplatek ve výši -28 599,68 Kč.

Tab. č. 3 Účtování o poskytnuté záloze – vyúčtování zálohy v následujícím roce

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Poskytnuta záloha za spotřebu tepla 2009	6171	5152	150 000,00	314	232
2. Zaslání přeplatku od dodavatele na běžný účet	6171	2324	28 599,68	231	314
3. Zaúčtování nákladů 2009 – faktura přijatá			121 400,32	406	321
4. Zúčtování zálohy k závazku			121 400,32	321	314

Zdroj: Práce autora

V uvedeném příkladě byl použit účet 406 pro zaúčtování skutečných nákladů týkajících se období 2009. Z hlediska systému účetnictví se sleduje zejména dopad na výsledek hospodaření, to znamená účet 406 bude vypořádán přímo proti vlastním zdrojům, nikoliv

proti výnosům nebo nákladům. Ve výnosech a nákladech běžného období by se měl projevit dopad metody týkající se pouze účetního období. V roce 2010 a dalších obdobích bude účtováno vyúčtování záloh vždy pomocí účtu nákladové třídy 5, nikoli účtu 406.

V následujícím příkladě uvádím postup řešení vyúčtování zálohy v následujícím roce dle Metodiky Jihočeského kraje. Metodický pokyn s názvem „Příklady účtování pro obce a DSO od 1. 1. 2010“ byla zpracovaná ve spolupráci pracovní skupiny metodiků krajských úřadů a metodiků účetnictví Ministerstva financí. Materiál je v účetních aspektech v souladu s koncepcí Ministerstva financí a byl s ministerstvem projednán dle předchozí dohody. Tato metodika byla při zavádění první fáze účetní reformy do praxe v obcích konstruktivní pomůckou.[24]

Příklad:

Záloha na spotřebu tepla byla uhrazena v roce 2009 ve výši 150 000,00 Kč, faktura přijatá ve výši -28 599,68 Kč v roce 2010 je nižší než záloha a vznikl přeplatek – změna metody. K 1. lednu 2010 musí být v rámci obratů vyjádřen dohadný účet pasivní v souvislosti s předpokladem spotřebovaného tepla (pouze pro rok 2010).

Tab. č. 4 Účtování o dohadném účtu pasivním s předpokladem spotřeby tepla

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Uplatnění režimu změny metody k 1. 1. 2010			140 000,00	406	389

Zdroj: Práce autora

Tab. č. 5 Vyúčtování zálohové faktury spotřeby tepla ve výši 121 400,32 Kč

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Faktura přijatá			121 400,32		321
2. Vypořádání dohadného účtu			140 000,00	389	
3. Snížení nákladů v následujícím roce			18 599,68		406
4. Zúčtování zálohy k závazku			121 400,32	321	314
5. Zaslání přeplatku od dodavatele na běžný účet	6171	2324	28 599,68	231	314

Zdroj: Práce autora

V uvedeném příkladě byl použit dohadný účet pasivní 389 v souvislosti s předpokladem spotřebovaného tepla k 1. lednu 2010. Vyúčtování přišlo v lednu 2010, záloha byla uhrazena v roce 2009. Dle mého názoru je zbytečné účtovat dohad na spotřebu tepla, když z faktury vidím, kolik skutečná spotřeba byla (faktura došla 28. ledna 2010). Dohadné účty

[24] ROČÁRKOVÁ, J., aj. *Jihočeský kraj metodický pokyn: Příklady účtování pro obce a DSO od 1. 1. 2010* [online].

se používají tehdy, když je třeba náklady a výnosy příslušného roku proúčtovat do toho účetního období, do kterého patří. Účtovat o dohadech k 1. lednu nemá smysl, jestliže je to patrné z faktury. O dohadech se účtuje zejména na konci roku k 31. 12. 2010, kdy se náklady na spotřebu tepla, energie, vody, apod. odhadnou a proúčtují na účet 502 MD/389 D. U záloh, které budou hrazeny a vyúčtovány v běžném roce uvedené proúčtování považuji za zbytečné.

Následně se zaměřím na to, jak postupovat z hlediska „změny metody" účtování drobného dlouhodobého hmotného majetku (DDHM) a drobného nehmotného dlouhodobého majetku (DNHM). Pro snadnější pochopení je třeba prvotně ukázat účtování o pořízení drobného dlouhodobého majetku od 1. ledna 2010. Nákup DDHM se účtuje do nákladů prostřednictvím účtu 501 – Spotřeba materiálu, DDNM se účtuje prostřednictvím účtu 518 – Nákup služeb.

Příklad:
ÚMČ pořídil digitální fotoaparát v pořizovací ceně 6 942,00 Kč. Dokladem je došlá faktura.

Tab. č. 6 Účtování o pořízení DDHM v roce 2010

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Došlá faktura – pořízení fotoaparátu			6 942,00	501	321
2. Zařazení do majetku a oprávky k DDHM			6 942,00	028	088
3. Úhrada faktury dodavateli z běžného účtu	6171	5137	6 942,00	321	231

Zdroj: Práce autora

Příklad:
ÚMČ pořídil multilicenci Select Office Standard 2010 v pořizovací hodnotě 8 150,40 Kč. Dokladem je došlá faktura.

Tab. č. 7 Účtování o pořízení DDNM v roce 2010

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Došlá faktura – pořízení licence			8 150,40	518	321
2. Zařazení do majetku a oprávky k DDNM			8 150,40	018	078
3. Úhrada faktury dodavateli z běžného účtu	6171	5172	8 150,40	321	231

Zdroj: Práce autora

Pokud se na příklady podíváme z pohledu změny metody, nastává situace, že majetek do 31. 12. 2009 nebyl vyoprávkován a má tedy netto hodnotu (pořizovací cena snížena o oprávky) na úrovni pořizovací hodnoty. Majetek nakoupený v roce 2010 již bude vykazován v netto hodnotě 0. Na základě metodických pokynů Magistrátu města Brna provedl ÚMČ Brno-sever zaúčtování dooprávkování dlouhodobého drobného majetku v lednu 2010 proti účtu 406 tak, aby výkazy neobsahovaly dvě kategorie majetku.

Příklad:

ÚMČ vykazuje k 31. 12. 2009 celkem 25 831 287,99 Kč majetku na účtu 028 a celkem 1 443 679,63 Kč na účtu 018.

Tab. č. 8 Doúčtování oprávek DDHM a DDNM k 1. lednu 2010

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Doúčtování oprávek DDHM k 1. 1. 2010	25 831 287,99	406	088
2. Doúčtování oprávek DNHM k 1. 1. 2010	1 443 679,63	406	078

Zdroj: Práce autora

Dle metodické pomoci Jihočeského kraje s názvem „Účetní závěrka 2010“[25] s účinností od 31. 12. 2010 se nedoporučuje provést dooprávkování drobného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku pořízeného do 31. 12. 2009 s ohledem na ustanovení § 79, odst. 2) vyhlášky č. 410/2009 Sb. Účetní jednotka dle uvedeného ustanovení není oprávněna provést změnu účetní metody odpisování v účetním období 2010, tzn. nelze použít účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody. Jihočeský kraj zároveň upozorňuje, že účtování o pořízení drobného dlouhodobého majetku v roce 2010 (uvedené v MP/28/OEKO určené pro obce) prostřednictvím skupin účtů 07x a 08x je pouze technickou záležitostí a nevyjadřuje skutečný proces odpisování. Dále upozorňuje, že je nutné prověřit (inventarizovat) oprávněnost výše oprávek k drobnému dlouhodobému majetku, která by měla odpovídat výši pořízeného drobného dlouhodobého majetku v roce 2010, jenž nebyl vyřazen.

Metodická skupina složená ze zástupců 11 krajů, některých auditorů a dalších osob zabývajících se problematikou ÚSC udělala metodiku, schválenou Ministerstvem financí, ve které bylo doporučeno dooprávkování DDM zápisy 406 MD/078 D a 406 MD/088 D. I když vyhláška č. 410/2009 Sb. v §79, odst. 2 uvádí, že změna metody odpisování bude až od roku 2011, přesto k tomuto kroku převážná většina krajů již v roce 2010

[25] ROČÁRKOVÁ, J., aj. *Jihočeský kraj metodická pomoc: Účetní závěrka 2010* [online].

přistoupila. Dooprávkování DDM nesouvisí přímo s metodou odpisování. Zákon o účetnictví stanoví v §7, odst. 2, že pokud je účetní metoda v prováděcích předpisech neslučitelná s věrným obrazem, volíme metodu v souladu s věrným obrazem. Dle názoru metodické skupiny zástupců 11 krajů a dalších členů je v rozporu s věrným obrazem vykazovat v rozvaze hodnotu DDM tak, že nejnovější (nejméně opotřebovaný majetek) má hodnotu netto nulovou, zatímco starší DDM má hodnotu v původním ocenění. Proto byla přijata metodika jednorázového dooprávkování DDM. Tento výklad neakceptuje Jihočeský kraj, dva kraje se nevyjádřily (Středočeský a Hlavní město Praha) a Ústecký kraj poslal souhlas, od kterého ale podle posledních informací ustoupil.

ÚMČ Brno-sever obdržel pokyny k účetní závěrce 2010 od Magistrátu města Brna, který metodicky řídí 29 úřadů městských částí Brna a na základě nich provedl přeúčtování DDM pořízeného do 31. 12. 2009 zápisem z účtu 406 MD mínusem na účet 401 MD plusem. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že mezi kraji není shodný názor na dooprávkování účtu 018, 028 a v této souvislosti také účtu 406.

4.3 Problematika účtování opravných položek

Vzhledem k tomu, že oblast účtování opravných položek je poměrně obsáhlá, zaměřím se v bakalářské práci pouze na novou účetní metodu, která byla zavedena od 1. ledna 2010 a sice tvorbou opravných položek k pohledávkám. V následujícím textu uvedu obecně postup jejich účtování a následně tuto problematiku na konkrétních příkladech rozvedu a vysvětlím.

Postup tvorby a použití opravných položek stanoví vyhláška č. 410/2009 Sb., § 65:

1) Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku a vytvářejí se na základě inventarizace majetku. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.
2) Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky, účtuje se o tomto účetním případu bez zbytečného odkladu. Za významné se považuje více než 10 % snížení hodnoty tohoto majetku.
3) V případě pohledávek se tvoří opravná položka ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky.

To znamená, že smyslem tvorby opravných položek k pohledávkám je krýt riziko potencionálního nezaplacení. Systém se obecně nastavuje tak, že čím je pohledávka déle po splatnosti, tím je riziko nevymožení vyšší, a je nutno tvořit větší opravné položky.

Vymezení pohledávek, ke kterým se opravné položky netvoří, stanoví vyhláška č. 410/2009 Sb., § 23, odst. 2, kde je stanoveno, u kterých položek pohledávek se nemají účtovat opravné položky. Jako nejzásadnější uvádím účet 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti. To, že se na tomto účtu nemají tvořit opravné položky je spíše snahou ulehčit práci, neboť se jedná o řadu drobných položek, kde by práce s těmito položkami mohla znamenat značný problém. Z výše uvedeného vyplývá, že na účtu 315 se opravné položky k pohledávkám netvoří a na účtu 311 – Odběratelé pak ano. Účet 311 obsahuje částky pohledávek za odběratele v oblasti soukromoprávních vztahů (tj. na základě smlouvy dvou rovnocenných smluvních stran). Jde např. o pohledávky nájemného z bytů, nebytových prostor, pozemků, movitých věcí, z prodeje majetku aj.

4.3.1 Příklady účtování opravných položek k pohledávkám

Příklad:
ÚMČ Brno-sever eviduje pohledávky na účtu 311 – Odběratelé, převáženě se jedná o nájemné nebytových prostor a nájemné z pozemků. ÚMČ stanovil ve svém vnitřním předpisu tvorbu opravných položek čtvrtletně, tedy za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky se tvoří opravná položka ve výši 10 % z její hodnoty. V tomto příkladě se zaměřím na tvorbu a účtování opravné položky k pohledávce do data jejího promlčení.

Na účtu 311 – Odběratelé je předepsaná pohledávka ve výši 8 080,- Kč za nájemné z pozemku se splatností k 31. 3. 2009. Prvotní krok je, že pracovnice účtárny dopočítají hodnotu opravné položky dané pohledávky k 1. lednu 2010. Od data splatnosti pohledávky do začátku roku 2010 byla již pohledávka za nájemné z pozemku 274 dnů po splatnosti. Účetní tak vytvoří opravnou položku ve výši 30 % z hodnoty pohledávky, tj. více jak 3 ×90 dnů. Uvedených 30 % z hodnoty pohledávky zaúčtuje zápisem 406 MD – Oceňovací rozdíly při změně metody a 194 D – Opravné položky k odběratelům. Tímto zápisem se sníží hodnota vlastního kapitálu a zároveň aktiv. Následuje postup tvorby opravné položky postupně za každých 90 dnů ve výši 10 % z hodnoty pohledávky. Postupná tvorba opravné položky se zaúčtuje přes nákladový účet zápisem 556 MD – Tvorba a zúčtování

opravných položek k pohledávkám. Tento postup bude aplikován do doby vytvoření 100 % opravné položky k pohledávce, a to za předpokladu, že v průběhu období nedošlo k její úhradě.

Následuje problém, v jakém okamžiku je možné provést odepsání pohledávky z rozvahy a naúčtování na podrozvahový účet. Tím, že dojde k odúčtování pohledávky z rozvahy a naúčtování na podrozvahu pohledávka nezaniká, pouze se přesouvá do jiného režimu evidence. Okamžik, kdy je možné pohledávku účetně odepsat z rozvahy může být například, ve kterém dojde k zániku pohledávky (jejím prominutím, zánikem dlužníka bez právního nástupce, smrtí fyzické osoby, a to za předpokladu, že pohledávka nebude uplatněna v rámci dědického řízení). Dalším příkladem je okamžik, kdy se rozhodne o provedení odpisu pohledávky pro její nevymahatelnost a dále okamžik, kdy nastává promlčení pohledávky. Z ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 50 lze dovodit, že se promlčené pohledávky mají vést na podrozvahových účtech. Promlčením pohledávek nezaniká právo na jejich peněžní plnění a proto u pohledávek, u kterých je předpoklad, že by mohly být v budoucnu zcela nebo z části uhrazeny, budou evidovány na podrozvaze. Pokud se rozhodne o vyřazení pohledávky z rozvahy, prvním krokem je vyrušení všech vytvořených opravných položek a to opačným účetním zápisem k jejich tvorbě 194 MD/556 D. Druhým krokem je odepsání hodnoty pohledávky z hlavní knihy přes nákladový účet 557 MD – Náklady z odepsaných pohledávek a 311 D – Odběratelé. Třetí a poslední krok se týká zaúčtování promlčené pohledávky na podrozvahový účet zápisem 911 MD – Odepsané pohledávky a 999 D – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům.

Tab. č. 9 Tvorba a účtování opravné položky (OP) k pohledávce do data jejího promlčení

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Dotvoření OP k 1. 1. 2010 (ve výši 30 % z 8 080,00 Kč)	2 424,00	406	194
2. Po uplynutí 90 dnů (od 26. 12. 2009) tvorba OP ve výši 10 % z 8 080,00 Kč, a to pravidelně vždy k :			
26. 3. 2010	808,00	556	194
24. 6. 2010	808,00	556	194
22. 9. 2010	808,00	556	194
21. 12. 2010	808,00	556	194
21. 3. 2011	808,00	556	194
19. 6. 2011	808,00	556	194
17. 9. 2011	808,00	556	194
3. Zrušení OP k datu promlčení (tj. 31. 3. 2012)	8 080,00	194	556
4. Odpis pohledávky z rozvahy	8 080,00	557	311
5. Zaúčtování promlčené pohledávky na podrozvaze	8 080,00	911	999

Zdroj: Práce autora

V souvislosti s tvorbou opravných položek k pohledávkám je nutné, aby si účetní jednotky vytvořily směrnici, ve které si stanoví okamžik účtování, to znamená zda zvolí průběžné účtování (tj. za každých ukončených 90 dnů), nebo účtování jednou za rok, tedy k rozvahovému dni 31. 12. Pokud bychom se řídili ustanovením vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 65, odst. 1, tak tento jednoznačně říká, že opravné položky se vytváří na základě inventarizace (což ostatně navazuje na ustanovení § 29, odst. 1 zákona o účetnictví). Odstavec 2 ale toto popírá a stanoví, že má být účtováno bez zbytečného odkladu. Dále z odst. 6 lze vyrozumět, že by mělo být v případě tvorby opravných položek k pohledávkám účtováno průběžně vždy, když uplyne dalších 90 dní ve vazbě na splatnost. Dle mého názoru to v uvedeném odstavci tak napsáno není. Lze tedy konstatovat, že ustanovení ve vyhlášce č. 410/2009, § 65, odst. 1 a odst. 2 je protichůdné. Zákon o účetnictví je nadřazenou normou, proto je dle mého názoru možná tvorba opravných položek jednou za rok. Tento názor je v souladu s doporučením Ministerstva financí, které na svých webových stránkách k účetní reformě uvádí, že zejména v případě územních samosprávných celků či jimi zřízených příspěvkových organizací bude informace o výši opravných položek významná zpravidla až za celé účetní období. Účetní jednotka pak neúčtuje o tvorbě opravných položek průběžně po každých 90 dnech, ale pouze ke konci rozvahového dne, např. k 31. 12. 2010.

ÚMČ Brno-sever si stanovil ve své vnitřním předpisu účtování o tvorbě opravných položek k pohledávkám průběžným způsobem, což vede k požadavkům, aby pohledávky po datu splatnosti a sledování devadesátidenní lhůty u každé pohledávky prováděl automaticky účetní software. Bez softwarové podpory, která v současné době není zajištěna, to znamená pro účetní pracovnice velmi ztíženou a časově náročnou (mnohdy ruční) práci. Z tohoto důvodu doporučuji účtování opravných položek k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. a uvedené stanovit do vnitřní směrnice.

Příklad:
Následně se budu zabývat situací, kdy v průběhu vymáhání pohledávky došlo k její částečné úhradě. Vyjdu z výše zmiňovaného příkladu pohledávky za nájemné z pozemku ve výši 8 080,00 Kč se splatností k 31. 3. 2009.

Při tvorbě opravné položky k pohledávce může nastat situace, kdy v průběhu jejího vymáhání dojde k částečné úhradě. Budu tedy předpokládat, že dne 29. 6. 2010 dojde

k částečné úhradě pohledávky, a to ve výši 2 000,00 Kč. Další úhrada pohledávky do konce doby jejího promlčení se již neuskutečnila. Tím, že proběhne částečná úhrada pohledávky, budou účetní pracovnice ÚMČ počítat výši opravné položky k datu 22. 9. 2010 již z nové hodnoty pohledávky. V tomto období bude pohledávka za nájemné z pozemků již 540 dnů po splatnosti, tj. 6 × 90 dnů. Opravná položka by tedy měla být vytvořena ve výši 60 % ze zůstatkové neuhrazené hodnoty pohledávky. Pokud účetní ÚMČ dodrží již zmiňovaný postup, při kterém je o tvorbě opravné položky k pohledávce účtováno průběžně každých 90 dnů, pak by při výpočtu hodnoty opravné položky k pohledávce k 22. 9. 2010 vyšlo, že účetní musí určitou výši rozpustit. Uvedené je patrné z následujícího výpočtu:

- Zbytková hodnota pohledávky: 8 080 Kč – 2 000 Kč = 6 080 Kč.
- Opravná položka by měla být vytvořena ve výši: 60 % z 6 080 Kč = 3 648 Kč.
- Výše opravné položky vytvořených do 22. 9. 2010: 2 424 + 2 × 808 Kč = 4 040 Kč.
- Výše opravné položky, kterou je nutné rozpustit: 4 040 Kč – 3 648 Kč = 392 Kč.
- Další tvorba opravné položky již ve výši: 10 % z 6 080 Kč = 608 Kč.

Tab. č. 10 Tvorba a účtování opravné položky (OP) průběžným způsobem za předpokladu částečné úhrady pohledávky

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Dotvoření OP k 1. 1. 2010 ve výši 30 % z 8 080 Kč	2 424,00	406	194
2. Po uplynutí 90 dnů tj. od 26. 12. 2009 tvorba OP (ve výši 10 % z 8 080 Kč), a to pravidelně k:			
26. 3. 2010	808,00	556	194
24. 6. 2010	808,00	556	194
3. Dne 29. 6. 2010 částečná úhrada pohledávky	2 000,00	231	311
4. Rozpuštění OP k 22. 9. 2010	392,00	194	556
5. Pokračování ve tvorbě OP (ve výši 10 % z 6 080 Kč), a to k:			
21. 12. 2010	608,00	556	194
21. 3. 2011	608,00	556	194
19. 6. 2011	608,00	556	194
17. 9. 2011	608,00	556	194
6. Zrušení OP k datu promlčení pohledávky tj. k 31.3.2012	6 080,00	194	556
7. Odpis pohledávky z rozvahy	6 080,00	557	311
8. Zaúčtování promlčené pohledávky na podrozvaze	6 080,00	911	999

Zdroj: Práce autora

V tab. č. 10 je uvedena tvorba a účtování opravné položky k pohledávce průběžným způsobem za situace, kdy z původní pohledávky ve výši 8 080,00 Kč vznikla částečnou úhradou ve výši 2 000,00 Kč zbytková hodnota ve výši 6 080,00 Kč. Zda odpovídá výše vytvořených opravných položek této částce lze ověřit pro kontrolu jednoduchým propočtem na základě údajů výše uvedené tabulky:

2 424,00 Kč + (2 × 808,00) − 392,00 + 608,00 + (3 × 608,00) = 6 080,00 Kč.

Pokud by nastala situace, že bude stanoveno účtování o opravných položkách k rozvahovému dni, tj. k 31. 12., pak by v příkladu při jeho řešení v roce 2010 byly vykázány určité odlišné účetní hodnoty. Prvotní dotvoření opravné položky k pohledávce ve výši 30 % za období roku 2009 se zaúčtuje k 1. lednu 2010 stejným způsobem. O další tvorbě opravné položky k pohledávce se bude účtovat až k rozvahovému dni, tedy k 31. 12. 2010. K tomuto datu bude pohledávka již 640 dnů po splatnosti (tj. více jak 7 × 90 dnů). Opravná položka bude tedy tvořena ve výši 70 % z nové (zbytkové) hodnoty pohledávky.
V tomto případě bude postup při výpočtu opravné položky následující:

- Zbytková hodnota pohledávky: 8 080 Kč − 2 000 Kč = 6 080 Kč.
- Opravná položka vytvořena v roce 2010: 70 % z 6 080 Kč = 4 256 Kč.
- Výše opravné položky vytvořené do 31. 12. 2010: 2 424 Kč.
- Výše opravné položky vytvořené k 31. 12. 2010: 4 256 Kč − 2 424 Kč = 1 832 Kč.
- Tvorba opravné položky v roce 2011 ve výši: 30 % z 6 080 Kč = 1 824 Kč.

Tab. č. 11 Tvorba a účtování opravné položky (OP) k rozvahovému dni za předpokladu částečné úhrady pohledávky

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Dotvoření OP k 1. 1. 2010 ve výši 30 % z 8 080 Kč	2 424,00	406	194
2. Dne 29. 6. 2010 částečná úhrada pohledávky	2 000,00	231	311
3. Tvorba OP k 31. 12. 2010 (ve výši 70 % z 6 080 Kč snížené o výši částečné úhrady)	1 832,00	556	194
4. Dotvoření OP v roce 2011 do 100 % (ve výši 30 % z 6 080 Kč)	1 824,00	556	194
5. Zrušení OP k datu promlčení pohledávky tj. k 31. 3. 2012	6 080,00	194	556
6. Odpis pohledávky z rozvahy	6 080,00	557	311
7. Zaúčtování promlčené pohledávky na podrozvaze	6 080,00	911	999

Zdroj: Práce autora

V tab. č. 11 je uvedena tvorba a účtování opravné položky k pohledávce k rozvahovému dni za situace, kdy byla provedena částečná úhrada. Z uvedeno vyplývá, že také v tomto případě bude okamžik zrušení opravné položky rozpouštěn v částce 6 080,00 Kč. Částku lze ověřit pro kontrolu jednoduchým propočtem na základě údajů výše uvedené tabulky:
2 424,00 Kč + 1 832,00 Kč + 1 824,00 Kč = 6 080,00 Kč.

Lze tedy konstatovat, že při tvorbě opravných položek k pohledávkám s částečnou úhradou průběžným způsobem nebo k rozvahovému dni řešení v příkladech vede ke stejným výsledkům, ale účtuje se o rozdílných účetních hodnotách. Z tohoto důvodu je nezbytné,

aby si účetní jednotka stanovila způsob účtování o opravných položkách k pohledávkám do vnitřní směrnice.

Příklad:

V dalším příkladě budu vycházet ze situace, která by mohla v období vymáhání pohledávky nastat a to je sjednání splátkového kalendáře k pohledávce. Dne 25. 2. 2010 byl sjednán splátkový kalendář k pohledávce ve výši 8 080,00 Kč mezi dlužníkem a ÚMČ Brno-sever. Splátky jsou předepsány dlužníkovi ve výši 1 010,00 Kč měsíčně vždy k 1. dni každého měsíce. V uvedeném případě se tedy mění pohledávka po splatnosti na pohledávku ve splatnosti. V příkladě zvolím postup účtování opravných položek k pohledávkám k rozvahovému dni. Prvním krokem je zrušení opravné položky z důvodu pominutí pro její tvorbu. Následně budu přepokládat, že dlužník uhradil pět měsíčních splátek a od měsíce srpna 2010 nedošlo ke zbylým třem úhradám. Proto byla k 31. 12. 2010 obnovena tvorba opravné položky a pohledávka tím mění režim z pohledávky ve splatnosti na pohledávku s původní splatností. K tomuto datu bude pohledávka již 640 dnů po splatnosti (tj. více jak 7 × 90 dnů). Opravná položka bude tedy tvořena ve výši 70 % z nové (zbytkové) hodnoty pohledávky. Postup výpočtu v tomto případě je následující:

- Zbytková hodnota pohledávky: 8 080 Kč − 5 × 1 010 Kč = 3 030 Kč.
- Výše opravné položky vytvořené k 31. 12. 2010: 70 % z 3 030 Kč = 2 121 Kč.
- Tvorba opravné položky v roce 2011 ve výši: 30 % z 3 030 Kč = 909 Kč.

Tab. č. 12 Tvorba a účtování opravné položky (OP) k rozvahovému dni při sjednání splátkového kalendáře

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Dotvoření OP k 1. 1. 2010 ve výši 30 % z 8 080 Kč	2 424,00	406	194
2. Zrušení OP z důvodu sjednání splátkového kalendáře	2 424,00	194	556
3. Úhrada pohledávky ve výši sjednaných splátek			
k 1. 3. 2010	1 010,00	231	311
k 1. 4. 2010	1 010,00	231	311
k 1. 5. 2010	1 010,00	231	311
k 1. 6. 2010	1 010,00	231	311
k 1. 7. 2010	1 010,00	231	311
4. K 31. 12. 2010 obnovení tvorby OP (ve výši 70 % ze zbytkové hodnoty pohledávky = 3 030,00 Kč)	2 121,00	556	194
5. V roce 2011 dotvoření OP do 100 % (ve výši 30 % z 3 030,00 Kč)	909,00	556	194
6. Zrušení OP k datu promlčení pohledávky tj. k 31. 3. 2012	3 030,00	194	556
7. Odpis pohledávky z rozvahy	3 030,00	557	311
8. Zaúčtování promlčené pohledávky na podrozvaze	3 030,00	911	999

Zdroj: Práce autora

Také případ dohody o postupném placení úhrady pohledávek jako je sjednání splátkových kalendářů vede k požadavkům na software. Je důležité, aby programy umožnily na jednu pohledávku nadefinovat více okamžiků splatnosti. Jinak se bude pohledávka s více splatnostmi zadávat jako série několika pohledávek. Softwarové programy ÚMČ Brno-sever v současné době nesplňují požadavky, které vyžadují nové změny a metody vyplývající z účetní reformy.

4.4 Problematika účtování časového rozlišení

Pomocí účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv může účetní jednotka přiřazovat náklady a výnosy k tomu účetnímu období, kterého se věcně a časově týkají – jde o časové rozlišení a dohadné účty. Metodu časového rozlišení lze nalézt ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., ustanovení § 69. ÚMČ Brno-sever vydal metodiku k účtování časového rozlišení, ve které stanovuje, že náklady (výdaje) a výnosy (příjmy) zachycuje podle těchto zásad:

a) do běžného účetního období je třeba zahrnout všechny náklady a výnosy, které do něj patří a naopak vyloučit ty, které sice v daném účetním období byly zaúčtovány, ale týkají se účetních období příštích,
b) nástrojem takovýchto úprav jsou obecně přechodné účty aktivní a pasivní,
c) pro vyrovnání časového nesouladu mezi náklady a výdaji, výnosy a příjmy je nutné znát přesnou částku, účel, čeho se operace týká, a období, ke kterému se vztahuje,
d) není-li známa např. částka, respektive ne zcela, je nutné využít dohadné účty.

Jak je uvedeno u předchozího odstavce, každý účetní doklad musí být posouzen kromě hledisek, které jsou zmíněny v jiných vnitřních normách (směrnicích), též z hlediska věcné a časové příslušnosti. Pokud se účetní doklad týká jiného účetního období tj. kalendářního roku, než ve kterém je vystaven, pak pracovníci, kteří doklad vystavují, musí tuto skutečnost na doklad výslovně uvést, pokud z něj již jednoznačně nevyplývá. Účetní pracovníci pak odpovídají za jeho zaúčtování do správného účetního období využitím techniky časového rozlišení, případně jiného vhodného způsobu. Časové rozlišení bude použito vždy, když je známa výše, věcné vymezení a jakého období se účetní případ týká.

Tab. č. 13 Přehled účtů časového rozlišení

Výdaj dříve než náklad	381 Náklady příštích období	314 Poskytnuté zálohy
Náklad dříve než výdaj	383 Výdaje příštích období	389 Dohadný účet pasivní
Příjem dříve než výnos	384 Výnosy příštích období	324 Přijaté zálohy
Výnos dříve než příjem	385 Příjmy příštích období	388 Dohadné účty aktivní

Zdroj: Práce autora

4.4.1 Příklady účtování časového rozlišení

Přechodné účty aktivní a pasivní

Náklady příštích období – účet 381 se použije tehdy, je-li provedena úhrada, tj. výdaj je realizován v běžném účetním období, ale náklad vznikne někdy v budoucnu – v dalším účetním období. Účet 381 na přechodnou dobu nahrazuje nákladový účet 5xx (a tím ovlivňuje hospodářský výsledek v daném účetním období – byl by jinak nižší) jedná se o přechodný účet aktivní – účtuje se jako u nákladů a jako u aktiv na stranu MD. Tento účet se použije např. pro účtování předplatného tiskovin, nájemného uhrazeného předem, pojistné hrazené na období, které není shodné s kalendářním rokem, apod.

Příklad:

ÚMČ Brno-sever uhradil pojistné za služební auto dne 20. 9. 2010 za období od října 2010 do září 2011 ve výši 12 000,00 Kč. Náklady se týkají dvou účetních období, tj. roku 2010 a 2011. V tomto případě se provede alikvotní propočet, tzn. tři měsíce roku 2010 ve výši 3 000,00 Kč se zaúčtuje do nákladů roku 2010 na účet 518 MD/231 D a devět měsíců roku 2011 ve výši 9 000,00 Kč se zaúčtuje do nákladů příštího období na účet 381 MD/231 D. V roce 2011 se provede zúčtování do nákladů částky ve výši 9 000,00 Kč zápisem 518 MD/381 D.

Tab. č. 14 Účtování do nákladů příštích období

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Úhrada z BÚ pojistné auta za období od října do prosince 2010 do nákladů běžného období	3 000,00	518	231
2. Úhrada z BÚ pojistné auta za období od ledna do září 2011 do nákladů příštího období	9 000,00	381	231
3. V roce 2011 zúčtování do nákladů (uhrazeno v roce 2010)	9 000,00	518	381

Zdroj: Práce autora

ÚMČ ve svém vnitřním předpisu stanovil, že výpočet nákladů a výnosů do období bude prováděn s přesností na měsíce. Vyhláška ani České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky platné v roce 2010 nezakazují použití metody časového rozlišení na období kratší, než je účetní období, tedy kratší než jeden rok. Jedná se tedy o ještě důslednější použití této metody, než vyhláška považuje za nezbytné, a proto takové rozhodnutí není v rozporu s vyhláškou.

Výdaje příštích období – 383 na tento účet lze účtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích období vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Vzhledem k tomu,

že na přechodnou dobu představuje účet 383 zdroj krytí majetku účetní jednotky (nahrazuje účet 231, kdy se účtuje na stranu D tohoto účtu), jedná se o přechodný účet pasivní. Účtuje se zde např. nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku, vyúčtování pokladny – výdajové pokladní doklady s datem předchozího roku, uhrazeny v pokladně následujícího roku, cestovné (známe přesnou částku), nevyfakturované dodávky (známe přesnou částku), apod.

Příklad:

ÚMČ eviduje nedokončený majetek na rekonstrukci a přístavbu mateřské školy, který je veden na účtu 042. Stavební práce byly dokončeny k 31. 12. 2010 s drobnými nedodělky, které nebyly k rozvahovému dni vyfakturovány a nebyla vyfakturována ani pozastávka ve výši 10 %. Ve smlouvě je sjednáno, že pozastávka ve výši 10 % z celkové ceny díla zaplatí ÚMČ firmě do 14 dnů po odstranění všech vad a nedodělků uvedených v zápise o předání převzetí dokončeného díla. Dle smluv zjistí odpovědný pracovník odboru (oddělení) výši těchto nevyfakturovaných dodávek a předají uvedené skutečnosti na oddělení účtárny. Účetní pracovnice zaúčtují uvedené zápisem na účet 042 MD/383 D. Pokud si výši částky nebudou jisté, pak by částku odhadovaly a zaúčtovaly zápisem na účet 042 MD/389 D. Na základě uzavřené smlouvy bylo zjištěno, že cena díla činí celkem 663 449,00 Kč.

Tab. č. 15 Účtování do výdajů příštích období

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Zaúčtování výdajů příštích období k 31. 12. (faktura by měla být dle smlouvy)	663 449,00	042	383
2. Došlá faktura za stavební práce snížené o 10 % pozastávku v následujícím období (leden 2011)	597 104,00	383	321
3. Došlá faktura na 10 % pozastávku z celkové ceny díla v následujícím období (březen 2011)	66 345,00	383	321

Zdroj: Práce autora

V těchto výše uvedených příkladech je nutná spolupráce s ekonomy jednotlivých odborů (oddělení), kteří posoudí jednotlivé např. nevyfakturované dodávky k 31. 12. 2010 a předají informace interním sdělením na oddělení účtárny k zaúčtování.

Výnosy příštích období – účet 384 se použije v případě, že účetní jednotka obdrží platbu dříve než vznikne výnos. Vzhledem k tomu, že účet 384 nahrazuje na přechodnou dobu výnosový účet 6xx, kde se účtuje na stranu D, jedná se o přechodný účet aktivní. Na tento účet se zaúčtují např. nájemné přijaté předem, úhrady na plnění dalšího roku před

splatností nebo dle smluv, paušální platby (jiné období, než aktuální kalendářní rok), předplacené místní a správní poplatky, apod.

Příklad:

Typickým příkladem je nájemné inkasované dopředu. ÚMČ pronajímá nebytový prostor a dle smlouvy má nájemce za jeho užívání v letech 2010–2012 zaplatit v roce 2010 částku ve výši celkem 120 000,00 Kč. Jedná se tedy o pronájem nebytového prostoru na tři roky, kdy úhrada nájemcem proběhla předem, na začátku ledna 2010. Účetní tak účtují o příjmu peněžních prostředků podle výpisu z bankovního účtu ve výši 120 000,00 Kč již v lednu 2010 účetním zápisem 231 MD, avšak výnosem z titulu pronájmu nebytového prostoru v roce 2010 je ve věcné a časové souvislosti pouze třetina zaplacené částky ve výši 40 000,00 Kč, která se zaúčtuje na výnosový účet 603. Zbylé dvě třetiny znamenají pro ÚMČ závazek poskytnout nájemci nebytový prostor v roce 2011 a 2012, neboť tento nájemce za pronájem již předem zaplatil. Tento závazek se zaúčtuje ve výši 80 000,00 Kč na účet 384 – Výnosy příštích období.

Tab. č. 16 Účtování do výnosů příštích období

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Úhrada za pronájem nebytových prostor v roce 2010	40 000,00	231	603
2. Úhrada za pronájem nebytových prostor předem na rok 2011 a 2012	120 000,00	231	384
3. V roce 2011 zaúčtování do výnosů za pronájem nebytových prostor (uhrazeno v roce 2010)	40 000,00	384	603
4. V roce 2012 zaúčtování do výnosů za pronájem nebytových prostor (uhrazeno v roce 2010)	40 000,00	384	603

Zdroj: Práce autora

Z uvedené tabulky vyplývá, že v roce 2011 a 2012 již k žádnému pohybu peněžních prostředků nedochází, pouze se sníží závazek na účtu 384 – Výnosy příštích období v poměrné výši 80 000,00 Kč. Zároveň tím, jak nájemce nebytový prostor v uvedených dvou letech využíval, vznikl ÚMČ ve stejné výši výnos z titulu pronájmu.

Příjmy příštích období – 385 tento účet se použije pro nevyfakturované, ale provedené práce či provize a služby, účet 385 na přechodnou dobu nahrazuje účet 231, kde se účtuje na stanu MD, jedná se o přechodný účet pasivní. Představují částky účetní jednotkou dosud neinkasované, které však jsou výnosem běžného období.

Příklad:

ÚMČ uzavřel smlouvu o pronájmu nebytových prostor s nájemcem na tři roky, počátek pronájmu je stanoven ve smlouvě od července 2010 a konec pronájmu je stanoven na červen 2013 na celkovou částku ve výši 180 000,00 Kč. ÚMČ ve smlouvě přistoupil na podmínku, že nájemce za celý pronájem zaplatí až zpětně, na konci pronájmu k 30. 6. 2013, neboť částka bude poměrně vyšší a pro ÚMČ i po zohlednění inflace výhodnější. V roce 2010 musí účetní zaúčtovat výnos za toto účetní období ve výši, která s tímto účetním obdobím věcně a časově souvisí, tj. ve výši 6 měsíců (od července do prosince 2010) z celkových 36 měsíců, tedy ve výši jedné pětiny z celkové částky 180 000,00 Kč, což je částka 30 000,00 Kč. Tato částka je výnosem ÚMČ v roce 2010 a zároveň pohledávkou za nájemcem, která bude v souladu s uzavřenou smlouvou uhrazena až v roce 2013. Zaúčtování se provede zápisem částky ve výši 30 000,00 Kč na účet 385 MD – Příjmy příštích období a 603 D – Výnosy z pronájmu.

Tab. č. 17 Účtování do příjmů příštích období

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. V roce 2010 v bude vznik výnosu z pronájmu nebytových prostor	30 000,00	385	603
2. V roce 2011 vznik výnosu z pronájmu nebytových prostor	60 000,00	385	603
3. V roce 2012 vznik výnosu z pronájmu nebytových prostor	60 000,00	385	603
4. V roce 2013 vznik výnosu z pronájmu nebytových prostor	30 000,00	385	603
5. V roce 2013 úhrada pronájmu dle smlouvy za předchozí období (od července 2010 do června 2013)	180 000,00	231	385

Zdroj: Práce autora

Z výše uvedeného vyplývá, že v souladu se smlouvou bude pronájem nebytových prostor nájemcem zaplacen až v polovině roku 2013. Avšak účetní musí zachytit výnos z titulu pronájmu od vzniku, tj. od roku 2010 a také zvýšení své pohledávky na účtu 385 – Příjmy příštích období a to až do doby, kdy nájemce uhradí celkovou částku ve výši 180 000,00 Kč.

Dohadné účty aktivní a pasivní

Používají se na konci účetního období v případech, kdy nelze položky vyúčtovat jako běžné pohledávky (nebo závazky), ale výnos (náklad) z těchto případů přísluší do běžného účetního období a v případech, kdy neznáme jednu ze tří podmínek pro časové rozlišení, např. přesnou částku. Rozlišení se provádí pomocí účtu 388 – Dohadné účty aktivní a 389 Dohadné účty pasivní.

Dohadný účet aktivní – 388 se použije pro zaúčtování pohledávek, např. pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistné události, kdy ke konci rozvahového dne pojišťovna pohledávku potvrdila, ale nestanovila konečnou výši náhrady, dále za rozpočty a z jiných vztahů, pokud vznikly nároky, ale není známa skutečná výše plnění nebo jiným způsobem zpochybnitelná výše plnění a zároveň nelze o těchto skutečnostech účtovat v knihách podrozvahových účtů (transfery), apod.

Příklad:

ÚMČ v listopadu 2010 uplatnil náhradu škody u pojišťovny za opravu havarovaného služebního automobilu. Ke dni účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2010 nebyla pojišťovnou pojistná náhrada poskytnuta a pojišťovna ani nepotvrdila do účetní závěrky přesnou výši náhrady. Provede se tedy odhad vzniklé škody ve výši 25 000,00 Kč a zaúčtuje zápisem na účet 388 MD – Dohadný účet aktivní a výnosový účet 649 D – Ostatní výnosy z činnosti. Pojišťovna vyúčtuje pojistnou událost v následujícím období, dne 9. 2. 2011 ve výši 20 000,00 Kč, která se zaúčtuje na účet 231 MD/388 D. Vzniklý rozdíl odhadované částky a částky vyúčtované pojišťovnou ve výši 5 000,00 Kč se zaúčtuje zrušením zůstatku dohadné položky na účet 649 MD/388 D.

Tab. č. 18 Účtování na dohadný účet aktivní

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Tvorba dohadné položky k 31. 12. 2010 na pojistnou událost za vzniklou škodu	25 000,00	388	649
2. Pojišťovna vyúčtovala pojistnou událost dne 9. 2. 2011	20 000,00	231	388
3. Zrušení zůstatku dohadné položky	5 000,00	649	388

Zdroj: Práce autora

Dohadný účet pasivní – 389 se používá pro zaúčtování závazků k zachycení nevyfakturovaných dodávek za materiál, zboží, práce a služby, kdy plnění bylo uskutečněno v běžném účetním období, ale vyúčtování (faktura) do doby uzavření účetních knih nedošlo, např. nevyúčtovaná spotřeba energie, plynu, tepla, vodného a stočného.

U záloh na energii, plyn, teplo, vodné a stočné a tyto zálohy nejsou k 31. 12. vyúčtované je nutné rovněž časově rozlišovat a to alikvotním propočtem ve výši záloh podle počtu měsíců v běžném období a počtu měsíců roku příštího. Uvedené je stanoveno ve vnitřním předpisu ÚMČ Brno-sever.

Příklad:

Dalším příkladem použití dohadného účtu pasivního může být u obcí a krajů daň z příjmů právnických osob (DPPO), kterou územní samosprávný celek platí sám sobě.

ÚMČ Brno-sever vypočítal k účetní závěrce DPPO za rok 2010 a zaúčtoval zápisem do nákladů běžného roku na účet 591 MD/389 D Dohadný účet pasivní. Zároveň ÚMČ ví, že se jedná o jeho výnos. Předmětem následujícího řešení je, zda se jedná o výnos období, kdy vznikl náklad, nebo zda je to výnos období následujícího. Z uvedeného vyplývá, že náklad daně z příjmů, který je pro ÚMČ zároveň výnosem, dohadoval pro přiřazení k nákladům z daně do období běžného roku. Je to však výnos související s daňovým základem? Daň z příjmů jako náklad vznikne na základě výnosů, které jsou předmětem daně, s těmito výnosy daň z příjmů jako náklad opravdu souvisí. Ale daň si ÚMČ platí „sám sobě" dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územních samosprávných celků. Tento daňový výnos však není určen na pokrytí daně jako nákladu, ale vlastně je určen na pokrytí nákladů veřejné správy. Daň z příjmů za obec tedy není výnos, který by se měl přiřadit k nákladu z daně příjmů. Nemají spolu věcnou souvislost. K uvedenému problému se vyjádřila auditorská firma PKF Audit s.r.o., která doporučila účtovat předpis výnosů v roce 2011 a účtovat dle níže uvedeného postupu.

Prvním krokem je zaúčtování předpisu dohadného účtu pasivního vyplývajícího v předpokládané výši DPPO za ÚMČ Brno-sever ke dni 31. 12. 2010 na základě předběžně zpracovaného daňového přiznání k dani z příjmů. Částka byla vypočtena ve výši 690 217,00 Kč.

Tab. č. 19 Účtování předpisu DPPO na dohadný účet pasivní k 31. 12. 2010

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Předpis nákladů DPPO k 31. 12. 2010			690 217,00	591	
2. Předpokládaná výše DPPO k 31. 12. 2010			690 217,00		389

Zdroj: Práce autora

Následně budu předpokládat, že nastane optimální případ, tzn. odhadovaná částka bude ve stejné výši jako skutečná výše daně. ÚMČ zaúčtuje předpis a úhradu daně z příjmů v roce 2011 zápočtem se zapojením rozpočtové skladby – datum účetního případu = datum podání daňového přiznání na místně příslušný FÚ.

Tab. č. 20 Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla ve stejné výši jako skutečná výše daně

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Předpis závazku daně z příjmů			690 217,00	389	341
2. Odvod daně z příjmů z BÚ	6399	5362	690 217,00	341	231
3. Úhrada daně z příjmů na BÚ		1122	690 217,00	231	632

Zdroj: Práce autora

Následně budu předpokládat, že odhadovaná částka byla vyšší o 50 000,00 Kč než skutečná výše daně. ÚMČ zaúčtuje předpis a úhradu daně z příjmů v roce 2011 zápočtem se zapojením rozpočtové skladby – datum účetního případu = datum podání daňového přiznání na místně příslušný FÚ.

Tab. č. 21 Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla vyšší než skutečná výše daně

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Vypořádání dohadného účtu pasivního			690 217,00	389	
2. Předpis závazku daně z příjmů			640 217,00		341
3. Snížení nákladů v následujícím roce			−50 000,00	591	
4. Odvod daně z příjmů z BÚ	6399	5362	640 217,00	341	231
5. Úhrada daně z příjmů na BÚ		1122	640 217,00	231	632

Zdroj: Práce autora

Opačná situace oproti výše uvedené tabulce nastane, pokud odhadovaná částka byla nižší o 50 000,00 Kč než skutečná výše daně. ÚMČ zaúčtuje předpis a úhradu daně z příjmů v roce 2011 zápočtem se zapojením rozpočtové skladby – datum účetního případu = datum podání daňového přiznání na místně příslušný FÚ.

Tab. č. 22 Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla nižší než skutečná výše daně

Název účetní operace	OdPa	Pol	v Kč	MD	D
1. Vypořádání dohadného účtu pasivního			690 217,00	389	
2. Předpis závazku daně z příjmů			740 217,00		341
3. Zvýšení nákladů v následujícím roce			50 000,00	591	
4. Odvod daně z příjmů z BÚ	6399	5362	740 217,00	341	231
5. Úhrada daně z příjmů na BÚ		1122	740 217,00	231	632

Zdroj: Práce autora

4.4.2 Návrh obsahu vnitřní účetní směrnice ÚSC

Vzhledem k tomu, že časové rozlišení nákladů a výnosů pro územní samosprávné celky je novou účetní metodou, je nutné, aby si účetní jednotky uvedenou metodu upravily prostřednictvím vnitřních účetních směrnic. Při zpracování vnitřních předpisů je třeba postupovat v souladu s právními předpisy a vnitřními potřebami účetní jednotky, která

si může volit variantní postupy při splnění podmínky, že vnitřní předpis je v souladu s právními předpisy. Právní východiska pro zpracování směrnice k časovému rozlišení jsou stanoveny v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 3 a ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., § 69. Následně se zaměřím na problematiku významnosti, tzn. co se časově rozlišuje a co nikoliv. Účetní jednotka si může stanovit, že pro nevýznamnost dle § 69, odst. 3, nebude časově rozlišovat u nákladů např.

a) předplatné časopisů a novin,
b) předplatné účasti na školeních a kurzech, kde zahájení uvedeného bylo v minulém účetním období a jeho ukončení bude v následujícím období,
c) platby za telefonní hovory v případech, že se vyúčtovaní období nekryje s kalendářním měsícem,
d) nákup kalendářů, novoročenek na následující rok,
e) případy, kdy se konkrétní doklad týká více časových období a nepřesahuje předpokládaný časově rozlišený náklad v běžném období se stanovením výše částky,
f) cestovné (pracovní cesty, které byly zahájeny v běžném období a ukončené v následujícím období),
g) všechny případy nákupu materiálu (kancelářských potřeb, drobného materiálu pro úklid a údržbu, paliva), které byly učiněny před koncem účetního období a byly při dodržení pravidel stanovených vnitřním předpisem, zúčtovány přímo do nákladů bez použití účtu zásob.

Uvedené případy pod písmenem a–g může účetní jednotka omezit výši částky, např. 10 tis. Kč nebo uvést obecně bez omezení částky.

Dalšími náklady mohou být pravidelně se opakující platby, kdy se každoročně opakuje jejich přibližně stejná hodnota a kde se neočekává výrazná změna ceny přijatého plnění s určením konkrétních případů. U výnosů určit nevýznamnost opět stanovením výši částky s uvedením konkrétních případů. Rovněž by mělo být uvedeno, že časové nerozlišování plateb nesmí výrazně ovlivnit věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů.

Dále by bylo vhodné ve směrnici vymezit:

a) případy, které podléhají časovému rozlišení za všech okolností,
b) přesnost počítání časového rozlišení (na měsíce, na dny),
c) zda se bude časové rozlišení provádět v průběhu roku nebo na přelomu roku,

d) způsob tvorby dohadných položek,
e) odpovědnost a pravomoci pracovníků, jednotlivých odborů a oddělení.

Ve výše uvedeném návrhu jsem vybrala nejzásadnější body, které by prostřednictvím směrnice měly být ošetřeny. Použitím metody časového rozlišení dochází k významnému snížení pravděpodobnosti zkreslení účetní jednotkou vykázaného výsledku hospodaření. Nepoužití metody časového rozlišení by u nich mohlo vést k významnému zkreslení informací v účetních výkazech.

4.5 Problematika účtování dlouhodobého majetku

Účtování dlouhodobého majetku (DM) je velmi rozsáhlá oblast, z tohoto důvodu se zaměřím v této části práce pouze na účtování technického zhodnocení DM prostřednictvím nových uspořádacích účtů. Ve směrné účtové osnově se objevily dva nové účty k zachycení účetních případů, které se týkají technického zhodnocení. Účet 044 – je určen pro technické zhodnocení DNM a účet 045 – je určen pro technické zhodnocení DHM. Účetní jednotky se při účtování musí řídit ustanovením vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 11, odst. 6, písm. d) v případě DNM a § 14, odst. 10 v případě DHM. Uspořádací účty technického zhodnocení se použijí tehdy, když se za jedno účetní období zjišťuje, zda zásahy do majetku dosáhly hranice technického zhodnocení. Pokud je tato hranice překročena, navýšíme ocenění majetku. V případě, že hodnoty technického zhodnocení nedosáhnou, z uspořádacího účtu převedeme zjištěné hodnoty do nákladů. Účet není určen pro sledování oprav majetku, je určen pro sledování zásahů do majetku, např. rozšíření využitelnosti nebo změna základních parametrů. Účet se používá pouze v jednom účetním období a ke konci roku musí mít nulový stav.

4.5.1 Příklady účtování o technickém zhodnocení DM

Příklad:
ÚMČ Brno-sever v roce 2010 plánuje přístavbu budovy, ve které sídlí. Rozpočet na stavební práce je ve výši 980 000,00 Kč. V tomto případě je zbytečné využívat účet 045, výdaje související s pořízením se budou účtovat rovnou na účet 042.

Tab. č. 23 Účtování technického zhodnocení DHM prostřednictvím účtu 042

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Došlá faktura za stavební práce	980 000,00	042	321
2. Úhrada faktury z BÚ	980 000,00	321	231
3. Zařazení majetku do užívání	980 000,00	021	042

Zdroj: Práce autora

Opačný případ by nastal, když ÚMČ v březnu 2010 pořídil montáž mříží na okna v přízemí budovy, ve které sídlí. Fakturace prací za montáž mříží byla ve výši 33 000,00 Kč. Na stejném objektu je dále plánováno ve stejném roce pořízení žaluzií na uvedená okna. V tomto případě se použije pro zaúčtování účet 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení DHM, na kterém hodnota montáže mříží zůstane, dále se na účtu bude sledovat technické zhodnocení z pořízení žaluzií. Zda zásah do majetku dosáhne hranice technického zhodnocení, lze posoudit až součtem všech dílčích zásahů v jednom roce k jedné majetkové položce. Poté se buď navýší hodnota majetku, nebo se zaúčtuje do nákladů na účet 549 – Ostatní náklady z činnosti. Fakturace prací za montáž žaluzií byla ve výši 22 000,00 Kč. Součtem hodnoty za montáž mříží a montáž žaluzií zjistíme, že došlo k překročení hranice technického zhodnocení (tj. 40 000,00 Kč). K roční závěrce bude majetek zaúčtován prostřednictvím majetkového účtu 021 – Budovy a stavby.

Tab. č. 24 Účtování technického zhodnocení DHM prostřednictvím účtu 045

Název účetní operace	v Kč	MD	D
1. Došlá faktura za montáž mříží	33 000,00	045	321
2. Došlá faktura za montáž žaluzií	22 000,00	045	321
3. Úhrada obou faktur	55 000,00	321	231
4. Zařazení majetku do užívání, technické zhodnocení překročilo hranici 40 000,00 Kč	55 000,00	021	045

Zdroj: Práce autora

Nejpozději na konci roku je tedy nutné vyhodnotit, zda se jedná o náklad nebo pořízení dlouhodobého majetku. Pokud je technické zhodnocení nedokončené a je pravděpodobné, že hranice dosáhne, pak je třeba provést přeúčtování z účtu 045 na účet 042. Účetní jednotky ÚSC při účtování na účty 044 a 045 volí kapitálové položky rozpočtové skladby třídy 6.

5. ZÁVĚR

Reforma veřejné správy je dlouhodobý proces, jehož cílem je významným způsobem změnit stávající orientaci, strukturu, činnosti a rovněž i efektivnost veřejné správy jako celku. Aby byla reforma úspěšná, musí se opírat o vymezení základních reformních cílů, ucelenou koncepci a jasné principy samotného reformního postupu. Hlavní cíle reformy veřejné správy by měly být vždy zaměřeny na občana a na další demokratizaci veřejné správy, dále na dosažení evropských standardů veřejné správy a na profesionalizaci a efektivnost veřejné správy. Je zřejmé, že veřejnou správu nelze zformovat za několik málo let. Jedná se o dlouhodobý proces, který by měl vycházet z několika zásadních a obecně platných principů, jimiž se bude celá reforma veřejné správy řídit.

Hlavním cílem bakalářské práce bylo zhodnocení změn a nových metod účtování vyplývající z účetní reformy 2010 v aplikaci na územní samosprávné celky. Od 1. ledna 2010 bylo zavedeno tzv. účetnictví státu. Cílem je reformovat způsob, jakým účtují a vykazují subjekty veřejné správy, a přispět tak k zajištění úplných, správných a včasných informací o hospodářské situaci státu. Reforma směřuje k tomu, aby se postupy účtování subjektů veřejné správy přiblížily účtování podnikatelských subjektů. Cílem je zpřehlednit účtování subjektů veřejné správy, zlepšit interpretaci jejich finančních výkazů a snáze aplikovat potřebné změny pro všechny subjekty ekonomiky.

Související změny v legislativě zahrnují zejména novelu vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky a organizačními složkami státu, a dále vyhlášku č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů.

Vyhláška č. 505/2002 Sb., byla pro uvedené subjekty zrušena k 31. prosinci 2009 a s účinností od 1. ledna 2010 plně nahrazena vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Vyhláška byla vydána jako nový právní předpis, neboť systematické i věcné úpravy jsou takového rozsahu, že by pouhá novela

mohla způsobit velmi nepřehlednou situaci pro dotčené účetní jednotky. Reaguje částečně na změny zákona o účetnictví a zároveň je nezbytné dostát cílům usnesení vlády č. 561 ze dne 23. května 2007.

Územní samosprávné celky, tj. obce (města) a kraje, jsou jedním ze subjektů veřejné správy, pro které se mění dosavadní způsob a postupy účtování. Účetnictví ÚSC bylo koncipováno na peněžní bázi, což vedlo k nízké vypovídací schopnosti o finanční situaci účetní jednotky z hlediska času, ale i z hlediska výkonu. V účetnictví ÚSC se netvořily rezervy a opravné položky, neprovádělo se časové rozlišení nákladů a výnosů, výdajů a příjmů, nebylo vyjádřeno opotřebení majetku, apod. Od 1. ledna 2010 se na všechny účetní jednotky veřejné správy, které vedou účetnictví v plném rozsahu, vztahuje povinnost aplikovat v účetnictví zcela nové a doposud nepoužívané účetní metody. Zejména metodu tvorby opravné položky k pohledávkám, tvorby rezerv, ocenění reálnou hodnotou a časové rozlišení nákladů a výnosů. Od 1. ledna 2011 se musely účetní jednotky připravit také na to, že budou odpisovat dlouhodobý majetek a tvořit opravné položky k ostatnímu majetku, tj. dlouhodobému majetku a zásobám. Uvedené účetní metody zavádějí do účetnictví veřejné správy účtování na základě akruálního principu, které povede ke zlepšení věrnosti zobrazení skutečnosti v účetních výkazech. Dalším důležitým krokem bylo sestavení nového účtového rozvrhu podle směrné účtové osnovy stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb., který se současnou podobou přibližuje účtovému rozvrhu podnikatelských subjektů.

Dílčím cílem práce bylo přiblížení problematiky účtování územních samosprávných celků s použitím nových účetních metod. Tato problematika byla následně aplikována na účetní jednotce za pomoci několika namodelovaných příkladů, které budou vycházet z konkrétních podmínek zvolené účetní jednotky Úřadu městské části Brno-sever. Na různorodých případech byly předvedeny základní rozdíly v postupech účtování prvního použití nové účetní metody, opravných položek, časového rozlišení, dlouhodobého majetku a následně identifikovány některé problémy, které by v souvislosti s probíhajícími změnami mohly vyvstat. V této souvislosti byly nastíněny návrhy možného řešení identifikovaných problémů.

Při účtování prvního použití účetní metody se dostal ÚMČ Brno-sever často do situace, kdy určitou metodu v účetním období 2010 použil poprvé. V prvé řadě byly uvedeny dvě

varianty postupu účtování související s významností v případě prvního použití metody. V této souvislosti bylo doporučeno účetní jednotce, aby stanovila pravidla významnosti a zapracovala tato pravidla do vnitřní směrnice. Následně byly předvedeny příklady při použití změny metody pro časové rozlišení nákladů a výnosů minulých let a změny týkající se účtování drobného dlouhodobého majetku. V případě účtování drobného dlouhodobého majetku není shodný názor mezi jednotlivými kraji, zda provést dooprávkování uvedeného majetku už v roce 2010 s použitím účtu 406, či nikoliv. Většina krajů přijala metodiku jednorázového dooprávkování.

Oblast účtování opravných položek byla zaměřena na novou účetní metodu, která byla zavedena od 1. ledna 2010, a sice tvorbu opravných položek k pohledávkám. Postup a tvorba opravných položek k pohledávkám byly zohledněny na jednotlivých účetních případech, které by v průběhu vymáhání pohledávky mohly nastat. ÚMČ Brno-sever stanovil ve svém vnitřním předpisu účtování o tvorbě opravných položek k pohledávkám průběžným způsobem. Uvedený postup ale působí v praxi problém v souvislosti s nedostatečnou softwarovou podporou, což znamená pro účetní pracovnice velmi náročnou a (mnohdy ruční) práci. Na základech těchto zkušeností bylo formulováno doporučení pro účetní jednotku, aby neúčtovala o tvorbě opravných položek průběžně, ale pouze ke konci rozvahového dne, tj. k 31. 12., a danou změnu zapracovala do vnitřních předpisů.

Při účtování časového rozlišení byly použity přechodné účty aktivní a pasivní na různorodých účetních případech, ať už náklady a výnosy příštích období, výdaje a příjmy příštích období nebo dohadné účty aktivní a pasivní. Vzhledem k tomu, že časové rozlišení nákladů a výnosů je pro ÚSC také novou účetní metodou, je nutné, aby si účetní jednotka uvedenou metodu upravila prostřednictvím vnitřních směrnic. Na základě uvedeného byly navrženy možné variantní postupy zaměřené na problematiku významnosti, tzn. co se časově rozlišuje a co nikoliv. Při zpracování vnitřních předpisů je třeba postupovat v souladu s právními předpisy a vnitřními potřebami účetní jednotky.

V oblasti problematiky dlouhodobého majetku byly příklady zaměřeny pouze na účtování technického zhodnocení dlouhodobého majetku prostřednictvím nových uspořádacích účtů. Ve směrné účtové osnově se objevily dva nové účty k zachycení účetních případů,

které se týkají technického zhodnocení. Účetní jednotce bylo doporučeno, aby nejpozději na konci roku vyhodnotila, zda se jedná o náklad nebo pořízení dlouhodobého majetku.

Probíhající účetní reforma ve veřejném sektoru nepředstavuje široce medializované téma, což je značná škoda, protože publicitu by si z mnoha příčin zasluhovala. Od základu se totiž mění zaběhlé postupy a principy účetnictví v oblasti veřejných financí, mezi které jsou zahrnuty i územní samosprávné celky. Určujícím rysem celé reformy účetnictví je přiblížení účetního výkaznictví a vypovídací schopnosti účetních informací veřejného sektoru podnikatelským subjektům a přechod od peněžní báze na akruální účetní princip, který umožňuje evidovat procesy s větší přesností a účelností. Přechod na akruální princip účetnictví neznamená, že bude zrušen stávající systém zpracování a sledování rozpočtu, který naopak vychází jednoznačně z toku peněz, tedy z příjmů a výdajů (ty budou i nadále sledovány dle rozpočtové skladby). Proto půjde i nadále o rozpočtové hospodaření. Přestože se některé rozdíly postupně stírají, veřejný sektor se vždy ze své podstaty bude od soukromého sektoru odlišovat. Cílem hospodaření subjektů veřejné správy není totiž tvorba zisku, ale především naplnění veřejného zájmu.

6. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

6.1 Monografie a seriálové publikace

HENDRYCH, Dušan. *Správní věda: Teorie veřejné správy*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. 195 s. ISBN 80-86395-86-3.

HORZINKOVÁ, Eva, NOVOTNÝ, Vladimír. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 234 s. ISBN 978-80-7380-096-3.

Kolektiv autorů. Účetní reforma v oblasti veřejných financí. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2009, č. 4, s. 2– 43. ISSN 1213-3493.

PLESNIVÝ, Petr, BAUER David. Nejen k účetní reformě z pohledu problematiky vnitřních předpisů a účetních záznamů. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 1, s. 2–5. ISSN 1213-3493.

POMAHAČ, Richard, VIDLÁKOVÁ, Olga. *Veřejná správa*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 278 s. ISBN 80-7179-748-0.

SCHELLE, Karel. *Reforma veřejné správy (historie, současnost a perspektivy)*. 1. vyd. Brno: Linie, 2002. 169 s. ISBN 80-903089-6-1.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana, NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Účetní reforma a ÚSC 2010*. 1. vyd. Turnov: Obec účtuje, 2010. 346 s. ISBN 978-80-254-6862-3.

SVOBODA, Michal. Metoda časového rozlišení pro některé vybrané účetní jednotky od 1. 1. 2010. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 2, s. 18–22. ISSN 1213-3493.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účetní metody a jejich použití některými vybranými jednotkami. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 2, s. 8–17. ISSN 1213-3493.

VIDLÁKOVÁ, Olga. *Reformy veřejné správy*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2000. 146 s. ISBN 80-7194-290-1.

6.2 Internetové zdroje

Česká republika. Vyhláška č. 410 ze dne 25. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 133, s. 6854–6930. Dostupné také z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=410/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>. ISSN 1211-1244.

Československo. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní republiky*. 1991, částka 107, s. 2802–2810. Dostupné také z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>.

Ministerstvo financí České republiky. *České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky – platné pro rok 2010* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [cit. 2011-01-14]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_52363.html>.

Ministerstvo financí České republiky. *České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky – platné pro rok 2010* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [cit. 2011-01-14]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_52363.html>.

Ministerstvo financí České republiky. *Příloha k usnesení vlády č. 561, ze dne 23. května 2007: Základní principy vzniku účetnictví státu* [online]. Praha: Vláda České republiky. [cit. 2011-01-12]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_integr_roz_sys_33514.html?year=2008>.

Ministerstvo financí České republiky. *Základní teze účetní reformy veřejných financí* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [cit. 2011-01-14]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_aktuality_50091.html>.

ŠIMEČKOVÁ, Stanislava. *Problémy účetnictví ÚSC České republiky* [online]. [cit. 2011-01-10]. Dostupné z WWW: <http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=105558&zor=1>.

ROČÁRKOVÁ, Jitka, aj. *Jihočeský kraj metodická pomoc: Účetní závěrka 2010* [online]. České Budějovice: Ekonomický odbor Krajského úřadu Jihočeského kraje. Poslední úprava 2010 [cit. 2011-01-10]. Dostupné z WWW: <http://www.kraj-jihocesky.cz/index.php?par[id_v]=193&par[lang]=CS>. Dokument ke stažení ve formátu pdf v části Metodická pomoc.

ROČÁRKOVÁ, Jitka, aj. *Jihočeský kraj metodický pokyn: Příklady účtování pro obce a DSO od 1. 1. 2010* [online]. České Budějovice: Ekonomický odbor Krajského úřadu Jihočeského kraje. Poslední úprava 1. 1. 2010. [cit. 2011-01-10]. Dostupné z WWW: <http://www.smojk.cz/vismo/dokumenty2.asp?u=200007&id_org=200007&id=11497>. Dokument ke stažení ve formátu pdf v části Odkazy.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik – účetnictví – daně* [online]. 10. aktualiz. vyd., [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: <http://www.anag.cz/files/file/2306_A.pdf>.

7. SEZNAM ZKRATEK

a. s.	Akciová společnost
BÚ	Běžný účet
ČR	Česká republika
ČSFR	Československá federativní republika
ČÚS	Český účetní standard
D	Stana účtu Dal
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DDM	Drobný dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DSO	Dobrovolný svazek obcí
FIN 2 – 12	Výkaz o plnění rozpočtu
FÚ	Finanční úřad
HV	Hospodářský výsledek
MD	Strana účtu Má Dáti
MF	Ministerstvo financí
OP	Opravné položky
OdPa	Odvětvové členění dle rozpočtové skladby – oddíl, paragraf
Pol	Druhové členění dle rozpočtové skladby – položka
ÚMČ	Úřad městské části
ÚSC	Územní samosprávný celek

8. SEZNAM TABULEK

Tab. č. 1: Účtování o předpisu pohledávek v souvislosti s výnosy 2010 varianta A…….. 28
Tab. č. 2: Účtování o předpisu pohledávek v souvislosti s výnosy 2010 varianta B…….. 28
Tab. č. 3: Účtování o poskytnuté záloze – vyúčtování zálohy v následujícím roce……29
Tab. č. 4: Účtování o dohadném účtu pasivním s předpokladem spotřeby tepla…… 30
Tab. č. 5: Vyúčtování zálohové faktury spotřeby tepla ve výši 121 400,32 Kč ……30
Tab. č. 6: Účtování o pořízení DDHM v roce 2010…… 31
Tab. č. 7: Účtování o pořízení DDNM v roce 2010.……... 31
Tab. č. 8: Doúčtování oprávek DDHM a DDNM k 1. lednu 2010……. 32
Tab. č. 9: Tvorba a účtování opravné položky (OP) k pohledávce do data jejího promlčení …….... 35
Tab. č. 10: Tvorba a účtování opravné položky (OP) průběžným způsobem za předpokladu částečné úhrady pohledávky…… 37
Tab. č. 11: Tvorba a účtování opravné položky (OP) k rozvahovému dni za předpokladu částečné úhrady pohledávky…… 38
Tab. č. 12: Tvorba a účtování opravné položky (OP) k rozvahovému dni při sjednání splátkového kalendáře……. 39
Tab. č. 13: Přehled účtů časového rozlišení…… 40
Tab. č. 14: Účtování do nákladů příštích období……41
Tab. č. 15: Účtování do výdajů příštích období……. 42
Tab. č. 16: Účtování do výnosů příštích období……43
Tab. č. 17: Účtování do příjmů příštích období……..44
Tab. č. 18: Účtování na dohadný účet aktivní…… 45
Tab. č. 19: Účtování předpisu DPPO na dohadný účet pasivní k 31. 12. 2010……..46
Tab. č. 20: Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla ve stejné výši jako skutečná výše daně…… 47
Tab. č. 21: Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla vyšší než skutečná výše daně……47
Tab. č. 22: Účtování předpisu a úhrady DPPO v roce 2011 – odhadovaná částka byla nižší než skutečná výše daně……47
Tab. č. 23: Účtování technického zhodnocení DHM prostřednictvím účtu 042……. 50
Tab. č. 24: Účtování technického zhodnocení DHM prostřednictvím účtu 045……. 50

9. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Seznam použitých syntetických účtů, druhové a odvětvové třídění rozpočtové skladby

Příloha č. 1

SEZNAM POUŽITÝCH SYNTETICKÝH ÚČTŮ, DRUHOVÉ A ODVĚTVOVÉ TŘÍDĚNÍ ROZPOČTOVÉ SKLADBY

018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

021 – Stavby

028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku

045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku

088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku

194 – Opravné položky k odběratelům

212 – Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu (platný účet do roku 2009)

215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti (platný účet do roku 2009)

217 – Zúčtování příjmů přijatých přímo na základní běžný účet (platný účet do roku 2009)

218 – Zúčtování výdajů proplácených přímo ze základního běžného účtu (platný účet do roku 2009)

231 – Základní běžný účet

232 – Vkladový výdajový účet (platný účet do roku 2009)

235 – Příjmový účet (platný účet do roku 2009)

311 – Odběratelé

314 – Poskytnuté provozní zálohy

315 – Pohledávky z hlavní činnosti (platný účet do roku 2009)

321 – Dodavatelé

341 – Daň z příjmů z rozpočtové činnosti

381 – Náklady příštích období

383 – Výdaje příštích období

384 – Výnosy příštích období

385 – Příjmy příštích období

388 – Dohadné účty aktivní

389 – Dohadné účty pasivní

406 – Oceňovací rozdíly při změně metody

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

518 – Ostatní služby

549 – Ostatní náklady z činnosti

556 – Tvorba a zúčtování opravných položek k pohledávkám

557 – Náklady z odepsaných pohledávek

591 – Daň z příjmů

603 – Výnosy z pronájmu

606 – Výnosy z místních poplatků

632 – Výnosy z daně z příjmů právnických osob

649 – Ostatní výnosy z činnosti

911 – Odepsané pohledávky

933 –.Výsledek hospodaření hlavní činnosti (platný účet do roku 2009)

962 – Konečný účet rozvažný

999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovému účtu

Odvětvové třídění rozpočtové skladby – paragraf

6171 – Činnost místní správy

6399 – Ostatní finanční operce

Druhové třídění rozpočtové skladby – položka

1122 – Daň z příjmů právnických osob za obce

2324 – Přijaté nekapitálové příspěvky a náhrady

5137 – Drobný hmotný dlouhodobý majetek

5152 – Teplo

5172 – Programové vybavení

5362 – Platby daní a poplatků státnímu rozpočtu