

**VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, O. P. S., ČESKÉ BUDĚJOVICE**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**POLITICKÉ, EKONOMICKÉ A JINÉ DOPADY
HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ STÁTU S ÚČETNICTVÍM
PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ**

Autor práce: Hana Kosová
Studijní obor: Regionální studia
Forma studia: Kombinovaná
Vedoucí práce: Ing. Jiří Dušek, Ph.D.
Katedra: Katedra společenských věd

2013

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury a materiálů uvedených v této práci.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna v souladu s § 47b zákona číslo 111/1998 Sb. v platném znění.

.....

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Jiřímu Duškovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

ABSTRAKT

KOSOVÁ, H. *Politické, ekonomické a jiné dopady harmonizace účetnictví státu s účetnictvím podnikatelských subjektů : bakalářská práce.* České Budějovice : Vysoká škola evropských regionálních studií, o. p. s., 2013. 61 s. Vedoucí bakalářské práce : Ing. Jiří Dušek, Ph.D.

Klíčová slova: národní hospodářství, podnikatelské subjekty, reforma účetnictví státu, účetnictví, zákon o účetnictví

Práce analyzuje účetnictví státu před a po účetní reformě státu, jejím hlavním cílem je analýza, zda bylo úspěšně dosaženo harmonizace účetnictví státu s účetnictvím podnikatelských subjektů. Dále práce popisuje počátek a průběh samotné účetní reformy a její politické a ekonomické zhodnocení.

Bakalářská práce je členěna do pěti kapitol. První kapitola definuje hlavní a také vedlejší cíle, ke kterým má bakalářská práce směřovat, součástí jsou i metody použité v bakalářské práci. V druhé kapitole je popsán výchozí stav účetnictví státu před účetní reformou, dále jsou definovány základní pojmy a zásadní rozdíly mezi účetnictvím státu a podnikatelských subjektů před účetní reformou. Třetí kapitola vymezuje legislativní rámec účetní reformy. Čtvrtá kapitola popisuje samotnou účetní reformu. Pátá kapitola obsahuje celkové zhodnocení účetní reformy a nastiňuje perspektivy vývoje účetnictví státu do budoucnosti. Závěr pak shrnuje získané poznatky a obsahuje zhodnocení jednotlivých cílů.

ABSTRACT

KOSOVÁ, H. *Political, economic and other impacts of the harmonization of state and enterprise accounting policy : Bachelor thesis*. České Budějovice : The College of European and Regional Studies, 2013. 61 p. Supervisor : Ing. Jiří Dušek, Ph.D.

Key words: accountancy, accountancy law, business entities, national economy, state accountancy reform

Bachelor's thesis analyses state accountancy before and after state accountancy reform, and its main objective is to analyse whether the state accounting policy has been successfully harmonized with the accounting policy of business entities. The thesis then describes the beginning and the path of the accountancy reform itself and its political and economic assessment.

Bachelor's thesis is divided into five chapters. The first chapter defines the main and also the secondary objectives to which the thesis aims, including the methods applied in the thesis. The second chapter describes the initial level of state accountancy before the accountancy reform. Then follows the basic terminology and the basic differences between the accountancy of state and the accountancy of business entities before the accountancy reform. The third chapter specifies the scope of legislation of the accountancy reform. The fourth chapter describes the accountancy reform itself. The fifth chapter contains an overall assessment of the accountancy reform and outlines future prospects of the state accountancy. The conclusion summarizes the acquired findings and assesses the individual objectives.

OBSAH

ÚVOD	8
1 CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	10
2 ROZDÍLY V ÚČETNICTVÍ STÁTU A PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ PŘED ÚČETNÍ REFORMOU	11
2.1 Základní pojmy.....	11
2.1.1 Národní účetnictví (národní hospodářství).....	11
2.1.2 Účetnictví (účetnictví státu)	13
2.2 Vedení účetnictví.....	15
2.3 Účetnictví podnikatelů.....	19
2.4 Účetnictví v oblasti veřejných financí	21
2.5 Porovnání účetnictví v oblasti veřejných financí a podnikatelů před účetní reformou	24
2.5.1 Rozdíly v právní úpravě	24
2.5.2 Rozdíly v směrných účtových osnovách.....	25
2.5.3 Rozdíly v účetních metodách	26
2.5.4 Rozdíly v účetních principech.....	26
2.5.5 Rozdíly ve výkaznictví.....	27
3 LEGISLATIVNÍ RÁMEC ÚČETNÍ REFORMY.....	29
3.1 Vývoj nové legislativy	29
3.2 Proces legislativy	31
3.2.1 Usnesení vlády	31
3.2.2 Novelizovaný zákon o účetnictví	33
4 REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU.....	35
4.1 Centrální systém účetnictví státu	35
4.2 Prováděcí vyhlášky	37
4.2.1 Vyhláška č. 410/2009 Sb.	37
4.2.2 Technická vyhláška.....	39
4.2.3 Inventarizační vyhláška.....	41
4.2.4 Účetní standardy.....	42
4.2.5 Konsolidační vyhláška	44
5 ZHODNOCENÍ ÚČETNÍ REFORMY	45

5.1	Ekonomické zhodnocení reformy.....	46
5.2	Politické zhodnocení reformy.....	48
5.3	Další vývoj reformy.....	49
	ZÁVĚR	50
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	53
	SEZNAM OBRÁZKŮ	58
	SEZNAM TABULEK.....	58
	SEZNAM PŘÍLOH	58

ÚVOD

Tématem bakalářské práce je reforma účetnictví v oblasti veřejných financí, jeho změny a vývoj. Autorka práce si téma zvolila nejenom vzhledem ke své profesní příslušnosti, neboť dlouhodobě pracuje jako účetní v organizační složce státu, ale i pro svoji aktuálnost, neboť tato oblast se neustále vyvíjí.

Účetní systém České republiky prošel od roku 1990 celou řadou změn, přesto se ukázala v dalších letech po tzv. sametové revoluci nutnost radikální změny účetnictví v oblasti veřejných financí.

V České republice v posledních letech bylo z hlediska získávání údajů z účetnictví pro potřeby řízení státu konstatováno, že neodpovídá mechanismům používaným ve „starých“ státech Evropské unie, ale neodpovídá ani mechanismům, které potřebují pro řízení a vykazování podnikatelské subjekty v České republice. Systém zjišťování účetních záznamů začínal být nedostatečný. Proto byl definován problém a jeho řešením bylo vytvoření takových podmínek, aby se stát – Česká republika mohl stát konsolidující účetní jednotkou se specifickými způsoby agregace a konsolidace dat, a to s ohledem na rozdílnost charakteru „konsolidovaných“ účetních jednotek, včetně rozdílů vyplývajících z právních předpisů upravujících jejich činnosti.

S ohledem na nevyhnutelnost vytvoření moderního systému, který zajistí efektivní řízení hospodaření státu, bylo nezbytné vytvoření jednotného účetnictví státu. To pochopitelně nebylo ihned, byl to několikaletý politický i legislativní proces, jehož výsledkem byla reforma účetnictví státu od 1. 1. 2010.

Hlavním záměrem bylo zkvalitnit používání účetních metod ve veřejném sektoru – přiblížit vedení účetnictví podnikatelům, dále zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování a sestavování účetních výkazů za Českou republiku i pro vyhodnocování povinností vyplývajících z členství v Evropské unii a z ostatních mezinárodních závazků.

V roce 2004 byl vypracován Akční plán Vlády České republiky pro zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu. Samotná reforma v oblasti veřejných financí byla oficiálně zahájena 23. května 2007, kdy vláda České republiky přijala usnesení č. 561 k vytvoření účetnictví státu. Uvedeným usnesením byly také definovány základní principy vzniku účetnictví státu. Základní princip vzniku účetnictví státu byl shrnut do hlavní teze: „Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní

zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.“¹

Další definované principy:

- princip vytvoření odpovídajících podmínek,
- princip efektivnosti zvolených prostředků,
- princip věrnosti zobrazované informace,
- princip včasnosti.

Zákonem č. 304/2008 Sb., ze dne 17. července 2008, byl v souvislosti s vytvořením účetnictví státu novelizován zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tím byl nastaven právní rámec pro vznik účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010 a mohla začít samotná účetní reforma.

¹ Česko. Vláda. *Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu-příloha* [online]. Praha : MF ČR, 2007 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007.pdf>.

1 CÍL A METODIKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je analyzovat účetnictví státu před a po účetní reformě státu a zjistit, zda bylo úspěšně dosaženo harmonizace účetnictví státu s účetnictvím podnikatelských subjektů. Práce si zároveň klade jako dílčí cíle politické a ekonomické zhodnocení účetní reformy a konstatování, zda stát Česká republika dosáhl hlavního cíle účetní reformy - získávání včasných, správných a úplných informací.

Práce je členěna na jednotlivé kapitoly, celkem má pět hlavních kapitol. První kapitola vyzdvihuje hlavní a vedlejší cíle, ke kterým má bakalářská práce směřovat, součástí jsou i metody použité v bakalářské práci.

V druhé kapitole je popsán výchozí stav účetnictví státu, před účetní reformou, zhodnocení výchozího stavu a vymezení základních závěrů. Dále jsou definovány základní pojmy a zásadní rozdíly v účetnictví státu a podnikatelských subjektů před účetní reformou, to znamená před rokem 2010.

Třetí kapitola vymezuje legislativní rámec účetní reformy, výčet vyhlášek a zákonů, změněných či nově vydaných v souvislosti s účetní reformou a problémy s legislativním rámcem účetní reformy.

Čtvrtá kapitola popisuje samotnou účetní reformu, definici účetnictví státu, nejdůležitější změny v účetních postupech a vykazování a sestavování účetních výkazů za Českou republiku.

Pátá kapitola obsahuje ekonomické a politické zhodnocení účetní reformy, což je dílčí cíl této bakalářské práce a nastiňuje další perspektivy vývoje účetnictví státu do budoucnosti.

V závěru práce je zhodnoceno, zda bylo úspěšně dosaženo harmonizace účetnictví státu s účetnictvím podnikatelských subjektů a celkové zhodnocení reformy účetnictví veřejného sektoru v České republice.

Pro tuto práci je zvolena k shromáždění dostatečného množství informací metoda sběru dat z odborné literatury a relevantních písemných dokumentů. Uvedenou problematiku upravuje několik právních předpisů České republiky, přičemž primární úlohu má zákon o účetnictví, a z hlediska mezinárodního práva to jsou mezinárodní účetní standardy. Tyto dokumenty jsou využity jako klíčové podklady k práci. Postupným sběrem informací a jejich posuzováním jsou dosaženy jednotlivá zjištění a závěry. Dále je provedena kompletní obsahová analýza těchto dat, jejich roztřídění a vyhodnocení. V závěru je shrnutí dosažených cílů a použita metoda syntézy.

2 ROZDÍLY V ÚČETNICTVÍ STÁTU A PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ PŘED ÚČETNÍ REFORMOU

2.1 Základní pojmy

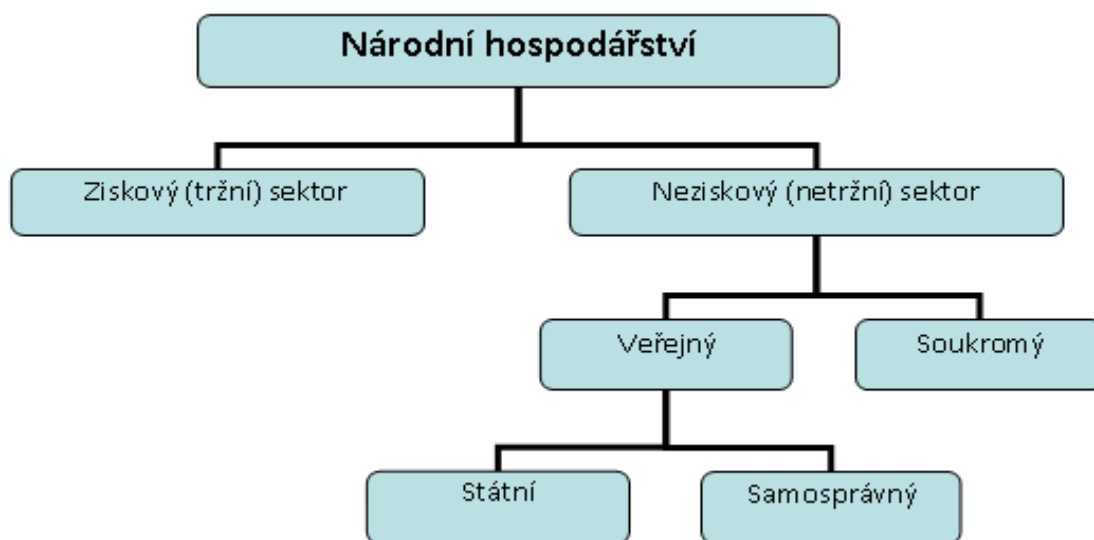
2.1.1 Národní účetnictví (národní hospodářství)

V období po druhé světové válce vznikaly v jednotlivých zemích národní systémy makroekonomických statistických informací. V zemích s tržní ekonomikou se postupně rozvíjel systém národních účtů a v zemích s centrálně plánovanou ekonomikou se zaváděl systém bilancí národního hospodářství (dále SBNH). Tento systém, v mezinárodním prostředí nazývaný systém materiálního produktu, vznikl v tehdejšímu sovětskému Rusku ve 20. letech. Do praxe většiny socialistických států se dostal v první polovině 50. let. SBNH měl v podstatě stejný obecný cíl jako národní účetnictví, tj. zobrazit výsledky ekonomické činnosti národního hospodářství za uplynulé období ve formě tabulek, jež mají formu účtů, resp. bilancí. Přejít od SBNH k systému národního účetnictví představoval v tehdejšímu Československu zásadní změnu systému vykazování, získávání a zpracování statistických informací od podniků, bank, domácností a dalších subjektů. V roce 1990 rozhodla federální vláda ČSFR na základě návrhu Federálního statistického úřadu zavést počínaje dnem 1. 1. 1992 systém národního účetnictví a nahradit tak po čtyřiceti letech systém bilancí národního hospodářství. Základem budování nového systému se stal standard národního účetnictví Evropské unie z roku 1978 (ESA 1978). Metodickou přípravou systému národního účetnictví byl v roce 1990 pověřen Federální statistický úřad, se zánikem ČSFR zanikl však statistický úřad, nahradil ho Český statistický úřad a musel začít metodiku národního účetnictví částečně znovu. První národní účty měly být sestaveny ještě za ČFRS za rok 1992 podle standardu ESA 1978, ale po rozdělení byly národní účty v dalších letech sestavovány podle standardu ESA 1995. I nadále ovšem byly tyto údaje sestavovány se zpožděním až třeba tři roky, takto to bylo dlouhé období, aby bylo možno plně využít analytických možností, které národní účetnictví používá. Po roce 2000 se lhůty publikování ročních národních účtů postupně zkracovaly až na interval obvyklý v zemích Evropské unie. Postupně se zkvalitňovala úplnost a spolehlivost českých národních účtů. Dnes již národní účty České republiky plně odpovídají standardům obvyklým ve vyspělých zemích. ČSÚ kromě celých sestav národního účetnictví publikuje i aktuální krátkodobé údaje o vývoji národního hospodářství, tj.

o vývoji hrubého domácího produktu, spotřeby investic atd. Národní hospodářství je složitý organismus, kde existuje velké množství velmi rozdílných ekonomických subjektů (průmyslové a jiné podniky, finanční instituce, domácnosti, stát), jejichž ekonomické chování je odlišné. Většina šetření má proto charakter výběrových zjišťování, údaje národních účtů mají charakter odhadů (ve statistickém slova smyslu) a nikdy tedy nemůže existovat přímá vazba mezi operací uskutečněnou určitým ekonomickým subjektem a odpovídajícím údajem národních účtů. V *národních účtech se neúčtuje*, statistickými postupy odhadnuté údaje jsou dosazovány do účetních schémat (úctů), které umožní zajistit jejich vybilancovanost.²

Národní hospodářství podle způsobu financování lze rozdělit na ziskový (tržní) sektor a neziskový (netržní) sektor, který se skládá z veřejného sektoru a soukromého sektoru. Veřejný sektor se člení na státní a samosprávný. Graficky toto rozdělení znázorňuje následující obrázek č. 1:

Obrázek č. 1: Schéma členění národního hospodářství³



Veřejný sektor má dnes na fungování ekonomiky mimořádně velký vliv proto, že on sám je relativně mimořádně velký. V ČR v současnosti projde přes veřejný sektor přes 2/5 (tj. přes 40 %) veškerého produktu, který se na jejím území vytvoří (tzv. hrubý domácí produkt).⁴

„Veřejný sektor je ta část národního hospodářství, ve kterém jsou ve veřejném zájmu uspokojovány potřeby společnosti a občanů formou statků prostřednictvím

² HRONOVÁ, S., FISCHER, J., HINDLS, R., SIXTA, J. *Národní účetnictví – nástroj popisu globální ekonomiky*. Praha, 2010, s. 13-18.

³ STREČKOVÁ, Y., MALÝ, I., et al. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. Praha, 1998, s. 10.

⁴ VORLÍČEK, J. *Úvod do ekonomie veřejného sektoru*. Praha, 2008, s. 30-31.

veřejných služeb, je financována převážně z veřejných rozpočtů, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní převážně s využitím veřejné volby a podléhá veřejné kontrole.⁵

2.1.2 Účetnictví (účetnictví státu)

Účetnictví tvoří metodicky ucelený systém informací o činnosti účetní jednotky, obsahuje údaje o činnosti účetní jednotky v peněžních jednotkách. Účetnictví by mělo věrně a poctivě zobrazovat ekonomickou stránku účetní jednotky. Vývoj účetnictví lze definovat jako proces, při kterém dochází k určitým změnám a úpravám, ale podstata a základní principy a poslání účetnictví zůstávají zachovány. Účetní informace mají zejména tyto funkce:⁶

- funkce informační – účetní závěrka informuje uživatele o účetní jednotce,
- registrační – vedení soustavných zápisů o všech skutečnostech, které se v účetní jednotce dějí,
- kontrolní – např. při hospodaření s majetkem,
- důkazního prostředku při vedení sporů,
- zajistit podklady pro daňové účely.

V případě pojmu *účetnictví státu* se hovoří o skutečném vedení účetnictví v sektoru vládních institucí (také užíván pojem veřejný sektor). Česká republika nebyla, ani nebude samostatnou účetní jednotkou, bude zachována struktura účetních jednotek a jejich odpovědnost za vedení účetnictví.

Z historického pohledu je systém vedení účetnictví a správy veřejných financí v podobě platné do roku 2010 jen mírnou modifikací předchozího komunistického systému. Tento systém vycházel ze systému používaného za první republiky. V roce 1919, v prvním fiskálním roce Československé republiky, byl plynule přijat rakouský systém. Tento systém ovšem patřil mezi velmi nepřehledné, neboť Habsburkové neměli zájem na průhlednosti hospodaření s veřejnými financemi. Státní bankroty a znehodnocování měny byly poměrně časté. Za období první republiky se toho mnoho nezměnilo. Průmyslová, agrární a bankovní uskupení měla značný vliv na politická rozhodnutí a jejich snahy směřovaly k maximalizaci státních zakázek a daňových zvýhodnění. Kontrola byla velmi slabá. V období komunismu bylo rozhodování

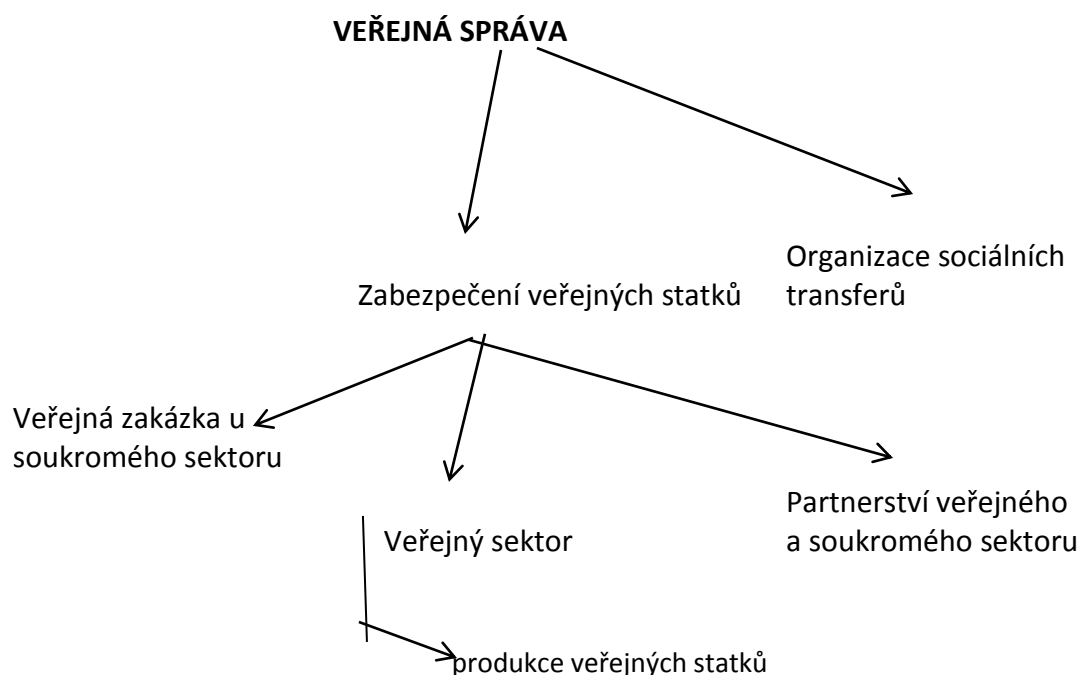
⁵ BANDŽAK, J. *Správní právo – obecná část*. Praha, 2011, s. 282.

⁶ SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc, 2006, s. 13.

o státních financích utajované. Doba po roce 1990 se může přirovnat k období první republiky, kdy mají na politiku opět velký vliv lobbistické zájmy.⁷

Zajišťování různých druhů veřejných služeb, patří mezi důležité činnosti veřejné správy. Zajišťuje veřejné statky v oblasti vzdělání, zdravotnictví, sociální péče atd., a to na národní, regionální i lokální úrovni převážně organizacemi ve veřejném sektoru. Graficky toto znázorňuje obrázek č. 2.

Obrázek č. 2: Schéma veřejná správa⁸



Veřejný statek, je statek, který musí být poskytován bezplatně, protože spotřebitele nelze vyloučit ze spotřeby. Veřejné statky nemusí být nutně poskytovány státními podniky, státními úřady nebo institucemi. Musí být financovány z veřejných rozpočtů (daní), stát může tyto statky objednávat od soukromých firem.⁹

Institucionální sféra veřejného sektoru se člení na státní správu, samosprávu a ostatní organizace, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku.¹⁰

⁷ IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. Praha, 2009, s. 122.

⁸ PEKOVÁ, J., PILNÝ, J., JETMAR, M. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3. vyd. Praha, 2008, s. 33.

⁹ HOLMAN, R. *Základy ekonomie*. Praha, 2000, s. 200.

¹⁰ NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha, 2006, s. 7.

Státní správa zahrnuje:

- Organizační složky státu – jsou to účetní jednotky bez právní subjektivity (ministerstva a jiné správní úřady státu pokud mají samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu),
- Vnitřní organizační jednotky určené vedoucím organizační složky státu, které nejsou účetními jednotkami,
- Příspěvkové organizace (státní) zřízené organizační složkou státu, mají právní subjektivitu.

Samospráva zahrnuje:

- Územní samosprávné celky – samosprávné obce – mají právní subjektivitu,
- Územní samosprávné celky – kraje – mají právní subjektivitu,
- Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky – kraji, obcemi a městy.

Ostatní organizace, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku.

2.2 Vedení účetnictví

Hlavním legislativním rámcem pro účetnictví všech účetních jednotek z jakéhokoli sektoru národního hospodářství po roce 1990 je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, od doby svého vzniku s celou řadou novel. Dále se účetní jednotky při účtování řídí prováděcími předpisy k účetnictví, které vydává Ministerstvo financí formou vyhlášek. Těchto vyhlášek je několik a každá je určena pro různé účetní jednotky.

Zákon o účetnictví úzce souvisí, a je i vázán, s dalšími právními předpisy, např. s Obchodním zákoníkem, Občanským zákoníkem a dalšími právními předpisy. Zákon o účetnictví se vztahuje nejen na všechny právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, ale i na zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Dále se vztahuje též na ministerstva, jiné správní úřady a jiné orgány moci výkonné, zákonodárné a soudní, které jsou organizačními složkami státu podle zvláštního právního předpisu. Z účetně ekonomického hlediska má zásadní význam povinnost dosažení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, vyplývající z účetní závěrky. Současně s tím je stanoven způsob vedení účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvanlivost účetních záznamů. Na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví navazují způsoby oceňování

majetku a závazků, které se provádí povinně v okamžiku uskutečnění účetního případu nebo k rozvahovému dni, popřípadě jiného okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.¹¹

Všeobecné účetní zásady jsou základem účetních systémů zemí Evropské unie a dalších států a tyto zásady se promítají do všech ustanovení platného zákona o účetnictví. K nejdůležitějším zásadám patří:¹²

- Zásada účetní jednotky – účetní jednotka je relativně uzavřený celek, který vede účetnictví a za který je sestavována účetní závěrka.
- Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky – každá účetní jednotka musí vést účetnictví od svého vzniku až do svého zániku.
- Zásada věrného a poctivého obrazu – účetní jednotka má povinnosti vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.
- Zásada bilanční kontinuity, navazuje na zásadu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Na konečné zůstatky na rozvahových účtech navazují počáteční stavy těchto účtů mezi jednotlivými účetními obdobími. Nedochází ke změnám účetních postupů, změnám oceňování, způsobů odpisování a obsahovému vymezení položek účetní závěrky během účetního období.
- Zásada jednotné soustavy účetních záznamů – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví za účetní jednotku jako celek.
- Zásada aktuálního principu – o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.
- Zásada opatrnosti – majetek se oceňuje s ohledem na možná rizika.
- Zásada vzájemného zúčtování – zákaz kompenzace mezi jednotlivými složkami majetku a jeho zdroji a mezi jednotlivými náklady a výnosy.
- Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů.

¹¹ PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ J. *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s výkladem*. Olomouc, 2001, s. 8.

¹² MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2011 učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno, 2011, s. 45-46.

Zákon o účetnictví klade důraz na věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Za věrné se považuje takové účetnictví, které obsahem účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a zároveň je v souladu se zákonem stanovenými účetními metodami. Při používání účetních metod by účetní jednotka měla vycházet z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své existenci. Další požadavky na vedení účetnictví jsou kladeny na jeho správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a způsob, který zaručuje trvalost účetních záznamů. Správné je účetnictví, pokud je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a ostatními předpisy. Za úplné se považuje takové účetnictví, kde jsou zaúčtovány veškeré účetní případy za dané účetní období, a také je splněn požadavek na přehledné uspořádání všech záznamů. Průkaznost se hodnotí podle průkaznosti jednotlivých účetních záznamů a dle provedené inventarizace majetku a závazků. Srozumitelnost je dána možností spolehlivě určit obsah účetních případů či účetních záznamů jednotlivě i v souvislostech. Trvalost účetních záznamů se posuzuje dle schopnosti účetní jednotky dodržet povinnosti o jejich úschově v souladu se zákonem.¹³

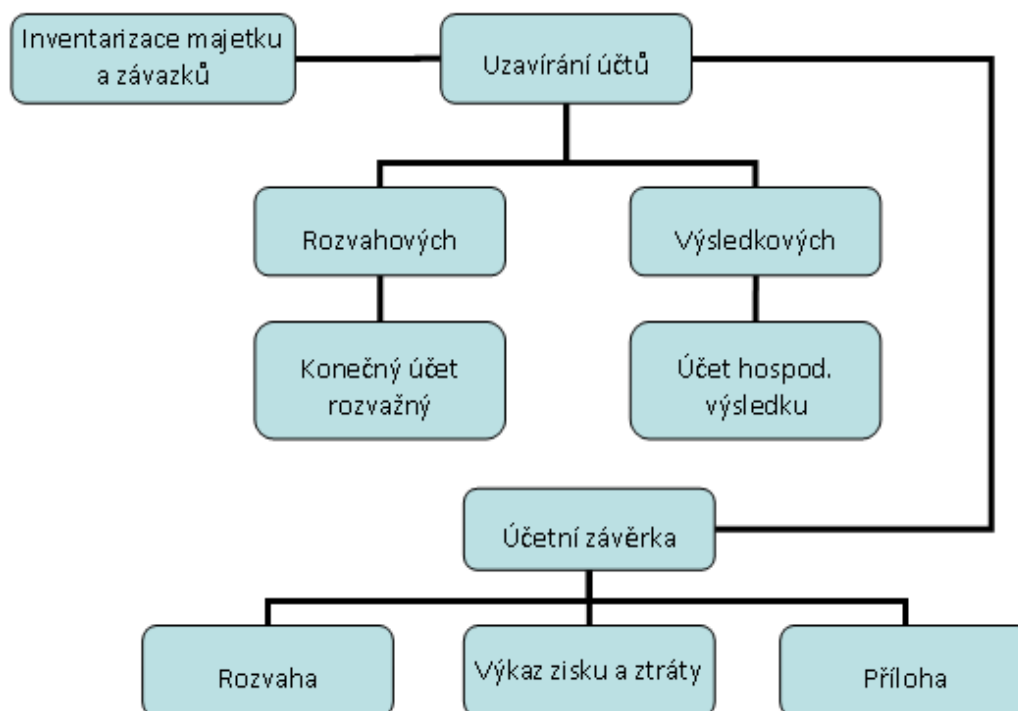
Účetní závěrka je nedílný celek a obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Účetní závěrka je sled činností a postupů, které zabezpečují správnost a úplnost údajů účetních knih v příslušném účetním období při dodržení účetních metod, vypořádání inventarizace, zjištění výsledku hospodaření, daňové povinnosti a uzavření účetních knih.¹⁴

Prvním krokem je inventarizace majetku a závazků. Po zjištění skutečných a účetních stavů, jejich porovnání a případném opravení zjištěných chyb přejde účetní jednotka k uzavření účtů v účetních knihách. Vytvoří konečný účet rozvázný, z rozvahových účtů aktiv a pasiv a z nákladových a výnosových účtů účet výsledku hospodaření. Dalším krokem je sestavení účetní závěrky, která obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Toto přehledně zobrazuje následující obrázek č. 3 – průběh účetní závěrky a uzávěrky.

¹³ PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ J. *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s výkladem*. Olomouc, 2001, s. 26-27.

¹⁴ SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc, 2006, s. 35-38.

Obrázek č. 3: Průběh účetní uzávěrky a závěrky¹⁵



Základem jednotné organizace finančního účetnictví (standardizace – jednotný postup) jsou účetní osnovy. Zajišťují splnění hlavního cíle účetnictví, tj. zobrazit účetnictví pravdivě. Vydává je ministerstvo financí jako **směrné účtové osnovy**. Pro účetní jednotky jsou závazné tyto osnovy:

- účtová osnova pro podnikatele,
- účtová osnova pro banky,
- účtová osnova pro pojišťovny,
- účtová osnova pro rozpočtové a příspěvkové organizace,
- účtová osnova pro politické strany, politická hnutí, občanská sdružení, sdružení právnických osob, nadace, církve a náboženské společnosti.

Směrná účtová osnova představuje seznam účtů, které jsou číselně a slovně označeny.

¹⁵ SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2.vyd. Olomouc, 2006, s. 38.

Ministerstvo financí vydává **České účetní standardy**. Standard upravuje zásady účtování majetku i zdrojů krytí, sestavování účetní závěrky, postupy účtování při konkurzu a likvidaci. Upravují také postupy při inventarizaci a sestavování přehledu o peněžních tocích. Dále toto ministerstvo vydává vyhlášky, kterými se provádí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., v platném znění pro jednotlivé typy účetních jednotek.

Podoba účetního systému se odlišuje podle charakteru a poslání účetní jednotky. Odlišné je tedy účetnictví organizačních složek státu, rozpočtových organizací, organizací příspěvkových, bank a ostatních finančních institucí či podnikatelských subjektů podnikajících v oblasti výroby, prodeje zboží nebo ve sféře služeb.¹⁶

Některé účetní jednotky, jejichž akcie nebo dluhopisy jsou veřejně obchodovány, mají povinnost zveřejňovat účetní závěrky v souladu s principy IFRS (International Financial Reporting Standards) – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V praxi však podle IFRS zveřejňují své účetní závěrky i mnohé další společnosti, neboť v dnešním světě probíhající globalizace, je zkrátka nemožné používat účetní pravidla jednotlivých zemí.¹⁷

„V rámci Evropské unie jsou v platnosti mezinárodní účetní mezinárodní účetní standardy (IAS) a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou souborem mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek.“¹⁸

2.3 Účetnictví podnikatelů

Účetnictví je proces zjišťování a komunikace finančních informací o účetní jednotce, jehož cílem je poskytnout takové informace, které uživatelům umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná podnikatelská rozhodnutí.¹⁹

Majitel firmy (podnikatel) má zájem o informaci, která se týká účetnictví jeho firmy, proto účetnictví musí plnit různé funkce. Na tyto požadavky reaguje účetnictví rozdělením na dvě větve – účetnictví finanční (základní) a manažerské (vnitropodnikové). Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o podniku, vztahy k vnějšmu okolí, operace na vstupu a výstupu z podniku, další operace daňové, úvěrové atd. Manažerské účetnictví tvoří soubor různých informací nutných

¹⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. Praha, 2010, s. 13.

¹⁷ KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha, 2009, s. 3.

¹⁸ OTRUSINOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ, D. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha, 2011, s. 29.

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. Praha, 2010, s. 12.

i k efektivnímu řízení daného podniku, jsou to různé nákladové kalkulace, rozpočty, dle podmínek jednotlivého podniku.²⁰

Podnikatelé se při vedení svého účetnictví řídí zákonem o účetnictví, v platném znění, další ustanovení tohoto zákona jsou rozvedena v závazné vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023, které jsou dále uvedeny v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: České účetní standardy pro podnikatele²¹

001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

²⁰ *Podvojně účetnictví 2009*. Praha, 2009, s. 16-17.

²¹ České účetní standardy pro podnikatele. *Finanční zpravodaj 11-12/1/2003*. Praha, 2003, s. 294.

2.4 Účetnictví v oblasti veřejných financí

Institucionální sféra veřejného sektoru se člení na státní správu, samosprávu a ostatní účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku. Parlament České republiky vydává v podobě zákonů pravidla hospodaření s rozpočtovými prostředky jak pro ústřední úřady (organizační složky státu a jimi zřízené příspěvkové organizace), tak pro územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace. Tyto zákony stanoví rovněž příjmy a výdaje státního rozpočtu republiky, rozpočtů obcí a krajů a upravuje zřizování a zásady hospodaření státních fondů České republiky. Ministerstvo financí řídí práce na vypracování návrhu státního rozpočtu republiky a metodicky usměrňuje vypracování rozpočtů ústředních orgánů, státních fondů a krajských úřadů. Státní rozpočet republiky schvaluje Parlament České republiky na rozpočtový rok, který je shodný s rokem kalendářním. Rozpočty obcí a krajů obsahují vlastní rozpočtové příjmy a výdaje. Jejich prostřednictvím se poskytují dotace do rozpočtu obcí ze státního rozpočtu republiky. Zajištění dobré správy a ochrany svěřeného majetku a finančních prostředků je podstatným a nezbytným předpokladem odpovědného hospodaření veřejných rozpočtů. Na systém veřejných financí je kladen nekompromisní požadavek, aby byly nastoleny takové režimy hospodaření, které zabezpečí řádné spravování a dostatečnou ochranu. Potřebná data a údaje k vyhodnocení výše uvedených závěrů se hledají a nacházejí především v účetnictví dané účetní jednotky veřejné správy a samosprávy, kde stejně tak jako v ostatních účetních jednotkách musí účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o hospodaření.²²

Důležité zákony z hlediska rozpočtů a hospodaření s majetkem:

- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích,
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla),
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu se při účtování řídily před účetní reformou do roku 2009 kromě zákona o účetnictví vyhláškou č. 505/2002 Sb. a Českými účetními standardy č. 501 až 522 – viz tabulka č. 2.

²² NOVÁKOVÁ, Š. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách - II. díl Účetnictví organizačních složek státu a obcí*. Praha, 2011, s. 5-11.

Tabulka č. 2: České účetní standardy pro územně samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu²³

501	Účty a zásady účtování na účtech
502	Otevírání a uzavírání účetních knih
503	Rezervy
504	Opravné položky
505	Kursově rozdíly
506	Rozdíly zjištěné při inventarizaci
507	Výsledek hospodaření v účetnictví
508	Daňová povinnost
509	Operace s cennými papíry a podíly
510	Deriváty
511	Zvláštní operace s pohledávkami
512	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek
513	Dlouhodobý finanční majetek
514	Zásoby
515	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
516	Zúčtovací vztahy
517	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu a rozpočtové a ostatní finanční účty
518	Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků
519	Náklady organizačních složek státu, státních fondů a příspěvkových organizací
520	Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
521	Fondy
522	Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní závazky

Některé neziskové organizace (jedná se např. o politické strany a politická hnutí, občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy, veřejné vysoké školy) se kromě zákona o účetnictví řídí vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

²³ České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS. *Finanční zpravodaj 11-12/2/2003*. Praha, 2003, s. 390.

pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401 až 413 – viz tabulka č. 3.

Tabulka č. 3: České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání²⁴

401	Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
402	Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
403	Inventarizační rozdíly
404	Kursově rozdíly
405	Deriváty
406	Cenné papíry, podíly a směnky
407	Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
408	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
409	Dlouhodobý majetek
410	Zásoby
411	Zúčtovací vztahy
412	Náklady a výnosy
413	Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

„Neziskové (nebo chceme-li nevýdělečné) jsou organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jak je konstatováno v zákoně o daních z příjmů, na nějž odkazují i ostatní daňové zákony. Jsou to organizace, o jejichž činnost je jiný zájem, ať už státu, společnosti nebo určité skupiny lidí. Jsou založeny za účelem provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení. Je zde kladen větší důraz na důležitost výsledků hlavního poslání, přičemž výše příjmů z něj stojí obvykle až na druhém místě. Tyto organizace nemusí být vždy nutně neziskové, i když nejsou zřízeny proto, aby zisku dosahovaly.“²⁵

²⁴ České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. *Finanční zpravodaj 11-12/3/2003*. Praha, 2003, s. 505.

²⁵ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 11. vyd. Olomouc, 2011, s. 8-9.

2.5 Porovnání účetnictví v oblasti veřejných financí a podnikatelů před účetní reformou

2.5.1 Rozdíly v právní úpravě

Pro všechny účetní jednotky je závazný zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále se účetní jednotky při účtování řídí prováděcími předpisy k účetnictví, které vydává Ministerstvo financí formou vyhlášek. Těchto vyhlášek je několik a každá je určena pro různé účetní jednotky. K jednotlivým vyhláškám pak Ministerstvo financí vydává směrné účtové osnovy a české účetní standardy, které obsahují metodické pokyny k jejich používání, tedy již konkrétní účetní postupy.

Podnikatelé vedou své účetnictví podle těchto právních předpisů:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023.

Územně samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu účtovaly před účetní reformou podle těchto předpisů:

- vyhláška 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 a organizačními složkami státu,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu č. 501 až 522.

Některé neziskové organizace (jedná se např. o politické strany a politická hnutí, občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy, veřejné vysoké školy) účtovaly před účetní reformou podle těchto předpisů:

- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Českými účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401 až 413.

Při porovnávání postupů účtování podnikatelů a ostatních organizací nejprve zjistíme, v jakém rozsahu jim zákon ukládal v roce 2009 vést účetnictví. Z § 9 odst. 3 zákona o účetnictví je zřejmé, že územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy tak i podnikatelé mohli vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ovšem u územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu bylo uspořádání, označování a obsahové vymezení účetní závěrky stejné, ať už vedla účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Z účetních jednotek, které jsou podnikateli, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jen fyzické osoby, na které se vztahuje zákon o účetnictví a které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem nebo o kterých to stanoví zvláštní zákon.

2.5.2 Rozdíly v směrných účtových osnovách

Účetní jednotky každý rok sestavují účtový rozvrh na základě příslušné směrné účtové osnovy. V směrné účtové osnově je uspořádání a označení do účtových tříd a případně dále podle typů účetních jednotek na účtové skupiny a syntetické účty.²⁶

Syntetické účty jsou v účtové osnově uspořádány do účtových skupin a ty pak do účtových tříd. Každý účet je označen dvoumístným nebo třímístným číslem, ve kterém první číslice označuje příslušnost k účtové třídě, druhá k účtové skupině a třetí číslice je rozlišovací znak uvnitř účtové skupiny. Členění účtové osnovy a číselné označení účtů je pro všechny účetní jednotky závazné.

Při porovnávání účtové osnovy pro podnikatele a účtové osnovy pro příspěvkové organizace, územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky zjistíme, že obě byly rozděleny do deseti účtových tříd. Podstatným rozdílem bylo, že směrná účtová osnova pro podnikatele obsahuje pouze účtové skupiny a jejich dvoumístné číselné označení, ale není zde již uvedeno podrobnější členění na účty syntetické. Pokud podnikatelé vedou účetnictví v plném rozsahu, musí ve svém účtovém rozvrhu uvést členění na syntetické účty, přičemž vychází z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Směrná účtová osnova pro příspěvkové organizace, územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky byla členěna na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty. Příspěvkové organizace používaly směrnou účtovou osnovu, která platila zároveň i pro územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky. Obsahovala tedy účty, které příspěvkové organizace vůbec

²⁶ SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc, 2006, s. 34.

nepoužívaly a ani je nemohly zahrnout do svého účtového rozvrhu. Územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky nepoužívaly účtovou třídu 5 - Náklady a účtovou třídu 6 - Výnosy, neboť nesestavovaly výkaz zisku a ztráty.

2.5.3 Rozdíly v účetních metodách

V uvedených vyhláškách a účetních standardech byly rozdíly oproti podnikatelům, kteří využívali všechny účetní metody. V tabulce č. 4 jsou uvedeny další typy účetních jednotek územně samosprávné celky (ÚSC), příspěvkové organizace (PO), Státní fondy (SF), organizační složky státu (OSS) a neziskové organizace, kde je uvedeno použití některých metod před rokem 2010 v těchto účetních jednotkách.

Tabulka č. 4: Používané účetní metody v jednotlivých účetních jednotkách²⁷

Metoda – používaná v	ÚSC	PO	SF	OSS	Nezisk. organ.
Odpisování majetku	ne	ano	ne	ne	ano
Časové rozlišení	ne	ano	ne	ne	ano
Rezervy	ne	ne	ne	ne	ne
Ocenění reálnou hodnotou	ano	ne	ne	ne	ne
Opravné položky (pouze k hospodářské činnosti)	ano	ano	ne	ne	ano

Jak je z tabulky zřejmé, zvláště hlavně organizační složky státu (OSS) nevyužívaly v účtování žádné zde uvedené účetní metody a naopak příspěvkové organizace (PO) a neziskové organizace používaly již téměř všechny metody.

2.5.4 Rozdíly v účetních principech

Existuje celé spektrum principů vedení účetnictví a sestavování rozpočtů. Použitá účetní báze určuje, kdy se hospodářské operace stanou součástí finančních výkazů. Základními principy je účetnictví postavené na pokladním principu, na **peněžních tocích** a na **akruálním principu**. Tyto dva principy jsou krajními polohami a mezi nimi existuje mnoho modifikovaných variant peněžního nebo akruálního

²⁷ SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc, 2006, s. 391, vlastní zpracování.

účetnictví. V účetnictví vedeném na základě peněžního principu je rozhodujícím okamžikem pro zaznamenání výdajů okamžik platby. Pozornost je věnovaná především peněžním tokům a zůstatkům na účtech. Naopak plně akruální účetnictví je velice podobné účetnictví v soukromém sektoru pro podnikatelské subjekty. Toto účetnictví uvádí všechna aktiva a pasiva, počítá s odpisy a ztrátami.²⁸

Ve veřejném sektoru je do roku 2009 uplatňován princip účetnictví založený na peněžní bázi s výjimkou příspěvkových organizací, které vedly částečně akruální účetnictví a u podnikatelů na akruálním principu.

Doporučení pro účetní jednotky veřejného sektoru aplikovat akruální princip najdeme v účetních standardech pro veřejný sektor. **Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS)**, které vycházejí z mezinárodní praxe účetnictví a jejich přijetí do národního účetnictví je pouze na bázi dobrovolnosti odpovědného garanta – u nás Ministerstvo financí.²⁹

2.5.5 Rozdíly ve výkaznictví

Dle zákona o účetnictví § 18 měli za povinnost účetní jednotky sestavovat účetní závěrku, která je nedílný celek a tvoří jí:³⁰

- a) rozvaha (bilance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha.

Rozvaha – poskytuje údaje o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech účetní jednotky. Uspořádání, označení a obsahové vymezení jednotlivých položek v rozvaze nestanoví zákon o účetnictví shodně pro všechny typy účetních jednotek, ale jsou upraveny jednotlivými vyhláškami Ministerstva financí.

Při srovnávání jednotlivých položek v rozvaze určené pro podnikatele a v rozvaze pro ÚSC (územně samosprávné celky), OSS (organizační složky státu), SF (Státní fondy), PO (příspěvkové organizace) a ostatní neziskové organizace do roku 2009 zjistíme, že se jich mnoho shoduje, ale zároveň každá rozvaha obsahuje položky, které v těch dalších nenajdeme, což vyplývá z rozdílnosti vykonávaných činností i z odlišné právní úpravy, kterou se řídí vznik a fungování těchto typů účetních jednotek.

²⁸ IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. Praha, 2009, s. 173.

²⁹ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět účetnímu principu opatrnosti. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2009, č. 1, Praha, 2009, s. 3.

³⁰ PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ J. *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s výkladem*. Olomouc, 2001, s. 40.

Výkaz zisku a ztráty – podává informaci o výši nákladů a výnosů a o výsledku hospodaření účetní jednotky. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty je stanoveno vyhláškami Ministerstva financí. Při porovnávání výkazu zisku a ztráty podnikatelů a příspěvkových organizací a neziskových organizací byli v roce 2009 některé rozdíly v jednotlivých nákladových a výnosových účtech. ÚSC (územně samosprávních celky), OSS (organizační složky státu), SF (Státní fondy) do roku 2009 v hlavní činnosti tento výkaz sestavovaly, neboť náklady účtovaly v účtové třídě 4 – Náklady organizačních složek státu a výnosy přes účtovou třídu 2 – Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávních celků a rozpočtové a ostatní finanční účty.

Příloha – vysvětluje a doplňuje údaje uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Součástí vyhlášky týkající se ÚSC (územně samosprávních celků), OSS (organizačních složek státu), SF (Státních fondů), PO (příspěvkových organizací) byla stanovena příloha, která vymezovala položky v příloze účetní závěrky. Vyhláška pro podnikatele tuto přílohu neobsahuje, ale v zákoně o účetnictví je podrobně popsáno, jaké údaje má účetní jednotka v příloze uvést.

Další výkazy *Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu* – v případě podnikatelů mohla závěrka obsahovat, ÚSC (územně samosprávních celky), OSS (organizační složky státu), SF (Státní fondy), PO (příspěvkové organizace) a ostatní neziskové organizace tyto výkazy sestavovaly vůbec.

3 LEGISLATIVNÍ RÁMEC ÚČETNÍ REFORMY

3.1 Vývoj nové legislativy

Prvotní zmínky o nutnosti změny účetnictví státu byly ve **Zprávě Světové banky** o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice, kde bylo uvedeno: „Na následujících doporučeních týkajících se strategií a postupů se dohodli zástupci Světové banky, Ministerstva financí a různých organizací, které jsou ve věci v ČR zainteresovány. Bylo rovněž dohodnuto, že na základě těchto doporučení bude vypracován a realizován podrobný Akční plán pro ČR. Zavedení Akčního plánu do praxe, který vypracují zainteresované strany působící v ČR, bude koordinovat Ministerstvo financí za asistence mezinárodních partnerů zaměřených na podporu rozvoje. Doporučení týkající se strategií a postupů vycházejí z legislativního rámce, jenž je v současné době v platnosti.”³¹

Proto dalším počinem České republiky bylo v roce 2004 vypracování **Akčního plánu Vlády České republiky** pro zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu, kde byly stanoveny hlavní cíle pro vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, formalizovaných, včasných a dostupných informací o účetních jednotkách, a to především o významných účetních jednotkách v návaznosti na **Usnesení vlády č. 1002**, ze dne 20. října 2004, ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu v České republice.

Hlavním cílem Akčního plánu Vlády České republiky bylo: „Vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, formalizovaných, včasných a dostupných informací o účetních jednotkách, a to především o významných účetních jednotkách.”³²

V tomto plánu byly uvedeny zásadní body ke změně:³³

- **Vytvoření podmínek** – návrh změn je nutno vypracovat především na základě analýzy současného stavu a definování cílového stavu, upřesnit, které právní předpisy bude nutno upravit a dále stanovit další postupné kroky, které budou vycházet z vývoje právních předpisů.

³¹ *Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice* [online]. Praha : MF ČR, 2004 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_ucetnictvi_18126.html?year=2004>.

³² *Akční plán pro Českou republiku* [online]. Praha : MF ČR, 2004 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_infoarchiv_18119.html>.

³³ *Akční plán pro Českou republiku* [online]. Praha : MF ČR, 2004 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_infoarchiv_18119.html>.

- **Efektivně** – při úpravě právních předpisů, je nutno vycházet z požadavku, aby rozsah a náročnost ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který z těchto informací budou mít, toto kritérium by mělo být prioritní.
- **Správné**
 - upravit formalizované postupy – to znamená upravovat české právní předpisy v oblasti účetnictví, přebírat do národních účetních předpisů principy, zásady Mezinárodních účetních standardů a určovat uložení povinností účetním jednotkám podle velikosti a důležitosti účetních jednotek.
 - vytvořit podmínky pro rozšíření a zkvalitnění odbornosti v oblasti účetnictví a dále preferovat podstatné změny za delší časové období.
 - zvýšit důvěryhodnost účetní závěrky změnami v právních předpisech.
 - zamezit úmyslnému zkreslování účetních informací – zvýšením nezávislosti auditora na managementu, zamezením ovlivňování daňové povinnosti, zvýšení důvěryhodnosti auditu.
- **Formalizované** – pro srovnatelnost je nutné zajistit používání mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a jejich správná aplikace a vyhodnocování.
- **Včasné** – je nutné zkracování doby mezi vznikem informace a stavem, o kterém vypovídá v souvislostech, v reálných možnostech účetních jednotek, v souvislosti s jejich dalšími povinnostmi.
- **Dostupné** – zvýšení přístupnosti účetních informací i ostatním osobám (např. dodavatelé), a též osobám, kterým účetní jednotka má povinnost nebo chce poskytnout účetní informace.
- **Informace** – jsou to zejména informace o majetku, závazcích, nákladech a výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví.
- **Významné účetní jednotky** – je nutné zavést do právního řádu ČR pojem, který je definován jako subjekty veřejného zájmu, které mají mít uloženy povinnosti, pro vytváření předpokladů pro zvýšení důvěryhodnosti účetních informací.

Na základě *Akčního plánu Vlády České republiky* se přešlo již k procesu tvorby legislativy.

3.2 Proces legislativy

3.2.1 Usnesení vlády

Samotná účetní reforma v oblasti veřejných financí byla oficiálně zahájena dne 23. května 2007, kdy vláda České republiky přijala **usnesení č. 561** k vytvoření účetnictví státu a jeho přípravou a realizací pověřila Ministerstvo financí ČR. V tomto usnesení bylo schváleno vytvoření účetnictví státu s účinností od 1. ledna 2010. V průběhu roku 2008 se projekt účetnictví státu stal součástí širšího projektu reformy veřejných financí spolu s projektem Státní pokladny. Základním cílem této reformy bylo vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. Zde ještě bylo obtížné kvantifikovat přínosy této reformy, ale již se předpokládalo, že tento systém přinese významné veřejné úspory díky zefektivnění kontrolních procedur. Lze očekávat jakýsi samoregulační efekt díky uveřejňování účetních výkazů a z tohoto důvodu přínosy této reformy převáží nad nemalými náklady na její realizaci.³⁴

Základní principy vzniku účetnictví státu byly uvedeny v příloze tohoto usnesení a zároveň zde popsány kroky, na jejichž základě je vznik účetnictví státu navržen:³⁵

- analýza a posudek současného stavu veřejného sektoru,
- vyhodnocení získaných zahraničních zkušeností z jiných zemí,
- posouzení využitelnosti Mezinárodních účetních standardů,
- vytvoření koncepčního rámce účetnictví státu,
- posouzení potřeb a možností státu a samotných účetních jednotek,
- posouzení potřebnosti dílčích kroků s ohledem na jejich reálnost, vzájemnou provázanost a opodstatněnost.

Hlavní teze vytvoření účetnictví státu:

„Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.“³⁶

³⁴ SVOBODA, M. Aktuální vývoj národní úpravy účetnictví veřejného sektoru v České republice – projekt účetnictví státu. *Účetnictví v procesu světové harmonizace: sborník z mezinárodní vědecké konference 7. – 9. září 2010*. Jindřichův Hradec, 2010, s. 204.

³⁵ Česko. Vláda. *Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu-příloha* [online]. Praha : MF ČR, 2007 [cit. 2013-10-02]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007.pdf>.

³⁶ IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. Praha, 2009, s. 125.

Jednotlivé principy účetnictví státu:³⁷

1. *Princip vytvoření odpovídajících podmínek*

Prioritní je vytvoření soustavy právních, technických a dalších prostředků. Za tímto prvním krokem musí následovat kvalitní a efektivní správa celé soustavy prostředků. Proto již ve fázi tvorby je nutné brát v potaz efektivní zajištění odpovídajících prostředků ve vztahu k následnému využití účetnictví státu a ke kontrole dodržování stanovených pravidel.

2. *Princip efektivnosti zvolených prostředků*

Princip efektivnosti je založen především na požadavku, aby rozsah a náročnost (finanční, časová, technologická apod.) ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který získá stát i ostatní uživatelé z informací zobrazených v účetnictví. Tento požadavek je nutné zohledňovat již při vytváření legislativy, podmínek pro kontrolní činnost či vykazování, včetně posouzení využitelnosti mezinárodních účetních standardů.

3. *Princip věrnosti zobrazované informace*

Při principu věrnosti zobrazení hospodářské situaci státu je základním požadavkem správnost (pravdivost) zachycení skutečností. Aby informace byly, z tohoto hlediska správné, je nutné splnit několik podmínek:

- účetní zápisy o zachycených skutečnostech musí být na základě stanovených účetních principů a účetních metod,
- účetní doklady a zápisy do účetních knih musí odpovídat právním a jiným předpisům, rozhodnutím orgánů státní správy nebo soudů, apod. toto bude zabezpečeno na základě kontrolních mechanismů,
- účetní závěrky a další údaje předávané v rámci účetnictví státu, rovněž konsolidovaná účetní závěrka musí odpovídat zachycovaným skutečnostem.

Druhým požadavkem z hlediska pravdivosti zobrazení je úplnost. Jsou to dva rozdílné pohledy na úrovni konsolidující účetní jednotky a na úrovni konsolidované účetní jednotky. Na straně konsolidující jednotky – státu je nutno především posoudit požadavek na úplnost oproti aspektu významnosti a efektivnosti. Také je zejména nezbytné specifikovat účetní jednotky, které budou zahrnuty do konsolidace. Na straně ostatních účetních jednotek, zůstává rozšíření jejich

³⁷ Česko. Vláda. *Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu-příloha* [online]. Praha : MF ČR, 2007 [cit. 2013-10-02]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007.pdf>.

povinností, zahrnout do účetnictví i další zobrazované skutečnosti např. rozpočet, uzavírané smlouvy apod.

4. *Princip včasnosti*

Pokud jsou informace používané k operativnímu řízení, je princip včasnosti důležitý. Čím menší je doba mezi vznikem informace a jejím zaznamenáním, tím více se zvyšuje její vypovídající hodnota. Vzniklým účetnictvím státu bude mít stát možnost průběžně vyžadovat data nejen na úrovni účetních závěrek, ale bude si moci vyžádat i vybrané agregované údaje v průběhu roku dle svých potřeb. Jako předmět účetnictví státu budou nově i podmíněné pohledávky a závazky, tak získá stát přehled o pravděpodobných rizicích, možných výdajích a předpokládaných příjmech.

Princip včasnosti bude důležitý i pro operativnější sledování povinností vyplývajících České republice z jejího členství v Evropské unii a ostatních mezinárodních závazků.

Hlavním požadavkem jasně vyplývající z uvedeného usnesení vlády č. 561 bylo sestavování účetních výkazů za stát – Českou republiku, tedy konsolidovaných. Účetní legislativa platná do roku 2009 upravovala povinnost sestavovat účetní výkazy, ve kterých byly napříč veřejným sektorem rozdíly, proto nebylo reálné jejich použití pro následnou konsolidaci s cílem sestavení účetních výkazů za ČR. Proto se již od počátku zjevila potřeba významně upravit účetní legislativu pro účetní jednotky veřejného sektoru a začátkem byla novela zákona o účetnictví.³⁸

3.2.2 Novelizovaný zákon o účetnictví

Dne 1. ledna 2009 vstoupil v účinnost zákon č. **304/2008 Sb.**, kterým se měnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony. Tímto byl nastaven samotný právní rámec pro vznik účetnictví státu, respektive pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí s účinností od 1. 1. 2010.

V tomto zákoně nejdůležitější změny:³⁹

- V § 1 došlo k doplnění odstavců 3 a 4, kde je Ministerstvo financí pověřeno zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu, což zahrnuje soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných jednotek v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

³⁸ SVOBODA, M. Účetnictví státu – znovu a stručně. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 3, Praha, 2010. s. 8-9.

³⁹ Česko. Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 98, s. 4529-4534.

Dále jsou definovány vybrané účetní jednotky, které spadají do účetnictví státu (účetní jednotky). Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

- V § 4 v odstavci 8 mají vybrané účetní jednotky určeny zákonnou povinnost dodržovat zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky i konsolidované závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a další podmínky při vedení účetnictví upravené prováděcími právními předpisy. Dále je stanoveno, co v prováděcích vyhláškách bude upraveno pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.
- V § 23b se také nově stanoví členění ročních účetních výkazů za Českou republiku, které se sestavují k poslednímu dni kalendářního roku. Patří sem:
 - souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
 - souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
 - výkaz peněžních toků,
 - příloha.

Účetní jednotky, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku nebo do dílčího konsolidačního celku, mají za povinnost poskytnout součinnost při zpracování účetních výkazů za Českou republiku. Podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky jsou specifikovány v prováděcím právním předpisu, tzv. konsolidační vyhlášce.

- Pravidla pro organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek stanoví prováděcí právní předpis, změna je doplněna v § 29 odstavci 4.
- V § 36 odstavci 1 je uvedena povinnost dodržení účetních metod a postupů účtování vydaných Ministerstvem financí jako České účetní standardy. Vybrané účetní jednotky musí postupovat podle účetních standardů vždy, nemohou se odchýlit, jejich použití naplňuje věrné a poctivé zobrazení účetnictví účetní jednotky. Tato povinnost je stanovena především pro dosažení souladu při používání účetních metod a zajištění větší srovnatelnosti účetních závěrek.

Vybraných účetních jednotek je zhruba 18 tisíc. V tomto počtu nejsou zahrnuty zdravotní pojišťovny z důvodu neprovedené reformy v oblasti zdravotnictví.⁴⁰

⁴⁰ SVOBODA, M. Účetnictví státu – znovu a stručně. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 3, Praha, 2010. s. 9.

4 REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU

Účetnictví ve veřejném sektoru prochází v současné době zásadní reformou, která upravuje převratným způsobem nejen metodické přístupy a postupy zpracování účetních agend, ale také techniky přenosu ekonomických dat do centrálního systému účetnictví státu. Hlavním prováděcím orgánem pro reformu účetnictví bylo jmenováno Ministerstvo financí a to novelou zákona o účetnictví. To bylo pověřeno metodickým vedením, správou informačních technologií, také rozfázováním účetní reformy. Termíny určené MF jsou uvedeny v příloze této práce č. I, ale jsou pouze orientační, další termíny jsou určeny pro municipální účetní jednotky v příloze č. II.⁴¹

4.1 Centrální systém účetnictví státu

V rámci projektu Integrovaného informačního systému státní pokladny (IISSP) byl k 1. 1. 2010 účetní reformou zaveden tzv. Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS). Jedná se vlastně o datovou základnu účetních záznamů a finančních údajů předkládaných vybranými účetními jednotkami.

Pomocí CSÚIS Ministerstvo financí shromažďuje veškerá data spojená s výkaznictvím státu a sestavuje jeho pomocí konsolidovanou účetní závěrku. Účetní jednotky, které předávají výkazy do CSÚIS jsou vymezeny ve zvláštní vyhlášce (tzv. technické vyhlášce), kde jsou také určeny termíny předávání. Veškeré účetní záznamy v elektronické formě jsou předávány prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, který je součástí Integrovaného informačního systému Státní pokladny (IISSP). Klady CSÚIS jsou poskytování potřebných informací v elektronické formě, snížení administrativní zátěže a centralizace stěžejních účetních informací. Po předání informací účetními jednotkami do CSÚIS může Ministerstvo financí poskytovat požadované informace jiným subjektům např. v oblasti kontroly, aniž by oni museli oslovovat jednotlivé účetní jednotky. S tímto přístupem by se mohli také odstranit případné duplicity poskytovaných účetních informací a snížit zátěž účetních jednotek.

Účely, pro které jsou data shromažďována, je možné rozčlenit takto:⁴²

- statistické a kontrolní,
- sestavení konsolidační účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu,

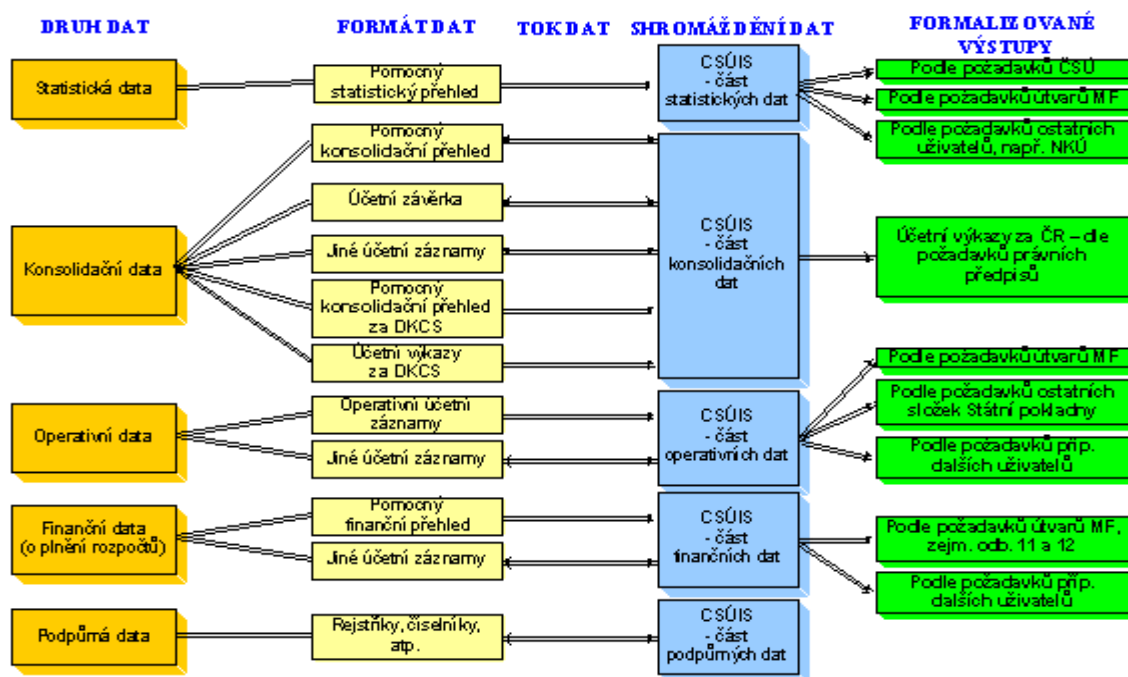
⁴¹ *Základní fáze vytvoření účetnictví státu* [online]. Praha : MF ČR, 2009 [cit. 2013-02-11]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakladni_faze_vytvoreni_ucetnictvi_statu.pdf>.

⁴² BAUER, D. PIFL, R., PLESNIVÝ, P. Co je to centrální systém účetních informací? *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 2, Praha, 2009. s. 3.

- operativní řízení státu.

Tento systém nabíhal postupně a je dost složitý hlavně kvůli provázanosti s Integrovaným informačním systémem státní pokladny (IISSP). Následující obrázek č. 4 ve zjednodušené formě ukazuje proces přenosů finančních, operativních, statistických a také jiných dat a shromažďování různých ekonomických dat, která jsou potřebná pro řízení státu.

Obrázek č. 4: Předávání účetních záznamů do CSÚIS⁴³



Přístup k vybraným údajům účetních a finančních informací státu ze systému CSÚIS mají uživatelé prostřednictvím aplikací prezentačního systému Účetní a finanční informace státu (ÚFIS). Datová základna tohoto systému je tvořena ze systému CSÚIS, z účetních záznamů a finančních údajů předkládaných vybranými účetními jednotkami pro potřeby státu podle vyhlášky č. 383/2009 Sb. (technická vyhláška o účetních záznamech). Jsou zde roční údaje vybraných účetních záznamů. Výstupy pro uživatele tohoto systému jsou zobrazeny ve tvaru odpovídajících přílohám vyhlášek č. 410/2009 Sb. a č. 449/2009 Sb., ve znění platných předpisů. Informace dostupné ze systému UFIS lze rozdělit do skupin:⁴⁴

- sumáře výkazů (finančních),

⁴³ BAUER, D. PIFL, R., PLESNIVÝ, P. Co je to centrální systém účetních informací? *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 2, Praha, 2009. s. 3.

⁴⁴ ÚFIS – informace o systému [online]. Praha : MF ČR, 2010 [cit. 2013-02-11]. Dostupné z WWW : <<http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/ufis/iufis/info.pl>>.

- výkazy povinných účetních jednotek (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, výkazy pro hodnocení rozpočtů),
- vybrané fakultativní výstupy (např. přehledy o plnění závazných rozpočtů a ukazatelů).

4.2 Prováděcí vyhlášky

Požadavky na jednotné účetnictví státu s účinností od 1. ledna 2010 vymezují na legislativní úrovni dále vyhlášky, neboť samotná novela o účetnictví by rozhodně nebyla dostačujícím předpisem pro reformu účetnictví. Proto jsou dále uvedeny jednotlivé vyhlášky, které upravují další důležité podrobnosti k vedení účetnictví.

4.2.1 Vyhláška č. 410/2009 Sb.

Účetnictví státu si vyžádalo rozsáhlé změny v účetních postupech, a proto byla platná vyhláška č. 505/2000 Sb. nahrazena úplně novou 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.

V této nové prováděcí vyhlášce se v § 1 stanoví vedení účetnictví pro vybrané účetní jednotky a to:⁴⁵

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně podrozvahových účtů,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samospráv,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody, především způsoby oceňování, opravné položky, postupy odpisování a tvorby a použití rezerv,

⁴⁵ SVOBODOVÁ, J., et al. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc : Anag, 2011. s. 14.

- závazný vzor částí účetní závěrky.

Nejdůležitější změnou v této vyhlášce je zavedení nových účetních metod pro vybrané účetní jednotky, kde k příspěvkovým organizacím, které již tyto metody používaly, přibyla povinnost tyto metody používat stejně jako všem dalším vybraným účetním jednotkám (organizačním složkám státu, územním samosprávným celkům a organizacím fondového typu).

Jedná se hlavně o některé účetní metody, které vyplývají ze zákona o účetnictví s § 8 odst. 4:⁴⁶

- oceňování majetku a závazků,
- odpisování majetku,
- opravné položky,
- časové rozlišení.

Účetní metody vyjmenované v zákoně o účetnictví jsou uvedeny slovem zejména, to znamená, že jsou zde uvedeny pouze zásadní body těchto metod. Upřesnění těchto metod a jejich vymezení pak uvádí tato vyhláška č. 410/2009 Sb. v její třetí části – Některé účetní metody.

Z vyhlášky vyplývá dále povinnost používat pro vybrané účetní jednotky (mimo příspěvkových organizací) účty třídy 5 – Náklady a třídy 6 – Výnosy. Z těchto účtů sestavují účetní jednotky *výkaz zisku a ztráty*.

Významné změny jsou v obsahu účetních výkazů. Změněna je *rozvaha*, jak obsahem a to v souvislosti se změnou položek ve směrné účtové osnově, ale také jsou rozšířeny položky aktiv o částky brutto (neupravené zůstatky účtů), dále sloupec korekce (opravné položky), z toho je vypočten sloupec netto (částky upravené o opravné položky) a sloupec minulé období, v položce pasiv je sloupec brutto a také uveden sloupec minulé období. Definována je nově i *příloha* účetní závěrky, aby byla možno předávat data v technické formě, v příloze jsou uvedeny doplňující informace k účetní závěrce. Jsou zavedeny úplně nové účetní výkazy a to přehled o peněžních tocích a přehled vlastního kapitálu, které se sestavují pouze k rozvahovému dni tj. k 31.12. *Přehled o peněžních tocích* podává informace o pohybech peněžních prostředků za účetní období. *Přehled o změnách vlastního kapitálu* je vlastně rozpisem položky „Vlastní kapitál“ z rozvahy na jednotlivé položky.

⁴⁶ SVOBODOVÁ, J. Účetní metody a jejich použití některými vybranými účetními jednotkami. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 2, Praha, 2010. s. 8.

Všechny výkazy mají určeny závazné vzory pro jednotlivé vybrané účetní jednotky, které jsou v přílohách této vyhlášky. Vzory jsou zvláště pro organizační složky státu, územně samosprávné celky, státní fondy a další organizace.

Nově je také určena závazná podoba účetní závěrky, což umožní její následné zpracování za celou účetní jednotku – stát.

4.2.2 Technická vyhláška

Technickou vyhláškou je vyhláška 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. (technická vyhláška o účetních záznamech). Tato vyhláška upravuje technické podmínky pro zajištění přenášení účetních záznamů mezi vybranými účetními jednotkami a celkové technické zajištění problematiky elektronizace a digitalizace jednotného účetnictví státu pro jeho efektivní fungování.

Vyhláška upravuje tyto oblasti:⁴⁷

- pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě,
- rozsah a četnost předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu,
- vymezení vybraných účetních jednotek, které předávají do CSÚIS pouze účetní záznamy pro sestavení výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celek,
- způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti,
- požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů.

Vybrané účetní jednotky předávají do centrálního systému účetních informací konsolidační a operativní účetní záznamy. Dále předávají finanční údaje, které jsou potřebné pro hodnocení plnění rozpočtů (státního, státních fondů, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad). Na základě této vyhlášky také předávají Pomocný analytický přehled (PAP), který je definován v příloze vyhlášky. Tento výkaz se předává čtvrtletně, jinak musí vybrané účetní jednotky předat i ostatní účetní záznamy na vyžádání do CSÚIS, způsobem a na

⁴⁷ SVOBODOVÁ, J., et al. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc : Anag, 2011. s. 244.

základě termínů stanovených touto vyhláškou. V následující tabulce č. 5 jsou uvedeny termíny pro předkládání výkazů vybranými účetními jednotkami, které jsou zahrnuty do konsolidačních výkazů. Tato tabulka je vypracována z přílohy č. 3 k této vyhlášce.

Tabulka č. 5: Termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů⁴⁸

Číslo výkazu	Název účetního záznamu	Četnost předávání účetního záznamu
1	Rozvaha	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. – mezitímní účetní závěrka, a to do 20. dne následujícího a ročně , tj. ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku
2	Výkaz zisku a ztráty	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. – mezitímní účetní závěrka, a to do 20. dne následujícího a ročně , tj. ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku
3	Přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku
4	Příloha	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. – mezitímní účetní závěrka, a to do 20. dne následujícího a ročně , tj. ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku
5	Pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 31. 3. následujícího roku
6	Výkaz majetku a závazků za dílčí konsolidační celek státu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku
7	Výkaz nákladů a výnosů za dílčí konsolidační celek státu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku
8	Výkaz peněžních toků za dílčí konsolidační celek státu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku
9	Příloha účetního výkazu za dílčí konsolidační celek státu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku
10	Pomocný konsolidační přehled za dílčí konsolidační celek státu	ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 30. 4. následujícího roku

Jak je z tabulky č. 5 zřejmé, účetní jednotky předávají čtvrtletně výkazy, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, ročně předávají přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu.

⁴⁸ Česko. Vyhláška 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. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 124, str. 6244.

Na základě technické vyhlášky, která technologicky a organizačně zabezpečuje všechny přenosy do centrálního účetnictví státu, vybrané účetní jednotky také předávají do CSÚIS finanční výkazy a ostatní údaje. Termíny, způsob a rozsah údajů předávaných určuje vyhláška č. 449/2009 Sb. ze dne 11. 9. 2009, o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2010. Tato vyhláška upravuje zejména předávání těchto údajů:⁴⁹

- finančních výkazů (výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu všech vybraných jednotek a správců kapitol, svazku obcí a regionálních rad, výkaz organizačních složek státu o nárocích z nespotřebovaných výdajů a přehled rozpočtových opatření),
- doplňujících údajů (přehled o rozpočtu nákladů a výnosů příspěvkových organizací, rozpis schváleného rozpočtu příjmů a výdajů organizačních složek státu a příloha ke komentáři k dalšímu finančnímu výkazu jmenovaného vyhláškou).

Z výše uvedených skutečností je jasné, a také je to osobní názor i zkušenost autorky, že účetní jednotky odesílají údajů mnoho a musí neustále hlídat termíny předávání těchto účetních, finančních výkazů a dalších údajů dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. a vyhlášky č. 449/2009 Sb.

4.2.3 Inventarizační vyhláška

Jedná se o vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která nabyla účinnosti dne 5. října 2010. Stanoví pro vybrané účetní jednotky pravidla pro organizaci a pro provádění inventarizace aktiv a pasiv, včetně kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů, které jsou ve vyhlášce uváděny jako vybraný majetek. Z přechodných ustanovení podle § 18 účetní jednotky nepoužijí ustanovení této vyhlášky pro inventarizace započaté před 1. lednem 2011, ale zároveň již bylo možné použít tuto vyhlášku přiměřeně pro účetní inventarizaci za rok 2010.⁵⁰

⁴⁹ Česko. *Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad soudržnosti*. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Legislativa_UZ_vyhlaska_449-2009_verze__vyhlaska10-2013.pdf>.

⁵⁰ Inventarizace majetku a závazků v účetním období 2011. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 4, Praha, 2010. s. 2.

Vyhláška v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví stanoví činnosti potřebné pro provedení řádné inventury majetku a závazků. Prvním krokem je sestavení plánu inventur, který musí obsahovat údaje o předpokládaném okamžiku zahájení a ukončení inventur, vzniku, zahájení a ukončení činnosti komisí, pokud nejsou totožné s okamžikem zahájení či ukončení inventury. Účetní jednotka musí také zřídit inventarizační komisi, případně více komisí, které zajistí průběh inventarizace. Účetní jednotka je dále povinna zajistit označení všech inventarizovaných položek nezaměnitelných inventarizačním kódem a vést seznam těchto položek, včetně popisu inventarizačních identifikátorů.

Další inventarizační činnosti podle této vyhlášky jsou například:⁵¹

- zajištění podmínek pro zjišťování skutečného stavu položek a jejich ověřování, zda skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví a to včetně podmínek pro zjišťování zúčtovatelných rozdílů nebo inventarizačních rozdílů,
- vedení seznamu a popisu inventarizačních identifikátorů,
- zajištění připojení podpisových záznamů odpovědných osob za průkaznost těchto záznamů,
- stanovení výše pohledávek a závazků, včetně zajištění odsouhlasení těchto položek,
- zjištění údajů z jiných evidencí,
- stanovení postupů pro vyhotovení účetních dokladů pro zaúčtování inventarizačních a zúčtovatelných rozdílů, včetně případných změn v ocenění
- stanovení postupů pro vyhodnocení inventarizační zprávy,
- další činnosti stanovené zákonem nebo jiným právním předpisem.

4.2.4 Účetní standardy

Od 1. 1. 2010 vstoupila v platnost zcela nová vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky. Touto vyhláškou došlo ke zrušení vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se prováděla některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V souladu s touto novou vyhláškou Ministerstvo financí zveřejnilo nejdříve ve Finančním

⁵¹ PLESNIVÝ, P. Komentář k některým ustanovením vyhlášky č. 270/2010 Sb. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 3, Praha, 2011. s. 2-5.

zpravodaji č. 7/2009 čtyři **České účetní standardy** pro některé vybrané účetní jednotky s platností od 1. 1. 2010 a to:

- ČÚS č. 701 Účty a zásady účtování na účtech,
- ČÚS č. 702 Otevírání a uzavírání účetních knih (součástí toho standardu je převodový můstek k 1. lednu 2010),
- ČÚS č. 703 Transfery (tento ČÚS v průběhu zveřejňování zrušen a nahrazen novým v platnosti od 1. 1. 2011),
- ČÚS č. 704 Fondy účetní jednotky.

a současně zrušilo standardy platné do 31. 12. 2009 a byly to České účetní standardy číslo 501-522.

Vybrané účetní jednotky mají povinnost danou zákonem o účetnictví v § 36 postupovat vždy podle Českých účetních standardů. Účetní standardy stanoví zejména bližší popisy účetních metod a postupů účtování. Zveřejněním účetních standardů byla stanovena závazná pravidla pro dotčené účetní jednotky včetně vedení analytických účtů nebo vnitropodnikového účetnictví a povinnosti stanovit převodový můstek.

Další ČÚS, které byly Ministerstvem financí zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 8/2010 s účinností od 1. 1. 2011 byly tyto účetní standardy:

- ČÚS č. 703 Transfery (znovu vydaný, neboť byl zrušen při vydávání),
- ČÚS č. 705 Rezervy,
- ČÚS č. 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- ČÚS č. 707 Zásoby.

V roce 2011 byl zveřejněn 1 ČÚS zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 5/2011 s účinností od 31. 12. 2011:

- ČÚS č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku.

Poslední dosud zveřejněné ČÚS jsou zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 6/2012 s účinností od 1. 1. 2013:

- ČÚS č. 709 Vlastní zdroje,
- ČÚS č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Jak je zřejmé z počtu 10 dosud vydaných účetních standardů, nebyly vydány všechny účetní standardy za zrušených 22 účetních standardů. Pokud není nalezen účetní případ v účetních standardech, podle kterých musí vybraná účetní jednotka vždy postupovat, účetní jednotka je nucena postupovat podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v souladu se zákonem o účetnictví v platném znění, při dodržení pravidla věrného

a poctivého zobrazení účetnictví. Účetním jednotkám toto působí značné obtíže a to je i osobní zkušenost autorky, neboť není snadné se orientovat v zákoně a ve vyhlášce, protože určitý účetní případ nepůsobí vždy jednoznačně a je možné si jej vyložit několika způsoby. A potom je i nesnadné případným kontrolám dokazovat, proč si účetní jednotka vybrala určitý způsob účtování.

4.2.5 Konsolidační vyhláška

Poslední vyhláškou a nejdéle vydávanou je tzv. konsolidační vyhláška. Tato vyhláška v současné době není ještě dosud vydána, je pořád ještě v připomínkovém řízení. Nevydání této vyhlášky před prvním sestavováním konsolidovaných výkazů za rok 2013, bude dle názoru autorky působit účetním jednotkám určitě velké komplikace, neboť není dosud jasné, jakých účetních jednotek se to bude týkat a jaká data se budou do konsolidačního celku zahrnovat.

Tato vyhláška má vymezit výkazy, které se mají odevzdávat za Českou republiku, určit jejich rozsah a způsob sestavení, obsahové uspořádání a značení. Má se se jednat o tyto výkazy: souhrnný výkaz majetku a závazků, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a přílohu. Vyhláška také určí povinnost spolupráce vybraným účetním jednotkám zahrnutých do konsolidačního celku nebo do dílčích konsolidačních celků s účetní jednotkou, která konsolidovanou závěrku sestavuje.⁵²

Konsolidovaná závěrka je pro organizace ve veřejném sektoru nový pojem, který byl dříve používán pouze v podnikatelském sektoru a to jen u velkých podniků skládajících se z koncernových seskupení. Tímto pojmem rozumíme, že účetní závěrka je sestavena za skupinu podniků (kapitálově propojených), jako by to byl pouze jeden podnik.⁵³

Stát ani dílčí konsolidační celky pro provedení konsolidované účetní závěrky nemusí vést zvlášť účetnictví, ale využije údajů od vybraných účetních jednotek, na základě jejich závěrek a dalších dokumentů, které jsou povinny poskytnout, pokud jsou to účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku a dílčích konsolidačních celků státu. Za Českou republiku bude sestavovat konsolidační výkazy Ministerstvo financí, prvotně je plánováno sestavení konsolidovaných výkazů za rok 2013.

⁵² *Reforma účetnictví státu* [online]. MŠMT ČR [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.msmt.cz/ekonomika-skolstvi/prezentace-reforma-ucetnictvi-statu>>. s. 8.

⁵³ HARNA, L. Účetní výkazy za ČR a dílčí konsolidační celky – příprava, význam. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, č. 3, Praha, 2010. s. 2.

5 ZHODNOCENÍ ÚČETNÍ REFORMY

Největší změny v účetní reformě se týkají legislativních dokumentů. Dochází k novele zákona o účetnictví a k vydání dalších nových vyhlášek. Prováděcí vyhláška č. 505/2002 Sb., je nahrazena novou vyhláškou č. 410/2009 Sb. V souvislosti s reformou je vytvořeno ještě několik předpisů, např. technická vyhláška, inventarizační vyhláška. Dosud není ještě vydána konsolidační vyhláška.

Nové legislativní dokumenty a prováděcí vyhlášky jsou vydávány často se značným zpožděním, proto nestačí účetní jednotky pružně reagovat na změny a mají málo prostoru pro dostatečnou změnu v softwaru apod. Novela zákona o účetnictví také nekoresponduje přesně s ostatními zákony č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích nebo zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

České účetní standardy a některé prováděcí vyhlášky, včetně manuálů byly v procesu tvorby až po započetí účetní reformy, a tímto zpožděním bylo znemožněno zpracovat komplexní připomínky předem a zabránit tak případným chybám či nedostatkům. Zejména pak účetní standardy, které byly vydané navíc v omezeném počtu (k 1. lednu 2010 nabyly účinnosti pouze čtyři), přestože účetní standardy jsou podle novelizovaného zákona o účetnictví pro vybrané účetní jednotky závazné. Také vyhláška č. 410/2009 Sb., sice obsahovala řadu přechodných ustanovení odkládajících účinnost některých ustanovení, přesto měly vybrané účetní jednotky pouze omezený čas na to, aby se s novými předpisy seznámily a mohly od 1. ledna 2010 aplikovat účetní metody, správně účtovat a vykazovat. Také některá ustanovení vyhlášky č. 410/2009 byla nejasně aplikovatelná nebo neexistovaly jednoznačně stanovené postupy účtování.

Po dvou letech od počátku reformy účetnictví státu je zřejmá nespokojenost územně samosprávných celků s jednotností a srozumitelností metod. Na úrovni těchto účetních jednotek, dochází ke znehodnocování výkazů na úroveň statistických výkazů pro stát, bez významné vypovídací schopnosti. Účetní jednotky musí zasílat dat mnoho, ale pro rozhodování a řízení účetních jednotek nemají téměř žádný význam. A dále se povinnosti pro vybrané účetní jednotky rozšiřují o další statistické sledování a konsolidaci, bez vyřešení současných problémů.⁵⁴

⁵⁴ *Účetní metody s vlivem na výsledek hospodaření v účetnictví obcí* [online]. [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36264v45985-ucetni-metody-s-vlivem-na-vysledek-hospodareni-v-ucetnictvi-obci/>>.

5.1 Ekonomické zhodnocení reformy

Při předkládání vládního návrhu změny zákona o účetnictví v roce 2008, vydaného jako zákon č. 304/2008 Sb. byl v důvodové zprávě uveden rozpočet výdajů na roky 2008 až 2010. V roce 2008 byly počítány výdaje týkající se rozpočtu Ministerstva financí na provozní a investiční výdaje s přípravou vzniku účetnictví státu v částce celkem 11 mil. Kč. Největší položkou výdajů v roce 2009 byly plánované výdaje na vznik „centrálního systému účetních informací státu“ na Ministerstvu financí v částce 250 mil. Kč. Dále byla počítána částka 210 mil. Kč, z toho pro municipální účetní jednotky 160 mil. Kč a pro státní sektor 50 mil. Kč. V této částce byly zahrnuty i úpravy softwarů vybraných účetních jednotek pro zpracování a předávání účetních záznamů pro operativní řízení. V roce 2010 měly být předpokládány provozní výdaje v celkové částce 640 mil., hlavně z důvodů zvýšení počtu účetních a jejich mzdových nákladů, zvýšení počtu účetních případů a počtu organizací (organizačních složek státu a příspěvkových organizací). Z těchto výdajů byly odhadovány tyto částky: pro organizační složky státu a příspěvkové organizace částka 80 mil. Kč, pro obce 180 mil. Kč, pro municipální účetní jednotky 320 mil. Kč a na náklady na metodické řízení 60 mil. Kč. Tyto údaje jsou shrnuty v následující tabulce č. 6, kde jsou výdaje uvedeny v mil. Kč.

Tabulka č. 6: Odhad výdajů na účetnictví státu⁵⁵

	v mil. Kč			
Účetní jednotka	rok 2008	rok 2009	rok 2010	Celkem
Municipální účetní jednotky		160	320	480
Státní sektor (kromě MF)		50		50
Obce			180	180
Organ.složky státu a příspěvk.organizace			80	80
Ministerstvo financí - vytvoření systému		250		250
Ministerstvo financí - provozní a inv.výdaje	11	3	60	74
Celkem	11	463	640	1 114

Tyto nemalé náklady na zavedení účetnictví státu byly však pouze odhadem. Skutečnost pro mnohé účetní jednotky byla mnohem více finančně náročná. Tyto náklady navíc byly hlavně spojeny s rychlými a nutnými změnami v softwarovém vybavení účetních programů, na základě neustálých změn v technických parametrech přenosů do CSUIS, úpravách výkazů a nastavování dalších nových výkazů.

⁵⁵ *Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé zákony* [online]. Praha : Poslanecká sněmovna ČR, 2008 [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=471&CT1=0>>, vlastní zpracování.

Přínos účetní reformy nelze specifikovat konkrétními údaji. Nejpodstatnější efekt je ve využití získaných informací pro řízení státu. Dalším kladem je sjednocení těchto informací a jejich včasnost díky elektronizaci a digitalizaci údajů předávaných do jednotného informačního systému. Jiným nemalým přínosem je lépe viditelné hospodaření se státním majetkem.

Od začátku účetní reformy byly největší připomínky z hlediska územně samosprávných celků. Představitelé těchto organizací (především menších obcí) upozorňovali na zřejmé nedostatky, které postihují právě ÚSC, například nedostatečnou vypovídací schopnost sestavovaných výkazů, nesoulad ostatní právní legislativy týkající se ÚSC, další administrativní zátěž v důsledku sestavování nového výkazu Pomocného analytického přehledu (PAP), který ještě obce nesestavovaly, neboť v roce 2011 se měnil neustále okruh obcí, který tento přehled měli sestavovat. Z toho také plynou pro obce nemalé náklady, např. obce na 5 tisíc obyvatel budou potřebovat na tento výkaz jednoho zaměstnance a obce nad 20 tisíc obyvatel již dva zaměstnance. Svaz obcí a měst opakovaně upozorňuje Ministerstvo financí na reálnou hrozbu přetížení veřejného sektoru statistikou.⁵⁶

S tímto názorem autorka plně souhlasí neboť, například měsíčně odesílaný výkaz operativních účetních záznamů obsahuje 6 částí a čtvrtletně odesílaný výkaz Pomocný analytický přehled (PAP) je tvořen ze 13 částí a jejich význam pro samotnou účetní jednotku je téměř nulový, neboť je to pro ně pouze další povinnost, žádné údaje pro manažerské řízení se z těchto údajů nečerpají. K sestavení těchto výkazů je pak zapotřebí nemalého úsilí jak účetních jednotek tak dodavatelů softwaru, aby byli tyto výkazy sestavené včas a správně.

Vytvoření projektu Státní pokladna schválila vláda již v únoru 2005. Bylo počítáno s tím, že kompletně systém začne fungovat v roce 2010 a jeho pořízení bylo plánováno na částku nižší než 2,4 miliardy korun. Termíny uvedení do provozu se postupně posouvaly a to prostřednictvím několika dodatků ke smlouvě až o tři a půl roku na 1. 7. 2013. Pouze modul Centrálního systému účetních informací státu fungoval od 1. 1. 2010. Plánované výdaje na vybudování Státní pokladny vzrostly téměř na

⁵⁶ KYPETOVÁ, J. Účetní výkazy - budou obce donuceny k bojkotu? In *Deník veřejné správy* [online]. Praha : Triada, 9. 1. 2012 [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.denik.obce.cz/clanek.asp?id=6522294>>.

dvojnásobek – z 2,4 na 4,8 miliardy korun, také kvůli zahrnutí nákladů na provoz a údržbu.⁵⁷

Pro stát byl projekt Státní pokladny dle názoru autorky práce skutečně nevýhodný, neboť celkové náklady vzrostly téměř o polovinu a plná funkčnost je umožněna až v letošním roce, nemluvě o problémech účetních jednotek od začátku s fungováním těchto programů, kdy nebylo předem nic připraveno a nebyla často ani možnost zasílání zkušebních dat v roce 2010. Vlastně veškerá účetní data se odesílala rovnou takzvaně naostro. Tato situace byla stejná i v letošním roce se spouštěním dalších modulů Státní pokladny. Zkušební verze rozpočtových modulů sice tentokrát byli zprovozněné od července roku 2012, ale nebyly plně funkční, takže nebylo vše možno řádně vyzkoušet. Legislativa byla schválena až koncem prosince 2012, tak bylo těžké dát zadání pro změnu softwaru a pro správné fungování účetní jednotky.

5.2 Politické zhodnocení reformy

Počátkem účetní reformy v oblasti veřejných financí bylo vládní usnesení ze dne 23. května 2007, kdy vláda České republiky přijala usnesení č. 561 k vytvoření účetnictví státu. V tomto usnesení bylo schváleno vytvoření účetnictví státu s účinností od 1. ledna 2010 a jeho přípravou a realizací pověřila Ministerstvo financí ČR. V průběhu roku 2008 se projekt účetnictví státu stal součástí širšího projektu reformy veřejných financí spolu s projektem Státní pokladny. Nejednalo se o politické rozhodování, ale spíše nezbytný akt i z hlediska vývoje reformy veřejných financí. To bylo zřejmé i z hlediska přijímání novely zákona o účetnictví v roce 2008, kterým byl přijat legislativní rámec celé účetní reformy.

Také novela zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb., byla přijata bez zvláštních potíží, hlasování bylo v Poslanecké sněmovně téměř jednoznačné, ze 153 přítomných poslanců hlasovalo pro schválení novely 147 poslanců na schůzi dne 25. 8. 2008. Z těchto 147 poslanců, kteří hlasovali pro schválení, bylo z České strany sociálně demokratické 50 poslanců, z Občanské demokratické strany 61 poslanců, z Komunistické strany Čech a Moravy 21 poslanců, z Křesťanské a demokratické unie

⁵⁷ *Ministerstvo financí při budování systému Státní pokladny porušilo zákon o veřejných zakázkách* [online]. 4. 3. 2013 Praha : NKÚ [cit. 2013-03-04]. Dostupné z WWW: <<http://www.nku.cz/cz/media/ministerstvo-financi-pri-budovani-systemu-statni-pokladny-porusilo-zakon-o-verejnych-zakazkach--id6325/>>.

spolu s českou stranou lidovou 11 poslanců, za stranu Zelených 3 poslanci a z nezařazených 1 poslanec.⁵⁸

5.3 Další vývoj reformy

Povinnost sestavovat, vést a realizovat rozpočet v rozpočtovém informačním systému pro všechny organizační složky státu vznikla na základě novely zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Tak jako v celé účetní reformě byla i tato novela zákona č. 501/2012 Sb. vydána dne 31. 12. 2012 ve sbírce zákonů a v její platnosti byla již ode dne 1. 1. 2013. Všechny státní fondy a organizační složky státu, které mají vedeny účty u jiných bank, než Česká národní banka musejí převést do tří měsíců všechny své účty k ČNB. Příspěvkové organizace mají tuto povinnost do pěti let od účinnosti této novely zákona.

Další vývoj směřuje k úplnému propojení procesu rozpočtu, platebního styku, řízení státního dluhu, účetnictví státu a finančního informačního systému veřejné správy v jediném systému. Tímto systémem je Integrovaný informační systém Státní pokladny (IISSP). Od 1. 1. 2013 došlo k plnému provozu všech aplikací projektu Integrovaný informační systém Státní pokladny České republiky (IISSP). Státní pokladna je definována jako systém finančního řízení státu, kde je plnohodnotně zahrnuto účetnictví státu. Jedná se o postupné nastartování tohoto projektu a k spouštění jednotlivých modulů, dochází k tomu v návaznosti. Prvním byl modul Centrálního systému účetních informací státu a jeho produktivní start byl od 1. 1. 2010, který byl spojen s účetní reformou státu. Druhým modulem byla Příprava rozpočtu, který byl spuštěn v červenci roku 2012. Další moduly v rámci Státní pokladny jsou Realizace rozpočtu a Platební styk, které jsou v ostrém provozu od 1. 1. 2013. Tento proces integrace jednotlivých agend do jednoho kontrolovaného systému je hlavně umožněn rozvojem informačních technologií a je to proces dle názoru autorky určitě nutný.

⁵⁸ *Hlasování poslanecké sněmovny, 243. hlasování, Novela zákona o účetnictví* [online]. Praha : Poslanecká sněmovna ČR, 25. 8. 2008 [cit. 2013-02-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=47793>>.

ZÁVĚR

Hlavním důvodem změn v účetnictví státu byl nedostatek včasných, správných a úplných informací o hospodářské situaci státu České republiky a příslušných účetních jednotek veřejného sektoru. Dále chyběly informace pro účely vykazování a sestavování účetních výkazů za Českou republiku i pro vyhodnocování povinností vyplývajících z členství v Evropské unii a z ostatních mezinárodních závazků. Řešením byl vznik nového účetnictví státu, Česká republika se ovšem nestává účetní jednotkou, nýbrž pouze sestavuje účetní konsolidované výkazy. Podklady pro tyto účetní výkazy zasílají účetní jednotky, které mají odpovědnost za vedení účetnictví a povinnost odesílat účetní záznamy Ministerstvu financí. Reformou účetnictví dochází k zefektivnění přenosu přehlednějších a rychlejších informací o hospodaření státu a účetních subjektů veřejné správy, a to hlavně zavedením Centrálního informačního účetních informací státu, jenž slouží k předávání záznamů v elektronické podobě. Tato forma předávání je určitě velkým přínosem, neboť dochází ke zrychlení předávání dat i jejich zpracování, další vývoj je zavedení digitalizace a elektronizace účetních údajů prostřednictvím Centrálního informačního účetních informací státu (CSÚIS). Pomocí tohoto systému se shromažďují data a může se s nimi dále nakládat dle potřeb státu.

K 1. lednu 2013 dochází k rozšíření funkčnosti Integrovaného informačního systému Státní pokladny a to zprovozněním dalších modulů, které jsou její součástí. Rozšířením a zprovozněním modulů týkajících se přípravy, realizace a čerpání rozpočtu dochází k dalšímu zefektivnění předávání dat v oblasti veřejných financí.

Účetnictví ve veřejném sektoru je nyní blíže k účetnictví podnikatelskému sektoru. Přiblížení se zdařilo hlavně v účetních metodách, kde je zaveden akruální princip vedení účetnictví. Jedná se například o odpisování majetku a jeho přesnou evidenci, časové rozlišení a zavedení opravných položek. Přiblížení k účetnictví podnikatelů je podle názoru autorky práce přínosem, neboť pokud není například k dispozici český účetní standard k nějakému účetní případu ve veřejném sektoru, je možno využít určité podobnosti a využít tohoto účetního případu z podnikatelského účetnictví. Ve výkaznictví i nadále přetrvávají některé odlišnosti. V účetnictví veřejného sektoru je hlavně více statistických dat a sestavované výkazy nepodávají svým členěním takové informace, které by měly napomáhat k lepšímu přehledu o významných položkách a případnému efektivnějšímu řízení. Dle autorky práce je mnoho nadbytečných statistických dat, především ve čtvrtletně sestavovaném výkazu Pomocný analytický přehled (PAP), který je značně objemný, skládá se z třinácti částí a ty se dále

ještě detailně člení. Zde jsou vybrány různé rozvahové a výsledkové účty, a to ještě navíc v analytickém členění. Jedná se o některé účty majetku, pohledávek, závazků, nákladů, výnosů a dále se některé položky k účtům znovu člení na jednotlivé položky takzvaných partnerů – identifikačních čísel (IČ). Výkaz je zbytečně rozsáhlý, nepřehledný a tím i těžko kontrolovatelný. Tento výkaz by měl být přehodnocen, aby opravdu vycházel z nutných požadavků statistiky a účetní jednotky nebyly těmito výkazy přetěžovány.

Tím, že došlo k radikální reformě v účtování veřejného sektoru, dle zákona o účetnictví u vybraných účetních jednotek, došlo k sjednocení účetních metod a k porovnatelnosti finančních výkazů. Z hlediska Evropské unie, tímto byly také splněny podmínky výkaznictví statistických standardů.

Mimo přínosy účetní reformy byla reforma provázena i obtížemi, které u vybraných účetních jednotek ztěžovaly implementaci nových právních předpisů. Tím, že byly prováděcí předpisy k provedení zákona o účetnictví vydávány krátkou dobu před účinností, měly účetní jednotky omezený čas na seznámení s novými předpisy a na aplikaci nových účetních metod od 1. ledna 2010. Dalším negativem byly časté změny v systému sběru dat, změny technické vyhlášky, změny v předkládaných výkazech, což kladlo velké nároky na účetní jednotky i z hlediska na změny jejich softwarového vybavení.

I přes velké počáteční náklady pro stát i účetní jednotky je cesta elektronizace a digitalizace přenosu dat do Integrovaného informačního systému Státní pokladny České republiky jedinou možnou cestou, jak financování i účetnictví veřejného sektoru zkvalitnit. Je to nástroj, jak v souladu s mezinárodními úmluvami (členství v EU) zajistit rozpočtový deficit pod stanovenou hranicí a snižovat či udržet dluh veřejných financí. Na pořízení projektu Státní pokladna byla v roce 2005 plánovaná částka nižší než 2,4 miliardy korun. Kompletní uvedení do provozu mělo být již v roce 2010, ale termíny uvedení do provozu se postupně posouvaly až na nynější termín 1. 7. 2013. Pouze modul Centrálního systému účetních informací státu funguje od 1. 1. 2010. V důsledku prodlužování těchto termínů, plánované výdaje na vybudování Státní pokladny vzrostly téměř na dvojnásobek – z 2,4 na 4,8 miliardy korun.

Tato změna v účetnictví veřejného sektoru upravuje novým způsobem nejen metodické přístupy a postupy zpracování účetních agend, ale také techniky přenosu účetních a finančních dat do centrálního systému účetnictví státu. Jistě je tato změna nevyhnutelná, ale podle autorky práce by bylo přínosem, aby se přehodnotilo zasílání

všech dat za účetní jednotky, neboť dat je zbytečně mnoho a všechny tyto data nemají určité uplatnění ani při řízení státu, ani ve vykazování statistických údajů za stát. Pro toto přehodnocení by muselo Ministerstvo financí najít společnou řeč s několika subjekty, jako je Český statistický úřad, Nejvyšší kontrolní úřad a také s účetními jednotkami veřejného sektoru, které tato data poskytují. Jen čas ukáže, zda se tato změna podaří prosadit, neboť účetních jednotek ve veřejném sektoru je mnoho a hodně z nich je nespokojených s tímto systémem.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Literární zdroje

1. BANDŽAK, J. *Správní právo – Obecná část*. 1. vyd. Praha : Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. 288 s. ISBN 978-80-7452-021-1.
2. BAUER, D. PIFFL, R. PLESNIVÝ, P. Co je to centrální systém účetních informací? *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2009, č. 2, Praha : Bilance, 2009. s. 2-6. ISSN 1213-3493.
3. DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 308 s. ISBN 978-80-7357-544-1.
4. HARNA, L. Účetní výkazy za ČR a dílčí konsolidační celky – příprava, význam. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 3, Praha : Bilance, 2010. s. 2-7. ISSN 1213-3493.
5. HOLMAN, R. *Základy ekonomie: pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult VŠ*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2000. 360 s. ISBN 80-7179-434-1.
6. HRONOVÁ, S., FISCHER, J., HINDLS, R., SIXTA, J. *Národní účetnictví – nástroj popisu globální ekonomiky*. Praha : C.H. Beck, 2010. 332 s. ISBN 978-80-7400-153-6.
7. Inventarizace majetku a závazků v účetním období 2011. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 4, Praha : Bilance, 2010. s. 2-8. ISSN 1213-3493.
8. IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. Praha : Oeconomica, 2009. 208 s. ISBN 978-80-245-1509-0.
9. KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 3. vyd. Olomouc : Anag, 2012. 199 s. ISBN 978-80-7263-730-0.
10. KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět účetnímu principu opatrnosti. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2009, č. 1, Praha : Bilance, 2009. s. 2-7. ISSN 1213-3493.
11. KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha : VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
12. MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 11. vyd. Olomouc : Anag, 2011. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

13. MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2011 – učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. Praha : Computer Press, 2011. 304 s. ISBN 978-80-251-3422-1.
14. NOVÁKOVÁ, Š. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách - II. díl Účetnictví organizačních složek státu a obcí*. Praha : Oeconomica, 2011. 168 s. ISBN 978-80-245-1797-1.
15. NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha : Oeconomica, 2006. 231 s. ISBN 80-245-1068-5.
16. OTRUSINOVÁ, M., KUBÍČKOVÁ, D. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha : C.H. Beck, 2011. 192 s. ISBN 978-80-7400-342-4.
17. PEKOVÁ, J., PILNÝ, J., JETMAR, M. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. Praha : ASPI, 2008. 3. vydání. 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.
18. PLESNIVÝ, P. Komentář k některým ustanovením vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, a to zejména s ohledem na vnitřní předpisy v této oblasti. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2011, č. 3, Praha : Bilance, 2011. s. 2-10. ISSN 1213-3493.
19. PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ, J. *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s výkladem pro organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a ostatní nevýdělečné organizace*. Olomouc : Anag, 2001. 299 s. ISBN 80-7263-089-X.
20. *Podvojný účetnictví 2009*. 16. vyd. Praha : Grada, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.
21. STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I., et al. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Praha : Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
22. SVOBODA, M. *Účetnictví státu – znovu a stručně. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 3, Praha : Bilance, 2010. s. 8-10. ISSN 1213-3493.
23. SVOBODOVÁ, J., et al. *Abeceda účetnictví 2006 pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc : Anag, 2006. 397 s. ISBN 80-7263-332-5.
24. SVOBODOVÁ, J., et al. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc : Anag, 2011. 527 s. ISBN 978-80-7263-657-0.
25. SVOBODOVÁ, J. *Účetní metody a jejich použití některými vybranými účetními jednotkami. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2010, č. 2, Praha : Bilance, 2010. s. 8-9. ISSN 1213-3493.

26. *Účetnictví v procesu světové harmonizace: sborník z mezinárodní vědecké konference Jindřichův Hradec 7.- 9. září 2010*. Jindřichův Hradec : VŠE Praha, Oeconomica, 2010. 263 s. ISBN 978-80-245-1685-1.
27. VORLÍČEK, J. *Úvod do ekonomie veřejného sektoru*. Praha : Oeconomica, 2008. 384 s. ISBN 978-80-245-1419-2.

Elektronické zdroje

1. *Akční plán pro Českou republiku* [online]. Praha : MF ČR, 2004 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_infoarchiv_18119.html>.
2. *Hlasování poslanecké sněmovny, 243. hlasování, Novela zákona o účetnictví* [online]. Praha : Poslanecká sněmovna ČR, 25. 8. 2008 [cit. 2013-02-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=47793>>.
3. KYPETOVÁ, J. Účetní výkazy - budou obce donuceny k bojkotu? In *Deník veřejné správy* [online]. Praha : Triada, 9. 1. 2012 [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.denik.obce.cz/clanek.asp?id=6522294>>.
4. *Ministerstvo financí při budování systému Státní pokladny porušilo zákon o veřejných zakázkách* [online]. Praha : NKÚ, 4. 3. 2013 [cit. 2013-03-04]. Dostupné z WWW: <<http://www.nku.cz/cz/media/ministerstvo-financi-pri-budovani-systemu-statni-pokladny-porusilo-zakon-o-verejnych-zakazkach--id6325/>>.
5. *Prezentace – účetnictví státu* [online]. Praha : MŠMT ČR [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.msmt.cz/ekonomika-skolstvi/prezentace-reforma-ucetnictvi-statu>>.
6. *Účetní metody s vlivem na výsledek hospodaření v účetnictví obcí* [online]. Účetní kavárna. [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36264v45985-ucetni-metody-s-vlivem-na-vysledek-hospodareni-v-ucetnictvi-obci/>>.
7. *ÚFIS – informace o systému* [online]. Praha : MF ČR [cit. 2013-02-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/ufis/iufis/info.pl>>.
8. *Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé zákony* [online]. Praha : Poslanecká sněmovna ČR, 2008 [cit. 2013-02-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=471&CT1=0>>.

9. *Základní rozfázování vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010* [online]. Praha : MF ČR, 2009 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakladni_faze_vytvoreni_ucetnictvi_statu.pdf>.
10. *Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice* [online]. Praha : MF ČR, 2004 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_ucetnictvi_18126.html?year=2004>.

Legislativní dokumenty

1. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj*, 2003, č. 11-12/1, Praha : MF ČR, 2003. poř. č. 48, s. 294. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html?year=2003>. ISSN-0322-9653.
2. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. (*Finanční zpravodaj*, 2003, č. 11-12/3. Praha : MF ČR, 2003. poř. č. 53 s. 469. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html?year=2003>. ISSN-0322-9653.
3. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj*, 2003, č.11-12/2, Praha : MF ČR, 2003. poř. č. 50, s. 390. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html?year=2003>. ISSN-0322-9653.
4. Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška 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 (technická vyhláška o účetních záznamech). In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 124, s. 6230-6259.
5. Česko. Ministerstvo financí. *Vyhláška č. 449/2009 Sb., ze dne 11. prosince 2009 o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti*. Dostupné z WWW:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Legislativa_UZ_vyhlasaka_449-2009_verze__vyhlaska10-2013.pdf>.

6. Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška 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 a organizačními složkami státu. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9845-9877.
7. Česko. Vláda. *Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu* [online]. Praha : MF ČR, 2007 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007.pdf>.
8. Česko. Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 98, s. 4529-4534.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Schéma členění národního hospodářství.....	12
Obrázek č. 2: Schéma veřejná správa.....	14
Obrázek č. 3: Průběh účetní uzávěrky a závěrky	18
Obrázek č. 4: Předávání účetních záznamů do CSÚIS	36

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: České účetní standardy pro podnikatele	20
Tabulka č. 2: České účetní standardy pro územně samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu	22
Tabulka č. 3: České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání	23
Tabulka č. 4: Používané účetní metody v jednotlivých účetních jednotkách	26
Tabulka č. 5: Termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů	40
Tabulka č. 6: Odhad výdajů na účetnictví státu	46

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. I: Základní schéma rozfázování Účetní reformy k 1. lednu 2010.....	59
Příloha č. II: Rozfázování vytvoření účetnictví státu 2011-2012.....	61

Příloha č. I: Základní schéma rozfázování Účetní reformy k 1. lednu 2010⁵⁹

Základní schéma rozfázování Účetní reformy v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010

Etapa	Problematika	Hlavní úkoly účetních jednotek	Odborná pomoc MF	Skutečné termíny prací	Postupné kroky pro skupiny účetních jednotek
A0	Změna směrné účtové osnovy	Nastavení převodových můstků a převedení zůstatků	Vytvoření převodového můstku – zveřejněn 21. 10. 2009 Příslušný Český účetní standard bude zveřejněn do 30. 11. 2009	IX/2009 až II/2010	
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	Úprava SW a práce na sestavení účetní závěrky	Vzory částí účetní závěrky jsou přílohou vyhlášky	IX/2009 až XII/2010	
A2	Nové metody a postupy účtování	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, podpora školení	IX/2009 až II/2010, příp. XII/2010	Mezní termín pro splnění povinnosti se odvíjí od předávání účetních záznamů
A3	Podrozvaha	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, podpora školení	IX/2009 až II/2010, příp. XII/2010	Mezní termín pro splnění povinnosti se odvíjí od předávání účetních záznamů
A4	Předávání účetních záznamů	Příprava SW, organizační zajištění, zejm. jmenování zodpovědných osob za přenos účetních záznamů	Portál na webových stránkách MF, podpora školení, testovací prostředí pro SW společnosti,	První finanční údaje II/2010	OSS a státní fondy
				Finanční údaje a účetní záznamy IV/2010	OSS, jimi zřízované PO a státní fondy
				První finanční údaje a účetní záznamy VII/2010	Municipality – kraje, obce, DSO, RRRS a jimi zřízované PO

⁵⁹ Základní fáze vytvoření účetnictví státu [online]. Praha : MF ČR, 2009 [cit. 2013-02-11]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakladni_faze_vytvoreni_ucetnictvi_statu.pdf>.

B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Organizační zajištění účtování o nových účetních případech; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, příslušný Český účetní standard	2011	
C	Předávání statistických dat	Organizační zajištění třídění účetních případů dle statistických požadavků; změna algoritmů v SW	Portál na webových stránkách MF, změna technické vyhlášky v první polovině roku 2010	2011	
D1	Konsolidace – etapa 1	Sestavení pomocných konsolidačních přehledů - zjednodušené metody konsolidace	Portál na webových stránkách MF – konsolidační manuál	VII/2011	Konsolidační vyhláška bude předložena do připomínkového řízení počátkem roku 2010
D2	Konsolidace – etapa 2	Sestavení pomocných konsolidačních přehledů	Portál na webových stránkách MF – konsolidační manuál	IX/2010 až VII/2012	Všechny konsolidované a konsolidující ÚJ státu
E 1	Ocenění majetku 1 Kč	Organizační zajištění zaúčtování stávajícího majetku	Portál na webových stránkách MF, osobní jednání	2009 až 2011	
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Organizační zajištění ocenění stávajícího majetku určeného k prodeji a zajištění účtování o nových účetních případech		I/2010 až VII/2010	OSS a státní fondy
				2010 až XII/2010	ostatní vybrané účetní jednotky
				2010 až 2011	Pozemkový fond ČR

Příloha č. II: Rozfázování vytvoření účetnictví státu 2011-2012⁶⁰

Rozfázování vytvoření účetnictví státu 2011-2012

Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky

Prosinec 2011

- K 31. 12. 2011 – první použití metody odpisování majetku účetními jednotkami, které dosud majetek neodpisovaly (zejm. obce)
- K 31. 12. 2011 – první použití metody opravných položek k majetku
- Prosinec 2011 až březen 2012 – příprava na zajištění informací pro předávání Přehledu o stavu a pohybech na analytických účtech a dalších informacích - statistika

Rok 2012

- Červen 2012 až červenec 2012 – zajištění prvního předávání Přehledu o stavu a pohybech na analytických účtech a dalších informacích – statistika
- Prosinec 2012 až březen 2013 – příprava na zajištění informací pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu - konsolidace

Připravovaná legislativa

- Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v Legislativní radě vlády oceňování při bezúplatných převodech v rámci státu schvalování účetních závěrek ve veřejné sféře
- Novela vyhlášky č. 410/2009 Sb., (metodická vyhláška pro některé vybrané účetní jednotky) - vnější připomínkové řízení
- Novela vyhlášky č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech - vnější připomínkové řízení v souvislosti se „statistikou“ a monitorováním a řízením veřejných financí
- Nová „konsolidační vyhláška“ do vnějšího připomínkového řízení – prosinec 2011 v souvislosti se sestavováním konsolidovaných účetních výkazů ve veřejné sféře

Podpora z pozice Ministerstva financí

- Vytvoření nového oddělení metodické podpory v rámci odboru Účetnictví a audit
- Metodické materiály a zodpovídání dotazů – znalostní databáze
- Metodická setkání – pravidelná osobní setkání s metodickými pracovníky krajských úřadů
- Přímé působení na účetní jednotky – zejména vůči největším účetním jednotkám, včetně velkých měst
- Komise pro koncepcí a rozvoj účetnictví a auditu – účast odborníků z oblasti krajů a obcí

TABULKA - Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky

ETAPA	PROBLEMATIKA	První plnění povinností (nejzazší termín)
A0	Změna směrné účtové osnovy	1. 1.2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20.7.2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20.7.2010
A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20. 7. 2010
B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Poprvé 31. 12. 2011
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace – sestavení účetních výkazů za Českou republiku	Předpoklad změny - v roce 2014 za rok 2013
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1. 1. 2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31. 12. 2011

⁶⁰ Základní fáze vytvoření účetnictví státu [online]. Praha : MF ČR, 2009 [cit. 2013-02-11]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakladni_faze_vytvoreni_ucetnictvi_statu.pdf>.