

# Projekt zavedení odepisování majetku města Tovačov

Bc. Zuzana Horváthová

---

Diplomová práce  
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2011/2012

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Zuzana HORVÁTHOVÁ

Osobní číslo: M10432

Studijní program: N 6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: Finance

Téma práce: Projekt zavedení odepisování majetku města Tovačov

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Na základě kritické analýzy teoretických pramenů charakterizujte dlouhodobý majetek a způsoby jeho odepisování u Územně samosprávných celků.

### II. Praktická část

- Představte a proveďte finanční analýzu města Tovačov.
- Na základě analýzy současného stavu hospodaření proveďte kategorizaci dlouhodobého majetku dle ČÚS 708.
- Vypracujte projekt zavedení odepisování dlouhodobého majetku města Tovačov a podrobně jej nákladové a časové analýze.
- Zpracujte směrnici o dlouhodobém majetku pro město Tovačov.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**IŠTVÁNFYOVÁ, Jana. Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2009, 190 s. ISBN 978-80-245-1509-0.**  
**OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2011, 178 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.**  
**PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. Olomouc: ANAG, 1997. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-660-0.**  
**SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 130 postupů účtování ... Olomouc: Anag, 2010. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-657-0.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: **26. března 2012**  
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2012**

Ve Zlíně dne 26. března 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené zájemcem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 30.4.2012

Lucie Korm'ková

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíží k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Tato diplomová práce se zabývá odepisováním dlouhodobého majetku u obcí, které jim nově předepisuje probíhající reforma účetnictví ve veřejném sektoru. Teoretická část se věnuje seznámení se s argumenty pro zavedení reformy účetnictví a také objasnění zásadních pojmů, které představují východisko pro vymezení dlouhodobého majetku a zásad pro jeho odepisování. V analytické části je provedena finanční analýza hospodaření města Tovačova společně s rozbořením změn finančních výkazů i jednotlivých ukazatelů způsobených reformou účetnictví. Projektová část této diplomové práce se opírá o analýzu majetku města Tovačova a hospodaření s ním, na což navazuje vytvoření směrnice o dlouhodobém majetku.

**Klíčová slova:** obce, reforma účetnictví, dlouhodobý majetek, odpisy dlouhodobého majetku, odpisový plán, směrnice o dlouhodobém majetku

## **ABSTRACT**

This master thesis deals with depreciation of fixed assets at municipalities which they newly have to do because of accounting reform in the public sector. The theoretic part devotes to familiarize with arguments for accounting reform implementation and clarify of basic concepts that constitute the basic for fixed assets definition and principles for its depreciation. There is performed the financial analysis of economy of town Tovačov together with analysis of changes of financial statements and individual indicators which are caused by accounting reform in the analytical part. The project part of this master thesis is based on property analysis of town Tovačov and economy with it followed by creating a directive about fixed assets.

**Keywords:** municipalities, accounting reform, fixed assets, depreciation of fixed assets, depreciation plan, directive about fixed assets

Velmi ráda bych poděkovala zejména své vedoucí Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za její skvělý přístup, cenné rady a ochotu kdykoli pomoci a poradit. Dále Mgr. Veronice Zavadilové a paní Aleně Nemravové, členkám finančního výboru města Tovačov, za poskytnutí praktických informací.

Diplomová práce je podpořena projektem IGA/FaME/2012/028 "Využití efektů plynoucích z duality finančních vztahů ke zvýšení výkonnosti obce."

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 VEŘEJNÝ SEKTOR</b> .....	<b>13</b>
1.1 DŮVODY PRO VZNIK VEŘEJNÉHO SEKTORU .....	14
1.2 ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVA.....	15
1.2.1 Municipální úroveň územní samosprávy .....	15
<b>2 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU</b> .....	<b>16</b>
2.1 VÝZNAM ÚČETNICTVÍ STÁTU A PŘEDPOKLADY PRO JEHO VZNIK .....	16
2.2 HLAVNÍ CÍLE ÚČETNÍ REFORMY .....	17
2.3 ZMĚNY V ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU OD 1. 1. 2010.....	18
2.3.1 Cash báze x akruální princip .....	18
2.4 LEGISLATIVNÍ ZMĚNY.....	19
2.4.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	19
2.4.2 Vyhlášky Ministerstva financí ČR související s reformou účetnictví.....	21
2.4.2.1 Technická vyhláška o účetních záznamech .....	21
2.4.2.2 Vyhláška o způsobu, termínech a rozsahu údajů.....	21
2.4.2.3 Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků.....	22
2.4.2.4 Vyhláška č. 410/2009 Sb. ....	22
2.4.3 České účetní standardy.....	23
<b>3 DLOUHODOBÝ MAJETEK</b> .....	<b>24</b>
3.1 OCENĚNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	28
3.2 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	29
3.2.1 Český účetní standard č. 708.....	31
3.2.1.1 Způsoby odpisování.....	31
3.2.1.2 Postup při změně metody k 31. 12. 2011.....	33
<b>4 FINANČNÍ ANALÝZA VE VEŘEJNÉM SEKTORU</b> .....	<b>35</b>
4.1 TRADIČNÍ OBLASTI FINANČNÍ ANALÝZY .....	35
4.2 SPECIFIKA FINANČNÍ ANALÝZY U SUBJEKTŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY .....	36
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>37</b>
<b>5 MĚSTO TOVAČOV</b> .....	<b>38</b>
5.1 SCHÉMA ORGANIZAČNÍ STRUKTURY MĚSTSKÉHO ÚŘADU TOVAČOV .....	38
5.2 KULTURNÍ PAMÁTKY TOVAČOVA.....	39
<b>6 JAK SE ZMĚNÍ VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST VÝKAZŮ V KONTEXTU ZAVÁDĚNÍ ÚČETNÍ REFORMY</b> .....	<b>40</b>
6.1 FINANČNÍ ANALÝZA .....	40
6.1.1 Horizontální a vertikální analýza .....	41
6.1.2 Ukazatelé rentability .....	49
6.1.3 Ukazatelé zadluženosti, majetkové a finanční struktury.....	50
6.1.4 Ukazatelé likvidity .....	52
6.1.5 Ukazatelé aktivity.....	54
6.1.6 Spider analýza .....	56
6.1.7 Shrnutí .....	59



<b>7</b>	<b>PROJEKT ZAVEDENÍ ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....</b>	<b>61</b>
7.1	ANALÝZA DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	61
7.1.1	Srovnání základních složek dlouhodobého majetku .....	62
7.1.2	Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku .....	64
7.2	ANALÝZA HOSPODAŘENÍ S DLOUHODOBÝM MAJETKEM V ROCE 2010.....	65
7.3	SMĚRNICE O DLOUHODOBÉM MAJETKU .....	67
7.3.1	Zařazení dlouhodobého majetku a jeho kategorizace .....	68
7.3.2	Zásady pro odpisování dlouhodobého majetku.....	70
7.3.3	Sestavení odpisového plánu .....	71
7.4	PŘÍKLADY SESTAVENÍ KONKRÉTNÍCH ODPISOVÝCH PLÁNŮ .....	73
7.5	DAŇOVÉ ODPISY .....	78
7.6	ČASOVÝ HARMONOGRAM PROJEKTU .....	78
7.6.1	Náklady projektu .....	81
7.7	SHRnutí.....	81
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>83</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>88</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>91</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>93</b>

## ÚVOD

Tato diplomová práce se zabývá problematikou odepisování dlouhodobého majetku v městě Tovačov. Odepisování majetku patří k metodám, které nebyly v účetnictví obcí dříve používány a nyní jsou postupně zaváděny probíhající reformou účetnictví ve veřejném sektoru. S touto problematikou jsem se setkala již v průběhu studia při absolvování předmětu Řízení projektů, kdy jsem se připojila k týmu zpracovávajícímu web Studentská pomoc obcím. Jak již název napovídá, bylo cílem projektu pomoci obcím při překonávání těžkostí způsobených reformou účetnictví, která jim předepisuje užití metod dříve známých pouze v soukromém sektoru. Vzhledem k tomu, že postupy a metody požadované reformou účetnictví jsou pro obce náročné zejména po časové stránce, rozhodla jsem se zpracováním této práce napomoci k jejímu zdárnému zvládnutí.

Teoretická část práce je tematicky rozčleněna do čtyř kapitol. První z nich představuje teoretické shrnutí zásadních důvodů pro vznik veřejného sektoru a jeho hlavní charakteristiky. Samostatná podkapitola je potom věnována územní samosprávě. Druhá kapitola se zabývá reformou účetnictví ve veřejném sektoru jako příčinou pro zavedení odepisování majetku. Reforma účetnictví je přímým důsledkem přechodu na tzv. účetnictví státu, jehož předpoklady a důvody jsou v této kapitole prezentovány. Následuje výčet cílů a hlavních změn, které s sebou reforma přináší. Tyto změny však musí být podloženy také úpravami dosud platných právních norem, což zmiňuji v závěru kapitoly. Následuje stěžejní kapitola celé teoretické části, a sice kapitola věnující se dlouhodobému majetku, která zahrnuje kromě definování dlouhodobého majetku také způsoby ocenění a zejména shrnutí zásad pro jeho odepisování. Teoretická část je zakončena základními poznatky o finanční analýze včetně jejích specifíků při provádění ve veřejném sektoru.

V analytické části provedu finanční analýzu hospodaření města Tovačova. Kromě klasického zhodnocení základních skupin ukazatelů – rentability, aktivity, zadluženosti a likvidity, se zaměřím zejména na změnu vypovídací schopnosti účetních výkazů způsobenou právě reformou účetnictví, která s sebou přináší nejen nově používané metody, ale také celkovou změnu podoby výkazů účetní závěrky. Pro lepší představu o hospodaření města Tovačova porovnáám pomocí spider analýzy dosažené výsledky z roku 2010 s hospodářskými výsledky podobné obce.

Základem projektové části bude analýza dlouhodobého majetku. Kromě vývoje dlouhodobého majetku posoudím také výši hlavních složek stálých a také složek nejvyšších. Analý-

ze podrobím také hospodaření s dlouhodobým majetkem v roce 2010. Následující kapitola se již bude zabývat tvorbou směrnice o dlouhodobém majetku, která má za úkol podrobně upravit pravidla pro zařazení dlouhodobého majetku, pro jeho odepisování a také vytváření odpisových plánů. Pro představu praktického uplatnění vytvořené směrnice zpracuji odpisový plán pro vybrané příklady dlouhodobého majetku ve vlastnictví města Tovačova. Celý projekt je v závěru podroben časové a nákladové analýze.

V této práci bude využita zejména metoda analýzy, a to při provedení finanční analýzy a analýzy dlouhodobého majetku a také metoda komparace uplatněná při benchmarkingu hospodaření města Tovačova s městem Plumlovem.

Cílem práce je potom vytvoření směrnice o dlouhodobém majetku, která může být prakticky využita nejen v městě Tovačov, ale s menšími úpravami také v jiných obcích.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VEŘEJNÝ SEKTOR

Při snaze vymezit pojem veřejný sektor narážíme na jisté překážky, jelikož v současné v praxi neexistuje všemi uznávaná jednoznačná definice. Velice zjednodušeně lze za veřejný sektor považovat vše, co je ve státním vlastnictví. Toto vyjádření však není zcela přesné, jelikož veškeré činnosti nejsou vykonávané pouze státem a k jejich realizaci neslouží výlučně státní majetek, jedná se totiž i o majetek ve vlastnictví obcí, krajů a o činnosti vykonávané subjekty k tomu pověřenými, ty jsou financovány pomocí příspěvků či grantů. Právě financování je hledisko, kterým státy Evropské unie často vymezují subjekty veřejného sektoru, jedná se tedy o ty subjekty, které jsou z části či zcela financovány z veřejných rozpočtů, přesněji 51 a více procent příjmů těchto subjektů tvoří veřejné zdroje. (Opletalová et al, 2007, str. 9)

Pro lepší představu o veřejném sektoru lze místo definice použít jeho základní charakteristické rysy. Potom jej považujeme za:

- systémový, jelikož společně se soukromým sektorem tvoří dva podsystemy smíšené ekonomiky,
- správní, vzhledem k tomu, že je spravován veřejnou správou, kterou následně dělíme na státní správu a samosprávu,
- institucionální, což vyplývá z existence dvou základních druhů institucí, a to instituce státní a samosprávné,
- z hlediska vlastnictví se jedná o vlastnictví veřejné, opět však rozlišujeme majetek ve vlastnictví státu a ve vlastnictví samosprávných celků,
- zásadním rozhodovacím kritériem je veřejný zájem,
- financování aktivit probíhá ze soustavy veřejných rozpočtů. (Ochrana et al, 2010, str. 17)

K tomuto výčtu lze přidat ještě několik dalších charakteristik. Veřejný sektor zajišťuje veřejné statky určené pro kolektivní spotřebu obyvatelstva, a to na neziskovém principu. O produkci těchto statků je rozhodováno na základě veřejné volby většinou nepřímo volenými zástupci. Následně potom podléhá veřejné kontrole ze strany pověřených kontrolních orgánů i občanů. (Opletalová et al, 2007, str. 12)

## 1.1 Důvody pro vznik veřejného sektoru

Proč však veřejný sektor vůbec vznikl a jaký je jeho význam? Za hlavní příčinu existence veřejného sektoru jsou považována tržní selhání, selhávání Smithovy teorie o neviditelné ruce trhu, která zajistí rovnováhu. Existence kolektivních statků, monopolů, externalit, nedostatečná informovanost, nekomplexní trhy a nezaměstnanost jsou faktory, které znemožňují samoregulaci trhu a nutí tak vládu k zásahům do ekonomiky.

Důvody existence veřejného sektoru:

- veřejné statky – stát a jeho občané potřebují využívat i takové statky, které by soukromý sektor nedokázal v požadované míře či kvalitě zajistit. Nejčastějším příkladem takového statku je obrana státu,
- selhávání konkurence, vznik monopolu – k fungování neviditelné ruky trhu je třeba dostatečná konkurence, která je však v některých odvětvích nedostatečná. V praxi dochází také ke vzniku přirozených monopolů, v případě, kdy firma tohoto postavení dosáhne díky využívání rostoucích výnosů z rozsahu, které představují pro ostatní firmy překážku pro vstup do odvětví,
- externality – vznikají v případě, kdy je činností jedné firmy pozitivně či negativně ovlivněno její okolí. Tyto subjekty do svých nákladů nezahrnují plné důsledky své činnosti (například při znečišťování ovzduší) a znemožňují tak dosažení efektivní alokace zdrojů,
- nedostatek informací – pokud by na trhu nebyly realizovány žádné vládní zásahy, ke spotřebitelům by se dostalo jen malé množství informací, které potřebují pro uskutečnění racionálních rozhodnutí a efektivní alokace,
- nekomplexní trhy – neúplné trhy existují všude tam, kde nejsou výrobci schopni zabezpečit takové statky, po kterých je na trhu poptávka a které by byly schopni zajistit s nižšími náklady než je cena dosažitelná na trhu,
- nezaměstnanost – pro některé ekonomy je periodické opakování vysoké nezaměstnanosti hlavním důkazem tržního selhání. Trh ponechaný bez vládních zásahů není schopen těmto výkyvům předejít. (Stiglitz, 1997, str. 102-110)

Z předchozího výčtu potom vyplývá zásadní poslání veřejného sektoru, kterým je produkce veřejných statků a odstraňování dopadů tržního selhávání. (Opletalová et al, 2007, str. 11)

## 1.2 Územní samospráva

Jak již bylo naznačeno v předchozím textu, veřejnou správu lze členit na státní správu a územní samosprávu. V současné době v České republice rozlišujeme dva typy územních samosprávných celků, a sice obce - municipality a kraje – vyšší územně samosprávné celky. (Kraftová, 2002, str. 15)

Ať jde o obec či kraj, lze všeobecně říci, že se jedná o geograficky ohraničený územní celek, jenž je obýván společenstvím občanů, kteří mají správu svých veřejných záležitostí ve vlastní kompetenci. Mezi základní ekonomické předpoklady existence územní samosprávy patří vlastnictví majetku a právo s ním hospodařit. Musí mít své vlastní finanční prostředky a sestavovat vlastní rozpočet. (Peková, 2004, str. 13 a 21)

### 1.2.1 Municipální úroveň územní samosprávy

Municipální úroveň územní samosprávy je představována demokraticky volenými orgány, které mají v hranicích obce jistou nařizovací pravomoc a také pravomoc daňovou. Vystupují v lokálním veřejném zájmu, jelikož navenek zastupují společenství občanů a hájí jejich zájmy. (Peková, 2004, str. 31)

Základní jednotkou územní samosprávy je obec, která je přesněji definována v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích, v platném znění. Dle tohoto zákona se jedná o územní celek vymezený hranicí území obce. Obec je veřejnoprávní korporace mající vlastní majetek, v právních vztazích vystupuje svým jménem a následně nese odpovědnost vyplývající z těchto vztahů. Obec by měla pečovat o rozvoj svého území a zájmy svých občanů, zejména o rozvoj sociální péče. Pro splnění těchto úkolů může obec založit, zřídit a zrušit právnické osoby a organizační složky, případně může spolupracovat s jinými obcemi, např. vytvořením dobrovolného svazku obcí. (Kraftová, 2002, str. 15)

## 2 REFORMA ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Již od roku 2007, kdy bylo vydáno Usnesení vlády České republiky č. 561, kterým bylo schváleno vytvoření účetnictví státu, probíhá v České republice rozsáhlá reforma účetnictví veřejného sektoru. Samotný pojem účetnictví státu je však součástí mnohem rozsáhlejšího pojmu, a sice pojmu Státní pokladna. Ta by se dala definovat jako systém finančního řízení státu.

V podnikové sféře je pro kvalitní řízení třeba řádných účetních systémů a právě tím se nechaly inspirovat vlády v Rakousku či Francii, které zmodernizovaly systém finančního řízení státu na podobných principech, které existují v soukromém sektoru. Položily tím základy pro vznik účetnictví státu. (Ištvánfyová, 2009, str. 124)

Jak již bylo řečeno výše, v České republice je základním kamenem tohoto systému Usnesení vlády České republiky č. 561, které uvádí, že k 1.1.2010 vznikne účetnictví státu. V příloze k uvedenému Usnesení byla zveřejněna také hlavní teze k zavedení účetnictví státu, která zní: „*Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.*“ (Usnesení vlády ČR č. 561/2007, str. 3)

### 2.1 Význam účetnictví státu a předpoklady pro jeho vznik

Pro zajištění efektivního řízení hospodaření státu, je nezbytné vytvořit vyhovující právní a technické prostředí, a to i v oblasti účetnictví. Právě z tohoto důvodu bylo Řídícím výborem projektu Státní pokladny rozhodnuto o nezbytnosti vytvoření Účetnictví státu jako o jednom z hlavních pilířů celého projektu. Účetnictví státu by potom mělo sloužit k zjištění veškerých informací o hospodářské situaci státu, zahrnující také informace o nakládání s veřejnými prostředky v určitém období a jeho návaznost na období minulá. Pro efektivní hospodaření s veřejnými prostředky, kontrolu jejich čerpání a také důvěryhodnost následně získaných výkazů je třeba získávat včasné a úplné informace na všech úrovních řízení. Stát se potom stane konsolidující účetní jednotkou, která bude agregovat a konsolidovat data všech podřízených konsolidovaných jednotek. Do účetnictví státu tedy budou zahrnuty:

- Organizační složky státu a jimi zřizované právnické osoby,
- Příspěvkové organizace,



- Veřejné výzkumné instituce,
- Územní samosprávné celky a jimi zakládané a zřizované právnické osoby,
- Dobrovolné svazky obcí a státní fondy.

Pro vznik účetnictví státu byly použity i různé mezinárodně platné standardy, mezi které patří zejména Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Evropský systém národních a regionální účtů – Evropský statistický systém (ESA 95). (Ištvánfyová, 2002, str. 129)

Evropský systém národních a regionální účtů (ESA 95) je účetní rámec, který slouží pro zmapování celého národního hospodářství. Jedná se o metodiku vydanou Eurostatem, podle níž jsou sestavovány veškeré údaje o hospodaření vládního sektoru předávané Evropské unii. (Ištvánfyová, 2002, str. 7)

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) jsou považovány za kvalitní celosvětově uznávané standardy účetního výkaznictví určené pro použití účetními jednotkami ve veřejném sektoru. Tyto standardy jsou v podstatě reakcí na již existující Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které nebyly pro veřejný sektor v plném rozsahu použitelné. Z toho důvodu založila Mezinárodní federace účetních – IFAC výbor specializovaný na účetnictví veřejného sektoru (IPSASB) a ten má za úkol vydávání standardů IPSAS. Nejedná se však o standardy povinně používané ve všech zemích, naopak jde pouze o doporučení předkládané jednotlivým vládám. (Otrusínová et al, 2011, str.29; Ištvánfyová, 2002, str. 101)

## 2.2 Hlavní cíle účetní reformy

Cíle reformy účetnictví dále rozvádějí hlavní tezi účetnictví státu a vycházejí z přílohy k Usnesení vlády č. 561. K hlavním cílům účetní reformy tedy patří:

- Položit základy pro vytvoření účetnictví státu, které bude reagovat na účetnictví podnikatelů. Spolu s tím souvisí změna účetních metod používaných ve veřejném sektoru takovým způsobem, aby nově používané metody lépe sloužily ke správnému řízení a následně sestavené účetní výkazy podávaly věrný a poctivý obraz zachycované skutečnosti.
- Nastavit podmínky pro sběr a zaznamenávání všech relevantních informací, a to včetně informací o potenciálních rizicích, pohledávkách a závazcích.

- Eliminovat současnou nejednotnost účetních výkazů předkládaných všemi podřízenými účetními jednotkami.
- Vytvořit podmínky pro zajišťování informací, které budou následně konsolidovány za celou Českou republiku, a současně dbát na zvyšování jejich kvality.
- Zavedení elektronizace a digitalizace účetní dat, která je vhodným krokem pro zjednodušení celého systému, jeho zrychlení a představuje možnost efektivní kontroly.
- Vytvořit centrální úložiště účetních dat, které je spravováno Ministerstvem financí a představuje výchozí bod pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů. (Otrusínová et al, 2011, str. 30)

### **2.3 Změny v účetnictví veřejného sektoru od 1. 1. 2010**

Pro naplnění hlavní teze vytvoření účetnictví státu muselo předně dojít k nastavení takových legislativních, technických i právních podmínek, které v konečném důsledku podporují zajištění informací o hospodářské a majetkové situaci státu a jejich další využití. Získávání a sběr kvalitnějších informací plně souvisí i se zavedením přesnější evidence zejména v oblasti majetku státu a dalších vybraných účetních jednotek. Toto se předně týká přípravy, schvalování a čerpání veřejných rozpočtů.

Zásadní změnou, která podporuje tezi o přiblížení se účetnictví podnikatelů, je přechod z cash báze na akruální princip. Dále také dochází ke změnám dosavadních a zavádění nových účetních metod, používání oceňování majetku státu na reálnou hodnotu, změnám v účtové osnově, zavádění podrozvahové evidence a k úpravám ve formě a uspořádání výkazů účetní závěrky. (Otrusínová et al, 2011, str. 30)

#### **2.3.1 Cash báze x akruální princip**

Do doby před touto reformou účtovaly účetní jednotky na základě bankovních výpisů – zachycovaly se příjmy a výdaje dle rozpočtové skladby, čemuž odpovídá tzv. cash báze. Tento pojem je vymezen ve standardu IPSAS pro veřejný sektor – Účetní výkaznictví na peněžní bázi.

Tento standard definuje peněžní bázi účetnictví jako účetnictví zachycující transakce a skutečnosti pouze v případě, kdy účetní jednotka přijme či vydá peněžní prostředky včetně peněžních ekvivalentů. Jako peněžní prostředky můžeme označit peněžní hotovost, vklady

na požádání a peněžní ekvivalenty, což jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které je možno rychle směnit za předem známé částky peněz a pravděpodobně nedojde ke změně jejich hodnoty. Po vypracování účetních výkazů na základě cash báze získáme informace o zdrojích peněžních prostředků, které byly během období vybrány, jak byly tyto prostředky využity, a tudíž i o zůstatcích ke dni vykazání. Zůstatky peněžních prostředků a jejich změny jsou potom předmětem oceňování. Další informace jako jsou závazky a některá aktiva – pohledávky, pozemky, investice, stroje a budovy mohou být obsaženy v poznámkách k účetním výkazům. (IPSAS, 2003a, str. 916)

System cash báze pomalu ale jistě přestával být účinný. Pouhé zachycení příjmů a výdajů sice postačovalo k zhodnocení, zda účetní jednotka dodržuje platnou legislativu a nařízení, ke sledování jejich peněžních toků, případně k rozhodnutí o poskytnutí zdrojů, avšak již nedokázala sloužit jako pramen informací o budoucí finanční pozici jednotky a o její výkonnosti. Dosavadní systém se v podstatě zabýval pouze výdaji, a to se snahou, aby byly co nejnižší. Nešlo o vytváření zisků. A tím se také dostáváme k zásadní nerovnosti mezi účetnictvím podnikatelů a veřejného sektoru. Z toho důvodu bylo třeba přejít na akruální princip, který je pro podnikatele klíčový. (Prokúpková, 2010)

Akruální báze je princip příkazující účetním jednotkám zachycovat pomocí podvojných účetních zápisů takové skutečnosti, které věcně a časově souvisí s daným obdobím. Nejde tedy o zachycování pohybu peněžních prostředků, nýbrž o zjištění hospodářského výsledku jako rozdílu mezi náklady a výnosy, bez ohledu na to, zda došlo k jejich úhradě. (Otrusínová et al, 2011, str. 31 - 32)

## **2.4 Legislativní změny**

Reforma takového rozsahu, jakou přechod na účetnictví státu beze sporu je, s sebou nese potřebu legislativních změn. Tento požadavek byl také vyřčen již v hlavní tezi uvedené v Usnesení vlády č. 561 z roku 2007.

### **2.4.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

Zásadní a vrcholnou právní normou upravující systém účetnictví v České republice je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který byl v souvislosti s reformou účetnictví ve veřejném sektoru již několikrát novelizován. První zásadní novela tohoto zákona, novela č. 304/2008 Sb., která nabyla účinnosti k 1. 1. 2010, se zaměřila na nastavení vhodných legislativních

podmínek pro vytvoření účetnictví státu a s tím související sběr dat pro konsolidovanou účetní závěrku.

Mezi pojmy, které jsou v zákoně nově definovány, patří pojem Vybrané účetní jednotky (VÚJ). Mezi ty jsou zařazeny 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. Tyto jednotky jsou zapojeny do procesu zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, což je soubor činností, jejichž cílem je právě sběr účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a jejich shromažďování v centrálním systému účetních informací státu (CSÚIS) za účelem vytvoření konsolidovaných výkazů. Celý tento proces provádí Ministerstvo financí, které zároveň spravuje CSÚIS. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, str. 6)

V souvislosti s vybranými účetními jednotkami tento zákon dále upravuje postup provádění konsolidace účetnictví státu, zavádí pro ně povinnost ocenit majetek určený k prodeji reálnou hodnotou a také jim nařizuje povinně aplikovat České účetní standardy. Další změnou je sestavování Výkazu zisku a ztráty u všech účetních jednotek a možnost vést zjednodušený rozsah účetnictví pouze u těch příspěvkových organizací, u nichž tak rozhodne jejich zřizovatel. (Otrusínová et al, 2011, str.38)

Jak již bylo řečeno výše, zákon o účetnictví prošel v souvislosti s reformou účetnictví více úpravami. Z následných novel vyplývají tyto změny:

- Zákon o účetnictví stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a také požadavky na jeho průkaznost tak, aby byl zachován soulad s právem Evropské unie. Rozšiřuje soubor činností takovým směrem, aby v konečném důsledku došlo k sestavení konsolidovaných výkazů za Českou republiku.
- Vybrané účetní jednotky poskytují jako součást přílohy účetní závěrky také informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů. Při vedení účetnictví dodržují směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označení položek účetní závěrky i konsolidované účetní závěrky a řídí se prováděcími právními předpisy, které předchozí povinnosti blíže specifikují.
- VÚJ naleznou ve směrné účtové osnově i označení a uspořádání jak analytických, tak podrozvahových účtů.

- Majetek a závazky budou vedeny v členění na dlouhodobé a krátkodobé. Rozhodující je doba použitelnosti či sjednaná doba splatnosti přesahující jeden rok u majetku a závazků označovaných jako dlouhodobé, příp. původní záměr účetní jednotky při jejich pořízení.
- Ministerstvo financí České republiky sestavuje konsolidované účetní výkazy, a proto jsou mu účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku a také dílčích konsolidačních celků povinny předat své účetní výkazy i ostatní dokumenty k tomu potřebné. (Otrusínová et al, 2011, str. 39)

#### **2.4.2 Vyhlášky Ministerstva financí ČR související s reformou účetnictví**

Kromě novel zákona o účetnictví jsou v souvislosti s reformou účetnictví ve veřejném sektoru vydávány i různé vyhlášky.

##### **2.4.2.1 Technická vyhláška o účetních záznamech**

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 stanoví:

- pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě u VÚJ,
- rozsah a četnost předávání záznamů do centrálního systému účetních informací státu,
- které účetní jednotky předávají pouze záznamy potřebné pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku,
- způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění rozpočtů (rozpočtu státu, státních fondů, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionální rad regionu soudržnosti),
- požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů. (Vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška, str.39)

##### **2.4.2.2 Vyhláška o způsobu, termínech a rozsahu údajů**

S informacemi předkládanými do Centrálního systému účetních informací státu souvisí také vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů státních fondů, roz-

počtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad soudržnosti s účinností od 1. 1. 2010. Tato vyhláška se zabývá informacemi zjišťovanými pro účely hodnocení plnění rozpočtů. V příloze č. 2 jsou přesněji stanoveny podmínky pro územní samosprávné celky, tedy obce, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti a v příloze č. 4 je uveden způsob a rozsah sestavení finančního výkazu těchto účetních jednotek. Obce zasílají správci CSÚIS jednou měsíčně v elektronické podobě výkazy o plnění rozpočtu. Plnění této povinnosti kontrolují krajské úřady. (Otrusinová et al, 2011, str. 43)

#### **2.4.2.3 Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků**

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků nabyla účinnosti dne 5. října 2010. Vybraným účetním jednotkám předepisuje požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků. Pro všechny účetní jednotky potom upravuje inventarizaci kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. (Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, str. 172)

#### **2.4.2.4 Vyhláška č. 410/2009 Sb.**

Jedná se o prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví, která k 1. 1. 2010 nahradila zrušenou vyhlášku č. 505/2002 Sb. Tato vyhláška, týkající se vybraných účetních jednotek, je v podstatě rozdělena na tři části.

První část se zabývá účetní závěrkou. Přesněji vymezuje, které výkazy jsou její součástí a jakým způsobem jsou sestavovány. Vyhláška objasňuje vybrané položky majetku a závazků, případně jiných aktiv a pasiv, i podrozvahových účtů, dále nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, informace uvedené v příloze sloužící k doplnění a vysvětlení výkazů, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů USC, uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Druhá část vysvětluje některé účetní metody. Jedná se například o metody oceňování majetku, odpisování majetku, metodu časového rozlišení či kurzových rozdílů. Poslední část se zabývá uspořádáním a členěním směrné účtové osnovy. V přílohách k této vyhlášce jsou potom uvedeny závazné vzory jednotlivých částí účetní závěrky. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 64)

### 2.4.3 České účetní standardy

České účetní standardy jsou vydávány za účelem stanovení základních postupů účtování, což má pak za následek vyšší míru srovnatelnosti účetních závěrek všech jednotek používajících standardy. Ke dni vzniku účetnictví státu, tedy k 1. 1. 2010, bylo zrušeno všech 22 dosavadních standardů pro jednotky účtující dle vyhlášky 505/2002 Sb. K nově vzniklé vyhlášce č. 410/2010 Sb. jsou od té doby postupně vydávány standardy nové. V současné době je k dispozici osm standardů řady 7xx:

- 701 – Účty a zásady účtování na účtech
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- 703 – Transfery
- 704 – Fondy účetní jednotky
- 705 – Rezervy
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- 707 – Zásoby
- 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

Vybrané účetní jednotky mají ze zákona povinnost tyto standardy užívat. (Otrusínová et al, 2011, str.)

### 3 DLOUHODOBÝ MAJETEK

V rámci Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) je dlouhodobý majetek definován hned v několika standardech. Pro účely odepisování je však zásadní IFRS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IFRS 38 Nehmotná aktiva. Standard IFRS 16 uvádí, že pozemky, budovy a zařízení jsou hmotným majetkem drženým za účelem používání ve výrobě, zásobování zbožím či službami, pronájmu jiným osobám nebo k administrativním účelům. U tohoto majetku se očekává doba užívání přesahující jedno účetní období. Nehmotná aktiva jsou potom definována jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. (International Accounting Standards Board, 2005, str. 861 a 1596)

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení vychází ze standardu IFRS 16 a definice Pozemků, budov a zařízení je zde tedy totožná. Obsahuje však navíc definici Aktiv národního dědictví a objasnění pojmu Infrastrukturní aktiva.

Aktiva národního dědictví jsou významná kulturně, společensky či historicky, proto mezi ně řadíme například historické budovy a monumenty, archeologická naleziště, chráněná území, přírodní rezervace a umělecká díla. Standard uvádí některé vlastnosti, kterými jsou aktiva národního dědictví specifická:

- jejich kulturní, společenskou, vzdělávací a historickou hodnotu lze jen obtížně vyjádřit pomocí finanční částky založené pouze na tržní ceně,
- prodej těchto aktiv může být značně ztížen či zakázán právními nebo statutárními závazky,
- považujeme je za majetek nenahraditelný, u kterého dochází s časem k růstu jejich hodnoty, a to i v případech, kdy se fyzický stav horší, a
- je jen velmi obtížné předem odhadnout dobu, po kterou bude tento majetek používán, když v praxi se může jednat i o stovky let. (IPSAS, 2003, str. 495)

Infrastrukturní aktiva nejsou přesně definována, avšak lze říci, že jsou to aktiva, která jsou součástí rozvodných systémů nebo sítí, mají specifickou povahu a nelze je využít k jiným účelům, jsou nemovité a jejich dispozice jsou omezené. Jedná se o aktiva splňující definici Pozemků, budov a zařízení. Jako příklad lze uvést silniční síť, kanalizační systémy, systémy pro zajištění dodávek vody a energií či komunikační síť. (IPSAS, 2003, str. 499)



Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky dochází v § 14 k přesnějšímu obsahovému vymezení jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného majetku. Tento paragraf položku po položce objasňuje, co spadá do jednotlivých řádků rozvahy týkajících se dlouhodobého hmotného majetku.

Pozemky – pozemky jsou považovány za dlouhodobý hmotný majetek vždy.

Kulturní předměty – do této položky řadíme kulturní památky movité, a to bez ohledu na jeho ocenění. Příkladem jsou muzejní sbírky, umělecká díla a další předměty podobné povahy, případně jejich soubory.

Stavby – u této položky se opět nebere ohled na výši jejího ocenění, ani na dobu použitelnosti. Účetní jednotka zde účtuje o stavbách, jako jsou budovy, důlní a vodní díla, otvirkách nových lomů, pískoven a hlinišť, technických rekultivacích, bytech a nebytových prostorách, nemovitých kulturních památkách a technickém zhodnocení.

Stavba je definována jako jakékoli stavební dílo, které bylo postaveno stavební nebo montážní technologií. Nebere se při tom ohled na jeho stavebnětechnické provedení, na použité materiály a stavební výrobky, konstrukce, ani na účel a dobu použití. Budova je potom taková stavba, která je umístěna nad zemí, je prostorově soustředěna a od okolí oddělena obvodovými stěnami a střechou. (Prudký et al, 2012, str. 10 - 25)

Do kategorie Staveb patří technické zhodnocení provedené na majetku, který účetní jednotka ať již úplatně či bezúplatně užívá a jehož hodnota převyšuje 40 000,- Kč nebo technické zhodnocení nemovité kulturní památky či církevní stavby, které jsou z důvodu neznámé pořizovací ceny oceněny 1 Kč. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str.)

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – tento majetek vykazuje charakteristiku samostatného technicko-ekonomického určení, jeho doba použitelnosti přesahuje 1 rok a vstupní cena je vyšší než 40 000,- Kč. Obě podmínky musí být splněny současně. V případě, že se tak nestane, jedná se buďto o drobný hmotný majetek nebo o spotřební materiál. Dále sem řadíme také předměty z drahých kovů. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 69)

Dle zákona o daních z příjmů, který je v oblasti vymezení hmotného majetku dále rozváděn a upřesňován pomocí prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, lze samostatné movité věci dále dělit na zabudované movité věci a soustavu movitých věcí. U zabudovaných

samostatných movitých věcí se jedná o různá výrobní zařízení a přístroje, které jsou sice pevně spojeny s budovou, ale netvoří s ní jeden funkční celek. Souborem se rozumí část celku, která se obvykle skládá z několika součástí většinou spojených např. do linky nebo se navzájem doplňují. Jednotlivé součásti nemusí dosahovat hranice 40 000,- Kč, stačí jestliže ji přesahují společně jako soubor. (Prudký et al, 2012, str. 10 - 25)

Pěstitelské celky trvalých porostů – tato položka obsahuje jednak ovocné stromy a keře a také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 69)

Drobný dlouhodobý hmotný majetek – tento majetek splňuje dvě ze tří podmínek samostatných movitých věcí, avšak jeho pořizovací cena je nižší, a to 3 000 – 40 000,- Kč. Spodní hranice může být případně účetní jednotkou snížena pomocí vnitřní směrnice. Vždy sem řadíme předměty z drahých kovů a věci pořízené formou finančního leasingu či bezúplatně převzaté. V případě, že ocenění drobného majetku nepřevyší stanovenou spodní hranici, uvede jej účetní jednotka na podrozvahových účtech, v části majetek účetní jednotky, přesněji se jedná o položku Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str.69)

Ostatní dlouhodobý hmotný majetek – příkladem tohoto druhu majetku jsou zejména dospělá zvířata, technické zhodnocení majetku (nepatřícího ke Kulturním předmětům nebo Pěstitelským celkům) nebo ložiska nevyhrazeného nerostu, když k jejich získání došlo koupí nebo vkladem jako součást pozemku, a to po 1. lednu 1997, bez ohledu na výši ocenění. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 69)

I dlouhodobý nehmotný majetek je ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., blíže specifikován, a to v § 11. Dle tohoto paragrafu je dlouhodobým nehmotným majetkem takový majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000,- Kč a doba použitelnosti také přesahuje jeden rok. Při splnění předchozích podmínek se za dlouhodobý nehmotný majetek považují:

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software – jedná o výsledky úspěšně provedených prací či software, které jsou nabyté samostatně od jiných osob nebo vytvořeny za účelem prodeje vlastní činností. (Prudký et al, 2012, str. 36)

Ocenitelná práva – opět sem řadíme majetek vytvořený za účelem prodeje nebo nabytý od jiných osob, a to jedná-li se o předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a jiná práva.

Povolenky na emise – jsou povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění.

Preferenční limity – individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty atd. bez ohledu výše ocenění, avšak náklady na získání informace o jejich ocenění nesmí přesáhnout její významnost.

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek – v případech, kdy má nehmotný majetek dobu použitelnosti delší než jeden rok, avšak výše jeho ocenění nedosahuje 60 000,- Kč, lze takový majetek zařadit mezi Drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Vyhláška č. 410/2009 Sb., stanovuje spodní hranici ocenění takového majetku na 7 000,- Kč. Tato hranice může být snížena vnitřní směrnici účetní jednotky. Majetek v nižším ocenění se eviduje v podrozvahové evidenci na účtu Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – na tomto účtu vede účetní jednotka majetek nezařazený do předchozích položek bez ohledu na výši ocenění. Kromě toho sem řadíme také technické zhodnocení DNM, které není vykazováno v rámci účtu Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a Ocenitelných práv. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str.67 - 68)

Na účtech Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se eviduje pořizovaný dlouhodobý majetek v průběhu jeho pořizování před uvedením do stavu způsobilém k užívání.

Dlouhodobým hmotným majetkem je také technické zhodnocení dlouhodobého či drobného dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyší částku 40 000,- Kč u DHM a 60 000,- Kč u DNM. Jestliže účetní jednotka v průběhu účetního období provádí úpravy majetku, které však dosahují nižšího ocenění, než je uvedená hranice, ale mohly by jí dosáhnout, eviduje tato plnění na účtu Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku. Ke konci účetního období mohou nastat následující tři možnosti. Jestliže cenová hranice není dosažena, převede účetní jednotka daná plnění na příslušný nákladový účet. Při překročení 40 000,- Kč u DHM, resp. 60 000,- Kč u DNM bude účetní jednotka evidovat technické zhodnocení na majetkovém účtu. Třetí variantou je, že technické zhodnocení sice ještě nepřekročilo stanovenou hranici, ale je zde předpoklad, že se tak stane během následujících účetních období. Potom bude vedeno v rámci položky Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, příp. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str.68 - 69)

### 3.1 Ocenění dlouhodobého majetku

Zákon o účetnictví stanoví, že účetní jednotky oceňují majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne.

Majetek se oceňuje:

- Cenou pořizovací – jedná se o součet ceny, za kterou byl majetek nakoupen a dalších vedlejších nákladů, které jsou s jeho pořízením spojeny. Následující tabulka (Tab. 1) obsahuje výčet nákladů, které jsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku, a které naopak s pořízením nesouvisí:

*Tabulka 1. Náklady související s pořízením dlouhodobého majetku (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 88 - 89)*

<b>Vymezení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku</b>	
<b>Součástí ocenění jsou náklady na</b>	<b>Součástí ocenění nejsou</b>
Přípravu a zabezpečení majetku, zejména odměny za poradenské služby, správní poplatky, expertízy atd.	Opravy a údržba
Odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy výroby, za odnětí lesní půdy	Náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu
Průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, odlesnění, clo, dopravné, montáž atd.	Kurzové rozdíly
Licence, patenty a jiná práva pro pořízení majetku	Smluvní pokuty a úroky z prodlení, příp. jiné sankce ze smluvních vztahů
Vyřazení stávajících staveb, zůstatkové ceny vyřazených staveb tvoří také součást nákladů	Nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá stavba
Náhrady za omezení vlastnických práv, majetkové újmy, platby za smýcený porost	Náklady na zaškolení pracovníků
Úhradu podílu	Náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami
Úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci	Náklady na biologickou rekultivaci
Zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání	Náklady spojené s přípravou a zabezpečením DM vzniklé po uvedení majetku do užívání
Zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetky a případná dekonzervace	

- Reprodukční pořizovací cenou – tato metoda se použije v případě, kdy je majetek získán bezúplatně nebo nelze zjistit náklady vynaložené na vlastní výrobu. V tomto případě se majetek ocení cenou, za kterou by se dal pořídit v okamžiku, kdy o něm účetní jednotka účtuje.
- Vlastními náklady – takto se ocení majetek, který účetní jednotka vytvoří vlastní činností. Jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu a také část nepřímých nákladů souvisejících s výrobou či jinou činností.
- Reálnou hodnotou – ke konci rozvahového dne, případně k jinému dni sestavení účetní závěrky se u vybraných účetních jednotek ocení majetek, který je určený k prodeji. Reálná hodnota se určí pomocí tržní hodnoty. Jestliže však tato není k dispozici, použije se ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, který by se měl co nejvíce přiblížit tržní hodnotě. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, str.20)

V případě, kdy účetní jednotka pořizuje soubor movitých věcí, ocení tento soubor jako jeden celek. Soubor movitých věcí můžeme definovat jako soubor tvořený více věcmi se samostatným technicko-ekonomickým určením. Soubor majetku může být vytvořen také u kulturních památek nebo u předmětů kulturní hodnoty, kdy se provádí ocenění ve výši jedné koruny, jestliže není známa vstupní cena ani jedné věci tvořící soubor majetku. Soubor lze ocenit také součtem pořizovacích cen jednotlivých věcí. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 93)

### 3.2 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek i technické zhodnocení jsou odepisovány v průběhu jejich používání, a to z výše jejich vstupní ceny.

V případě technického zhodnocení na majetku, jehož vlastníkem je jiná účetní jednotka, je toto zhodnocení odepisováno v průběhu jeho užívání. Odpisování technického zhodnocení provedené na majetku pořizovaném formou finančního leasingu se zahájí jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání.

Jestliže dochází k převodu nemovitostí, začíná se tato nemovitost odepisovat prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, kdy byl na katastrální úřad doručen návrh na vklad. Potom je však třeba evidovat podmíněnost nabytí právních účinků vkladu na analytických

účtech, v inventurních soupisech i v příloze účetní závěrky. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 92)

Následující majetek nepatří dle vyhlášky 410/2009 Sb., k odepisovanému majetku:

- Umělecká díla, pokud netvoří součást stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty atd.,
- Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, jestliže není ve stavu způsobilém k užívání,
- Finanční majetek,
- Zásoby,
- Pohledávky,
- Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, jestliže jej účetní jednotka nevlastní – má jej v pronájmu či výpůjčce,
- Povolenky na emise a preferenční limity,
- Majetek, který je jako kulturní památka či jiný podobný předmět z důvodu neznalosti jejich vstupní ceny oceněný ve výši 1 Kč, soubory tohoto majetku a také jeho technické zhodnocení. Toto se však netýká technického zhodnocení u nemovitých kulturních památek a církevních staveb,
- Dlouhodobý majetek, který je určen k prodeji a z toho důvodu se oceňuje reálnou hodnotou,
- Drobný dlouhodobý majetek,
- Pozemky. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 92)

Vyhláška č. 410/2009 Sb., dále stanovuje, že účetní jednotky provedou odpisování dlouhodobého majetku poprvé k 31. 12. 2011. První použití metod odpisování je však zjednodušeno z důvodu zmírnění pracnosti všech postupů v roce 2011. Ke konci rozvahového dne nedochází k vyčíslení odpisových nákladů za rok 2011, ale pouze k uvedení stavu dlouhodobého majetku k tomuto datu, a to formou oprávek k dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. Plné použití metody odpisování potom nastává od 1. 1. 2012. (Svobodová, 2011, str. 105)

### 3.2.1 Český účetní standard č. 708

Odpisováním dlouhodobého majetku u vybraných účetních jednotek se blíže věnuje Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, který byl uveřejněn ve finančním zpravodaji č. 3/2011 ze dne 30. 3. 2011 pod pořadovým číslem 9. Tento standard objasňuje základní postupy pro stanovení výše odpisů dlouhodobého majetku, jejich účtování a také účtování oprávek.

Majetek je tedy odpisován z výše jeho ocenění vedené v účetnictví, a to do výše tohoto ocenění. Při nabytí majetku je tento odepisován od prvního dne měsíce následujícího po jeho uvedení do užívání a při zavedení do užívání v průběhu účetního období, se odepíše pro dané účetní období jen poměrná část odpisu. Jestliže se jedná o majetek ve spoluvlastnictví, odepisuje každá účetní jednotka svůj vlastnický podíl. Předmětem odpisování je také majetek, který účetní jednotka získala formou daru. I ten je odepisován z výše ocenění uvedené v účetnictví. (Svobodová, 2011, str. 392 a 396)

Účetní odpisy jsou účtovány ve prospěch účtů z účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku. Oprávky dlouhodobého majetku vyjadřují opotřebení tohoto majetku v průběhu jeho užívání účetní jednotkou. Postupně tak dochází ke snižování jeho ocenění, a to až do výše jeho ocenění v účetnictví. V rozvaze jsou potom oprávky uvedeny u příslušné majetkové položky ve sloupci Korekce. (Svobodová, 2011, str. 396)

#### 3.2.1.1 Způsoby odpisování

Účetní jednotka musí pro každý odpisovaný majetek zvolit způsob, jakým jej bude odpisovat. Není předepsané, že by jedna účetní jednotka musela použít jeden způsob odpisování pro všechny svůj majetek, naopak v rámci jedné účetní jednotky může být použito více způsobů. Jakmile je však pro určitý majetek vybrán nějaký způsob, měl by být používán minimálně po jedno účetní období, přičemž změnu lze provést k prvnímu dni nového účetního období. Český účetní standard č. 708 vysvětluje způsoby zjednodušený, rovnoměrný, výkonový a komponentní, které mohou být použity vybranými účetními jednotkami.

##### Zjednodušený způsob odpisování

Zjednodušený způsob odpisování může být účetní jednotkou uplatněn pouze v roce 2011 a 2012. Účetní jednotka nejprve určí dobu použitelnosti dle přílohy č. 2 standardu, která uvádí kolik let je odpisován majetek v určité odpisové skupině. Dále je majetek odpisován

v souladu se stanoveným odpisovým plánem. Nejpozději k 1. 1. 2013 potom musí pro tento majetek zvolit jiný způsob odpisování a upravit odpovídajícím způsobem i odpisový plán, a to s přihlédnutím ke zbývajícím době použitelnosti. (ČÚS č. 708, str. 253)

#### Výkonový způsob

Tento způsob odpisování je používán pro odpisování skládky, dále je volen v případech, jestliže jeho použití znamená naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, nebo jestliže je určeno jiným právním předpisem.

Výkonový způsob odpisování vychází ze stanovení částky odpisu na určitou měrnou jednotku, kterou může být například jeden kus výrobku či ujetý kilometr. Před sestavením odpisového plánu si tedy účetní jednotka zvolí měrnou jednotku, která reflektuje i další skutečnosti mající vliv na výši odpisu jedné jednotky a částku odpisu této jednotky. Ke konci účetního období zjistí účetní jednotka množství uskutečněných jednotek v průběhu období a výši odpisu vypočítá vynásobením spotřebovaných jednotek a částky odpisu na jednu jednotku, kterou si stanovila v odpisovém plánu. (ČÚS č. 708, str. 254)

#### Komponentní způsob odpisování

Komponentou se rozumí taková část majetku či souboru majetku, jejíž ocenění představuje významnou část v poměru k ocenění celého majetku nebo jeho souboru. Na víc se velmi liší i doba použitelnosti této komponenty ve srovnání s celým majetkem nebo souborem majetku.

Tento způsob může účetní jednotka zvolit v případě staveb (vyjma otvírek nových lomů, pískoven a hlinišť a technické rekultivace), tedy i u bytů a nebytových prostor, nemovitých kulturních památek a technického zhodnocení a u samostatných movitých věcí.

U majetku odpisovaného komponentním způsobem se o oprávkách účtuje jako o celku, stejně tak je tento majetek vykazován v rozvaze jako celek. K jednotlivým komponentám je však vytvářena k příslušným syntetickým účtům analytická evidence, kde se komponenty sledují odděleně od ostatních komponent i od zbylé části majetku.

V odpisovém plánu je zohledněna skutečnost, že komponenta je odepisována v průběhu užívání samostatně od ostatních komponent a zbylé části majetku či souboru majetku. Jakmile dojde k jejímu opotřebování a následné výměně, účetní jednotka sníží ocenění celého majetku nebo jeho souboru o ocenění vyřazené komponenty a následně jej navýší



o ocenění nově zařazené, a to včetně nákladů na její výměnu. V případě, že by vyměňovaná komponenta nebyla ještě zcela odepsána, zaúčtuje se její zůstatková cena do nákladů.

Jestliže chce účetní jednotka zavést tento způsob odpisování nově u již odpisovaného majetku, rozdělí se na komponenty jednak ocenění majetku v účetnictví, tak také výše oprávek daného majetku. Součet zůstatkových cen jednotlivých komponent však nesmí převyšovat zůstatkovou cenu celého majetku. (ČÚS č. 708, str. 254)

#### Rovnoměrný způsob odpisování

Jestliže není pro odpisování majetku zvolen žádný z předchozích způsobů odpisování, použije se rovnoměrný způsob. Prvním krokem pro sestavení odpisového plánu, ze kterého následně vyplývá i výpočet výše odpisů, je kategorizace majetku. Na základě kategorizace je určena předpokládaná doba použitelnosti, a to v letech. K tomuto účelu slouží účetním jednotkám příloha č. 1 ke standardu. Pro určení doby použitelnosti je u majetku třeba zohlednit také jeho charakteristiku, prostředí, ve kterém bude využíván, intenzitu jeho použití, rychlost morálního zastarávání, u majetku, kdy účetní jednotka není jeho prvním majitelem, je třeba zvážit i jeho dosavadní opotřebení a další specifické podmínky. (ČÚS č. 708, str. 254)

#### **3.2.1.2 Postup při změně metody k 31. 12. 2011**

Odstavec 7 Českého účetního standardu č. 708 se zaměřuje na změnu účetní metody u vybraných účetních jednotek, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností tohoto standardu a nově používají způsob odpisování rovnoměrný, výkonový nebo komponentní, případně zrychlený a na VÚJ, které majetek odpisovaly i před tímto standardem.

V případě účetních jednotek, které budou pro odpisování majetku používat způsob rovnoměrný, zrychlený nebo komponentní, je zásadním krokem provedení kategorizace majetku dle přílohy č. 1 standardu a dále kvalifikovaný odhad předpokládané doby použitelnosti. Ke stanovení odpisového plánu potom účetní jednotka musí znát údaje o tom, kdy byl majetek zařazen do užívání, jaké je jeho ocenění a zbývající doba použitelnosti. Jestliže účetní jednotka všechny tyto údaje eviduje, stanoví odpisový plán i s přihlédnutím k době, po jakou již majetek užívala a neodepisovala. Za toto období provede také dopočet oprávek. Při neznalosti výše ocenění se majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Jestliže není účetní jednotce známa doba zařazení do užívání, stanoví vyšší oprávek za dobu, kdy majetek užívala a neodpisovala, ve výši 40 % z jeho ocenění. Pokud nelze stanovit předpoklá-

danou zbývající dobu užívání kvalifikovaným odhadem, použije k tomuto kroku přílohu č. 4 standardu.

Jestliže účetní jednotka bude nově používat zrychlený způsob odpisování, postupuje obdobně jako u předchozího případu. Opět je rozhodující kategorizace majetku, určení zbývající doby používání, tentokrát však podle přílohy č. 4 standardu, a stanovení doby pro dopočet oprávek k 31. 12. 2011. Při neznalosti vstupní ceny se opět použije reprodukční pořizovací cena.

Účetní jednotky, které dlouhodobý majetek odepisovaly ještě před účinností tohoto standardu, sestaví pro tento majetek odpisový plán. Je však třeba porovnat výši oprávek, které byly zaúčtovány před použitím tohoto standardu a oprávkou zjištěné po provedení nového odpisového plánu.

Dopočtené oprávkou při změně metody se účtují na stranu Má dáti na účtu 406 – Oceňovací rozdíl při změně metody proti účtu účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Stejně se zaúčtuje i rozdíl v případě, kdy jsou nově vypočtené oprávkou u již odpisovaného majetku vyšší než skutečně vykázané oprávkou. (ČÚS č. 708, str. 255 - 256)

## 4 FINANČNÍ ANALÝZA VE VEŘEJNÉM SEKTORU

Finanční analýza je jeden z nejznámějších nástrojů finančního řízení firmy sloužící zejména ke zhodnocení finanční situace podniku. Jedná se o nástroj zaměřující se zejména na minulost podniku, tedy čeho se podniku podařilo dosáhnout nebo naopak, v kterých oblastech své vytyčené cíle nesplnil. Kromě zhodnocení věcí minulých však finanční analýza přináší zdroje informací používané pro finanční řízení podniku, a to jak pro krátkodobé, tak zejména dlouhodobé. Tyto informace používají v největší míře manažeři podniku, avšak jsou potřebné i pro další zainteresované strany, které jsou v podniku s kontaktem. Jedná se o investory, obchodní partnery, bankovní instituce, zaměstnance, konkurenty, ale i odbornou veřejnost. (Pavelková et al, 2009, str. 26)

### 4.1 Tradiční oblasti finanční analýzy

Finanční analýza při svých výpočtech vychází z dat získaných z účetních výkazů, tedy z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a výkazu toků peněžní hotovosti. Výkazy obsahují data, která můžeme rovnou použít – tato bývají označována jako absolutní ukazatele. Z absolutních ukazatelů potom matematickými výpočty získáváme ukazatele rozdílové, při rozdílu absolutních ukazatelů, a ukazatele podílové, při podílu původních ukazatelů. (Pavelková et al, 2009, str. 27)

Za nejpoužívanější dílčí ukazatele lze jistě označit rentabilitu, likviditu, tok hotovosti, financování a aktivitu.

Rentabilita dává zisk do vztahu k vloženému kapitálu, k výnosům či nákladům. Vyjadřuje tedy výnosnost vloženého kapitálu. Likvidita je chápána jako schopnost majetku přeměny na hotové peníze, které mohou dále sloužit k úhradě závazků. Ke spojení těchto dvou ukazatelů v podstatě dochází u ukazatele toku hotovosti neboli cash flow. Jedná se o schopnost firmy vygenerovat peněžní prostředky a ty pak následně použít pro plynulý chod firmy. Ukazatele financování můžeme dále členit na ukazatele finanční stability a ukazatele zadluženosti. Stabilita firmy může být prezentována jako její finanční nezávislost, tedy míru financování vlastními zdroji. Podíl cizího kapitálu na celkovém kapitálu potom udává míru zadluženosti. Poslední skupina ukazatelů – ukazatelé aktivity – hodnotí schopnost firmy využívat vložené prostředky, prezentují vázanost kapitálu v aktivech a jejich následnou transformaci do požadovaných efektů. (Kraftová, 2002, str. 35)

## 4.2 Specifika finanční analýzy u subjektů veřejné správy

U subjektů veřejné správy rozlišujeme tři kritéria, kterými se finanční analýza u municipalit odlišuje od klasické finanční analýzy prováděné u firem. Jsou jimi rentabilita, schopnost uhrazovat splatné závazky a finanční nezávislost vlastníka.

Rentabilita představuje hospodárné a efektivní využívání prostředků a jejich využívání k plnění funkcí, přičemž je třeba brát v úvahu požadovaný poměr mezi vynaloženými prostředky a dosaženým efektem. Veřejný sektor zahrnuje subjekty, které nehopodaří za účelem dosahování zisku, a je tedy nutné upravit pohled na ukazatele rentability. Kupříkladu u neziskové organizace není cílem dosahovat zisk, avšak rentabilitu můžeme hodnotit jako míru minimalizace ztráty. Příkladem může být také rozpočtově hospodařící organizace, kde je cílem úspora rozpočtovaných výdajů.

Základním kritériem pro hodnocení schopnosti uhrazovat své závazky není ani tak produkce takového objemu příjmů, které zajistí úhradu všech výdajů, jako spíš snaha o jejich časové sladění. Tento požadavek vyplývá ze skutečnosti, že obec získává peněžní prostředky z krajského či státního rozpočtu nepravidelně.

Hledisko finanční nezávislosti vlastníka se jeví jako nejvíce problematické, avšak v praxi lze mnoho měřítek používaných u soukromých subjektů přenést do veřejné sféry. Zejména pak, když dochází k přesunu svěřených prostředků do pozice kapitálu, který je třeba uchovávat a také dbát na jeho rozmnožení. Jeho výši pak můžeme sledovat v poměru k cizím zdrojům. (Otrusinová et al, 2011, str. 86)

U municipalit potom sledujeme tyto hlavní oblasti finanční analýzy:

- běžné hospodaření,
- investiční činnost a její financování,
- hospodaření s majetkem. (Otrusinová, 2011, str. 86)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 MĚSTO TOVAČOV

Město Tovačov má velice výhodnou polohu, jelikož se rozkládá mezi čtyřmi velkými městy – Olomoucí, Přerovem, Kroměříží a Prostějovem. Tovačov leží přímo uprostřed pomyslného čtverce, jehož vrcholy tvoří právě tato čtyři města. Místním obyvatelům se tak nabízí možnost získání pracovní pozice, v některém z větších měst a studenti si zde mohou vybrat svou budoucí

střední školu. Město také leží na soutoku řek Bečva a Morava. (Bouchal et al, 2008, str. 3)

První písemná zmínka o Tovačovu pochází z roku 1203, avšak dle pověsti bylo město založeno již v roce 1059, a to olomouckým knížetem Vratislavem, který si zde nechal postavit lovecký zámek. Tovačov se stává městem roku 1321. (*Poznávej své město*, str. 52)

V současnosti má Tovačov 2 569 obyvatel a rozkládá se na území o velikosti 22,75 km<sup>2</sup>. (Sládeček, 2012)

### 5.1 Schéma organizační struktury Městského úřadu Tovačov

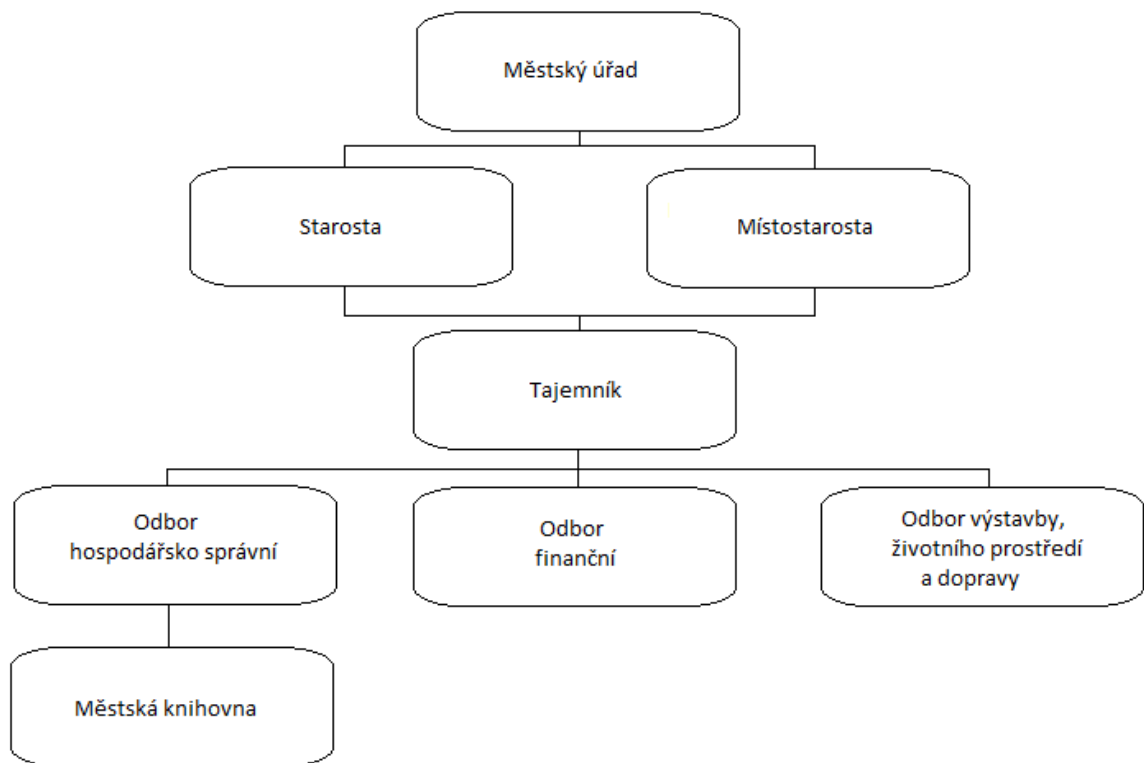
Zastupitelstvo města Tovačova je patnáctičlenné, starostou města je v současné době Mgr. Leon Bouchal. Výkonným orgánem obce je Rada obce, jejímiž členy je starosta obce, místostarosta a další tři zvolení zastupitelé.

Město zřizuje v souladu se Zákonem o obcích finanční a kontrolní výbor. Tyto výbory se ze své činnosti zodpovídají zastupitelstvu obce. Rada obce potom může zakládat různé poradní komise. V Tovačově momentálně vykonává svou činnost pět komisí, a sice Komise pro kulturu, sport a cestovní ruch, Komise stavební a životního prostředí, Komise pro styk s veřejností, Komise pro rodinu a Povodňová komise. Dále v Tovačově existuje jedna odborná pracovní skupina – Pracovní skupina pro obnovu městské památkové zóny. (Sládeček, 2012)

Následující obrázek (Obr. 2) znázorňuje organizační strukturu Městského úřadu Tovačov:



Obrázek 1. Městský znak  
(Sládeček, 2012)



Obrázek 2. Schéma organizační struktury Městského úřadu Tovačov (Sládeček, 2012)

## 5.2 Kulturní památky Tovačova

Tovačov je město s bohatou historií. V průběhu minulých století zde vznikla spousta historických staveb, zejména v renesančním slohu.

Nejznámější tovačovskou památkou je jistě tovačovský zámek, který byl dokončen roku 1492 a nad nímž se tyčí štíhlá 96 m vysoká zámecká věž. Odsud také vzniklo pojmenování Tovačov – město pod spanilou věží.

Mezi další historické památky patří také tovačovské náměstí, které bylo založeno v roce 1475 a dnes patří k nejstarším v České republice. K vysoce ceněným dílům patří také radnice spolu s kašnou z roku 1694 a sochou sv. Václava, která pochází z roku 1872.

Město nabízí svým obyvatelům také řadu kulturních, historických a sportovních příležitostí. Mezi nejznámější patří folkový festival Tovačovský portál nebo výlov Hradeckého rybníka. (Bouchal et al, 2008, str. 3 a 27)

## **6 JAK SE ZMĚNÍ VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST VÝKAZŮ V KONTEXTU ZAVÁDĚNÍ ÚČETNÍ REFORMY**

Účetní reforma s sebou nese zásadní změny týkající se výkazů účetní závěrky i účetních metod. Změna účetních výkazů je zakotvena zejména ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., která nejenže vymezuje výkazy, které musí od roku 2010 účetní závěrka obsahovat, ale v příloze k této vyhlášce udává i závazné vzory jednotlivých výkazů.

Obce musí k rozvahovému dni sestavovat rozvahu. Tu sice sestavovali i dříve, avšak nebyl pro ni stanoven žádný předepsaný formát, a tudíž mohla každá obec sestavovat tento výkaz dle svých potřeb. Jeho uveřejnění v příloze vyhlášky č. 410/2009 Sb. je tedy naplněním požadavku na odstranění nejednotnosti výkazů pro účely kvalitnějšího výkaznictví a sestavování konsolidovaných účetních výkazů. Dále je povinností municipální účetní jednotky sestavit výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Jedná se o výkazy, které musely být poprvé uvedeny jako součást účetní závěrky k 31. 12. 2010.

K nově zavedeným účetním metodám, které jsou postupně zaváděny do účetnictví územních samosprávných celků, patří vedení podrozvahového účetnictví, které slouží k evidenci např. podmíněných pohledávek a závazků, drobného majetku či odepsaných pohledávek a závazků nebo použití ocenění pomocí reálné hodnoty v případě cenných papírů určených k obchodování či majetku, který účetní jednotka zamýšlí prodat. S oceňováním majetku souvisí také metoda oceňování specifických složek majetku, kdy účetní jednotka ocení 1 Kč historické předměty, u nichž nelze určit vstupní cenu. Dalšími novými metodami jsou také odpisování majetku, vytváření rezerv, metoda kurzových rozdílů a účtování o přechodných položkách a časovém rozlišení.

### **6.1 Finanční analýza**

Následující kapitola se nebude zabývat analýzou v pravém slova smyslu, zaměří se zejména změny jednotlivých ukazatelů finanční analýzy v souvislosti s novým uspořádáním účetních výkazů a zejména na dopady jednotlivých účetních metod, které obce od zavedení účetní reformy používají.

Vzhledem k tomu, že metoda odepisování dlouhodobého majetku bude plně zavedena až k 31. 12. 2012, pokusila jsem se také predikovat výkazy účetní závěrky k tomuto datu. K predikci jsem využila zejména rozpočet města Tovačov na rok 2012 a dále jsem kromě



položek, které jsou spolehlivě určitelné již v tento okamžik, vycházela také z předchozího vývoje a vývojových trendů. V tomto ohledu jsou však problematické položky výnosů a nákladů, jelikož výkaz zisku a ztráty je obcemi sestavován až od roku 2010, a proto nemají jejich vývojové trendy zásadní vypovídací schopnost.

### 6.1.1 Horizontální a vertikální analýza

Analýzu majetkové a finanční struktury lze využít nejen k rozboru jednotlivých položek aktiv a pasiv a ke sledování jejich vývoje v čase, ale v případě města Tovačova také ke shrnutí zásadních změn účetních výkazů, ke kterým došlo v důsledku zavedení reformy účetnictví.

Veškeré výkazy, které jsou nově obcemi sestavovány, nabyly takovou podobu, aby napomohly co nejvíce přiblížit účetnictví municipalit účetnictví podnikatelů, a odrážejí v sobě také nově zavedené účetní metody, které jsou v podnikatelské sféře většinou již využívány.

Tabulka 2. Procentuální rozbor položek majetkové struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008		2009		2010		2011		2012	
AKTIVA	398 556 389	100,0%	397 160 093	100,0%	392 279 303	100,0%	306 384 163	100,0%	303 327 257	100,0%
<b>Stálá aktiva</b>	<b>387 672 827</b>	<b>97,3%</b>	<b>391 641 891</b>	<b>98,6%</b>	<b>388 538 956</b>	<b>99,0%</b>	<b>301 203 928</b>	<b>98,3%</b>	<b>297 337 404</b>	<b>98,0%</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 255 377	0,3%	2 198 542	0,6%	1 933 526	0,5%	1 670 027	0,5%	1 622 827	0,5%
Dlouhodobý hmotný majetek	373 799 490	93,8%	376 825 349	94,9%	367 138 630	93,6%	280 067 257	91,4%	276 247 933	91,1%
Pozemky	40 874 481	10,3%	40 699 984	10,2%	41 219 822	10,5%	53 064 257	17,3%	52 914 257	17,4%
Umělecká díla a předměty	202 700	0,1%	202 700	0,1%	202 700	0,1%	202 701	0,1%	202 701	0,1%
Stavby	316 813 787	79,5%	318 974 078	80,3%	315 940 152	80,5%	222 098 591	72,5%	220 075 918	72,6%
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	7 387 075	1,9%	7 901 850	2,0%	8 649 011	2,2%	3 704 932	1,2%	3 055 057	1,0%
Dlouhodobý finanční majetek	12 618 000	3,2%	12 618 000	3,2%	19 466 644	5,0%	19 466 644	6,4%	19 466 644	6,4%
Dlouhodobé pohledávky					156	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>10 883 562</b>	<b>2,7%</b>	<b>5 518 202</b>	<b>1,4%</b>	<b>3 740 375</b>	<b>1,0%</b>	<b>5 180 235</b>	<b>1,7%</b>	<b>5 989 853</b>	<b>2,0%</b>
Zásoby	241 496	0,1%	278 744	0,1%	322 982	0,1%	454 655	0,1%	522 853	0,2%
Pohledávky - změna na <b>Krátkodobé pohledávky</b>	1 071 027	0,3%	1 357 795	0,3%	598 954	0,2%	1 032 216	0,3%	1 250 000	0,4%
Příjmy příštích období						0,0%	136 828	0,0%	150 000	0,0%
Ostatní krátkodobé pohledávky						0,0%	12 183	0,0%	17 500	0,0%
Finanční majetek	630 226	0,2%	639 480	0,2%	2 818 411	0,7%	3 693 364	1,2%	4 217 000	1,4%
Ceniny	36 270	0,0%	22 425	0,0%	25 870	0,0%	32 890	0,0%	35 000	0,0%
Ostatní běžné účty	593 956	0,1%	617 055	0,2%	653 889	0,2%	809 093	0,3%	857 000	0,3%
Základní běžný účet ÚSC					1 446 886	0,4%	2 579 284	0,8%	2 975 000	1,0%
Běžné účty fondů ÚSC					691 766	0,2%	272 096	0,1%	350 000	0,1%
Účty rozpočtového hospodaření a další účty mající vztah k rozpočtovému hospodaření a účty	8 940 814	2,2%	3 242 153	0,8%						
Základní běžný účet	8 169 166	2,0%	3 166 534	0,8%						
Běžné účty peněžních fondů	737 550	0,2%	64 435	0,0%						
Přechodné účty aktivní		0,0%		0,0%						

K jakým změnám v majetkových položkách rozvahy tedy došlo?

Z rozvahy zcela zmizely položky týkající se rozpočtového hospodaření. Do této skupiny účtů patřily jednak položky běžných účtů, poskytnutých dotací, výpomocí a příspěvků, tak také nákladové položky, jako jsou mzdové náklady, úroky, cestovné či materiální náklady. Položky běžných účtů jsou v současné době zařazeny do finančního majetku, nákladové položky do výkazu zisku a ztrát a ostatní účty rozpočtového hospodaření jsou prezentová-

ny pomocí Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků. Dále bylo zavedeno členění majetku na dlouhodobý a krátkodobý, a tudíž jsou nově dlouhodobé pohledávky, tedy pohledávky se splatností delší než jeden rok, součástí stálých aktiv. Vlivem přechodu z původně používané cash báze na aktuální princip se mezi položkami krátkodobých pohledávek nacházejí také přechodné účty a účty časového rozlišení – Náklady příštích období, Příjmy příštích období a Dohadné účty aktivní. Tyto účty se v rozvaze sice vyskytovaly i před zavedením reformy, avšak nebyly využívány. Poslední, bezesporu jistě velmi výraznou změnou je zavedení vykazování aktivních položek v členění na hodnotu Brutto, Korekce a Netto, což lze běžně spatřovat v rozvahách podnikatelských subjektů. Tento krok je nezbytný pro nově používané metody, jako jsou odpisování majetku nebo vytváření opravných položek u pohledávek určených k prodeji.

Z procentuálního rozboru majetkových položek je zjevné, že největší položku aktiv tvoří aktiva stálá, a to 98 %. Z dlouhodobého majetku představují nepatrnou část dlouhodobý nehmotný majetek a také od roku 2010 nově zařazené dlouhodobé pohledávky. Dlouhodobý finanční majetek potom znamená přibližně 5 % z celkové hodnoty aktiv. Nejvyšší procento z bilanční sumy tedy zaujímá Dlouhodobý hmotný majetek - Kulturní památky, Samostatné movité věci a zejména Pozemky (cca 10 %) a Stavby ve výši 80 %, což vzhledem k charakteru činností územně samosprávného celku není překvapující číslo. Oběžný majetek potom zabírá nepatrnou část aktiv, přibližně ve výši dvou procent. V oblasti zásob se vyskytují pouze dvě položky, a to Materiál a Zboží na skladě. To představují různé propagační materiály prodávané zejména na tovačovském zámku. Z finančního majetku tvoří nejvyšší položku Finanční prostředky na běžném účtu ÚSC.

Tabulka 3. Procentuální rozbor položek finanční struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008		2009		2010		2011		2012	
PASIVA	398 556 389	100,0%	397 160 093	100,0%	392 279 303	100,0%	306 384 163	100,0%	303 327 257	100,0%
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	388 576 367	97,5%	385 791 313	97,1%						
Majetkové fondy a zvláštní fondy	381 256 163	95,7%	386 512 492	97,3%						
Fond dlouhodobého majetku	381 256 163	95,7%	386 512 492	97,3%						
Finanční a peněžní fondy	771 648	0,2%	75 619	0,0%						
Peněžní fondy	771 648	0,2%	75 619	0,0%						
Zvláštní fondy OSS		0,0%		0,0%						
Zdroje krytí prostředků rozp. hospodaření		0,0%		0,0%						
Výsledek hospodaření	6 548 556	1,6%	-796 798	-0,2%						
z hospodářské činnosti ÚSC a činnosti PO		0,0%		0,0%						
Převod zúčtování příjmů a výdajů z min. let	1 752 502	0,4%	-4 499 259	-1,1%						
Saldo výdajů a nákladů	4 185 598	1,1%	4 007 518	1,0%						
Saldo příjmů a výnosů	610 456	0,2%	-305 057	-0,1%						
Vlastní kapitál					380 614 541	97,0%	298 492 795	97,4%	298 657 257	98,5%
Jmění účetní jednotky a upravující položky					379 255 029	96,7%	292 299 942	95,4%	291 960 568	96,3%
Jmění účetní jednotky					363 627 444	92,7%	377 656 972	123,3%	378 550 048	124,8%
Dotace na pořízení dlouhodobého majetku					23 018 319	5,9%	21 279 451	6,9%	19 740 000	6,5%
Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody					-7 390 734	-1,9%	-106 636 480	-34,8%	-106 329 480	-35,1%
Fondy účetní jednotky					691 601	0,2%	282 727	0,1%	282 727	0,1%
Výsledek hospodaření					667 911	0,2%	5 910 126	1,9%	6 413 962	2,1%
Výsledek hospodaření běžného účetního období					667 911	0,2%	5 242 215	1,7%	503 836	0,2%
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let						0,0%	667 911	0,2%	5 910 126	1,9%
Cizí zdroje	9 980 022	2,5%	11 368 780	2,9%	11 664 763	3,0%	7 891 368	2,6%	4 670 000	1,5%
Rezervy		0,0%		0,0%		0,0%		0,0%		0,0%
Dlouhodobé závazky		0,0%		0,0%	9 165 785	2,3%	5 874 103	1,9%	2 780 000	0,9%
Krátkodobé závazky	3 563 358	0,9%	3 702 987	0,9%	2 498 978	0,6%	2 017 265	0,7%	1 890 000	0,6%
Výdaje příštích období						0,0%	217 996	0,1%	178 000	0,1%
Výnosy příštích období					875 000	0,2%	556 166	0,2%	430 000	0,1%
Dohadné účty pasivní					36 943	0,0%	56 157	0,0%	45 000	0,0%
Bankovní úvěry a půjčky	6 416 664	1,6%	7 665 793	1,9%						
Dlouhodobé bankovní úvěry	6 416 664	1,6%	5 129 399	1,3%						
Krátkodobé bankovní úvěry		0,0%	2 536 394	0,6%						
Přechodné účty pasivní		0,0%		0,0%						

Ani oblast pasiv nezůstala samozřejmě nedotčena. Nejvýraznější změny se dotkly oblasti vlastních zdrojů. U podnikatelských subjektů je samozřejmostí hospodařit kromě cizích zdrojů také s vlastním kapitálem, ten však u municipalit hospodařících na základě různých fondů chyběl. Za účelem naplnění cíle zajistit účetnictví státu, které bude v analogii s účetnictvím podniků, účtují nově i územní samosprávné celky o vlastním kapitálu, který se dále člení na položky Jmění účetní jednotky a upravující položky a také Výsledek hospodaření. U cizích zdrojů došlo k méně nápadným změnám, a sice ke zrušení položky Bankovní úvěry a půjčky a její zařazení do Dlouhodobých, resp. Krátkodobých závazků a také přeražení dříve samostatných Přechodných účtů pasivních do Krátkodobých závazků.

Vlastní zdroje krytí představují největší procentuální část pasivní části rozvahy. Ať již se jednalo o různé fondy před rokem 2010 nebo Jmění účetní jednotky po zavedení účetní reformy, tvoří 97 % celkových pasiv. Před změnou struktury rozvahy byl nejvýrazněji zastoupeným fondem Fond dlouhodobého majetku. V současnosti je nejvýznamnější položkou Jmění účetní jednotky, které v roce 2011 představovalo dokonce 123 % pasiv. V tomto roce však došlo k prvnímu zavedení metody odpisování, což se projevilo v položce Oceňo-





Z vývojového trendu jednotlivých položek aktiv lze vysledovat dopady zavádění některých účetních metod. Jedná se o metodu odpisování dlouhodobého majetku, která má za následek pokles dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku o 23, resp. 13 % v roce 2011. Právě v tomto roce měly účetní jednotky poprvé povinnost použít tuto účetní metodu, kdy pomocí oprávek zaznamenaly dosavadní opotřebení dlouhodobého majetku. Od roku 2012 pak bude majetek odepisován již klasicky v poměru k celkové životnosti daného majetku. Novou metodou je také oceňování specifických složek majetku, kdy obce oceňují 1 Kč kulturní památky, u nichž není známa pořizovací cena. Ocenění na základě této metody muselo být provedeno nejpozději k 1. 1. 2012. Ve městě Tovačov byl jednou Kč oceněn pomníček na místním hřbitově, který dostalo město již v minulosti darem.

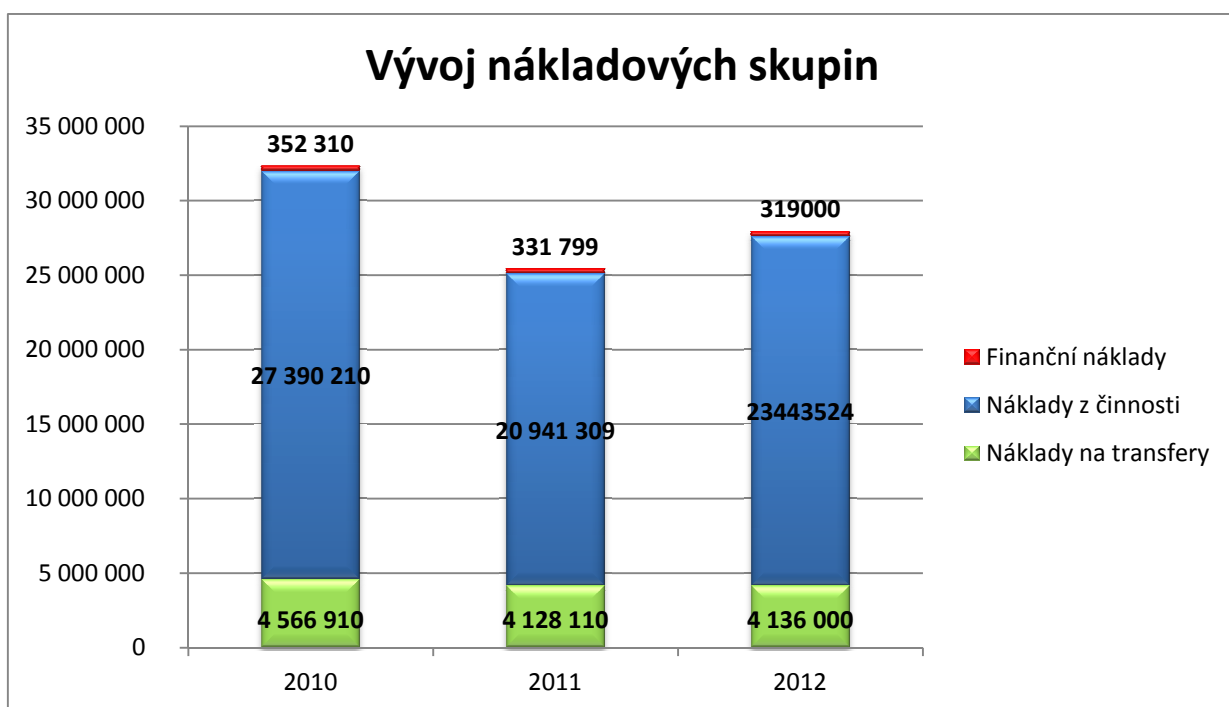
Tabulka 5. Vývojové trendy položek finanční struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008	2009	2009/2008	2010	2010/2009	2011	2011/2010	2012	2012/2011
PASIVA	398 556 389	397 160 093	-0,4%	392 279 303	-1,2%	306 384 163	-21,9%	303 327 257	-1,0%
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	388 576 367	385 791 313	-0,7%						
Majetkové fondy a zvláštní fondy	381 256 163	386 512 492	1,4%						
Fond dlouhodobého majetku	381 256 163	386 512 492	1,4%						
Finanční a peněžní fondy	771 648	75 619	-90,2%						
Peněžní fondy	771 648	75 619	-90,2%						
Zvláštní fondy OSS									
Zdroje krytí prostředků rozp. hospodaření									
Výsledek hospodaření	6 548 556	-796 798	-112,2%						
z hospodářské činnosti ÚSC a činnosti PO									
Převod zúčtování příjmů a výdajů z min. let	1 752 502	-4 499 259	-356,7%						
Saldo výdajů a nákladů	4 185 598	4 007 518	-4,3%						
Saldo příjmů a výnosů	610 456	-305 057	-150,0%						
Vlastní kapitál				380 614 541		298 492 795	-21,6%	298 657 257	0,1%
Jmění účetní jednotky a upravující položky				379 255 029		292 299 942	-22,9%	291 960 568	-0,1%
Jmění účetní jednotky				363 627 444		377 656 972	3,9%	378 550 048	0,2%
Dotace na pořízení dlouhodobého majetku				23 018 319		21 279 451	-7,6%	19 740 000	-7,2%
Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody				-7 390 734		-106 636 480	-1342,8%	-106 329 480	-0,3%
Fondy účetní jednotky				691 601		282 727	-59,1%	282 727	0,0%
Výsledek hospodaření				667 911		5 910 126	784,9%	6 413 962	8,5%
Výsledek hospodaření běžného účetního období				667 911		5 242 215	684,9%	503 836	-90,4%
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let						667 911		5 910 126	784,9%
Cizí zdroje	9 980 022	11 368 780	13,9%	11 664 763	2,6%	7 891 368	-32,3%	4 670 000	-40,8%
Rezervy									
Dlouhodobé závazky				9 165 785		5 874 103	-35,9%	2 780 000	-52,7%
Krátkodobé závazky	3 563 358	3 702 987	3,9%	2 498 978	-32,5%	2 017 265	-19,3%	1 890 000	-6,3%
Výdaje příštích období						217 996		178 000	-18,3%
Výnosy příštích období				875 000		556 166	-36,4%	430 000	-22,7%
Dohadné účty pasivní				36 943		56 157	52,0%	45 000	-19,9%
Bankovní úvěry a půjčky	6 416 664	7 665 793	19,5%						
Dlouhodobé bankovní úvěry	6 416 664	5 129 399	-20,1%						
Krátkodobé bankovní úvěry		2 536 394							
Přechodné účty pasivní									

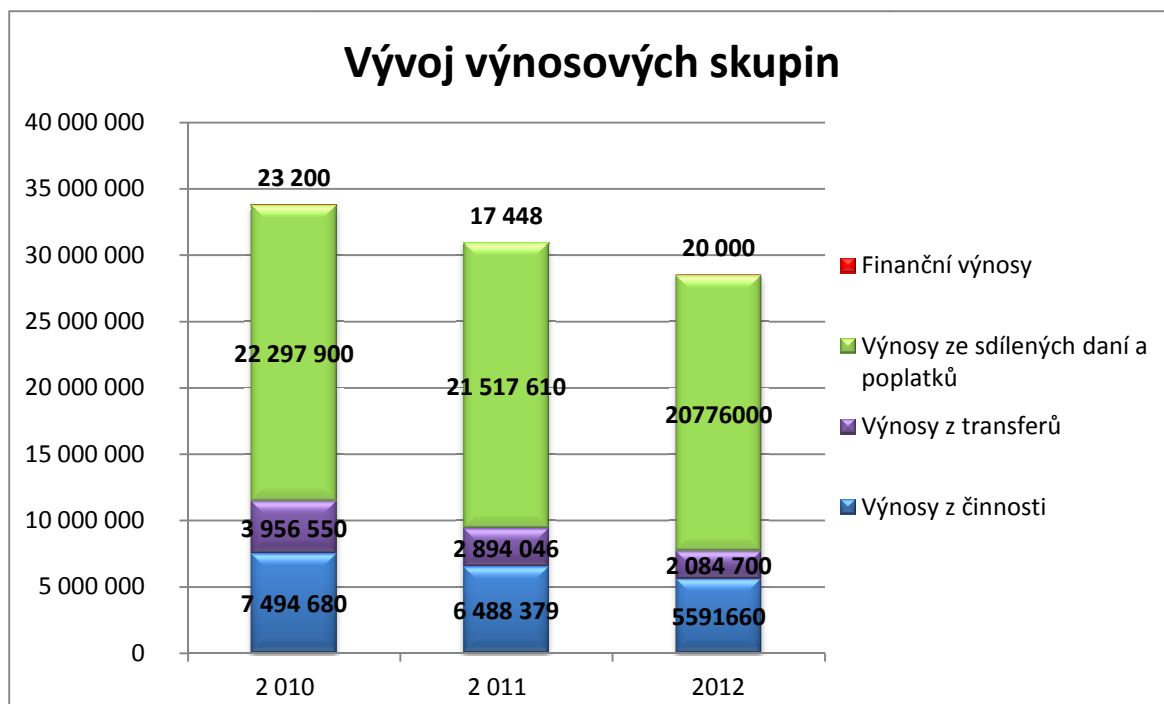
Změna účetních metod se odráží i v oblasti pasiv, konkrétně u položky Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody, která snižuje vlastní kapitál. Ten proto vykazuje od roku 2010 klesající trend. Položka Jmění účetní jednotky však vzrostla o 3 %. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku jsou další položkou ovlivněnou reformou účetnictví. Na tento účet musely být převedeny finanční prostředky přijaté pomocí investičního transferu na pořízení dlouhodobého majetku. V souvislosti s odepisováním majetku je zároveň snižo-

vána i tato položka, a to dle výše transferového podílu. U Cizích zdrojů lze sledovat v roce 2009 nárůst o 13 %, způsobený čerpáním krátkodobého bankovního úvěru ve výši 2,5 mil. Kč, který byl ještě téhož roku splacen, což také způsobilo pokles peněžního fondu o 90 %. Další významný pohyb zaznamenává položka krátkodobých závazků, kdy došlo v roce 2010 k jejímu snížení o 32 % způsobenému zúčtováním krátkodobé přijaté zálohy. V tomto roce došlo také k navýšení dlouhodobých úvěrů, kdy byl čerpán úvěr ve výši 4 mil. Kč na realizaci stavby jednostranného chodníku Tovačov – Annín a také na rekonstrukci veřejného osvětlení. Dlouhodobé úvěry byly v následujícím roce z jedné třetiny splaceny.

Rozbor nákladových a výnosových položek lze provádět poprvé k roku 2010, kdy měly obce povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty. Tabulky představující procentuální rozbor položek nákladů a výnosů a také jejich vývojových trendů jsou uvedeny v příloze k této práci (Příloha P I a Příloha P II). Následující grafy (Obr. 4 a 5) shrnují vývoj jednotlivých nákladových a výnosových skupin:



Obrázek 4. Vývoj jednotlivých nákladových skupin (město Tovačov, 2011 – 2012)

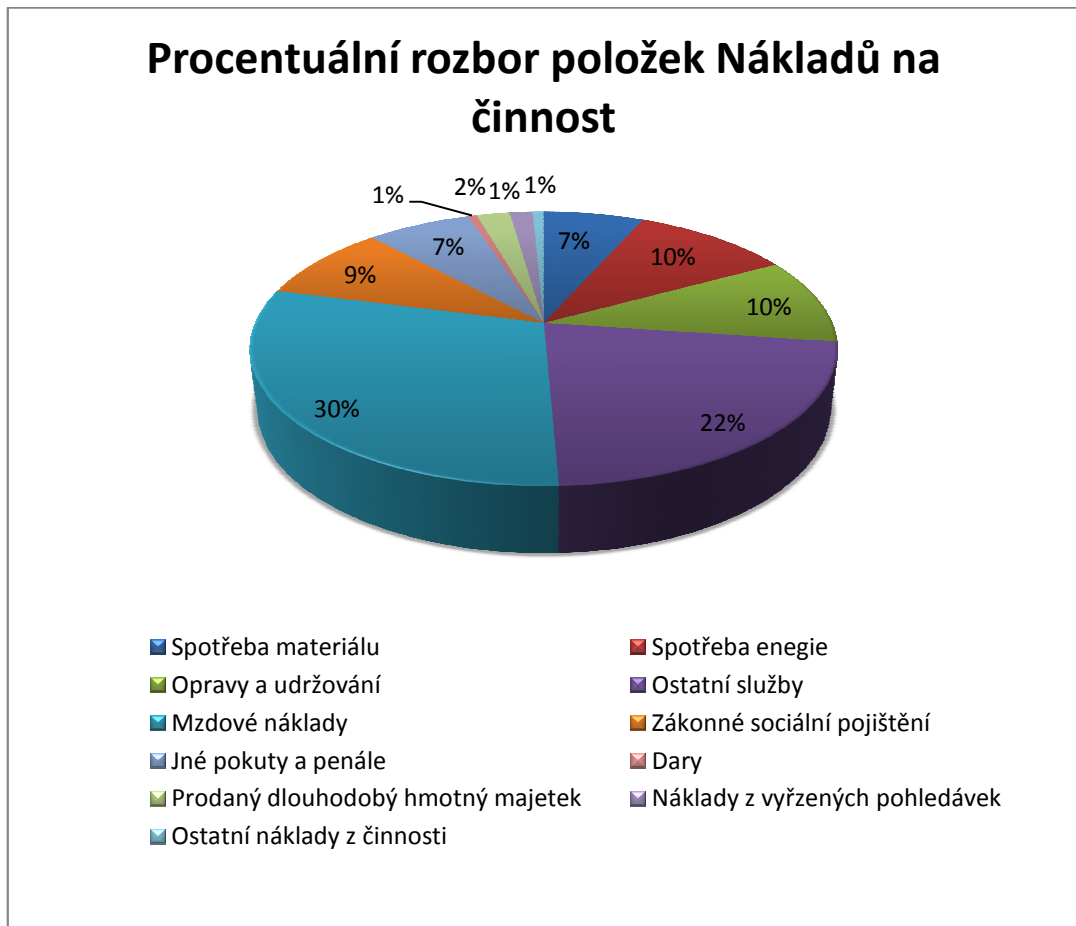


Obrázek 5. Vývoj jednotlivých výnosových skupin (město Tovačov, 2010 – 2011)

Rozhodující zastoupení mezi položkami nákladů mají Náklady z činnosti. Zde jsou nejvýraznější položkou Mzdové náklady představující přibližně čtvrtinu celkových nákladů a vykazují rostoucí charakter. Stejný trend lze sledovat také u Spotřeby energií, avšak další významnější položka – ostatní služby zaznamenala naopak pokles o 30 % na šestnáct procent. Zajímavá je také položka Pokuty a penále, kdy muselo v roce 2010 město Tovačov zaplatit pokutu za špatné čerpání dotace na opravu městské kanalizace. V roce 2011 potom vznikly škody způsobené povodní. Finanční náklady obsahující zejména nákladové úroky nepředstavují nijak významnou položku a nezaznamenávají ani významnou změnu. Od roku 2012 se však k významným položkám zařadí také Odpisy dlouhodobého majetku, které budou k 31. 12. 2012 poprvé vykázány.

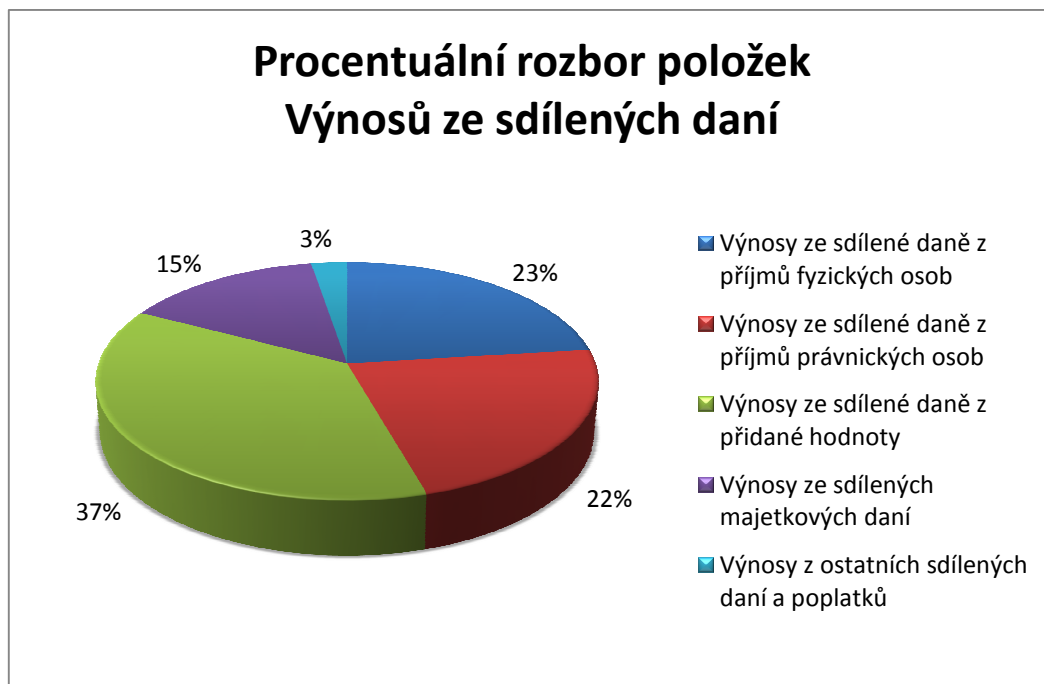
Výnosové položky, které celkově klesly o 9 %, dělíme na Výnosy z činnosti, Finanční výnosy, Výnosy z transferů a Výnosy ze sdílených daní. Právě poslední skupina výnosů tvoří nejvýznamnější část výnosů, a sice přibližně 70 %. Rozhodující je potom výnos z daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Tyto výnosy však vykazují klesající charakter, stejně jako všechny ostatní skupiny výnosů. Přesto městu Tovačov vzrostl výsledek hospodaření o 277 %. Následující grafy (Obr. 6 a 7) zobrazují procentuální rozdělení nejvýznamnějších

nákladových položek – Nákladů z činnosti a nejvýznamnějších výnosových položek – Výnosů ze sdílených daní a poplatků tak, jak vypadalo v roce 2010:



Obrázek 6. Procentuální rozbor položek Nákladů z činnosti z r. 2010 (město Tovačov, 2010)





*Obrázek 7. Procentuální rozbor položek Výnosů ze sdílených daní z r. 2010  
(město Tovačov, 2010)*

### 6.1.2 Ukazatelé rentability

Jak již bylo řečeno v teoretické části, rentabilitou rozumíme výnosnost vložených prostředků, ať již se jedná o tržby, výnosy, vlastní kapitál, úplatný kapitál či aktiva.

Následující tabulka (Tab. 6) obsahuje hodnoty tradičních ukazatelů rentability používaných pro zhodnocení výkonnosti podnikatelských subjektů.

*Tabulka 6. Ukazatele rentability v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)*

	2008	2009	2010	2011	2012
Rentabilita aktiv	-	-	0,46 %	1,89 %	0,27 %
Rentabilita výnosů	-	-	5,3 %	18,75 %	2,91 %
Rentabilita vlastního kapitálu	-	-	0,18 %	1,76 %	0,17 %
Rentabilita úplatného kapitálu	-	-	0,17 %	1,72 %	0,17 %

Rentabilita představuje skupinu ukazatelů, které v podstatě nemohly být před reformou účetnictví počítány, neboť výkaz zisku a ztráty, ze kterého získáme položky výsledku hospodaření a výnosů, nebyl územními samosprávnými celky sestavován, resp. byl sestavován, avšak pouze za doplňkovou činnost, kterou nicméně město Tovačov neprovádí.

Přestože hlavní činnost municipalit nemá za základní cíl dosažení zisku, město Tovačov se letech 2010 a 2011 pohybovalo v kladných číslech. Navíc rentabilita vykazuje rostoucí tendenci, což lze hodnotit velice kladně. V roce 2012 však dochází k poklesu ukazatelů rentability. Ve výkazu zisku a ztráty se totiž poprvé objeví položka odpisů dlouhodobého majetku, která vzhledem ke své výši 3,7 mil. Kč výrazně sníží výsledek hospodaření, za předpokladu zachování vývojových trendů z předchozích let.

Jako doplňkový ukazatel lze u obcí počítat tzv. autarkii, což je ukazatel vyjadřující míru samostatnosti ve schopnosti pokrytí nákladů na hlavní činnost výnosy z této činnosti. Doporučovanou hodnotou je 1, kdy jsou výnosy vyšší než náklady.

$$\text{Autarkie}_{2010} = 1,045$$

$$\text{Autarkie}_{2011} = 1,217$$

### 6.1.3 Ukazatelé zadluženosti, majetkové a finanční struktury

Následující tabulka (Tab. 7) obsahuje výpočet jednotlivých ukazatelů zadluženosti:

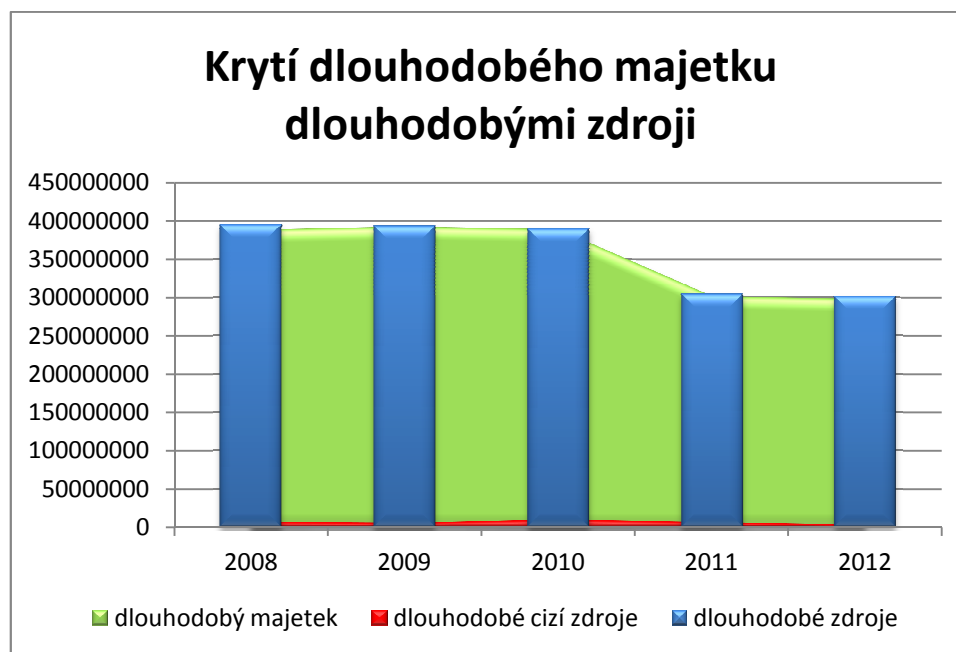
*Tabulka 7. Ukazatele zadluženosti, majetkové a finanční struktury (město Tovačov, 2008 – 2011)*

	2008	2009	2010	2011	2012
Celková zadluženost	2,50 %	2,86 %	2,97 %	2,58 %	1,54 %
Míra zadluženosti	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02
Dlouhodobé CZ/Cizí zdroje	64,30 %	45,12 %	78,58 %	74,44 %	59,53 %
Dlouhodobé CZ/Dl. kapitál	1,62 %	1,95 %	2,35 %	1,93 %	0,92 %
Vlastní kapitál/ DM	1,00	0,99	0,98	0,99	1,00
Dlouhodobé zdroje/DM	1,02	1,00	1,00	1,01	1,01
Ukazatel úrokového krytí	-	-	5,49	20,72	3,24

U podnikatelských subjektů je doporučována celková zadluženost ve výši 30 – 60 % v závislosti na oboru, ve kterém firma operuje. Město Tovačov však hospodaří převážně se svými zdroji, když se celková zadluženost pohybuje kolem 2,5 %. Míra zadluženosti, kterou získáme podílem cizího kapitálu ke kapitálu vlastnímu, dosahuje hodnoty 0,03. Toto číslo lze interpretovat tak, že na jednu korunu vlastního kapitálu se váže 0,03 Kč cizího kapitálu, což také svědčí o velmi nízké zadluženosti. Při používání cizích zdrojů dává město Tovačov přednost spíše dlouhodobým cizím zdrojům, což dokazují i poměr dlouhodo-

bých cizích zdrojů k celkovým cizím zdrojům. Jeho hodnota však výrazně poklesla v roce 2009, kdy město čerpalo krátkodobý úvěr ve výši 2, 5 mil. Kč. Z ukazatele krytí dlouhodobého majetku je zřejmé, že město Tovačov používá ke krytí svého dlouhodobého majetku konzervativní strategii a financuje jej výhradně dlouhodobými zdroji. Jedná se však o stav překapitalizace, který je obecně považován za nehospodárné využívání zdrojů, jelikož dlouhodobé zdroje lze označit za dražší nežli zdroje krátkodobé. Ukazatel úrokového krytí se potom využívá ke zhodnocení, zda je společnost schopná hradit náklady spojené s čerpáním úročeného cizího kapitálu. Vyjadřuje, kolikrát lze z dosaženého výsledku hospodaření uhradit nákladové úroky. Hodnota tohoto ukazatele by dle doporučení měla překročit 5. V letech 2010 a 2011 je tento předpoklad splněn a město by v případě potřeby mohlo uvažovat o čerpání dalšího úvěru. V roce 2011 je hodnota ukazatele dokonce vyšší než 20. Vysoký nárůst tohoto ukazatele je způsoben zvýšením výsledku hospodaření o 277 % a naopak snížením nákladových úroků o 15 %. Avšak jak již bylo řečeno výše, dle předpokladu dojde v roce 2012 k výraznému snížení výsledku hospodaření vlivem zavedení odpisování dlouhodobého majetku, z tohoto důvodu hodnota úrokového krytí výrazně poklesne.

Ukazatelé majetkové a finanční struktury však v sobě neodrážejí všechny změny účetních metod, které byly způsobeny účetní reformou. Následující graf (Obr. 8) Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji zobrazuje dopady zavedení metody odpisování. Prudký pokles dlouhodobého majetku v roce 2011 je způsoben prvním použitím této metody, kdy došlo k zaúčtování oprávek k jednotlivým odpisovaným majetkovým položkám, což vyjadřuje jeho dosavadní opotřebení. Souvztažným účtem k této operaci je účet 407 – Oceňovací rozdíly při změně metody, který při vyčíslení oprávek k dlouhodobému majetku snižuje hodnotu vlastního kapitálu.



Obrázek 8. Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji (vlastní zpracování dle město Tovačov, 2008 – 2011)

Tento graf dále zobrazuje téměř stoprocentní krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem a minimální používání cizích zdrojů, resp. v tomto případě dlouhodobých cizích zdrojů pro krytí dlouhodobého majetku.

#### 6.1.4 Ukazatelé likvidity

Následující tabulka (Tab. 8) shrnuje ukazatele likvidity v letech 2008 až 2012. Tyto ukazatele vyjadřují schopnost podniku dostát svým závazkům. Obecně jsou počítány jako podíl různě likvidních oběžných aktiv, tedy to, čím budeme platit a krátkodobých cizích zdrojů, tedy to, co je třeba zaplatit.

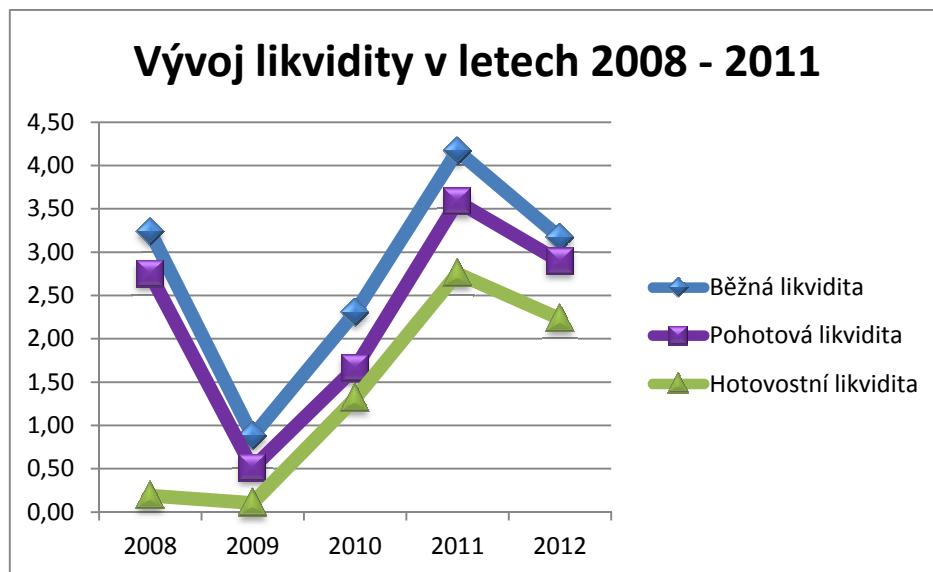
Tabulka 8. Ukazatele likvidity v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008	2009	2010	2011	2012
Běžná likvidita	3,24	0,88	2,30	4,17	3,17
Pohotová likvidita	2,75	0,51	1,66	3,58	2,98
Hotovostní likvidita	0,19	0,10	1,31	2,75	2,23
Podíl ČPK na OA	69,09 %	-13,94 %	56,58 %	76,00 %	68,45 %
Podíl ČPK na aktivech	1,89 %	-0,19 %	0,54 %	1,29 %	1,35 %

Hodnoty ukazatelů likvidity se dle doporučení Ministerstva průmyslu a obchodu pohybují u běžné likvidity v rozmezí 1,5 – 2,5, v případě pohotové likvidity od 1 do 1,5, hotovostní likvidita by potom neměla převyšovat hodnotu 0,5, minimálně se však doporučuje ve výši 0,2.

Toto doporučení se však opět týká podnikatelských subjektů, které musí být schopné uhradit své závazky v požadovaném termínu, na druhou stranu ale nemohou v oběžných aktivech vázat zbytečně velké množství finančních prostředků, ať již se jedná o zásoby, pohledávky nebo o peněžní hotovost, poněvadž nedostatečné využití těchto prostředků způsobuje jejich nízkou aktivitu a v konečném důsledku také nízkou rentabilitu. A ta je prvotním cílem všech podniků. Obce jsou však organizace neziskové a dosahování vysoké rentability není hlavním požadavkem jejich fungování. Přesto lze doporučení Ministerstva, alespoň v oblasti pohotové a hotovostní likvidity, aplikovat i na municipality, a to právě z důvodu jejich schopnosti uhradit veškeré závazky do doby splatnosti.

Z následujícího grafu (Obr. 9), který znázorňuje vývoj likvidity v letech 2008 až 2012, zjišťujeme, že ukazatele likvidity nenabývají v těchto letech stabilních hodnot. Běžná likvidita v roce 2008 vysoce převyšuje doporučenou hodnotu, v roce 2009 naopak tento ukazatel zaznamenává výrazný pokles způsobený zvýšením krátkodobých zdrojů při čerpání krátkodobého bankovního úvěru. V dalších letech nabývá běžná likvidita jen rostoucí tendenci, a to nad doporučenou hranici. V podstatě stejný vývoj lze sledovat i u ukazatele pohotové likvidity. Hotovostní likvidita dosahuje v letech 2008 a 2009 doporučenou hodnotu, avšak v následujících obdobích také roste. Přestože by v roce 2012 mělo dojít k poklesu hodnot všech ukazatelů likvidity, stále budou přesahovat hodnoty doporučené.



Obrázek 9. Vývoj likvidity v letech 2008 – 2011 (vlastní zpracování dle město Tovačov, 2008 – 2011)

### 6.1.5 Ukazatelé aktivity

Následující tabulka (Tab. 9) obsahuje ukazatele aktivity běžně používané v podnikatelské sféře.

Tabulka 9. Ukazatelé aktivity v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008	2009	2010	2011	2012
Obrat aktiv z tržeb	-	-	0,01	0,01	0,01
Obrat aktiv z výnosů	-	-	0,09	0,10	0,09
Doba obratu zásob (dny)	-	-	29	35	47
Doba obratu pohledávek (dny)	-	-	8	12	16
Doba obratu závazků (dny)	-	-	59	37	34
Obratovost pohledávek	-	-	48,22	30,40	23,28
Obratovost závazků	-	-	6,20	9,75	10,69

Ukazatelé aktivity opět představují skupinu ukazatelů, která nemohla být před zavedením reformy použita, jelikož nebyly známy hodnoty nezbytné pro jejich výpočet. Aktivita je totiž počítána pomocí výnosů, resp. tržeb a výkaz, ze kterého lze tyto údaje získat nebyl sestavován. Výkaz zisku a ztráty je nově součástí účetní závěrky od 31. 12. 2010. Podoba výkazu, jak je stanoven pro municipální jednotky, však neobsahuje položky tržeb, tak jak

jsou známy z podnikatelského prostředí. Oblast výnosů je zde členěna do čtyř oblastí – výnosy z činnosti, finanční výnosy, výnosy z transferů a výnosy ze sdílených daní a poplatků. Skupina výnosů z činnosti pak obsahuje položky, které lze pro výpočet ukazatelů aktivity použít, a sice výnosy z prodeje služeb, výnosy z pronájmu a výnosy z prodeje zboží.

Hodnota ukazatele obrát aktiv počítána na základě tržeb by se měla minimálně rovnat jedné, což znamená, že je z jedné koruny aktiv vyprodukována jedna koruna tržeb. Čím vyšší je potom získaná hodnota, tím lépe dokáže podnik hospodařit s vloženým majetkem. Při hodnotě nižší jak 1 lze usuzovat, že společnost vlastní příliš mnoho aktiv, která nedokáže dostatečně využít pro dosahování co nejlepších hospodářských výsledků. U podnikatelských subjektů však tvoří tržby největší podíl z celkových výnosů. Municipality nevznikají za účelem dosahování zisku, a tudíž ani výnosy, které jsou použity pro výpočet aktivity, nepředstavují nijak velkou část výnosů obce, v případě města Tovačova se jedná o pouhých 13 % z celkových výnosů, což je důvod, proč dosahuje obrát aktiv z tržeb tak nízkých hodnot. Přestože došlo vlivem zavedení metody odepisování k nárazovému snížení hodnoty aktiv o 22 %, tedy o 108 mil. Kč, nemá tato změna na ukazatele obrátivosti aktiv téměř žádný vliv.

Dále se v rámci analýzy aktivity prezentují ukazatele vyjadřující dobu obrátu zásob, pohledávek a závazků. Jak již bylo řečeno výše, zásoby tvoří pouze nepatrnou část aktiv. Jedná se předně o propagační předměty a suvenýry prodávané na Zámku Tovačov. Doba obrátu zásob v roce 2011 vzrostla o 6 dní, což je způsobeno nárůstem této položky o 38 %. Vzhledem k tomu, že mají pohledávky mnohem vyšší obrátivost než závazky, lze konstatovat, že město Tovačov používá k financování svých aktivit i dodavatelské úvěry.

Pro oblast municipální sféry lze ukazatele aktivity upravit následujícím způsobem:

*Tabulka 10. Ukazatele aktivity v municipální sféře (město Tovačov, 2008 – 2011)*

	2008	2009	2010	2011	2012
Obrát kapitálu	-	-	0,09	0,10	0,09
Míra vázanosti stálých aktiv ve výnosech	-	-	11,50	9,74	10,44
Doba obrátu pohledávek (dny)	-	-	6	12	16
Poměr obrátu krátkodobých pohledávek a závazků	-	-	0,19	0,35	0,54

I v úpravě pro municipální sféru je pro výpočet ukazatelů aktivity nutné použití údajů z výkazu zisku a ztráty, a proto i tyto ukazatele nelze počítat v letech 2008 a 2009.

Obrat kapitálu je počítán stejně jako obrat aktiv z výnosů, a proto dosahuje stejných hodnot. Avšak zjištěním jeho převrácené hodnoty lze určit, za kolik let mohou být všechny používané zdroje obměněny pomocí dosažených výnosů. Tento ukazatel dosahuje v roce 2010 hodnoty 11 a v roce 2011 klesl o 2 roky, což je způsobeno zejména poklesem bilanční sumy o 21 %, ke kterému došlo zavedením metody odepisování. Míra vázanosti stálých aktiv ve výnosech potom ukazuje za kolik let lze obměnit stálá aktiva z výnosů. Vzhledem k tomu, že stálá aktiva dosahují 98 % celkových aktiv, je jeho hodnota téměř totožná s předchozím ukazatelem. Míra vázanosti dosahuje v obou letech celkem vysokých hodnot, což značí nižší intenzitu využití stálých aktiv při tvorbě výkonů. Pozitivní je však klesající trend ukazatele. Hodnota ukazatele doba obratu pohledávek dosahuje mnohem nižších hodnot ve srovnání se způsobem výpočtu v podnikatelské sféře, což je způsobeno tím, že v předchozím výpočtu se počítá doba obratu z tržeb, které v municipální sféře dosahují velmi nízkých hodnot, kdežto nyní jsem využila celkové výnosy. Vzhledem k tomu, že výnosy v roce 2011 poklesly o 3 mil. Kč a pohledávky vzrostly o 72 %, vzrostla v tomto roce doba obratu pohledávek. Poměr doby obratu krátkodobých pohledávek a závazků je doplňujícím ukazatelem, jehož hodnota by měla v ideálním případě být nižší než 1, případně klesající. Hodnoty jsou v obou případech nižší jak jedna, avšak v roce 2011 je zaznamenán nárůst způsobený prodloužením doby obratu pohledávek.

#### **6.1.6 Spider analýza**

Na závěr finanční analýzy bych ráda zhodnotila hospodaření města Tovačov ve srovnání s jinou obcí provedením benchmarkingu. K tomuto účelu jsem zvolila město Plumlov, a to hned z několika důvodů. Město Plumlov se nachází ve stejném kraji jako město Tovačov, město Plumlov hospodaří s podobnou výší majetku a zdrojů a také počet obyvatel se výrazně neliší. Vše je shrnuto v následující tabulce (Tab. 11):



Tabulka 11. Základní údaje pro benchmarking (město Tovačov, 2010; Ekonomika města, 2011)

	Město Tovačov	Město Plumlov
Kraj	Olomoucký	Olomoucký
Počet obyvatel	2 569	2 242
Bilanční suma (rok 2010)	392 279 303 Kč	376 772 342 Kč
Katastrální výměra	2 278 ha	1 152 ha

Pro benchmarking jsem zvolila základní ukazatele propočítané v rámci předchozí finanční analýzy za rok 2010. V tomto roce již mají výkazy účetní závěrky předepsanou podobu a je sjednocena také obsahová stránka jednotlivých položek, a proto jsou lépe srovnatelné. Také je v tomto roce poprvé zveřejňován výkaz zisku a ztráty. Informace v něm obsažené jsou nutné pro výpočet některých ukazatelů. A také je to rok, kdy ještě nedošlo k nárazovému zavedení metody odepisování majetku, která u obou obcí způsobila prudké snížení stálých aktiv, které je však ovlivněno stářím vlastněného majetku, a proto by se u každé z obcí projevilo jinou měrou.

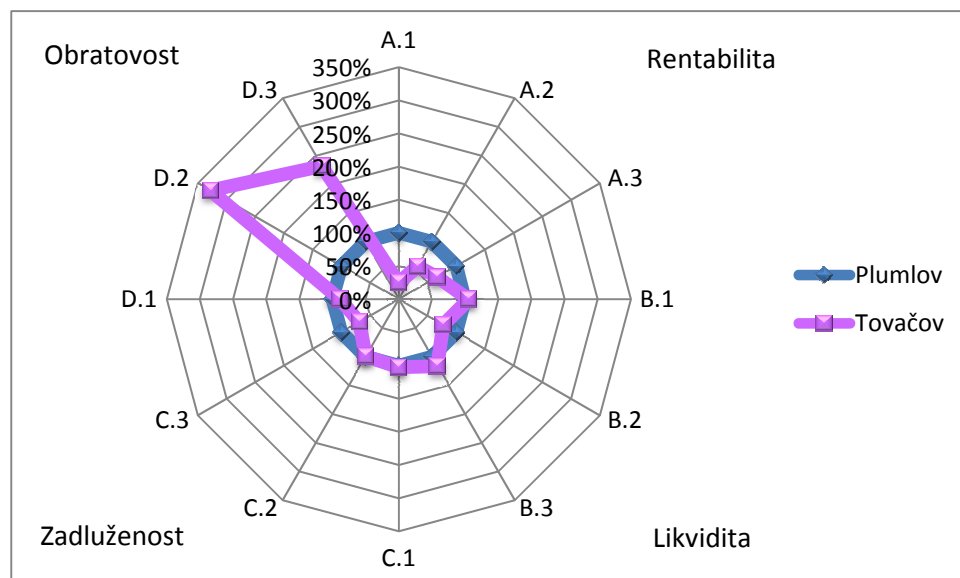
Následující tabulka (Tab. 12) představuje shrnutí porovnávaných ukazatelů finanční analýzy:

Tabulka 12. Porovnání poměrových ukazatelů v r. 2010 (město Tovačov, 2010; Ekonomika města, 2011)

		Tovačov	Plumlov
Rentabilita	A.1 Rentabilita vlastního kapitálu	0,18%	0,72%
	A.2 Rentabilita aktiv	0,46%	0,81%
	A.3 Rentabilita výnosů	5,30%	7,91%
Likvidita	B.1 Běžná likvidita	2,30	2,19
	B.2 Pohotová likvidita	1,66	2,15
	B.3 Hotovostní likvidita	1,31	1,12
Zadluženost	C.1 Vlastní kapitál/Aktiva	0,97	0,95
	C.2 Krytí dl. Majetku dl. Kapitálem	1,00	1,01
	C.3 Úrokové krytí	5,49	7,99
Obratovost	D.1 Obratovost aktiv	0,09	0,10
	D.2 Obratovost pohledávek	48,22	14,71
	D.3 Obratovost závazků	6,20	2,68

V oblasti rentability dosahuje město Plumlov mnohem lepších výsledků. V tomto roce totiž dosáhlo město Plumlov téměř čtyřikrát vyššího výsledku hospodaření než město Tovačov, kterého bylo dosaženo zejména prodejem cenných papírů, za které město Plumlov inkasovalo 9 mil. Kč. Ukazatele likvidity dosahují v obou městech podobné hodnoty a u všech tří ukazatelů přesahují hodnoty doporučené Ministerstvem průmyslu a obchodu. Větší rozdíl se objevuje pouze u pohotové likvidity, kdy je u města Plumlova tato hodnota výrazně vyšší. Obě města používají k financování své činnosti převážně vlastní kapitál. Zaměřují se na konzervativní strategii financování, která se vyznačuje krytím dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji. Vyšší hodnota ukazatele úrokového krytí je opět způsobena vyšším výsledkem hospodaření v daném roce. V oblasti obratovosti dosahují jednotlivé ukazatele podobných hodnot, resp. přestože jsou hodnoty ukazatelů obratovost pohledávek a obratovost závazků města Plumlova nižší než u města Tovačova, lze u obou měst dojít ke stejnému závěru, a sice že dochází k využívání dodavatelských úvěrů k financování činnosti města.

Veškeré analyzované hodnoty jsou nyní shrnuty také graficky pomocí paprskovitého grafu (Obr. 10). Celý graf je rozdělen do čtyř kvadrantů znázorňujících čtyři skupiny ukazatelů. Hodnoty dosažené v městě Plumlov tvoří hranici 100 % a hodnoty města Tovačov potom znamenají % podíl těchto hodnot.



Obrázek 10. Poměrové ukazatele – město Plumlov a město Tovačov

### 6.1.7 Shrnutí

V rámci sledování dopadů účetní reformy na vypovídací schopnost účetních výkazů jsem došla k závěru, že nejmarkantněji zapůsobil v roce 2010 nový vzhled rozvahy a povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty. V rozvaze tedy dochází k odstranění veškerých položek vyjadřujících rozpočtové hospodaření obce a z dříve používaných položek fondů vzniká Vlastní jmění účetní jednotky. Toto lze dále rozčlenit také na Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody. Jedná se o položky, na kterých lze prokázat dopad zavedení metody odepisování majetku, když je nutné při vyjádření dosavadního opotřebení dlouhodobého majetku k 31. 12. 2011 účtovat souvztažně se snížením hodnoty dlouhodobého majetku právě na tento účet a zároveň dochází k vyjádření časového rozlišení výnosů z přijatých investičních transferů na pořízení dlouhodobého majetku, což vede ke snížení položky Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a jejich přesunu do výnosů ve výši transferového podílu připadajícího na určitý majetek.

Z hlediska hodnot získaných při výpočtu ukazatelů finanční analýzy, lze hospodaření města Tovačova ohodnotit celkem kladně, zejména s přihlédnutím k faktu, že měl výsledek hospodaření v uplynulých dvou letech rostoucí charakter. Pokud se však položky výnosů a nákladů budou vyvíjet s podobným trendem, jako tomu bylo doposud, a mezi nákladovými položkami se objeví poprvé také Odpisy dlouhodobého majetku, lze očekávat prudké snížení výsledku hospodaření.

Jelikož obce řadíme k neziskovým organizacím, nelze v oblasti rentability očekávat nijak vysoké hodnoty, přesto bylo ve všech analyzovaných letech dosaženo zisku. Rentabilita je však ve srovnání s dosaženou rentabilitou ve městě Plumlově nižší. Vyšší hodnoty u výsledků města Plumlova jsou ale způsobeny získáním výnosů z prodeje cenných papírů, což nárazově ovlivnilo výši výsledku hospodaření.

Z ukazatelů zadluženosti, majetkové a finanční struktury lze usuzovat na velmi nízké zadlužení obce, které je v posledních letech ještě klesající. Město hospodaří povětšinou s vlastními zdroji, které využívá ke krytí dlouhodobého majetku a zastává tak konzervativní strategii financování. Tuto strategii lze však zejména u ziskových podniků hodnotit spíše negativně, jelikož neumožňuje pomocí levnějších cizích zdrojů a daňového štítu dosažení vyšší rentability.

Největším problémem města Tovačova je z mého pohledu oblast likvidity. Vývoj těchto ukazatelů je poznamenán zejména přijetím krátkodobého úvěru v roce 2009, který vedl k prudkému snížení běžné, pohotové i hotovostní likvidity pod hranici doporučenou Ministerstvem průmyslu a obchodu. V ostatních analyzovaných letech se hodnoty likvidity většinou pohybují vysoko nad doporučenou hladinou.

Klasické ukazatele aktivity lze těžko hodnotit vzhledem k faktu, že se při jejich výpočtu používá zejména dosažených tržeb. Ty město Tovačov, jakožto nezisková organizace neseleduje. Přesto jsem se pokusila o vybrání některých výnosových položek a jejich použití pro výpočty ukazatelů aktivity. Získaná hodnota ukazatele aktivity na bázi tržeb je však velmi nízká, lepšího výsledku dosahuje tentýž ukazatel při výpočtu na bázi výnosů. Ukazatele aktivity je proto vhodné srovnat i s výsledky, které lze získat při použití postupů upravených pro veřejný sektor, kde jsou brány ohledy na specifika hospodaření municipalit. Tyto se zaměřují mimo jiné také na vyčíslení doby, za jakou je město schopno obměnit svá aktiva z dosažených výnosů. Městu Tovačov by toto trvalo přibližně 11 let. Z ukazatelů doby obratovosti závazků a pohledávek lze potom jednoznačně vyčíst, že město používá k financování svých aktivit také dodavatelské úvěry. Krátkodobé cizí zdroje však představují zanedbatelnou částku.

## 7 PROJEKT ZAVEDENÍ ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

### 7.1 Analýza dlouhodobého majetku

Analýza dlouhodobého majetku představuje první krok pro kategorizaci jednotlivých majetkových položek, což je nezbytné pro stanovení doby použitelnosti a také pro následné stanovení výše odpisů.

Následující tabulka (Tab. 13) zobrazuje vývoj stálých aktiv v letech 2008 – 2011:

Tabulka 13. Vývoj stálých aktiv v letech 2008 – 2011 v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008	2009	2010	2011
<b>AKTIVA</b>	<b>398 556 389</b>	<b>397 160 093</b>	<b>392 279 303</b>	<b>306 384 163</b>
<b>Stálá aktiva</b>	<b>387 672 827</b>	<b>391 641 891</b>	<b>388 538 956</b>	<b>301 203 928</b>
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 255 377	2 198 542	1 933 526	1 670 027
Software		167 446	167 446	98 334
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	377 482	441 397		
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	97 355	1 240 200	1 416 581	1 222 194
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	780 500	349 500	349 500	349 500
Dlouhodobý hmotný majetek	373 799 490	376 825 349	367 138 630	280 067 257
Pozemky	40 874 481	40 699 984	41 219 822	53 064 257
Kulturní předměty	202 700	202 700	202 700	202 701
Stavby	316 813 787	318 974 078	315 940 152	222 098 591
Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	7 387 075	7 901 850	8 649 011	3 704 932
Pěstitelské celky trvalých porostů	42 114	42 114	42 114	25 268
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	7 575 802	7 960 651		
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	903 531	1 043 971	1 084 831	822 094
Dlouhodobý finanční majetek	12 618 000	12 618 000	19 466 644	19 466 644
Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	12 618 000	12 618 000		
Ostatní dlouhodobý finanční majetek			19 466 644	19 466 644
Dlouhodobé pohledávky			156	
Ostatní dlouhodobé pohledávky			156	

Z tabulky je zřejmé, že celková hodnota stálých aktiv, která v roce 2008 představovala 387 mil. Kč, v roce 2009 zaznamenává nárůst o čtyři miliony, avšak od toho roku má již klesající tendenci a v roce 2011 již dosahuje jen 301 mil. Kč. Tento pokles je způsoben jednak tím, že účetní jednotka od roku 2010 vytvoří 100 % opravku ke všemu drobnému hmotnému i nehmotnému majetku ihned po jeho zařazení a jednak, a to výraznou měrou, zavedením metody odpisování, kdy došlo ke dni 31. 12. 2011 k vyčíslení dosavadního opotřebení dlouhodobého majetku, tedy všeho odpisovaného dlouhodobého majetku. Ze stálých aktiv dělených do čtyř hlavních skupin – hmotný, nehmotný a finanční majetek a nově také

dlouhodobé pohledávky, představuje nejvýznamnější složku dlouhodobý hmotný majetek tvořící 95 % stálých aktiv.

Tabulka 14. Vlastní zdroje krytí dlouhodobého majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

	2008	2009	2010	2011
PASIVA	398 556 389	397 160 093	392 279 303	306 384 163
Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv	388 576 367	385 791 313		
Majetkové fondy a zvláštní fondy	381 256 163	386 512 492		
Fond dlouhodobého majetku	381 256 163	386 512 492		
Vlastní kapitál			380 614 541	298 492 795
Jmění účetní jednotky a upravující položky			379 255 029	292 299 942
Jmění účetní jednotky			363 627 444	377 656 972
Dotace na pořízení dlouhodobého majetku			23 018 319	21 279 451
Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody			7 390 734	106 636 480

Před rokem 2010 byla dlouhodobá aktiva financována vlastními zdroji pomocí Fondu dlouhodobého majetku, jehož hodnota přesahovala 380 mil. Kč a v roce 2009 vzrostla o 6 mil. Kč oproti roku předchozímu. Zavedením reformy účetnictví, která požaduje přiblížení účetnictví ve veřejné správě účetnictví v podnikatelské sféře, došlo ke zrušení fondového hospodaření a přesunu těchto finančních prostředků do položek Jmění účetní jednotky a finanční prostředky přijaté ve formě investičního transferu byly zařazeny do položky Dotace na pořízení dlouhodobého majetku. Jmění účetní jednotky je položkou s rostoucím charakterem. Naopak položka dotace na pořízení dlouhodobého majetku zaznamenává v roce 2011 pokles ve výši 2 mil. Kč. I tato změna je způsobena zavedením metody odpisování, jelikož současně se zaúčtováním opravek odpisovaného dlouhodobého majetku k 31. 12. 2011 je třeba zaúčtovat také časové rozlišení související s přijatým transferem.

### 7.1.1 Srovnání základních složek dlouhodobého majetku

Stálá aktiva jsou v rozvaze členěna na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a od roku 2010 sem řadíme také dlouhodobé pohledávky. Vývoj jednotlivých skupin dlouhodobého majetku je zobrazen v následující tabulce (Tab. 15) a také grafem (Obr. 11):

Tabulka 15. Základní složky dlouhodobého majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

Stálá aktiva	2008	2009	2010	2011
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 255 377	2 198 542	1 933 526	1 670 027
Dlouhodobý hmotný majetek	373 799 490	376 825 349	367 138 630	280 067 257
Dlouhodobý finanční majetek	12 618 000	12 618 000	19 466 644	19 466 644
Dlouhodobé pohledávky			156	
Stálá aktiva celkem	387 672 827	391 641 891	388 538 956	301 203 928



Obrázek 11. Srovnání základních složek dlouhodobého majetku (město Tovačov, 2008 – 2011)

Zásadní složku dlouhodobého majetku tvoří Dlouhodobý hmotný majetek, obsahující zejména stavby, pozemky, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kulturní památky a drobný dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek má v letech 2008 – 2009 mírně klesající charakter. V roce 2011 se potom výrazně projevilo zavedení účetní metody odpisování majetku. V případě majetku, u kterého byla známa pořizovací cena i datum zařazení do užívání, byly vytvořeny oprávky na základě předpokládané doby použitelnosti. Účetní jednotka však má ve své evidenci také majetek, u kterého není známo datum jeho zařazení a v tomto případě bylo dosavadní opotřebení vyjádřeno jako 40 % z jeho účetní hodnoty. Dlouhodobý finanční majetek představuje druhou nejvyšší složku dlouhodobého majetku. V letech 2008 a 2009 jsou jedinou položkou finančního majetku dluhové cenné papíry držené do splatnosti ve výši 12 mil. Kč. V následujících letech dosahuje finanční majetek hodnoty přesahující 19 mil. Kč. Jedná se o listinné akcie společnosti Vodovody a kanalizace Přerov. Dlouhodobý nehmotný majetek představuje ve srovnání s majetkem hmotným téměř zanedbatelnou část aktiv. I u tohoto majetku je však zřejmé

zavedení metody odpisování. S účinností vyhlášky 410/2009 Sb., která předkládá územním samosprávným celkům závaznou podobu účetních výkazů, jsou mezi stálá aktiva řazeny také dlouhodobé pohledávky, jejich hodnota je však pouhých 156 Kč v roce 2010, v dalších letech nejsou dlouhodobé pohledávky evidovány.

### 7.1.2 Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku

Následující tabulka (Tab. 16) se společně s grafem (Obr. 12) zaměřuje pouze na oblast dlouhodobého hmotného majetku, a sice na položky, které v rámci dlouhodobého hmotného majetku dosahují nejvyšších hodnot.

Tabulka 16. Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)

Dlouhodobý hmotný majetek	2008	2009	2010	2011
Pozemky	40 874 481	40 699 984	41 219 822	53 064 257
Stavby	316 813 787	318 974 078	315 940 152	222 098 591
Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	7 387 075	7 901 850	8 649 011	3 704 932
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	7 575 802	7 960 651		
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	373 799 490	376 825 349	367 138 630	280 067 257



Obrázek 12. Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku (město Tovačov, 2008 - 2011)

Nejvyšších hodnot u dlouhodobého hmotného majetku dosahují Stavby, jejichž výše v letech 2008 - 2011 přesahuje 315 mil. Kč. V roce 2011 však dochází k zavedení metody odpisování a účetní hodnota staveb klesla o 108 mil. Kč. Ze stejného důvodu došlo ke snížení



hodnoty také u Samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, které v letech před účetní reformou dosahovaly částky 7 mil. Kč, a výše dosavadního opotřebení byla v roce 2011 zaúčtována v hodnotě 5 mil. Kč. Druhou nejvyšší položku v rámci hmotného majetku představují Pozemky. Ty však patří do skupiny majetku vyloučeného z odpisování. Během prvních třech analyzovaných let nedochází u Pozemků k výrazným změnám a jejich účetní hodnota stagnuje. V roce 2011 však vzroste na 53 mil. Kč. Tato změna je způsobena zvýšením hodnoty pozemků provedenou digitalizací a následnou změnou jejich využitelnosti. Nové ocenění pozemků určil katastrální úřad. V letech 2008 a 2009 dosahoval Drobný dlouhodobý hmotný majetek podobné výše jako samostatné movité věci a jejich soubory. Od roku 2010 však účetní jednotka zaúčtuje oprávky ve výši 100 % ihned po zařazení majetku do užívání, a proto dosahuje drobný majetek k rozvahovému dni nulové hodnoty.

## **7.2 Analýza hospodaření s dlouhodobým majetkem v roce 2010**

Pro analýzu hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem jsem zvolila rok 2010, a to z toho důvodu, že je již v členění dle nového závazného formátu rozvahy, ale nedochází ještě k náhlému zkreslení účetních hodnot při prvotní změně metody, tedy zavedení odpisování majetku.

Tabulka 17. Stálá aktiva v roce 2010 v Kč (město Tovačov, 2010)

	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
<b>AKTIVA</b>	<b>397 160 093</b>	<b>392 279 303</b>
<b>Stálá aktiva</b>	<b>391 641 891</b>	<b>388 538 956</b>
Dlouhodobý nehm. Majetek	2 198 542	1 933 526
Software	167 446	167 446
Drobný dlouhodobý nehm. Majetek	441 397	
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	1 240 200	1 416 581
Nedokončený dlouhodobý nehm. Majetek	349 500	349 500
Dlouhodobý hmotný majetek	376 825 349	367 138 630
Pozemky	40 699 984	41 219 822
Kulturní předměty	202 700	202 700
Stavby	318 974 078	315 940 152
Samostatné movité věci a soubory mov. Věcí	7 901 850	8 649 011
Pěstitelské celky trvalých porostů	42 114	42 114
Drobný dlouhodobý hm. Majetek	7 960 651	
Nedokončený dlouhodobý hm. Majetek	1 043 971	1 084 831
Dlouhodobý finanční majetek	12 618 000	19 466 644
Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	12 618 000	
Ostatní dlouhodobý finanční majetek		19 466 644
Dlouhodobé pohledávky		156
Ostatní dlouhodobé pohledávky		156

Z předchozí tabulky (Tab. 17) lze vysledovat změny jednotlivých majetkových položek v průběhu roku 2010. Celková hodnota aktiv v tomto roce klesla o pět mil. Kč. Tento pokles je způsoben mimo jiné také vytvořením oprávkou ve výši 100 % k veškerému drobnému majetku, což způsobilo snížení Dlouhodobého nehmotného majetku téměř o půl milionu a Dlouhodobého hmotného majetku o osm milionů Kč. V tomto roce došlo také ke snížení položky Stavby o tři miliony Kč. Město Tovačov nechalo postavit nový chodník v části města Tovačov – Annín v pořizovací ceně 4,5 mil. Kč, na druhou stranu však město Tovačov předalo plynovod společnosti Vodovody a kanalizace Přerov, a. s., který byl vyřazen v pořizovací ceně 7,5 mil. Kč. Právě za tento plynovod obdrželo město Tovačov akcie společnosti Vodovody a kanalizace Přerov, a. s.

Město Tovačov nemá žádným předpisem ošetřenu oblast investic do dlouhodobého majetku či oprav a technického zhodnocení tohoto majetku. Každoročně věnuje do oprav různou částku, zejména se na opravy snaží získat finanční prostředky z transferů z kraje či ministerstev.

Město v minulosti neprovádělo žádná technická zhodnocení. Finanční prostředky využívá na opravy majetku, který je nejvíce poškozený a opotřebovaný. Potřeba nevyhnutné opravy je zjištěna v rámci každoroční inventury dlouhodobého majetku nebo je nahlášena osobou zodpovědnou za užívání příslušného majetku.

V roce 2010 obdrželo město následující dotace od Olomouckého kraje:

- z programu Obnova kulturních památek v Olomouckém kraji na II. etapu obnovy prvního patra arkádového křídla zámku v částce 354 961,- Kč (UZ 00210),
- z programu Obnova staveb drobné architektury v Olomouckém kraji na II. etapu restaurování barokní kašny zámeckém parku v částce 50 000,- Kč (UZ 00211),
- na řešení škod vzniklých při povodních v květnu a červnu 2010 ve výši 25 000,- Kč a 16 513,- Kč (UZ 00018), 90 900,- Kč (UZ 98006),
- investiční dotace na realizaci stavby „Osvětlení místa pro přecházení“ 17 000,- Kč (UZ 00608).

Dále město získalo účelové dotace prostřednictvím ministerstev a ÚP:

- z Programu regenerace městských památkových rezervací a městských památkových zón na obnovu nemovité kulturní památky v částce 200 000,- Kč na opravu střechy a krovu fary a opravu uliční fasády domu č. 13 (UZ 34054),
- z programu Podpora obnovy kulturních památek prostřednictvím obcí s rozšířenou působností – pomník Emanuela Souczka z roku 1866 ve výši 42 000,- Kč (UZ 34002).

### 7.3 Směrnice o dlouhodobém majetku

Směrnice o dlouhodobém majetku se bude zaměřovat na problematiku zařazení dlouhodobého majetku, jeho kategorizaci, zásad pro odpisování a postupu při sestavení odpisového plánu.

Základem pro její vytvoření je zejména nově vzniklý Český účetní standard č. 708 odpisování majetku, vyhláška č. 410/2009 Sb., Zákon o účetnictví a také potřeby účetní jednotky, pro kterou je směrnice sestavována, tedy město Tovačov. Zpracování směrnice jsem rozdělila do tří kroků – zařazení dlouhodobého majetku a kategorizace, odpisování a sestavení

odpisového plánu a dle tohoto členění je také rozdělen následující text. Celá směrnice je potom součástí přílohy (Příloha P III).

Směrnice by v úvodu měla obsahovat údaje sloužící k identifikaci účetní jednotky, informací o tom, z jakých právních předpisů vychází a také účel, pro který je směrnice sestavena. Dále následuje vlastní text směrnice.

### **7.3.1 Zařazení dlouhodobého majetku a jeho kategorizace**

Při zařazení dlouhodobého majetku je třeba posoudit jeho vstupní cenu a také očekávanou dobu použitelnosti. Dlouhodobý hmotný majetek by měla mít účetní jednotka v užívání déle než jeden rok, přičemž jeho ocenění převyšuje 40 000,- Kč (kromě kulturních památek a ostatních historických předmětů, které jsou oceněny 1 Kč). U dlouhodobého nehmotného majetku se také očekává použitelnost přesahující jeden rok, avšak hranice ocenění je vyhláškou č. 410/2009 Sb., stanovena na 60 000,- Kč. Výjimku představuje dlouhodobý finanční majetek, u kterého je pro zařazení do dlouhodobého majetku důležitý pouze účel nákupu. Jestliže jej účetní jednotka hodlá držet po dobu delší než je jeden rok, jedná se o dlouhodobý finanční majetek. Účetní jednotky však mají v užívání také majetek, ať již hmotný či nehmotný, který sice budou používat déle než jeden rok, avšak jeho ocenění nepřevyšuje určenou hodnotu. V těchto případech lze majetek zařadit do skupiny Drobný dlouhodobý hmotný majetek či Drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Vyhláška č. 410/2009 Sb., stanovuje, že do skupiny Drobného dlouhodobého hmotného majetku je zařazován majetek v ocenění od 3 000,- Kč do 40 000,- Kč a Drobný dlouhodobý nehmotný majetek by měl přesahovat vstupní cenu 7 000,- Kč, avšak ne vyšší než 60 000,- Kč. Účetní jednotka má ve své pravomoci snížení dolní hranice ocenění pro zařazení majetku do drobného dlouhodobého majetku. Toho město Tovačov využilo a do Drobného dlouhodobého hmotného majetku bude zařazovat majetek již od výše ocenění 1 000,- Kč a Drobný dlouhodobý nehmotný majetek již od 3 000,- Kč.

Rozdělení do jednotlivých položek dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku bude probíhat v souladu s § 11, 14 a 17 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., které vymezují obsah všech položek dlouhodobého majetku.

Pro účely odepisování je dále nezbytné provést kategorizaci dlouhodobého majetku, na jejímž základě se určí předpokládaná doba použitelnosti daného majetku. V případě dlouhodobého hmotného majetku k tomuto účelu slouží příloha č. 1 Českého účetního standardu č. 708. Ta obsahuje jednotlivé kategorie dlouhodobého hmotného majetku dle Klasifi-

kace produkce – CZ-CPA a Klasifikace stavebních děl – CZ-CC. Kategorizace majetku slouží k určení, do jaké ze sedmi odpisových skupin majetek spadá.

Z předchozího textu tedy vyplývá následující znění směrnice:

- Dlouhodobým majetkem je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který současně splňuje spodní hranici výše ocenění, která u dlouhodobého hmotného majetku činí 40 000,- Kč a u dlouhodobého nehmotného majetku 30 000,- Kč. V případě dlouhodobého finančního majetku je rozhodující záměr, s kterým je tento majetek pořízen.
- Dlouhodobý nehmotný majetek je dále členěn na položky Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, Software, Ocenitelná práva, Povolenky na emise a preferenční limity, Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek a Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. Zařazení do jednotlivých položek bude prováděno na základě § 11 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kromě Drobného dlouhodobého nehmotného majetku, kde je spodní hranice ocenění snížena na 3 000,- Kč.
- Dlouhodobý hmotný majetek je dále členěn na položky Pozemky, Kulturní předměty, Stavby, Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, Pěstitelské celky trvalých porostů, Drobný dlouhodobý hmotný majetek, Ostatní dlouhodobý hmotný majetek, Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek. Zařazení do jednotlivých položek se řídí § 14 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kromě Drobného dlouhodobého hmotného majetku, u něž je stanovena výše ocenění od 1 000,- Kč do 40 000,- Kč.
- Dlouhodobý finanční majetek je dále členěn na položky Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem, Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem, Dluhové cenné papíry držené do splatnosti, Dlouhodobé půjčky, Termínované vklady dlouhodobé, Ostatní dlouhodobý finanční majetek, Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. Zařazení do jednotlivých položek bude prováděno v souladu s § 17 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

- Na inventární kartě dlouhodobého hmotného majetku se uvede jeho název, zařazení, výše ocenění, datum zařazení a v případě poskytnutí investičního transferu na pořízení majetku také výše tohoto transferu nebo transferový podíl.
- Dále se na inventární kartě pro účely odepisování uvede kategorie dlouhodobého hmotného majetku dle Klasifikace produkce CZ-CPA nebo Klasifikace staveb CZ-CC. Kategorizace bude provedena na základě přílohy č. 1 ČÚS č. 708.
- Z odepisování je vyloučen majetek uvedený v § 66 odst. 7 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

### 7.3.2 Zásady pro odepisování dlouhodobého majetku

Odpisování dlouhodobého majetku probíhá v souladu s Českým účetním standardem č. 708 – odepisování dlouhodobého majetku.

Účetní jednotka si může zvolit způsob odepisování rovnoměrný, výkonový nebo komponentní. Výkonový způsob odepisování je jistě nejpresnější a nejpravdivěji zobrazí skutečný stav majetku, avšak je také nejnáročnější na zjištění informací a výpočet. Pro účetní jednotku je proto značně jednodušší zvolit si způsob rovnoměrný, který vychází z předpokládané doby použitelnosti majetku. V případě, že by účetní jednotka chtěla zvolený způsob odepisování změnit, má tuto možnost, avšak až od prvního dne následujícího účetního období.

Část směrnice týkající se stanovení zásad pro odepisování dlouhodobého majetku bude mít následující znění:

- Odpisy dlouhodobého majetku představují náklady vyjadřující promítnutí ocenění dlouhodobého majetku v průběhu běžného účetního období v souvislosti s jeho užíváním účetní jednotkou.
- Odepisování dlouhodobého majetku je prováděno na základě schváleného odepisového plánu po celou dobu jeho užívání.
- Dlouhodobý majetek je odepisován z výše jeho ocenění v účetnictví.
- Odepisování je zahájeno prvním dnem měsíce následujícího po měsíci zařazení daného majetku do užívání. O odpisech bude účtováno měsíčně. V případě nabytí majetku v průběhu účetního období, zaúčtuje účetní jednotka poměrnou část odpisů vztahující se k danému období.

- Pro odepisování majetku volí účetní jednotka rovnoměrný způsob odepisování, který vychází z předpokládané doby použitelnosti majetku.

### 7.3.3 Sestavení odpisového plánu

Prvním krokem pro sestavení odpisového plánu je zvážit okolnosti související s budoucím vyřazením dlouhodobého majetku z užívání a případně stanovit hranici významnosti pro tzv. „zbytkovou hodnotu“, kdy je část zůstatkové ceny dlouhodobého majetku zaúčtována až při jeho vyřazení. Standard doporučuje stanovení této hranice ve výši 5 % z ocenění dlouhodobého majetku.

Pro výpočet odpisů rovnoměrným způsobem je dále nezbytné stanovit předpokládanou dobu používání majetku na základě již provedené kategorizace dlouhodobého hmotného majetku a přiřazení účetních odpisových skupin. Příloha č. 2 ČÚS č. 708 stanovuje následující předpokládané doby použití v letech:

*Tabulka 18. Účetní odpisové skupiny a doba používání v letech (ČÚS č. 708, str. 283)*

Účetní odpisová skupina	Stanovená doba používání v letech
I	5
II	8
III	12
IV	20
V	30
VI	50
VII	80

Pravděpodobná doba použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku se řídí přílohou č. 3 ČÚS:

*Tabulka 19. Dlouhodobý nehm. majetek a stanovená doba používání (ČÚS č. 708, str. 283)*

Dlouhodobý nehmotný majetek	Stanovená doba používání v letech
Audiovizuální dílo, software a obdobné produkty	3
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, licence a obdobná práva a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	8
Studie, záměry, analýzy, plány a obdobné produkty	30

Účetní jednotka však nepoužije pouze předpokládanou dobu použitelnosti, která je jednotlivým účetním odpisovým skupinám předepisována standardem, ale zohlední také další konkrétní podmínky ovlivňující použitelnost daného majetku. Mezi tyto podmínky patří např. charakteristika dlouhodobého majetku, prostředí, ve kterém je majetek využíván nebo stupeň intenzity jeho využívání. Individuální zhodnocení pravděpodobné doby použitelnosti každého majetku povede k naplnění zásady věrného zobrazení stavu účetní jednotky.

Účetní jednotka je povinna jednou ročně provádět inventarizaci majetku a závazků. V případě, že by při provádění této inventarizace bylo zjištěno, že stanovená předpokládaná doba použití majetku již neodpovídá skutečnému stavu, např. i v případě provedení technického zhodnocení, je třeba upravit odpisový plán tak, aby co nejméně odpovídal skutečnosti.

Při odpisování dlouhodobého majetku je třeba zohlednit také majetek, na jehož pořízení přijala účetní jednotka investiční transfer. Pokud byl majetek z části nebo zcela pořízen za pomoci přijatého transferu je třeba kromě hodnoty majetku účtovat také o časovém rozlišení tohoto transferu, a to snížením hodnoty transferu v částce odpisu vynásobené transferovým podílem a souvztažným zaúčtováním této hodnoty jako výnosu z transferu.

Směrnice o dlouhodobém majetku tedy bude obsahovat následující text:

- Při sestavení odpisového plánu vychází účetní jednotka z provedené kategorizace dlouhodobého majetku a stanoví předpokládanou dobu používání majetku v letech na základě příloh ČÚS č. 708. V případě, kdy bude na základě individuálního posouzení majetku stanovena jiná doba použitelnosti, než určuje ČÚS č. 708, uvede se tato skutečnost v příloze této směrnice. Předpokládaná doba používání se uvede na inventární kartě příslušného majetku.
- V souladu s ustanovením bodu 4.11. ČÚS č. 708 je stanovena zbytková hodnota majetku ve výši 5 % z ocenění dlouhodobého majetku.
- Výše ročního odpisu se vypočítá jako podíl vstupní ceny dlouhodobého majetku snížené o zbytkovou hodnotu a počet let předpokládané doby použitelnosti. Měsíční odpis se potom stanoví jako jedna dvanáctina ročního odpisu.
- V případě majetku, který byl z části nebo zcela pořízen z investičního transferu, bude v souvislosti se zaúčtováním jeho odpisu zaúčtováno také časové rozlišení



přijátého transferu. Jeho výše se určí jako násobek výše daného odpisu a transferového podílu.

- V rámci inventarizace majetku bude kontrolována skutečná doba použitelnosti dlouhodobého majetku. Jestliže bude shledáno, že skutečná doba použitelnosti není shodná s předpokládanou dobou životnosti uvedenou na inventární kartě majetku, vyznačí zodpovědná osoba tuto skutečnost na inventární kartu majetku a následně bude provedena úprava odpisového plánu tak, aby odpovídala nové době použitelnosti dlouhodobého majetku. Dále bude posuzována také výše ocenění evidovaného majetku snižená o oprávký. Jestliže dojde k zjištění významného rozdílu mezi oceněním majetku a skutečností, zakládá tato událost také povinnost na změnu odpisového plánu u daného majetku. Změnu odpisového plánu navrhuje opět zodpovědná osoba.
- Zvolený způsob odpisování nelze v průběhu roku měnit. Změnu způsobu odpisování lze změnit k prvnímu dni následujícího účetního období.

Na závěr je na směrnici uveden údaj o datu schválení a účinnosti a doplněn podpis starosty.

#### **7.4 Příklady sestavení konkrétních odpisových plánů**

Vytvořenou směrnici budu nyní aplikovat na konkrétní příklady dlouhodobého majetku ve vlastnictví města Tovačov a vytvořím odpisové plány pro územní plán, zdravotní středisko a malotraktor YUKO.

##### **Územní plán**

V roce 2009 si město Tovačov nechalo vypracovat územní plán, na jehož pořízení získalo dotaci z Evropské unie z Integrovaného operačního programu. Vstupní cena územního plánu činí 1 416 580, 95 Kč a transferový podíl je ve výši 57 %, tedy 809 200,- Kč. Kromě dopočtu opravěk k 31. 12. 2011 je také nutné snížit hodnotu investičního transferu přijátého na pořízení územního plánu. Územní plán byl zařazen do užívání dne 5. 10. 2009.

Územní plán je v rámci dlouhodobého nehmotného majetku zařazen do položky Ostatní dlouhodobý majetek. Dlouhodobý nehmotný majetek nepodléhá kategorizaci za účelem stanovení odpisové skupiny tak jako majetek hmotný. V příloze č. 3 Českého účetního standardu č. 708 je však uvedena doba použitelnosti pro jednotlivé druhy dlouhodobého nehmotného majetku. Tato příloha stanovuje pro studie, záměry, analýzy, plány a podobné produkty dobu použitelnosti 30 let.

V souladu se směrnicí pro dlouhodobý majetek bude 5 % vstupní ceny zúčtováno až k datu vyřazení dlouhodobého majetku. Zbytková hodnota územního plánu tedy činí 70 829,- Kč.

Následující tabulka (Tab. 20) obsahuje shrnutí údajů nutných pro tvorbu odpisového plánu:

*Tabulka 20. Základní údaje pro sestavení odpisového plánu – územní plán (město Tovačov, 2010)*

<b>Územní plán</b>	
Vstupní cena	1 416 580,95 Kč
Datum zařazení	5. 10. 2009
Předpokládaná doba používání	30 let
Zbytková hodnota (5 %)	70 829,- Kč
Měsíční odpis	3 739 Kč
Investiční transfer	809 200,- Kč
Transferový podíl	57 %

Po určení doby použitelnosti a také přiřazení transferu je dalším krokem vyčíslení opravek k územnímu plánu k 31. 12. 2011. Územní plán byl zařazen do užívání 5. 10. 2009 a je tedy odepisován od 1. listopadu 2009. K 31. 12. 2011 činí oprávky 97 194,- Kč. Také se musí následně provést časové rozlišení transferu přijatého na pořízení územního plánu, a to snížením hodnoty položky Transfery na pořízení dlouhodobého majetku v částce 55 401,- Kč se souvztažným zápisem na účet výnosy z transferů.

Následující tabulka obsahuje odpisový plán doplněný o výpočet částky časového rozlišení přijatého transferu.

*Tabulka 21. Odpisový plán – Územní plán (vlastní zpracování)*

<b>Rok</b>	<b>Vstupní cena (v Kč)</b>	<b>Roční odpis (v Kč)</b>	<b>Oprávky (v Kč)</b>	<b>Zůstatková cena (v Kč)</b>	<b>ČR transferu (v Kč)</b>
2011	1 416 581		97 194	1 318 386	55 401
2012	1 416 581	44 859	142 053	1 273 527	25 570
2013	1 416 581	44 859	186 912	1 228 668	25 570
2014	1 416 581	44 859	231 771	1 183 809	25 570
2015	1 416 58	44 859	276 630	1 138 950	25 570

2016	1 416 581	44 859	321 489	1 094 091	25 570
2017	1 416 581	44 859	366 348	1 049 232	25 570
:	:	:	:	:	:
2033	1 416 581	44 859	1 084 092	331 488	25 570
2034	1 416 581	44 859	1 128 951	286 629	25 570
2035	1 416 581	44 859	1 173 810	241 770	25 570
2036	1 416 581	44 859	1 218 669	196 911	25 570
2037	1 416 581	44 859	1 263 528	152 052	25 570
2038	1 416 581	44 859	1 308 387	107 193	25 570
2039	1 416 581	36 364	1 344 751	70 829	20 727

### **Zdravotní středisko**

Budova zdravotního střediska byla zařazena do užívání k 31. 12. 1986 a je známa i její pořizovací cena, která činí 4 232 335,- Kč. Vzhledem k tomu, že je znám jak okamžik zařazení, tak vstupní cena, nic nebrání „dooprávkování“ budovy k 31. 12. 2011 a vytvoření odpisového plánu.

Budova je v rámci dlouhodobého majetku zařazena do položky Stavby. V rámci kategorizace majetku sloužící pro přiřazení předpokládané doby použitelnosti se tato stavba řadí do VI. účetní odpisové skupiny, přesněji dle klasifikace stavebních děl (CZ – CC) se jedná o položku 12.64.12 Budovy zdravotnických středisek, poliklinik a odborných zdravotnických zařízení. Předpokládaná doba použitelnosti je u VI. odpisové skupiny stanovena na 80 let.

Vzhledem k tomu, že si účetní jednotka přeje jisté zjednodušení, kdy vychází z bodu 4.11. Českého účetního standardu č. 708, stanovuje u veškerého odpisovaného dlouhodobého majetku zbytkovou hodnotu ve výši 5 % pořizovací ceny. V případě zdravotnického střediska činí zbytková hodnota 211 616, 75 Kč.

Na budově zdravotnického střediska zatím nebylo provedeno žádné technické zhodnocení.

Následující tabulka (Tab. 22) obsahuje shrnutí základních informací nutných pro stanovení odpisového plánu.

Tabulka 22. Základní informace o zdravotnickém středisku (město Tovačov, 2010)

Zdravotnické středisko	
Vstupní cena	4 232 335 Kč
Datum zařazení	31. 12. 1986
Účetní odpisová skupina	VI
CZ – CC	12.64.12
Předpokládaná doba používání	80 let
Zbytková hodnota (5 %)	211 616, 75 Kč
Měsíční odpis	4 189 Kč

Po zařazení zdravotnického střediska do účetní odpisové skupiny a zjištění předpokládané doby použitelnosti je dalším krokem výpočet opravek k 31. 12. 2011. Budova byla zařazena do užívání 31. 12. 1986 a účetně by měla být odpisována od prvního dne měsíce následujícího po měsíci zařazení – tedy od 1. 1. 1987. K 31. 12. 2011 je budova užívána rovných 25 let a oprávky za tuto dobu činí 1 256 475,- Kč.

Následným krokem je zpracování samotného odpisového plánu. Budova zdravotnického střediska bude používána ještě dalších 55 let, a to až do roku 2066.

Tabulka 23. Odpisový plán – Zdravotnické středisko (vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena (v Kč)	Roční odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2011	4 232 335		1 256 475	2 975 860
2012	4 232 335	50259	1 306 734	2 925 601
2013	4 232 335	50259	1 356 993	2 875 342
2014	4 232 335	50259	1 407 252	2 825 083
2015	4 232 335	50259	1 457 511	2 774 824
2016	4 232 335	50259	1 507 770	2 724 565
:	:	:	:	:
2060	4 232 335	50259	3 719 165	513 170
2061	4 232 335	50259	3 769 424	462 911
2062	4 232 335	50259	3 819 683	412 652
2063	4 232 335	50259	3 869 942	362 393
2064	4 232 335	50259	3 920 201	312 134

2065	4 232 335	50259	3 970 460	261 875
2066	4 232 335	50259	4 020 718	211 616

### **Malotraktor W 5032 YUKO s příslušenstvím**

Malotraktor byl pořízen v roce 2006, do užívání byl zařazen 8. 3. 2006, a to v pořizovací ceně 627 183, 50 Kč. I v případě malotraktoru je třeba v souladu s Českým účetním standardem č. 708 dopočítat výši oprávek k 31. 12. 2011.

Malotraktor je součástí dlouhodobého hmotného majetku, a to položky Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Dle přílohy č. 1 ČÚS č. 708 spadá malotraktor dle klasifikace CZ – CPA do skupiny 28.30.21 Traktory s výkonem motoru  $\leq 37$  kW. Tato položka je součástí IV. účetní odpisové skupiny, u které se předpokládá doba použití 20 let. U rovnoměrného způsobu odepisování je však třeba při zpracování odpisového plánu a stanovení pravděpodobné doby použití zohlednit také veškeré vlivy působící na životnost dlouhodobého hmotného majetku a vycházet také z fyzického stavu majetku zjištěného inventarizací. Proto se účetní jednotka rozhodla stanovit dobu použitelnosti malotraktoru poloviční, nežli určuje ČÚS, tedy dobu použitelnosti 10 let.

I u malotraktoru je v souladu se směrnicí stanovena zbytková hodnota ve výši 5 % pořizovací ceny – 31 360,- Kč.

Na malotraktoru nebylo provedeno žádné technické zhodnocení.

*Tabulka 24. Základní informace o malotraktoru (město Tovačov, 2010)*

<b>Malotraktor W 5032 YUKO s příslušenstvím</b>	
Vstupní cena	627 183, 50 Kč
Datum zařazení	8. 3. 2006
Účetní odpisová skupina	IV
CZ – CPA	28.30.21
Předpokládaná doba používání	10 let
Zbytková hodnota (5 %)	31 359, 18 Kč
Měsíční odpis	4 966 Kč

Malotraktor je k dnešnímu dni již šest let užíván, proto je opět třeba vyjádřit jeho opotřebení k 31. 12. 2011. Vzhledem k zařazení majetku v průběhu roku je třeba v daném roce

odepsat pouze poměrnou část. Měsíční odpisy malotraktoru jsou počítány od dubna 2006. K 31. 12. 2011 potom dosahují oprávků hodnotu 342 599,- Kč.

Odpisový plán je stanoven pro zbývající čtyři roky používání.

Tabulka 25. Odpisový plán – Malotraktor (vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena (v Kč)	Roční odpis (v Kč)	Oprávků (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2011	627 184		342 599	284 585
2012	627 184	59 582	402 181	225 02
2013	627 184	59 582	461 764	165 420
2014	627 184	59 582	521 346	105 837
2015	627 184	59 582	580 929	46 255
2016	627 184	14 896	595 824	31 359

## 7.5 Daňové odpisy

Daňové odpisy, které však nejsou předmětem této práce, se v případě obce neuvažují, a to dle Zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon stanoví, že odepisování je prováděno na majetku, který byl poplatníkem pořízen za účelem zajištění zdanitelného příjmu, k těmto poplatníkům však municipality neřadíme. Zákon dokonce přímo vyjmenovává, kdo by měl svůj majetek daňově odepisovat. Jedná se především o poplatníky mající k odepisovanému majetku vlastnické právo, o organizační složky státu hospodařící s majetkem státu, státní a národní podniky, příp. další organizace hospodařící s majetkem státu nebo organizace zřízené územním samosprávným celkem hospodařící s majetkem svého zřizovatele. Majetek obce tedy není těmito ustanoveními dotčen.

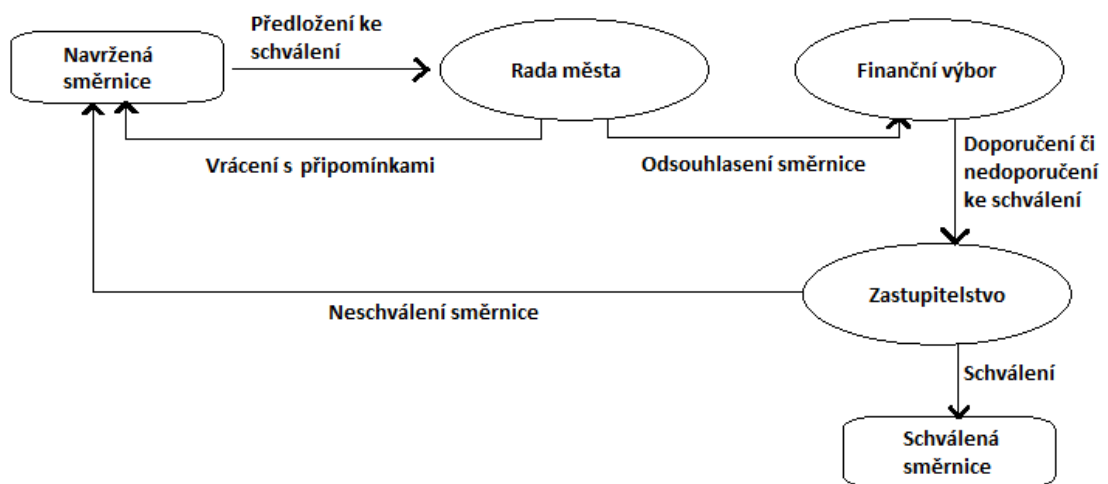
## 7.6 Časový harmonogram projektu

Před užíváním směrnice o dlouhodobém majetku musí být tato schválena Radou města a Zastupitelstvem. Schvalování je proces podrobně legislativně upravený a může být mnohdy zdlouhavý.

První instance, která má za úkol vyhodnotit směrnici, je pětičlenná Rada města. Po jejím prostudování ji může buď odsouhlasit, nebo, v případě nedostatků, připomínkovat a vrátit zpět k přepracování. V případě odsouhlasení směrnice v předloženém znění přichází na řadu finanční výbor. Před jeho zasedáním obdrží všichni jeho členové pozvánku se struč-

ným programem bodů k projednání a také všechny podklady potřebné k zasedání, tedy i vytištěnou směrnici. Finanční výbor nedisponuje pravomocí, která by jej opravňovala k vrácení směrnice k přepracování, avšak může ji nedoporučit ke schválení. Posledním krokem před schválením směrnice je její projednání na zasedání zastupitelstva města. I před tímto zasedáním jsou nejprve všem účastníkům rozeslány společně s pozvánkou a programem podklady k zasedání. Před projednáním směrnice přednese nejprve předseda finančního výboru zprávu o činnosti výboru, v rámci které se vyjádří také k diskutované směrnici, tedy jestli byla či nebyla výborem doporučena ke schválení. Po doporučení ke schválení je směrnice projednána, zodpovězeny dotazy a následně se hlasuje o jejím schválení. Pro přijetí musí být podpořena nadpoloviční většinou. Pokud by směrnice nebyla finančním výborem doporučena, neznamená to, že by neměla být projednána. Výbor pouze vyjádřil svůj názor, ale konečné rozhodnutí zůstává na zastupitelstvu.

Celý proces chválení navržené směrnice znázorňuje následující obrázek:



Obrázek 13. Proces schválení směrnice (vlastní zpracování)

V návaznosti na výše popsaném průběhu schvalování směrnice v městě Tovačov jsem v následující tabulce (Tab. 26) zpracovala tři různé varianty časového harmonogramu přijetí vytvořené směrnice.

Tabulka 26. Varianty časového harmonogramu schválení směrnice (vlastní zpracování)

Činnost	1. varianta	2. varianta	3. varianta
Příprava na jednání rady města	1 týden	1 týden	1 týden
Schválení směrnice radou města	✓		
Neschválení směrnice radou města		✓	✓
Přepracování směrnice		1 týden	1 týden
Příprava na jednání rady města		1 týden	1 týden
Schválení směrnice radou města		✓	✓
Příprava na jednání finančního výboru	1 týden	1 týden	1 týden
Příprava na zasedání zastupitelstva	2 týdny	2 týdny	2 týdny
Schválení směrnice	✓	✓	
Neschválení směrnice			✓
Přepracování směrnice			1 týden
Příprava na jednání rady města			1 týden
Schválení směrnice radou města			✓
Příprava na jednání finančního výboru			1 týden
Příprava na zasedání zastupitelstva			2 týdny
Schválení směrnice zastupitelstvem			✓
<i>Čas celkem</i>	<i>4 týdny</i>	<i>6 týdnů</i>	<i>11 týdnů</i>

V tabulce jsem zpracovala tři vybrané varianty průběhu procesu schválení směrnice o dlouhodobém majetku. První varianta představuje ideální postup, kdy je směrnice odsouhlasena všemi instancemi. Při druhé variantě je směrnice přijata zastupitelstvem města po prvotním neschválení radou města, kdy bude muset být směrnice přepracována. Třetí variantu lze nazvat pesimistickou, jelikož je směrnice nejprve odmítnuta radou města a následně i zastupitelstvem. Příprava na jednání rady města a jednání finančního výboru ohodnotila v délce trvání jednoho týdne, jelikož tato činnost zahrnuje pouze přichystání materiálů a pozvánky a jejich rozeslání s dostatečným časovým předstihem. Podobně probíhá i příprava na zasedání zastupitelstva, avšak vzhledem k tomu, že zastupitelstvo má mnohem více členů než rada města, je třeba rozeslat pozvánky společně s podklady k zasedání o něco dříve. Vzhledem k tomu že směrnice není nijak rozsáhlá, nebude pravděpodobně její přepracování nijak časově náročné, raději však počítám se rezervou ve výši jednoho týdne.



V tabulce se mezi činnosti nevyskytuje doporučení či nedoporučení směrnice ke schválení finančním výborem, jelikož tento akt nemá z časového hlediska na konečné schválení směrnice vliv.

### 7.6.1 Náklady projektu

Hlavní část projektu, tedy tvorba směrnice, je v podstatě již skončena. Nyní je třeba ji schválit a zařadit do užívání. Splnění těchto úkolů na sebe neváže nijak velké částky nákladů. Jediným budoucím nákladem projektu je vytištění pěti kopií navržené směrnice a její rozeslání před zasedáním Rady města, stejně tak je třeba pořídit pět kopií před jednáním finančního výboru a patnáct kopií před zasedáním zastupitelstva. Celková částka se tedy bude pohybovat v řádech desítek korun. V případě neschválení směrnice by se náklady zvyšovaly, a to podle toho jestli ji s připomínkami vrátí Rada města, což by po přepracování znamenalo vytištění dalších pěti kopií, či ji neschválí na svém zasedání zastupitelstvo. Po přepracování by totiž směrnice prošla opět celým schvalovacím kolečkem a náklady by byly dvojnásobné. I přesto se však nejedná o nijak velkou sumu.

## 7.7 Shrnutí

Analýzou dlouhodobého majetku bylo zjištěno, že stálá aktiva, dosahující 98 % celkových aktiv, mají v průběhu posledních čtyř let klesající charakter. Tento trend je způsoben jednak zavedením „vyprávkování“ drobného dlouhodobého majetku ihned po jeho zavedení a jednak, a to výraznou měrou, zavedením metody odepisování dlouhodobého majetku v roce 2011, kdy byla tato metoda poprvé použita, avšak ve zjednodušené podobě. K 31. 12. 2011 nebyly sice evidovány účetní odpisy jakožto samostatná nákladová položka, ale muselo být vyjádřeno dosavadní opotřebení dlouhodobého majetku, které vedlo k zásadnímu snížení dlouhodobého majetku. V oblasti dlouhodobých aktiv jsou jednoznačně nejvyšší položkou dlouhodobá hmotná aktiva, a to zejména stavby.

Za rok 2010 jsem provedla také analýzu hospodaření s majetkem města. Z této je zřejmé, že pro obnovu a opravy dlouhodobého majetku využívá město nejčastěji přijaté transfery a opravy plánuje v návaznosti na aktuální potřeby. Technická zhodnocení majetku nejsou prováděna, spíše se jedná opravdu o opravy nejdůležitějších nedostatků, případně o provedení oprav, na které město získalo účelovou dotaci. Příkladem může být Program Obnova kulturních památek v Olomouckém kraji, ze kterého město Tovačov získalo prostředky na obnovu arkádového křídla místního zámku.

Následně jsem vytvořila směrnici o dlouhodobém majetku, která upravuje proces zařazení dlouhodobého majetku, jeho kategorizaci nutnou pro sestavení odpisového plánu založeném na rovnoměrném způsobu odepisování, dále zásady pro odepisování majetku a postup pro sestavení odpisového plánu. Tato směrnice bude nyní předložena společně s celou prací finančnímu výboru města Tovačova.

## ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývala zejména změnami, kterými je doprovázena reforma účetnictví ve veřejném sektoru. Jedním z hlavních požadavků této reformy je, mimo jiné, pro zkvalitnění finančního řízení státu přiblížení účetnictví obcí a potažmo celého veřejného sektoru účetnictví známému ze sektoru soukromého. Dochází tak k zavádění řady účetních metod i k obsahové změně výkazů účetní závěrky, vše s cílem přiblížení se principům a metodám podnikatelského sektoru. Novinky, které musí obce zavádět, jsou jim naštěstí dávkovány po částech, přesto jsou v současnosti účetní na obecních úřadech zavaleny prací při zpracovávání nových výkazů a přehledů či přípravě na nové účetní metody. Nyní se obce chystají na zavedení metody odepisování dlouhodobého majetku. Ta měla být sice poprvé použita již ke konci roku 2011, avšak pro zjednodušení byl nakonec rok 2011 stanoven jako přechodový a naplno se tato metoda rozjede až ke konci roku 2012. Právě odepisování majetku bylo hlavní náplní této práce.

Teoretická část sloužila ke stanovení východisek pro část praktickou. Hlavní kapitolou následující po objasnění pojmu veřejný sektor a uvedení do problematiky účetní reformy veřejného sektoru byla kapitola zabývající se dlouhodobým majetkem. Zde jsem se vymezila pojem dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy i mezinárodních standardů, které tento majetek definují volněji a nezabývají se tolik přesným obsahem jednotlivých majetkových položek, jako je tomu v českých zákonech. Samostatnou podkapitolu tvořily také odpisy dlouhodobého majetku, zejména zásady pro odepisování a způsoby odepisování. V závěru teoretické části se zmiňuji o finanční analýze a její specifikaci pro veřejný sektor.

Praktická část se dělí na část analytickou a projektovou. Analytická část se kromě klasické analýzy hospodaření města Tovačova zabývala také vytyčením změn způsobených přechodem na účetnictví státu. K těmto změnám patří zejména nejen nová podoba účetních výkazů, ale i to, že některé výkazy jsou k rozvahovému dni sestavovány zcela nově. To umožňuje zjišťovat také hodnoty ukazatelů vycházejících z výsledku hospodaření a z jiných položek výkazu zisku a ztráty, které dříve nemohly být prezentovány. Ke kvalitnějšímu pohledu na výkonnost města Tovačova bylo provedeno srovnání jeho výsledků s výsledky města Plumlova, které bylo vybráno na základě existence podobných charakteristik.

Projektová část byla uvedena provedením analýzy dlouhodobého majetku, která tak před zavedením odepisování poskytla ucelený pohled na tuto problematiku a pomohla zhodnotit stav majetku v obci, jeho vývoj a hlavní složky. Tato byla následována krátkou analýzou hospodaření s majetkem obce, poskytující mimo jiné také přehled o přijatých transferech na pořízení majetku či jeho opravy. Po těchto dílčích analýzách již přišlo na řadu zpracování směrnice o dlouhodobém majetku. Ta byla v textu rozčleněna na tři samostatné oddíly řešící zařazování dlouhodobého majetku, jeho odepisování a sestavení odpisového plánu. Následně jsem si vybrala tři příklady dlouhodobého majetku, který je v současnosti ve vlastnictví obce a sestavila pro ně odpisový plán. Analytická část byla zakončena sestavením časového harmonogramu pro průběh schválení vytvořené směrnice a stanovením nákladů, které se k projektu váží.

Lze konstatovat, že cíl práce vytyčený v úvodu, tedy zpracování směrnice o dlouhodobém majetku, byl splněn.

Diplomová práce byla podpořena projektem IGA/FaME/2012/028 "Využití efektů plynoucích z duality finančních vztahů ke zvýšení výkonnosti obce."

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**Monografie:

- [1] BOUCHAL, Leon, Antonín INDRÁK, Jiří JEMELKA, Zdena LUDVOVÁ, Arana NOSÁLOVÁ a Květa ZAJÍCOVÁ, 2008. *Tovačov: Město pod spanilou věží*. Město Tovačov.
- [2] ČESKO. Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky, č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku. In: *Úplné znění*. Ostrava: Sagit, 2012, č. 873.
- [3] ČESKO. Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. In: *Úplné znění*. Ostrava: Sagit, 2012, č. 873.
- [4] 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: *Úplné znění*. Ostrava: Sagit, 2012, č. 873.
- [5] ČESKO. Vyhláška 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. In: *Úplné znění*. Ostrava: Sagit, 2012, č. 873.
- [6] ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Úplné znění*. Ostrava: Sagit, 2012, č. 873.
- [7] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2005. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. Vyd. 1. Praha: Svaz účetních. Právo (Key Publishing). ISBN 80-239-5721-X.
- [8] IŠTVÁNFYOVÁ, Jana, 2009. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1509-0.
- [9] KRAFTOVÁ, Ivana, 2002. *Finanční analýza municipální firmy*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-717-9778-2.
- [10] Město Tovačov, 2008 – 2011. Interní materiály.

- [10] OBECNĚ PROSPĚŠNÁ SPOLEČNOST TOVAČOVSKÝ ZÁMEK, 2010. *Poznávej své město: Průvodce Tovačovem*. Přerov: Elan.
- [11] OCHRANA, František, Jan PAVEL a Leoš VÍTEK, 2010. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-247-3228-2.
- [12] OPLETALOVÁ, Alena a Ivo SVOBODA, 2007. *Veřejná správa a finance: vybrané kapitoly*. Vyd. 1. Ostrava: Key. Právo (Key Publishing). ISBN 978-808-6575-445.
- [13] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ, 2011. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [14] PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2009. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera. 2., aktualiz. a dopl. vyd.* Praha: Linde. ISBN 978-80-86131-85-6.
- [15] PEKOVÁ, Jitka, 2004. *Hospodaření a finance územní samosprávy*. Vyd. 1. Praha: Management Press. ISBN 80-726-1086-4.
- [16] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2012. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG, 1997-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-733-1.
- [17] SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2011. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky : 130 postupů účtování ...* Olomouc: Anag, 2010-. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-657-0.
- [18] STIGLITZ, Joseph E, 1997. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-716-9454-1.

#### Elektronické zdroje:

- [19] ČESKO. VLÁDA. Usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu. Dostupný z: <http://www.statnipokladna.cz/cs/Legislativa-Statni-pokladna-367.html>
- [20] Ekonomika města, 2011. *Město Plumlov* [online]. [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://www.mestoplumlov.cz/ekonomika-mesta/ds-1325/p1=2757>

- [21] IPSAS, 2003. *IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení*. United Kingdom: IPSASB. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/stahnout-soubor/name-1270641159-ipsas-17-pozemky-budovy-a-zarizeni/>
- [22] IPSAS, 2003. *IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení*. United Kingdom: IPSASB. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/stahnout-soubor/name-1270641159-ipsas-17-pozemky-budovy-a-zarizeni/>
- [23] PROKŮPKOVÁ, Danuše, 2010. Několik (dalších) poznámek k reformě účetnictví veřejných financí. *UNES: Účetnictví neziskového sektoru* [online]. 7/2010 [cit. 2012-02-23]. ISSN 1214-181X. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d14594v17508-nekolik-dalsich-poznamek-k-reforme-ucetnictvi-verejnych-financi/>
- [24] SLÁDEČEK, Lukáš, 2012. *Město Tovačov* [online]. © 2007-2012 [cit. 2012-04-10]. Dostupné z: <http://www.tovacov.cz/>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

atd.	a tak dále
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
CZ	cizí zdroje
č.	číslo
ČR	časové rozlišení
ČÚS	Český účetní standard
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
ha	hektar
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
Kč	korun českých
km	kilometr
m	metr
mil.	milion
např.	na příklad
obr.	obrázek
příp.	případně
resp.	respektive
Sb.	Sbírky
str.	strana



tab.	tabulka
tzv.	tak zvaný
ÚSC	územní samosprávný celek
VÚJ	vybraná účetní jednotka

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1. Městský znak (Sládeček, 2012)</i> .....	38
<i>Obrázek 2. Schéma organizační struktury Městského úřadu Tovačov (Sládeček, 2012)</i> .....	39
<i>Obrázek 3. Vývoj položek Jmění účetní jednotky (město Tovačov, 2010 – 2011)</i> .....	44
<i>Obrázek 4. Vývoj jednotlivých nákladových skupin (město Tovačov, 2011 – 2012)</i> .....	46
<i>Obrázek 5. Vývoj jednotlivých výnosových skupin (město Tovačov, 2010 – 2011)</i> .....	47
<i>Obrázek 6. Procentuální rozbor položek Nákladů z činnosti z r. 2010 (město Tovačov, 2010)</i> .....	48
<i>Obrázek 7. Procentuální rozbor položek Výnosů ze sdílených daní z r. 2010 (město Tovačov, 2010)</i> .....	49
<i>Obrázek 8. Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji (vlastní zpracování dle město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	52
<i>Obrázek 9. Vývoj likvidity v letech 2008 – 2011(vlastní zpracování dle město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	54
<i>Obrázek 10. Poměrové ukazatele – město Plumlov a město Tovačov</i> .....	58
<i>Obrázek 11. Srovnání základních složek dlouhodobého majetku (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	63
<i>Obrázek 12. Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku(město Tovačov, 2008 - 2011)</i> .....	64
<i>Obrázek 13. Proces schválení směrnice (vlastní zpracování)</i> .....	79

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1. Náklady související s pořízením dlouhodobého majetku (Vyhláška č. 410/2009 Sb., str. 88 - 89)</i> .....	28
<i>Tabulka 2. Procentuální rozbor položek majetkové struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	41
<i>Tabulka 3. Procentuální rozbor položek finanční struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	43
<i>Tabulka 4. Vývojové trendy položek majetkové struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	44
<i>Tabulka 5. Vývojové trendy položek finanční struktury v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	45
<i>Tabulka 6. Ukazatele rentability v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	49
<i>Tabulka 7. Ukazatele zadluženosti, majetkové a finanční struktury (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	50
<i>Tabulka 8. Ukazatele likvidity v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	52
<i>Tabulka 9. Ukazatelé aktivity v letech 2008 – 2012 (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	54
<i>Tabulka 10. Ukazatele aktivity v municipální sféře (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	55
<i>Tabulka 11. Základní údaje pro benchmarking (město Tovačov, 2010; Ekonomika města, 2011)</i> .....	57
<i>Tabulka 12. Porovnání poměrových ukazatelů v r. 2010 (město Tovačov, 2010; Ekonomika města, 2011)</i> .....	57
<i>Tabulka 13. Vývoj stálých aktiv v letech 2008 – 2011 v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	61
<i>Tabulka 14. Vlastní zdroje krytí dlouhodobého majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	62
<i>Tabulka 15. Základní složky dlouhodobého majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	63
<i>Tabulka 16. Srovnání nejvyšších položek hmotného majetku v Kč (město Tovačov, 2008 – 2011)</i> .....	64
<i>Tabulka 17. Stálá aktiva v roce 2010 v Kč (město Tovačov, 2010)</i> .....	66
<i>Tabulka 18. Účetní odpisové skupiny a doba používání v letech (ČÚS č. 708, str. 283)</i> .....	71

<i>Tabulka 19. Dlouhodobý nehm. majetek a stanovená doba používání (ČÚS č. 708, str. 283) .....</i>	<i>71</i>
<i>Tabulka 20. Základní údaje pro sestavení odpisového plánu – územní plán (město Tovačov, 2010) .....</i>	<i>74</i>
<i>Tabulka 21. Odpisový plán – Územní plán (vlastní zpracování).....</i>	<i>74</i>
<i>Tabulka 22. Základní informace o zdravotnickém středisku (město Tovačov, 2010).....</i>	<i>76</i>
<i>Tabulka 23. Odpisový plán – Zdravotnické středisko (vlastní zpracování) .....</i>	<i>76</i>
<i>Tabulka 24. Základní informace o malotraktoru (město Tovačov, 2010) .....</i>	<i>77</i>
<i>Tabulka 25. Odpisový plán – Malotraktor (vlastní zpracování) .....</i>	<i>78</i>
<i>Tabulka 26. Varianty časového harmonogramu schválení směrnice (vlastní zpracování).....</i>	<i>80</i>

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha P I: Procentuální rozbor položek nákladů a výnosů (město tovačov, 2010 – 2011)

Příloha P II: Vývojové trendy položek nákladů a výnosů (město tovačov, 2010 – 2011)

Příloha P III: Směrnice o dlouhodobém majetku (vlastní zpracování)

**PŘÍLOHA P I: PROCENTUÁLNÍ ROZBOR POLOŽEK NÁKLADŮ A VÝNOSŮ (MĚSTO TOVAČOV, 2010 – 2011)**

	2010		2011		2012	
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>32 309 430</b>	<b>100,0%</b>	<b>25 401 218</b>	<b>100,0%</b>	<b>27 898 524</b>	<b>100,0%</b>
Náklady z činnosti	27 390 210	84,8%	20 941 309	82,4%	23 443 524	84,0%
Spotřeba materiálu	1 746 750	5,4%	1 241 600	4,9%	950 000	3,4%
Spotřeba energie	2 762 430	8,5%	2 620 030	10,3%	2 600 000	9,3%
Opravy a udržování	2 705 390	8,4%	1 741 221	6,9%	1 500 000	5,4%
Ostatní služby	5 867 270	18,2%	4 153 658	16,4%	3 900 000	14,0%
Mzdové náklady	7 896 030	24,4%	7 541 264	29,7%	7 500 000	26,9%
Zákonné sociální pojištění	2 403 050	7,4%	2 406 984	9,5%	2 400 000	8,6%
Jné pokuty a penále	1 816 300	5,6%	238	0,0%		0,0%
Dary	159 070	0,5%	107 795	0,4%	100 000	0,4%
Manka a škody		0,0%	252 237	1,0%		0,0%
Odpisy dlouhodobého majetku		0,0%		0,0%	3 716 524	13,3%
Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	576 810	1,8%		0,0%		0,0%
Prodané pozemky	14 110	0,0%		0,0%	457 000	1,6%
Tvorba a zúčtování opravných položek	13 770	0,0%	5 880	0,0%		0,0%
Náklady z vyřazených pohledávek	399 820	1,2%		0,0%		0,0%
Ostatní náklady z činnosti	192 220	0,6%	266 413	1,0%	320 000	1,1%
Finanční náklady	352 310	1,1%	331 799	1,3%	319 000	1,1%
Úroky	326 000	1,0%	279 732	1,1%	256 000	0,9%
Ostatní finanční náklady	26 310	0,1%	52 067	0,2%	63 000	0,2%
Náklady na transfery	4 566 910	14,1%	4 128 110	16,3%	4 136 000	14,8%
Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery	4 117 790	12,7%	4 128 110	16,3%	413 600	1,5%
Daň z příjmů	795 000	2,5%	500 000	2,0%	70 000	0,3%
Daň z příjmů	795 000	2,5%	500 000	2,0%	70 000	0,3%
Dodatečné odvody daně z příjmů		0,0%		0,0%		0,0%
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>33 772 330</b>	<b>100,0%</b>	<b>30 917 483</b>	<b>100,0%</b>	<b>28 472 360</b>	<b>100,0%</b>
Výnosy z činnosti	7 494 680	22,2%	6 488 379	21,0%	5 591 660	19,6%
Výnosy z prodeje služeb	900 730	2,7%	963 779	3,1%	935 700	3,3%
Výnosy z pronájmu	2 756 730	8,2%	2 875 366	9,3%	2 788 000	9,8%
Výnosy ze správních poplatků	246 270	0,7%	306 380	1,0%	220 000	0,8%
Výnosy z místních poplatků	1 618 260	4,8%	1 843 649	6,0%	1 112 960	3,9%
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku			1	0,0%		0,0%
Výnosy z prodeje dl. hm. majetku kromě pozemků	361 000	1,1%		0,0%		0,0%
Výnosy z prodeje pozemků	458 850	1,4%		0,0%	457 000	1,6%
Ostatní výnosy z činnosti	741 140	2,2%	44 609	0,1%	78 000	0,3%
Finanční výnosy	23 200	0,1%	17 448	0,1%	20 000	0,1%
Úroky	23 200	0,1%	17 448	0,1%	20 000	0,1%
Výnosy z transferů	3 956 550	11,7%	2 894 046	9,4%	2 084 700	7,3%
Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	855 570	2,5%	2 984 046	9,7%	2 084 700	7,3%
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	22 297 900	66,0%	21 517 610	69,6%	20 776 000	73,0%
Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	5 142 450	15,2%	4 947 408	16,0%	4 550 000	16,0%
Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	5 015 340	14,9%	4 229 759	13,7%	4 200 000	14,8%
Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	8 277 240	24,5%	8 192 568	26,5%	8 100 000	28,4%
Výnosy ze sdílených majetkových daní	3 271 440	9,7%	3 339 980	10,8%	3 300 000	11,6%
Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	591 430	1,8%	780 896	2,5%	626 000	2,2%
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>						
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 462 900		5 516 265		573 836	
Výsledek hospodaření běžného účetního období	667 900		5 242 215		503 836	

## PŘÍLOHA P II: VÝVOJOVÉ TRENDY POLOŽEK NÁKLADŮ A VÝNOSŮ (MĚSTO TOVAČOV, 2010 – 2011)

	2010	2011	2011/2010	2012	2012/2011	2012/2010
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	32 309 430	25 401 218	-21,38%	27 898 524	9,8%	-13,7%
<b>Náklady z činnosti</b>	27 390 210	20 941 309	-23,54%	23 443 524	11,9%	-14,4%
Spotřeba materiálu	1 746 750	1 241 600	-28,92%	950 000	-23,5%	-45,6%
Spotřeba energie	2 762 430	2 620 030	-5,15%	2 600 000	-0,8%	-5,9%
Opravy a udržování	2 705 390	1 741 221	-35,64%	1 500 000	-13,9%	-44,6%
Ostatní služby	5 867 270	4 153 658	-29,21%	3 900 000	-6,1%	-33,5%
Mzdové náklady	7 896 030	7 541 264	-4,49%	7 500 000	-0,5%	-5,0%
Zákonné sociální pojištění	2 403 050	2 406 984	0,16%	2 400 000	-0,3%	-0,1%
Jné pokuty a penále	1 816 300	238	-99,99%		-100,0%	-100,0%
Dary	159 070	107 795	-32,23%	100 000	-7,2%	-37,1%
Manka a škody		252 237			-100,0%	
Odpisy dlouhodobého majetku				3 716 524		
Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	576 810		-100,00%			-100,0%
Prodané pozemky	14 110		-100,00%	457 000		3138,8%
Tvorba a zúčtování opravných položek	13 770	5 880	-57,30%		-100,0%	-100,0%
Náklady z vyřazených pohledávek	399 820		-100,00%			-100,0%
Ostatní náklady z činnosti	192 220	266 413	38,60%	320 000	20,1%	66,5%
<b>Finanční náklady</b>	352 310	331 799	-5,82%	319 000	-3,9%	-9,5%
Úroky	326 000	279 732	-14,19%	256 000	-8,5%	-21,5%
Ostatní finanční náklady	26 310	52 067	97,90%	63 000	21,0%	139,5%
<b>Náklady na transfery</b>	4 566 910	4 128 110	-9,61%	4 136 000	0,2%	-9,4%
Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery	4 117 790	4 128 110	0,25%	413 600	-90,0%	-90,0%
Daň z příjmů	795 000	500 000	-37,11%	70 000	-86,0%	-91,2%
Daň z příjmů		500 000		70 000	-86,0%	
Dodatečné odvody daně z příjmů						
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	33 772 330	30 917 483	-8,45%	28 472 360	-7,9%	-15,7%
<b>Výnosy z činnosti</b>	7 494 680	6 488 379	-13,43%	5 591 660	-13,8%	-25,4%
Výnosy z prodeje služeb	900 730	963 779	7,00%	935 700	-2,9%	3,9%
Výnosy z pronájmu	2 756 730	2 875 366	4,30%	2 788 000	-3,0%	1,1%
Výnosy ze správních poplatků	246 270	306 380	24,41%	220 000	-28,2%	-10,7%
Výnosy z místních poplatků	1 618 260	1 843 649	13,93%	1 112 960	-39,6%	-31,2%
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku		1			-100,0%	
Výnosy z prodeje dl. Hm. majetku kromě pozemků	361 000		-100,00%			-100,0%
Výnosy z prodeje pozemků	458 850		-100,00%	457 000		-0,4%
Ostatní výnosy z činnosti	741 140	44 609	-93,98%	78 000	74,9%	-89,5%
<b>Finanční výnosy</b>	23 200	17 448	-24,79%	20 000	14,6%	-13,8%
Úroky	23 200	17 448	-24,79%	20 000	14,6%	-13,8%
<b>Výnosy z transferů</b>	3 956 550	2 894 046	-26,85%	2 084 700	-28,0%	-47,3%
Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	855 570	2 984 046	248,78%	2 084 700	-30,1%	143,7%
<b>Výnosy ze sdílených daní a poplatků</b>	22 297 900	21 517 610	-3,50%	20 776 000	-3,4%	-6,8%
Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	5 142 450	4 947 408	-3,79%	4 550 000	-8,0%	-11,5%
Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	5 015 340	4 229 759	-15,66%	4 200 000	-0,7%	-16,3%
Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	8 277 240	8 192 568	-1,02%	8 100 000	-1,1%	-2,1%
Výnosy ze sdílených majetkových daní	3 271 440	3 339 980	2,10%	3 300 000	-1,2%	0,9%
Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	591 430	780 896	32,04%	626 000	-19,8%	5,8%
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>						
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 462 900	5 516 265	277,08%	573 836	-89,6%	-60,8%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	667 900	5 242 215	684,88%	503 836	-90,4%	-24,6%

# PŘÍLOHA P III: SMĚRNICE O DLOUHODOBÉM MAJETKU (VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

**Město Tovačov**

Náměstí 12, 751 01 Tovačov



## SMĚRNICE O DLOUHODOBÉM MAJETKU

Účelem Směrnice o dlouhodobém hmotném majetku je, v souladu s platnými právními předpisy, stanovit postup pro zařazení dlouhodobého majetku, vytyčit zásady pro jeho odepisování a sestavení odpisového plánu.

Právní normy, kterými se účetní jednotka řídí při účtování o dlouhodobém majetku:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- Vyhláška 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
- Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. – ČÚS č. 708

---

### Část první

#### Zařazování dlouhodobého majetku

- I.1. Dlouhodobým majetkem je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který současně splňuje spodní hranici výše ocenění, která u dlouhodobého hmotného majetku činí 40 000,- Kč a u dlouhodobého nehmotného majetku 30 000,- Kč. V případě dlouhodobého finančního majetku je rozhodující záměr, s kterým je tento majetek pořízen.
- I.2. Dlouhodobý nehmotný majetek je dále členěn na položky Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, Software, Ocenitelná práva, Povolenky na emise a preferenční limity, Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek a Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. Zařazení do jednotlivých položek bude prováděno na základech



dě § 11 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kromě Drobného dlouhodobého nehmotného majetku, kde je spodní hranice ocenění snížena na 3 000,- Kč.

- I.3. Dlouhodobý hmotný majetek je dále členěn na položky Pozemky, Kulturní předměty, Stavby, Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, Pěstitelské celky trvalých porostů, Drobný dlouhodobý hmotný majetek, Ostatní dlouhodobý hmotný majetek, Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek. Zařazení do jednotlivých položek se řídí § 14 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., kromě drobného dlouhodobého hmotného majetku, u něž je stanovena výše ocenění od 1 000,- Kč do 40 000,- Kč.
- I.4. Dlouhodobý finanční majetek je dále členěn na položky Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem, Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem, Dluhové cenné papíry držené do splatnosti, Dlouhodobé půjčky, Termínované vklady dlouhodobé, Ostatní dlouhodobý finanční majetek, Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek. Zařazení do jednotlivých položek bude prováděno v souladu s § 17 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- I.5. Na inventární kartě dlouhodobého hmotného majetku se uvede jeho název, zařazení, výše ocenění, datum zařazení a v případě poskytnutí investičního transferu na pořízení majetku také výše tohoto transferu nebo transferový podíl.
- I.6. Dále se na inventární kartě pro účely odepisování uvede kategorie dlouhodobého hmotného majetku dle Klasifikace produkce CZ-CPA nebo Klasifikace staveb CZ-CC. Kategorizace bude provedena na základě přílohy č. 1 ČÚS č. 708.
- I.7. Z odepisování je vyloučen majetek uvedený v § 66 odst. 7 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

## **Část II.**

### **Odepisování dlouhodobého majetku**

- II.1. Odpisy dlouhodobého majetku představují náklady vyjadřující promítnutí ocenění dlouhodobého majetku v průběhu běžného účetního období v souvislosti s jeho užíváním účetní jednotkou.

- II.2. Odepisování dlouhodobého majetku je prováděno na základě schváleného odpisového plánu po celou dobu jeho užívání.
- II.3. Dlouhodobý majetek je odepisován z výše jeho ocenění v účetnictví.
- II.4. Odepisování je zahájeno prvním dnem měsíce následujícího po měsíci zařazení daného majetku do užívání. O odpisech bude účtováno měsíčně. V případě nabytí majetku v průběhu účetního období, zaúčtuje účetní jednotka poměrnou část odpisů vztahující se k danému období.
- II.5. Pro odepisování majetku volí účetní jednotka rovnoměrný způsob odepisování, který vychází z předpokládané doby použitelnosti majetku.

### **Část třetí**

#### **Opisový plán**

- III.1. Při sestavení odpisového plánu vychází účetní jednotka z provedené kategorizace dlouhodobého majetku a stanoví předpokládanou dobu používání majetku v letech na základě příloh ČÚS č. 708. V případě, kdy bude na základě individuálního posouzení majetku stanovena jiná doba použitelnosti, než určuje ČÚS č. 708, uvede se tato skutečnost v příloze této směrnice. Předpokládaná doba používání se uvede na inventární kartě příslušného majetku.
- III.2. V souladu s ustanovením bodu 4.11. ČÚS č. 708 je stanovena zbytková hodnota majetku ve výši 5 % z ocenění dlouhodobého majetku.
- III.3. Výše ročního odpisu se vypočítá jako podíl vstupní ceny dlouhodobého majetku snížené o zbytkovou hodnotu a počet let předpokládané doby použitelnosti. Měsíční odpis se potom stanoví jako jedna dvanáctina ročního odpisu.
- III.4. V případě majetku, který byl z části nebo zcela pořízen z investičního transferu, bude v souvislosti se zaúčtováním jeho odpisu zaúčtováno také časové rozlišení přijatého transferu. Jeho výše se určí jako násobek výše daného odpisu a transferového podílu.
- III.5. V rámci inventarizace majetku bude kontrolována také skutečná doba použitelnosti dlouhodobého majetku. Jestliže bude shledáno, že skutečná doba použitelnosti není shodná s předpokládanou dobou životnosti uvedenou na inventární kartě majetku, vyznačí zodpovědná osoba tuto skutečnost na inventární kartu majetku a následně

bude provedena úprava odpisového plánu tak, aby odpovídala nové době použitelnosti dlouhodobého majetku. Dále bude posuzována také výše ocenění evidovaného majetku snížená o oprávky. Jestliže dojde k zjištění významného rozdílu mezi oceněním majetku a skutečností, zakládá tato událost také povinnost na změnu odpisového plánu u daného majetku. Změnu odpisového plánu navrhuje opět zodpovědná osoba.

III.6. Zvolený způsob odpisování nelze v průběhu roku měnit. Změnu způsobu odpisování lze změnit k prvnímu dni následujícího účetního období.

### **Závěrečná ustanovení**

Směrnice nabude účinnosti dne 1. 8. 2012.

Schválena Radou města usnesením č. ....

V Tovačově dne .....

---

Mgr. Leon Bouchal  
starosta