

1. Ekonomická data pro finanční řízení

Zatímco v podnikatelské sféře je obvykle dlouhodobým cílem firmy maximalizace zisku, případně maximalizace obrátu (růst firmy), v případě organizací veřejného sektoru jde o efektivní, hospodárné a účelné poskytování veřejných statků, resp. veřejných služeb. Do této druhé kategorie můžeme zařadit také tzv. municipální firmy, tedy obchodní společnosti, jejichž předmět činnosti je především v oblasti poskytování určitých veřejných služeb, např. vodovody a kanalizace či svoz odpadu. Je však vhodné doplnit, že hranice mezi tím, která služba ještě patří do ryze soukromého sektoru a měla by být poskytována na ryze tržní bázi, a která služba již patří do veřejného sektoru a její poskytování by mělo být financováno typicky z daní, rozhodně není jednoznačná. Etastický či socialistický přístup spočívá v zahrnutí co největšího počtu služeb do veřejného sektoru a jejich financování zajistit prostřednictvím přerozdělování fiskálních výnosů státu či municipalit. Naproti tomu libertariánský přístup argumentuje ve prospěch co nejmenšího veřejného sektoru s maximem služeb poskytovaných na komerční (tržní) bázi. Je zjevné, že jde do značné míry o politické přesvědčení či politickou orientaci každého z nás.

Nechť čtenář sám posoudí, zdali se v následujícím výčtu služeb jedná o statek soukromý, který by měl být poskytován na tržní bázi, nebo statek veřejný, financovaný z přerozdělovaných daní a poplatků:

- Svoz komunálního odpadu,
- Péče o sirotky,
- Spalovna komunálního odpadu,
- Správa a údržba silniční infrastruktury,
- Zdravotní péče,
- Domov seniorů,
- Hasičská záchranná služba,
- Armáda,
- Letecká zdravotní záchranná služba,
- Úložiště radioaktivního odpadu.

V kolika z uvedených příkladů je názor čtenáře jednoznačný?

Je také patrné, že nejde tolik o to, jakou právní formu má mít organizace, která poskytuje určitou službu. Rozhodneme-li například, že zdravotní péče je spíše veřejná služba, je skutečně tak zásadní, jestli jednotlivé organizace poskytující zdravotní péči v rámci právní formy „příspěvková organizace“, nebo „akciová společnost“? Má, nebo nemá se stát / kraj / obec řídit jako soukromá firma? Asi půjde spíše o to, aby dlouhodobá strategie či mise této organizace, ať už ji zaškatulujeme do jednoho, nebo druhého šuplíku, byla jednoznačně definovaná



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



a řízení této organizace až na operativní bázi bylo s touto dlouhodobou strategií v souladu. Právní forma takové organizace pak může být pouhým nástrojem k efektivnějšímu dosahování stanovených strategických cílů, nikoliv cílem samotným. No a primární otázkou tedy není, jestli řídíme akciovou společnost nebo příspěvkovou organizaci. Z toho důvodu lze při řízení, včetně finančního řízení, organizací poskytujících veřejné služby (tak, jak jsme si je v daném okamžiku vymezili) využít celou řadu nástrojů známých z podnikatelské sféry. Tyto nástroje se v drtivé většině případů opírají o určitá data, typicky ekonomická data. V rozvinutých ekonomikách světa se pak jedná především o data účetní. Technicky řečeno lze za účetní data považovat např. i data o pohybu peněžních prostředků, neboť i pohyb peněz je předmětem účetnictví, je zaúčtován a v účetních výkazech adekvátně vykazován. V českém prostředí můžeme data o pohybu peněžních prostředků označit jako data rozpočtová. Se všemi ostatními účetními daty jsou vzájemně komplementární a chceme-li zajistit efektivní finanční řízení jakékoliv organizace, potřebujeme obě tyto „skupiny“ dat. Umíme-li je propojit, získáváme maximální přidanou hodnotu pro naše rozhodování, plánování a nejen finanční řízení. Právě tato kapitola si klade za hlavní cíl tomu přispět, a to na úrovni pochopení základních vlastností především účetních dat (ekonomických dat jiných než ryze rozpočtových). Začněme však postupně, tedy finančním řízením jako takovým.

1.1. Finanční řízení organizací veřejného sektoru s důrazem na municipality – smysl, cíle, nástroje, prvky

Každá organizace, včetně veřejnoprávních subjektů, by měla existovat z nějakého důvodu. Mít nějaký smysl existence. Neboli měla by existovat, či lépe řečeno být i nadefinována, určitá vize pro každý, i veřejnoprávní subjekt. Z této vize pak vychází mise či dlouhodobá strategie organizace, pojmenovávající to, co by měla dlouhodobě organizace vlastně dělat, aby ke smyslu své existence – ke své vizi stále směřovala. Tomu by se pak mělo podřídit taktické či operativní řízení organizace na roční či ještě kratší bázi. Zde všude se mohou objevit události nebo situace ohrožující naplnění vize, mise, strategie či taktiky.

Riziko je tedy pravděpodobnost, že se nepodaří naplnit to, co bylo plánováno či očekáváno.

Efektivní finanční řízení zajišťuje včasné informace o takových rizicích a umí je kvantifikovat – vyčíslit. Umí také přispět ke kvalitnější průběžné či periodické řídicí kontrole. Napomáhá s identifikací a pojmenováním rozhodovacích procesů, které v organizaci probíhají. V případě vztahu mezi „nadřízeným“ a „podřízeným“ subjektem (např. vztah ovládající osoba – ovládaná obchodní organizace nebo vztah zřizovatel – zřizovaná příspěvková organizace) je zárukou efektivnějšího fungování celku se synergickým efektem. Díky finančnímu řízení lze získat či

zlepšit přehled o pohybu peněžních prostředků, včetně naplňování jednotlivých (operativních i dlouhodobých) plánů organizace. Přináší také manažerský pohled na jednotlivé majetkové transakce. Zvyšuje znalost jednotlivých zainteresovaných pracovníků organizace o existenci závazků a jejich ekonomických dopadech. A tím pádem je také nástrojem pro zvýšení transparentnosti samotného nakládání s veřejnými zdroji.

Aby však organizace z těchto potenciálních přínosů udělala přínosy reálné, je nutnou podmínkou postavení finančního řízení na systematickém a kvalitním finančním plánování. Schematicky je to zobrazeno v části 1.1.2.

1.1.1. Legislativní přehled

Nelze konstatovat, že by existoval jeden jediný hlavní právní předpis, například zákon, který by v českém prostředí organizacím veřejného sektoru přesně řekl, jak má vypadat systematické finanční plánování. Jsou to zejména dva zákony a na ně navazující prováděcí, případně metodické dokumenty, které se této oblasti v případě municipálních organizací částečně věnují. Jedná se o

- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů a
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Z hlediska finančního řízení či finančního plánování nejsou tyto dva předpisy systematictěji propojené. Je například otázkou, jak přesně vymezit finanční plánování u municipálních příspěvkových organizací ve vztahu k těmto dvěma předpisům a ve vztahu k účetním předpisům. Existuje vlastně vůbec závazná norma, která by municipálním příspěvkovým organizacím stanovila, jak má vypadat jejich finanční plán? A hovoří vůbec nějaký právní předpis o finančním plánu u příspěvkové organizace?

Je například možné za finanční plán příspěvkové organizace považovat její výkaz zisku a ztráty? Nebo je to plánovaný výkaz zisku a ztráty? Je plánovaný výkaz zisku a ztráty, tedy účetní výkaz, tím, co legislativa vyžaduje po příspěvkových organizacích jako „rozpočet“? A je tedy možné dát rovnítko mezi finanční plán příspěvkové organizace a rozpočet příspěvkové organizace? Je to možné u všech příspěvkových organizací? Za všech podmínek? Ani na úrovni terminologie není prozatím náš právní řád příliš nápomocný příspěvkovým organizacím v oblasti finančního plánování. Existuje však určitá dobrá praxe v této oblasti, jak je v následující části uvedeno.

1.1.2. proces „plánování → schvalování → vykazování → hodnocení → audit a optimalizace → plánování“

Za dobrou praxi i v českém prostředí pro finanční plánování u příspěvkových organizací lze považovat systém finančních plánů např. v tomto uspořádání:

- Dlouhodobé a střednědobé plány:
 - Souhrnné příjmy a výdaje a jejich rozdělení dle zdrojů
 - Investiční akce
 - Výdaje na platy zaměstnanců
- Krátkodobé plány:
 - Příjmy a výdaje
 - Investice
 - Opravy majetku
 - Akce
 - Peněžní fondy

Nicméně plán je plán a může se změnit. Neboli je-li k tomu řádný důvod, měl by být plán aktualizován. I s finančními plány je nutné umět žít. Dochází-li ke změnám ve východiscích pro sestavení finančních plánů, je třeba provést přesuny, navýšit někde, snížit jinde. Všechny tyto změny či aktualizace by měly být odůvodněné, procesně zvládnuté a plnohodnotně zaznamenané.

Proč je finanční plánování základním stavebním prvkem finančního řízení také zobrazuje následující schéma:



Zdroj: autor

Finanční plánování tedy není izolovaný úkol či jednorázový projekt, ale je to neustálý, iterační cyklus, bez něž by finanční řízení nejen příspěvkových organizací nemohlo fungovat efektivně. V prostředí organizací veřejného sektoru jde téměř výhradně o cyklus roční. Byť to není jediná teoretická možnost. Žádný z pěti elementů ve schématu výše není možné vynechat. Každý má svoji nenahraditelnou roli.

Ze schématu je však také zřejmý význam ekonomických dat, především účetních dat. Účetnictví (bod 3.) jakožto reportingový systém zajišťuje surová ekonomická data k tomu, aby bylo možné interpretovat a vyhodnocovat (bod 4.) to, do jaké míry se podařilo splnit schválený finanční plán (bod 1.) při či po jeho realizaci (bod 2.). Bez toho není možné získat zpětnou vazbu a poučení z minulosti (bod 5.) k tomu, aby finanční plán na další období měl potřebnou kvalitu (znovu k bodu 1.).

1.1.3. potřeba ekonomických dat

Nezbytnost mít k dispozici kvalitní ekonomická data je patrná především z bodů 3. a 4. schématu výše. Selhává-li účetnictví, nejsou k dispozici ekonomická data spolehlivá a validní, a proto jejich hodnocení nemůže být objektivní a nepřinese žádnou přidanou hodnotu. Může ji mít dokonce zápornou. Proto se v následujících částech více zaměříme na vlastnosti, které by ekonomická data, které chceme využívat pro maximalizaci užitku finančního plánování pro efektivní finanční řízení, měla mít, jak se tvoří, jaká jsou úskalí či nebezpečí při jejich tvorbě a jak by k jejich tvorbě měla jednotlivá organizace přistupovat. V dalších částech těchto skript si pak ukážeme celou škálu přístupů k interpretaci a hodnocení ekonomických dat, tedy dat účetních i dat rozpočtových.

1.2. Vlastnosti a porovnání účetních a rozpočtových dat

Již bylo uvedeno, že hovoříme-li v českém prostředí o ekonomických datech, lze je rozdělit na data účetní a data rozpočtová. Toto rozdělení vychází z aktuální legislativní situace, která na úrovni právních předpisů v oblasti rozpočtu centrálních i územních organizací veřejného sektoru požaduje sledování výhradně peněžní báze, tedy toku peněžních prostředků, a na této bázi také požaduje konstrukci finančních plánů – rozpočtů. V případě rozpočtových dat jde tedy o peněžní toky – o peněžní bázi, na níž rozpočtová data vznikají. Zatímco účetní legislativa vyžaduje po všech organizacích veřejného sektoru (tzv. vybraných účetních jednotkách) aplikovat aktuální bázi. V takovém případě jsou v účetnictví zachycovány zdaleka nejen toky peněžních prostředků, ale veškeré ekonomické transakce, bez ohledu na to, kdy a jestli vůbec v jejich souvislosti došlo nebo někdy dojde k pohybu peněžních prostředků. Tuto situaci, tedy peněžní bázi v oblasti rozpočtu a aktuální bázi v oblasti účetnictví sice nepovažuje teorie za ideální, ovšem ani za nevhodnou. Je navíc poměrně běžná v celé řadě evropských zemí. Nejprogresivnější systémy finančního řízení ve veřejném sektoru aplikují aktuální bázi jak v oblasti účetnictví, tak v oblasti rozpočtu. I v rámci Evropy již lze najít několik takových příkladů (Rakousko, Pobaltské země, Spojené království). V rámci zbytku světa pak například Kanada, Austrálie, Nový Zéland. Systém finančního řízení musí vycházet a být přizpůsobený datové bázi v každé příslušné zemi, a tak i my v tomto dokumentu hovoříme o finančním řízení v České republice při využívání rozpočtových i aktuálních dat.

1.2.1. aktuální vs. peněžní báze, výhody a nevýhody obou,

Nelze rozhodně konstatovat, že by jeden nebo druhý typ dat (jedna nebo druhá datová báze) byla „lepší“ nebo „horší“ než ta druhá. Maximální efektivnosti finančního řízení dosáhneme kombinací obou těchto bází. Jejich vlastnosti však rozhodně odlišné jsou.

Ekonomická data na bázi peněžní mají nespornou výhodu ve své srozumitelnosti, a to i pro velmi laické uživatele. Historicky je také v České republice sledován poměrně hluboký detail všech peněžních transakcí pomocí tzv. rozpočtové skladby (formálně jde o jednu z prováděcích vyhlášek k zákonu o rozpočtových pravidlech). Za výhodu lze také považovat relativně jednoduchá reportovatelnost peněžních dat a také možnost jejich kontroly.

K výhodám dat na akruální bázi pak patří především jejich komplexnost a šíře, které se rozpočtová data stěží přiblíží. Nejen na základě teoretických konstrukcí, ale i praktických aplikací především v zahraničí bývá akruální báze považována za systém zajišťující data pro potřeby finančního řízení spolehlivější, data nejen o minulosti, ale i o budoucnosti. Jejich nevýhodou je však komplikovanější srozumitelnost vyžadující si alespoň základní interpretační dovednost. Navíc šíře a komplexnost akruálních dat může být postupně zvětšována tím, jak precizně a důsledně dochází k aplikaci akruální báze v účetních pravidlech. Není tedy zafixována, jako je tomu v případě dat na peněžní bázi.

Očividně platí, že co je výhodou rozpočtových dat, je nevýhodou u akruálních dat, a obráceně. I proto je vhodné obě skupiny dat dokázat kombinovat a využívat.

V praxi ani legislativě v rozpočtové ani účetní oblasti mnoha evropských zemí nebývá akruální ani peněžní báze aplikována v ryzí čisté podobě. Běžně se lze setkat s některými akruálními prvky v rámci rozpočetnictví na peněžní bázi, stejně jako s peněžně-akruálním systémem účetního výkaznictví.

1.2.2. uživatelé těchto dat,

Za uživatele ekonomických dat lze obecně označit subjekty, osoby, orgány či organizace, které potřebují příslušná ekonomická data pro svoji činnost a pro svá ekonomická rozhodování. V případě organizací veřejného sektoru lze za uživatele považovat zejména tyto instituce:

- Vláda (především Ministerstvo financí, Český statistický úřad či Česká národní banka)
- Management organizací veřejného sektoru
- Mezinárodní a nadnárodní organizace a instituce
- Ratingové agentury či
- Kontrolní orgány a instituce.

U různých organizací veřejného sektoru v České republice by bylo možné označit různé z těchto uživatelů jako ty významné či snad nejdůležitější.

Účetní teorie považuje za nejvýznamnějšího uživatele účetních dat daňového poplatníka.

Různí uživatelé potřebují různá data, v různé struktuře, podrobnosti a rozsahu. Můžeme-li si pro naše potřeby dovolit prozatím upozadit daňového poplatníka, tak z praktického pohledu nelze považovat zřejmě žádného ze zbylých uživatelů za primárního či nejdůležitějšího. Účetní i rozpočtová data v Česku jsou proto připravována na základě legislativních požadavků pro univerzální využití, nikoliv na míru pro kteréhokoliv z těchto konkrétních uživatelů. To má pochopitelně své výhody i nevýhody.

Existuje pak celá řada konkrétních úkonů či operací, které uživatelé s ekonomickými daty provádějí. My se dále zaměříme především na uživatele, které můžeme označit za „interní“, tedy management samotných organizací veřejného sektoru v České republice, především v municipální oblasti, a to včetně zaměstnanců těchto organizací, kteří chtějí vyhodnocovat úroveň či „kvalitu“ hospodaření, efektivně plánovat, rozhodovat a řídit.

1.2.3. příklady.

Připomeňme, jak lze definovat peněžní a akruální bázi pro vznik ekonomických dat:

Ryzí peněžní báze znamená zachycení výhradně těch transakcí, kdy dochází k pohybu peněžních prostředků.

Akruální báze znamená zachycení všech ekonomických transakcí dle jejich věcné a časové souvislosti, a to bez ohledu na případný tok peněz s těmito transakcemi spojený.

Volba peněžního nebo akruálního přístupu implikuje téměř vše, co s ekonomickými daty jejich uživatel dále provádí. Již lapidární informace o tom, jak příslušná organizace v daném období hospodařila, bude v praxi vždy vycházet odlišně v peněžním vidění a odlišně v akruálním vidění.

V terminologii peněžní báze bývá nezřídka používáno označení „**saldo**“ coby rozdíl peněžních příjmů a peněžních výdajů za sledované období. Jde o jakýsi peněžní výsledek hospodaření. Jednoduše jej lze interpretovat jako přírůstek (při kladném saldu) nebo úbytek (při záporném saldu) peněžních prostředků za období oproti stavu peněz na jeho začátku.

V terminologii akruální je pak používáno označení „**výsledek hospodaření**“ coby rozdíl výnosů a nákladů. Jak je konkrétně tvořen, tedy jak vznikají a co to vlastně jsou výnosy a náklady, tomu se s využitím jednoduchých příkladů bude věnovat další text.

Vlastností akruálního účetnictví patrnou již z jeho definice je tzv. **časové rozlišování**. Právě díky němu je možné dosáhnout oné věcné a časové souvislosti transakcí s konkrétním účetním obdobím, v němž budou vykázány. Časové rozlišování se projevuje v akruálním účetnictví v mnoha formách. Všechny však směřují k nezbytnosti přiřazení nákladu a výnosu k sobě ve věcné a časové souvislosti. Ukažme si dopad časového rozlišování do vykazování pohledávek a závazků.

Název pohledávky nebo závazku	Účel	Období	Částka
Účty „příštích období“	ZNÁM	ZNÁM	ZNÁM
Dohadné účty	ZNÁM	ZNÁM	ODHAD
Rezervy	ZNÁM	ODHAD	ODHAD

Zdroj: autor

Účty příštích období

Tak zvané účty příštích období jsou pohledávky nebo závazky. V případě závazků jde o to, že náklad vzniká buď v účetním období předcházejícím období, kdy dochází k výdaji, nebo obráceně. U pohledávek zase výnos vzniká v účetním období buď předcházejícím příjmu peněžních prostředků, nebo obráceně. Která z těchto možností to je, je pak jisté již od počátku (vzniku) transakce jako takové. Od počátku je také jisté a známé, v jaké výši příslušné plnění proběhne – je známé ocenění. A pochopitelně je také znám účel dané transakce.

Dohadné účty

V tomto případě se poprvé setkáváme s přítomností odhadů v účetnictví a účetních výkazech. Odhady obecně nejsou nijak na škodu spolehlivosti informací získávaných z účetnictví, pokud jsou prováděny odpovědně a podle pravidel. V tomto případě jde o pohledávky nebo závazky, o jejichž existenci organizace průkazně ví, není si však jistá jejich oceněním. A to z objektivních důvodů. Bude si tedy muset s oceněním poradit sama. To nic nemění na tom, že budou vykazovány jako pohledávky a závazky. Pro účetnictví totiž platí:

I nepřesný odhad je lepší než vůbec žádný odhad.

Také pohledávky a závazky, jejichž ocenění je pouze odhadované, jsou nezbytné pro posouzení finanční situace organizace a při odpovědném finančním plánování není možné je opomínat.

Odhady jsou však pochopitelně nepřesné. V účetnictví platí, že nepřesný odhad sám o sobě ještě neznamena chybu. Záleží na okolnostech jeho vzniku. A protože hovoříme také o dopadu do nákladů nebo výnosů, tedy do výsledku hospodaření, i ten může být nepřesným odhadem zkreslen. Zlepšen nebo zhoršen. Odhady nákladů nebo výnosů mohou být nadhodnocené nebo podhodnocené. Významný je (nejen) pro tyto situace proto prvek auditu účetnictví (účetní závěrky).

Rezervy

Zde jde o poměrně záladné téma i pro zkušenější účetní. Účetní zachycení rezerv je typické pro silné či ryzí akruální účetnictví. Neznamena vytvoření rezervního polštáře či rezervního fondu peněz pro nouzové situace. S pohybem peněžních prostředků nemusí souviset vůbec. Pod pojmem „rezerva“ jsou v účetnictví zobrazovány takové závazky organizace, u nichž nejen že není možné stanovit přesné ocenění a je proto potřeba je odhadovat, ale je dokonce možné, že tento závazek nakonec vůbec nikdy nebude mít za následek jakýkoliv peněžní výdaj. Aplikuje se zde jedna z účetních zásad nazývaná „opatrnost“. Z té zde vyplývá, že přestože není zcela jisté, jestli bude mít nějaká transakce pro účetní jednotku někdy v budoucnu důsledek ve formě povinnosti zaplatit, zachytí se tato situace v účetnictví jako závazek jménem „rezerva“. Až tak opatrná se chce, aby účetní jednotka byla ve svém účetním vykazování.

Také v případě rezerv je nezbytné pamatovat na faktor odhadu, zde však pouze v případě závazků (nikoliv pohledávek) a nákladů (nikoliv výnosů). Informace o nejistém, přesto hrozícím závazku může být velmi významná pro posouzení finanční situace organizace a může se velmi hodit při sestavování střednědobých i operativních finančních plánů.

1.3. Účetní závěrka VÚJ

Účetnictví jakožto informační systém musí být schopno efektivně komunikovat s uživateli dat z účetnictví. K tomu slouží primárně tzv. účetní výkazy uspořádané do smysluplné sestavy, kterou nazýváme účetní závěrka. V České republice proběhla od roku 2010 významná modernizace systému účetního výkaznictví pro organizace veřejného sektoru – tzv. vybrané účetní jednotky. Jejím cílem bylo zvýšit vypovídací schopnost a tedy užitečnost účetních závěrek VÚJ pro uživatele, zajistit, aby se k nim dostala účetní data především včasná, správná a úplná. A dostupnou formou. Modernizovalo se i uspořádání účetní závěrky, optimalizovaly její jednotlivé výkazy a položky v těchto jednotlivých výkazech především důslednou aplikací aktuální báze. Zpřesnila se pravidla pro oceňování některých prvků, ze kterých se účetní výkazy skládají tak, aby ocenění mělo vyšší vypovídací schopnost a mohlo i poskytnout prospektivní informaci uživatelům.

Nutno dodat, že tím se ovšem také zvýšila pracnost přípravy těchto dat – pro účetní pracovníce a pracovníky. Do značné míry se od nich očekává i zcela jiný přístup k tvorbě účetních dat. Bohužel málokde se podařilo zlepšit současně i platové ohodnocení účetních pracovníků. Veřejný sektor v České republice často stále nedoceňuje potenciál účetních dat a odborníků, kteří je vytvářejí. Jde o významný „dluh“ a lze jen doufat, že to nemá významný dopad na kvalitu dat v účetních závěrkách. Nelze asi nesouhlasit s tím, že **vyšší motivace odborného personálu zajišťující významná ekonomická data znamená v důsledku i vyšší kvalitu těchto dat.**

Účetnictví, přesněji řečeno účetní výkaznictví stojí pochopitelně na solidních teoretických východiscích a pravidlech, která se ustálila během staletí vývoje této odborné disciplíny. Za počátek vývoje moderního vedení účtů se považuje rozvinutí podvojného účetnictví, které se datuje na konec 15. století do oblasti Itálie. Od té doby se vyvinula a i pro veřejný sektor nejen v České republice se aplikují **především** tato obecná pravidla účetního výkaznictví, resp. pravidla pro tvorbu účetní závěrky:

- Předpoklady
 - Trvání účetní jednotky
 - Aktuální princip
- Zásady
 - Věrné zobrazení

- Významnost
- Efektivnost
- Srovnatelnost
- Srozumitelnost
- Konzistence
- Obsah nad formou
- Opatrnost
- Úplnost

Nutno zdůraznit, že nejde o úplný výčet. Jsou to však především tato obecná pravidla, která jsou aplikovaná v různých zemích rozvinutého světa k zajištění vypovídací schopnosti účetních výkazů.

V případě předpokladů jde o skutečně železná pravidla, od nichž odchýlení nepřipadá v úvahu, resp. je irelevantní. Lze je považovat za něco, o čem se prostě nepochybuje a co platí vždy.

V případě zásad, někdy také pojmenovávaných jako kvalitativní charakteristiky, jde však o pravidla, kdy současné naplnění všech z nich je občas nemožné. Je potřeba volit mezi zásadami, některou z nich potlačit, aby jiné bylo možné vyhovět. I toto je úkolem účetních pracovníků – **odborný úsudek a rozhodnutí**.

Není na tomto místě potřeba podrobný výklad či definice ke každé jednotlivé (výše uvedené) zásadě. I laickým výkladem je většinou zjevné, co je cílem. Zdůrazněme však dvě zásady, které často jdou ruku v ruce, jedna současně s druhou: **významnost a efektivnost**. Do značné míry jsou to právě tyto zásady, které dělají účetnictví účetnictvím a také ho odlišují od jiných systémů vykazování ekonomických dat (rozpočet, statistika). Jednotlivá transakce se v účetnictví zachytí a v účetních výkazech vykáže tehdy, má-li tato transakce potenciál významně ovlivnit pohled na finanční situaci účetní jednotky. Platí také, že tato transakce je zachycena v účetnictví tehdy, není-li potřeba pro její zachycení až příliš velké úsilí, pracnost a čas, jinými slovy se zachycení této transakce v účetnictví musí informačně „vyplatit“. Z aplikace těchto dvou zásad například vyplývá jedna, možná překvapivá vlastnost účetnictví a účetních dat: z podstaty nemohou být přesná. Není náhodou, že přesnost nebývá považována za zásadu a ani v našem výčtu výše uvedena není. Ostatní vlastnosti účetních dat však tento nedostatek bohatě vyvažují. Jsou-li navíc k dispozici i poměrně přesná rozpočtová (peněžní) data, nevzniká žádný významný informační nedostatek.

1.3.1. smysl, formát, součásti, informační potenciál,

Globálně jsou pravidla vzniku účetních závěrek (v soukromém i veřejném sektoru) regulována psanými pravidly. Ty však mají v různých zemích a pro různé sektory ekonomiky dané země různou závaznost. I způsob, kterým jsou formulována, je v různých oblastech světa odlišný. Například pro anglosaskou oblast platí, že jsou formulována pravidla na bázi nejlepší dosavadní zkušenosti, která se odbornou autoritou (často zcela nezávislou na vládách) prohlásí za příklad hodný následování. A těch může být navíc i několik, vzájemně alternativních. Je pak odpovědností účetních aplikovat odborný úsudek a rozhodnout se. Pro kontinentální Evropu pak spíše platí, že účetní pravidla jsou formulována velmi striktně a závazně s minimem možností volby a rozhodnutí. Tato pravidla jsou často vydávána centrální vládou a jsou závazná z principu. Toto porovnání je i pro české prostředí, tedy vybrané účetní jednotky vysoce relevantní. Globální trend pravidel tvorby účetních závěrek (nejen ve veřejném sektoru) je přibližování se spíše k tomu anglosaskému přístupu. Platí to i pro české prostředí, neboť v závazné účetní legislativě pro vybrané účetní jednotky lze nalézt několik míst, kde se očekává, či výslovně vyžaduje posouzení možností a rozhodnutí a výběr optimálního postupu. K cíli prostě nevede jediná cesta, a proto musí být odpovědnost za nalezení optimální z cest (nikoliv nezbytně ideální z cest) na účetní jednotce, nikoliv na regulátorovi.

Nechť čtenář znalý kontrolních systémů v České republice aplikovaných či aplikovatelných do oblasti účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek sám posoudí, jaké důsledky má toto systémové nastavení pravidel tvorby účetních závěrek pro jejich kontrolu, resp. ověřování.

Každopádně platí, že cílem účetní závěrky (nejen) vybraných účetních jednotek je poskytnout věrný a poctivý obraz o finanční situaci a finanční výkonnosti účetní jednotky k určitému okamžiku.

Tento cíl lze s mírnou nadsázkou označit za jakýsi Svatý grál, který účetní legislativa vyžaduje po účetních jednotkách neustále hledat, přičemž je možné, že jej nakonec účetní jednotka nenajde. Účetní jednotka jej však nikdy **nesmí přestat hledat** a musí kontinuálně vyvíjet úsilí, aby se k němu přiblížila co nejvíce.

Pro český veřejný sektor, tedy vybrané účetní jednotky, jsou pravidla pro účetní závěrky poměrně podrobná a rozsáhlá. Jsou formulována předpisy tří různých úrovní, kdy každá má jinou právní sílu, ale přesto jsou k sobě komplementární a je nezbytné je umět číst ve vzájemných souvislostech. Jde o:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění („zákon o účetnictví“),
- Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví:
 - Vyhláška č. 410/2009 Sb., v aktuálním znění („vykazovací“),
 - Vyhláška č. 383/2009 Sb., v aktuálním znění („technická“),
 - Vyhláška č. 270/2010 Sb., v aktuálním znění („inventarizační“),
 - Vyhláška č. 220/2013 Sb., v aktuálním znění („schvalovací“),
 - Vyhláška č. 312/2014 Sb., v aktuálním znění („konsolidační“).
- České účetní standardy č. 701 až 710

Formát a struktura účetní závěrky VÚJ je předmětem především zákona o účetnictví a vykazovací vyhlášky. Z nich vyplývá tato struktura účetní závěrky VÚJ:

- Vždy a u všech VÚJ:
 - Rozvaha
 - Výkaz zisku a ztráty (tzv. „výsledovka“) a
 - Příloha k účetní závěrce (tzv. „příloha“).
- U některých (viz dále) VÚJ navíc také
 - Přehled o peněžních tocích (tzv. „výkaz cash flow“) a
 - Přehled o změnách vlastního kapitálu

Účetní závěrka je nedělitelná. Buď obsahuje veškeré jednotlivé výkazy, které účetní legislativa vyžaduje, nebo se nejedná o účetní závěrku. Je ji proto nezbytné vnímat a interpretovat **jako celek**.

Klíčové je, k jakému okamžiku jsou účetní závěrky sestavovány, resp. za jaké období. U VÚJ je tímto obdobím vždy kalendářní rok a účetní závěrka se tedy sestavuje k 31. prosinci každého roku. Této účetní závěrce říká účetní legislativa „řádná“. Tatáž účetní legislativa však také vyžaduje sestavování tzv. „mezitímních“ účetních závěrek ke konci každého čtvrtletí, tedy k 31. březnu, k 30. červnu a k 30. září každého roku. Podmínky kladené účetní legislativou na mezitímní účetní závěrky jsou však mírnější, proto i uživatel dat z těchto mezitímních účetních závěrek obvykle neobdrží plnou kvalitu a spolehlivost. Je často na samotné VÚJ či případně jejím zřizovateli, jako váhu a přísnost pro mezitímní účetní závěrky stanoví.

Řádná i mezitímní účetní závěrky VÚJ se vždy skládá z rozvahy, výsledovky a přílohy. Pouze v rámci řádné účetní závěrky u některých VÚJ musí být předány také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Jde o ty VÚJ, u nichž aktiva dosahují alespoň hodnoty 40 mil. Kč a zároveň roční výnosy 80 mil. Kč, a to za dvě poslední účetní období, která předcházející tomu

aktuálnímu. Těmto dvěma přehledům se však budeme věnovat v některé z následujících kapitol.

Co to je rozvaha

Jde o elementární výkaz, jakousi pramáti všech ostatních účetních výkazů, které vždy dále podrobněji rozvádějí, z čeho se skládá a kde se vzal stav některých významných položek či skupin položek rozvahy. Rozvaha se na účetní jednotku dívá k jednomu konkrétnímu okamžiku (je to tedy stavový výkaz) ze dvou různých pohledů:

- z hlediska toho, čím účetní jednotka disponuje, a
- z hlediska financování toho, čím disponuje.

To, čím účetní jednotka disponuje, je souhrnně pojmenováváno jako aktiva. To, jak je či bylo financováno to, čím účetní jednotka disponuje, je souhrnně pojmenováváno jako pasiva. Typickým příkladem aktiv účetní jednotky je její majetek. Pasiva účetní jednotky se pak dělí na vlastní zdroje a cizí zdroje (závazky, dluhy).

Díky tomu může rozvaha disponovat těmito obecnými informacemi:

- Majetek účetní jednotky
- Bohatství a zbohatnutí
- Dluhy a zadluženost
- Odpovědnost a opatrnost
- Kvalita pohledávek a schopnost účetní jednotky je vymáhat
- Existence v budoucnu.

Většinu těchto bodů se budou podrobněji věnovat následující části a kapitoly, nyní tedy zůstaňme u pouhého výčtu možností.

Podceňovaným tématem je vymezení toho, co to vlastně je aktivum. Neboli co se v rozvaze vykazuje jako aktivum. Česká účetní legislativa to paradoxně neříká a musíme si tedy pomoci globálními pravidly účetního výkaznictví. Ty uvádějí tyto podmínky, které musejí být u konkrétního jevu **kumulativně** splněny, abychom ho mohli vykázat v rozvaze jako aktivum. Jako aktivum se vykazuje to, co

1. je ocenitelné,
2. je výsledkem (důsledkem) minulých událostí
3. je pod kontrolou účetní jednotky a
4. představuje pro účetní jednotku budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Nejde pouze o nějaké akademické vymezení. Při interpretaci celé řady položek různých součástí účetních závěrek VÚJ se nám znalost těchto „vlastností“ aktiv bude velmi hodit.

Co to je výsledovka

Jestliže rozvaha je stavový výkaz, tedy poskytuje informace o stavu jednotlivých svých položek k určitému okamžiku, pak výsledovka (oficiálně „výkaz zisku a ztráty“) je výkaz tokový poskytující informace o změně stavu výsledku hospodaření (zopakujme, že měřeného na aktuální bázi) za určité období. Výsledovka poskytne základní informaci o výkonnosti organizace, o některých významných skutečnostech, které způsobily, že se finanční situace organizace v průběhu období změnila – proč se tak stalo. Výsledovka rozepisuje rozvahovou položku „výsledek hospodaření“ a její stav do jednotlivých důvodů, které tento stav a jeho změnu způsobily. Zlepšení (zvýšení) výsledku hospodaření je způsobeno především výnosy, jeho zhoršení především náklady.

Abychom pochopili, co to obecně je náklad, vraťme se k pojmu aktivum v rozvaze. Aktivum je něco, co (jak vyplývá z bodu 4) výčtu jeho vlastností) bude účetní jednotce přinášet prospěch **dlouhodobě**. Prospěch bude dán například tím, že bude účetní jednotka vybavena tak, aby mohla dlouhodobě naplňovat smysl své existence a plnit úkoly z něj vyplývající. Například u příspěvkové organizace Domov seniorů by smyslu existence této organizace těžko mohlo být dosahováno například bez budovy, ve které funguje. Nákladem je pak újma, kterou bylo nezbytné obětovat, aby mohlo být dosaženo výnosu či jiného prospěchu v **krátkodobém horizontu**. U VÚJ, například příspěvkových organizací, je typickým smyslem jejich existence poskytování veřejných služeb různého typu a charakteru. Náklady těchto organizací tedy vyjadřují a kvantifikují to, co k poskytnutí těchto služeb v krátkodobém horizontu bylo nezbytné obětovat a spotřebovat. Proto náklad typicky vyjadřuje zhoršení finanční situace.

U výnosů je to obráceně než u nákladů. Vyjadřují zlepšení finanční situace účetní jednotky. Výnos je oceněním poskytnutých výkonů, realizovaných služeb, včetně veřejných služeb. V případě veřejných služeb (zdravotnictví, školství, doprava, sociální služby, atd.) je běžné, že výnos z poskytnutí těchto služeb není přímo napojen na příjemce těchto služeb. Ti sice službu obdrží a spotřebují, výnos poskytovateli této služby je však spojen s dotací či jinou nesměnnou transakcí, kterou jí místo příjemce služby zašle například zřizovatel či jiný veřejný rozpočet. Ocenění těchto jednotlivých výkonů – veřejných služeb není proto možné často vyjádřit cenou, kterou za ni platí jejich příjemci. Cena je často netržní – symbolická, legislativně regulovaná, v souladu s veřejným (politickým) zájmem. Proto je typickým výnosem například příspěvkové organizace příspěvek na její provoz od zřizovatele. Bez tohoto výnosu by se při poskytování veřejných služeb postupně finanční situace dlouhodobě zhoršovala, až by nakonec poskytovat služby nebylo jak a čím.

Co to je příloha

Jednotlivé položky rozvahy nebo výsledovky by ne vždy byly uživateli samy o sobě dostatečně relevantní a užitečnou informací. Běžně se proto očekává, že bude tyto položky účetní jednotka podrobněji, například slovně, komentovat či doplňovat. Především k tomu slouží příloha k účetní závěrce (zkráceně pouze „příloha“). U velkých obchodních korporací je příloha robustním dokumentem s obrovským množstvím kvantitativních i kvalitativních informací velmi významných pro uživatele. V případě VÚJ tomu tam většinou není. Byť je formát přílohy velmi striktně a podrobně stanovený závaznou účetní legislativou, najdeme v ní většinou pouze minimum informací. VÚJ většinou přílohu zanedbávají. A kontrolní orgány taktéž. Jedna z nejvýznamnějších informací, která se nabízí v příloze u VÚJ je podrozvaha. Té se bude detailněji věnovat jedna z dalších kapitol.

1.4. Problém právní forma vs. ekonomická podstata

Výše bylo zmíněno anglosaské prostředí regulace účetnictví ve veřejném sektoru, resp. kontinentální evropské prostředí (kam patří i české prostředí). Kromě samotného systému konstrukce (ne-)závazných pravidel pro sestavování účetních závěrek je toto rozdělení významné i z ryze věcného pohledu. Účetní pravidla vlastní anglosaskému prostředí zcela automaticky a bezvýhradně upřednostňují ekonomickou podstatu transakce, nikoliv její právní formu, pro zachycení této transakce v účetnictví a vykázání v účetní závěrce. V poslední době však i neanglosaský svět tento přístup aplikuje, neboť se jasně ukazuje, že je to cesta k vyšší vypovídací schopnosti účetní závěrky pro její uživatele.

1.4.1. dopad do účetních výkazů,

V tomto případě vůbec nejde o banální problém. Ve většině případů se otázka upřednostnění nebo neupřednostnění ekonomické podstaty transakce projeví významně v rámci rozvahy, především u aktiv, která jsou dlouhodobá. Ta buď jsou, nebo nejsou vykázána. I laickému uživateli pak je jasné, jaký vliv na spolehlivost informace o finanční situaci příslušné účetní jednotky toto rozhodování má.

V případě VÚJ jsme někde na pomezí. Nelze říci, že by účetní pravidla pro VÚJ zásadu „obsah nad formou“ neuměla. Aplikují je možná až překvapivě často. Pravděpodobně o něco častěji, než je tomu u českých účetních předpisů závazných pro podnikatelské subjekty. Praxe však ukazuje, že by tomu v budoucnu mělo být ještě častěji. Oporou pro tento argument jsou také mezinárodní účetní standardy jak pro podnikatele, tak pro veřejný sektor, pro které je „obsah nad formou“ tak samozřejmý, že jej v některých případech vůbec

nezmiňují. Prostě neexistuje alternativa. Je to tedy zřejmě výzva jak pro českého regulátora, tak pro účetní praxi vybraných účetních jednotek.

1.4.2. dopad do spolehlivosti interpretace účetních dat,

Není-li například dlouhodobé aktivum vůbec zobrazeno v rozvaze VÚJ, neboť tato musela v souladu se závaznými účetními pravidly aplikovat právní formu transakce, kterou bylo aktivum získáno, je pochopitelně znehodnocena informace o potenciálu, který tato VÚJ disponuje. V dalších kapitolách si také ukážeme, že tím bude dotčena také výsledovka, především chybějícími odpisy. Tím dochází ke znehodnocení informace o ocenění (kalkulaci) služeb danou účetní jednotkou poskytovaných, tím také ke znehodnocení jejího výsledku hospodaření vyjadřujícího komplexní výkonnost účetní jednotky. V důsledku toho může dojít k chybnému a dokonce opakovanému rozhodnutí o příspěvku na provoz či jiné obdobné platbě z veřejných rozpočtů kompenzující poskytování veřejných služeb účetní jednotkou na netržní bázi.

1.4.3. příklady.

Nechť sám čtenář zváží, zda pro účetní zobrazení níže uvedených transakcí primárně upřednostnit jejich právní formu, nebo ekonomickou podstatu:

1. Svěření budovy ve vlastnictví zřizovatele k hospodaření zřizované příspěvkové organizaci,
2. Výpůjčka osobního automobilu od zřizovatele zřizované příspěvkové organizaci,
3. Pacht pozemku ve vlastnictví zřizovatele zřizované příspěvkové organizaci za 1,- Kč/rok,
4. Pořízení nákladního automobilu na finanční leasing,
5. Pořízení nákladního automobilu z účelového bankovního úvěru spláceného anuitně měsíčně po dobu 3 let,
6. Poskytnutí dotace zřizované příspěvkové organizaci na její provoz a
7. Poskytnutí neúčelového neinvestičního peněžního daru zřizované příspěvkové organizaci.

1.5. Vybraná technická pravidla účetního výkaznictví ÚSC a jejich PO

Pro poznání potenciálu, vlastností a využitelnosti účetních dat VÚJ je vhodné stručně zmínit některá technická pravidla, kterým podléhají. Jsou většinou opět upravena závaznými pravidly, konkrétně prováděcími vyhláškami (viz bod 1.3.1.): technickou, inventarizační a schvalovací vyhláškou.

1.5.1. souvislost s dostupností dat,

Dostupnost ekonomických dat je stejně významné kritérium jako jejich kvalita a srozumitelnost. Sebekvalitnější účetní nebo rozpočtová data jsou nepoužitelná,

nejsou-li dostupná uživatelům. S tímto problémem si Česká republika poradila moderním a efektivním způsobem, když byl v roce 2010 spuštěn Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS). Ten disponuje několika různými rozhraními pro konkrétní vybrané uživatele tohoto systému, stejně jako webovým rozhraním pro širokou veřejnost – portálem Monitor dostupným na webu monitor.statnipokladna.cz. Je však potřeba zdůraznit, že i celá řada významnějších municipálních organizací vybudovala rozsáhlejší datové sklady a začíná účetní „big data“ překlápět na užitečné informace.

1.5.2. technické řešení předávání účetních záznamů,

CSÚIS je připraven k předávání libovolného účetního záznamu. Pojem účetní záznam není totéž co účetní doklad. Definuje jej samotný zákon o účetnictví a zjednodušeně jej lze vymezit jako cokoliv, co má či může mít souvislost s účetní závěrkou. Za účetní záznam je považována i samotná účetní závěrka, včetně všech svých jednotlivých součástí – účetních záznamů.

Do CSÚIS jsou všechny VÚJ povinny předávat účetní záznamy standardní, nebo náhradní přenosovou cestou. Za více než 6 let fungování CSÚIS bylo nezbytné využít náhradní přenosovou cestu ne více než v pěti případech. Vždy šlo o extrémní kombinaci okolností, především ve spojení s ukončením činnosti příslušné organizace.

Pro efektivnější zajištění předávání účetních záznamů je umožněno, aby je namísto obcí a dobrovolných svazků obcí za tyto subjekty předával příslušný krajský úřad. V současnosti této možnosti využívá zhruba polovina krajů v České republice. Tento způsob má pochopitelně celou řadu výhod i úskalí pro všechny zainteresované subjekty.

Klíčovým aspektem ovlivňujícím využitelnost a relevantnost účetních i rozpočtových dat je jejich včasnost. Termíny předání konkrétních typů účetních záznamů stanovuje všem VÚJ opět technická vyhláška. Pro řádnou účetní závěrku sestavenou k 31. prosinci účetního období je to 20. února následujícího roku. VÚJ předávající tzv. Pomocný analytický přehled mají pět dní navíc. Je potřeba si uvědomit, že jde o termíny velmi přísné i v mezinárodním srovnání. To způsobuje, že během ledna, případně počátku února není radno zdržovat účetní pracovníce a pracovníky jakoukoliv jinou záležitostí.

Byl zmíněn tzv. Pomocný analytický přehled (PAP). Jde o specifickou sadu reportů vycházejících z účetních dat, která však vyžaduje doplnit o několik dalších dimenzí. Klíčovým uživatelem těchto dat je Český statistický úřad, potažmo Eurostat, data z PAP slouží jako významný podklad k sestavování tzv. národních účtů. Uživateli částí dat z PAP je však také Česká národní banka nebo samotné Ministerstvo financí, která je využívá pro sestavování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku. Mezi další uživatele těchto dat však lze zařadit i instituce jako Mezinárodní měnový fond nebo Světová banka. Systém

sestavování a předávání PAP je velmi pracný a technicky komplikovaný. Touto povinností jsou proto zatíženy pouze významnější VÚJ, včetně všech VÚJ v rámci centrální vlády. Například u územních příspěvkových organizací platí, že pokud se v alespoň jednom ze dvou posledních účetních období hodnota jejich aktiv sníží pod 100 mil. Kč, povinnost předat PAP nemají. A například dobrovolné svazky obcí jsou této povinnosti zbaveny všechny. Přesto zbývající VÚJ zajišťují vysoce reprezentativní vzorek uživatelům bohatě postačující.

1.5.3. schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek.

Zajímavým systémovým opatřením u VÚJ je schvalování jejich účetních závěrek. Tedy to, že se účetní závěrka schvaluje, je zcela běžné u všech právních forem účetních jednotek nejen v České republice. V případě VÚJ byl nastaven závaznou schvalovací vyhláškou proces a podmínky pro tento úkon. V municipální oblasti jde o analogický akt jako schválení závěrečného účtu. V případě schvalování účetní závěrky se však nabízí využití tohoto aktu k tomu, aby mu předcházela celá řada jednotlivých úkonů, které v průběhu celého účetního období bude nezbytné provést, aby nakonec mohlo dojít ke schválení účetní závěrky. Příkladem může být využití činnosti interního auditora tam, kde je tento institut zřízen. Kromě toho může být akt schvalování účetních závěrek VÚJ, včetně procesu mu předcházejícího, využit ke zvýšení důrazu na tzv. skládání účtů volených zástupců. Současná praxe státních i municipálních organizací těchto možností však vesměs nevyužívá, či jen formálně a potenciál schvalování účetních závěrek tak bývá většinou nevyužit. Ke škodě nejen samotných organizací, ale také uživatelů jejich účetních dat.

OBLAST DLOUHODOBÉHO MAJETKU A JEHO ÚČETNÍ ZACHYCENÍ

V případě dlouhodobých aktiv, resp. dlouhodobého majetku se nejen u vybraných účetních jednotek vždy jedná o klíčovou oblast z hlediska potenciálu nabízet požadovanou kvalitu a rozsah služeb. Bez vybavení dlouhodobým majetkem by žádná příspěvková organizace nebyla schopna dostát svým cílům a plnit dlouhodobě smysl své existence. Analýza oblasti dlouhodobého majetku je zjevně jednou z nejvýznamnějších činností nezbytných k posouzení dlouhodobé schopnosti příspěvkové organizace nabízet stanovený sortiment a určenou kvalitu veřejných služeb jejím příjemcům. Není však vhodné provádět analýzu a interpretaci ekonomických dat z oblasti dlouhodobého majetku automaticky a nekriticky. K přesným závěrům nad ekonomickými daty je vždy nezbytné znát zákonitosti a pravidla jejich vzniku. Bez toho je interpretující vždy odkázán slepě důvěřovat datům, která jsou mu předkládána, a jeho pozice je tedy vysoce riziková. Je proto velmi vhodné věnovat náležitou pozornost nejvýznamnějším pravidlům, dle nichž u příspěvkových organizací vznikají ekonomická, konkrétně účetní data, aby pak jejich interpretace byla spolehlivá a poskytla solidní oporu pro přijímání rozhodování na úrovni managementu organizace či zřizovatele, především v souvislosti s finančním řízením ekonomického celku tvořeného zřizovatelem a jeho zřizovanými (a zakládanými) organizacemi.

V první kapitole byly uvedeny 4 kumulativní podmínky pro uznávání a vykazování aktiv v účetnictví. Je potřeba zdůraznit, že nelze automaticky dát rovnítko mezi pojmy aktivum a majetek. Nelze ani prostě konstatovat, že jeden z těchto termínů je užší a druhý širší, apod. Jde o pojmy, jejichž obsah se sice významně překrývá, avšak totožný není. Proto je nezbytné zdůraznit, že dále v této kapitole bude věnována pozornost dlouhodobému majetku a účetním pravidlům, která se ho týkají, v prostředí českých příspěvkových organizací. Neexistence definice pojmu „aktivum“ v české účetní legislativě a nezbytnost zaměření se toliko na „majetek“ beztak bude mít významné důsledky pro spolehlivost interpretace účetních výkazů a dat v nich obsažených, nejen v případě příspěvkových organizací. Jako příklad na tomto místě uvedme dlouhodobý majetek, jenž je vykazován zřizovatelem v jeho rozvaze a jehož odpisy jsou vykazovány v jeho výsledovce, přičemž jde podle výše zmíněných 4 podmínek o aktivum zřizované příspěvkové organizace. Analýza jejího hospodaření, stejně jako případná analýza hospodaření zřizovatele, tak bude více či méně zkreslena.

Prostor pro zkreslení interpretace finanční situace nebo výkonnosti příspěvkové organizace však může také vzniknout nesprávnou aplikací některých účetních postupů a metod, případně jejich aplikací, která sice formálně správná je, ale nepředstavuje nejefektivnější možný postup v konkrétním případě. Zaměříme se na pravidla pro tvorbu ocenění dlouhodobého majetku v účetnictví, některé komplikovanější způsoby jeho pořizování. Pokusíme se vymezit rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou dlouhodobého majetku a zdůrazníme

některé interpretační souvislosti s účetním zachycením vyřazení dlouhodobého majetku. V části k účetním metodám se podrobněji zaměříme na odpisování a opravné položky ke dlouhodobému majetku. Krátce bude vysvětlena problematika časového rozlišování přijatých investičních transferů, především dotací, neboť má zásadní vliv na výsledovku příspěvkových organizací, které jsou příjemci těchto dotací.

Čtenář by také měl pochopit obrovský význam vnitřních směrnic a obdobných interních či zřizovatelem příspěvkové organizaci stanovených pravidel, která zajistí srovnatelnou aplikaci účetních pravidel a metod tak, aby pak vznikající účetní data mohla být konzistentní a sloužit jako spolehlivý základ pro závěr nad ekonomickou situací třeba několika desítek zřizovaných příspěvkových organizací. Proto se poslední část této kapitoly oblasti vnitřních předpisů věnuje podrobněji.

2.1. Vybrané účetní postupy

Nejběžnějšími případy v oblasti dlouhodobého majetku u příspěvkových organizací jsou v případě pořízení formy

- bezúplatný převod nebo přechod,
- nákup,
- darování a
- vlastní činnost.

V případě pozbytí pak formy

- bezúplatný převod nebo přechod,
- prodej,
- darování,
- fyzická likvidace,
- vklad do obchodní korporace a
- manko, škoda, zmařená investice.

Interpretačním souvislostem některých z těchto titulů se bude věnovat text dále.

Dále popsané účetní postupy se týkají toliko dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku a netýkají se majetku finančního. V souladu se zaměřením celých těchto skript se také jeví jako zbytné zabývat se podrobněji oblastí drobného dlouhodobého majetku u příspěvkových organizací. Ten lze považovat z pohledu účetního zachycení za jistý anachronismus a postupy jeho účetního zachycení jsou nastaveny na rozhraní akruálního a peněžního principu. Náklad v souvislosti s využitím potenciálu drobného dlouhodobého majetku je vždy vykázan v období, kdy došlo k pořízení daného majetku. Tento velmi zjednodušující přístup by však neměl významně zkreslovat účetní závěrky příspěvkových organizací ani jejich ekonomické interpretace.

2.1.1. Oceňování

Obecně platí v účetnictví pravidlo o oceňování buď k okamžiku uskutečnění účetního případu, především k okamžiku pořízení dlouhodobého majetku (primární ocenění), nebo k rozvahovému dni (sekundární ocenění, přecenění). Stávající účetní legislativa pak pro jednotlivé způsoby pořízení dlouhodobého majetku stanovuje závazně tyto způsoby ocenění.

Pro úplatné pořízení

- pořizovací cena,
- vlastní náklady nebo
- symbolické ocenění 1,- Kč.

Pro bezúplatné pořízení

- reprodukční pořizovací cena nebo
- navázání na ocenění.

Povinnost využít v případě úplatného pořízení pořizovací ceny platí i v případě vysloveně symbolické kupní ceny např. 1,- Kč. Tato okolnost by znamenala vždy zkreslení rozvahy i výsledovky, při interpretaci účetních dat je vhodné to neopomenout.

Základním východiskem pro oceňování v účetnictví VÚJ je využití historické ceny. Částka ocenění dlouhodobého majetku v rozvaze tedy málokdy hovoří o aktuální ceně majetku, částce, kterou bychom mohli získat jeho prodejem. Smysl dlouhodobého majetku u VÚJ nespočívá většinou v jeho prodeji, ale užívání pro poskytování veřejných služeb. Jeho aktuální ocenění v rozvaze (zůstatková cena, viz dále) tedy vyjadřuje jeho aktuální stav z hlediska jeho potenciálu poskytovat nadále veřejné služby jejich příjemcům. Tuto informaci bychom těžko mohli získat bez aplikace odpisů a opravných položek, proto se těmito dvěma účetními metodám věnují zvláštní podkapitoly 2.2.1 a 2.2.2. Teprve při poctivé a efektivní aplikaci těchto metod je možné získat informaci o potřebě jeho obnovy, ať už je manažerským záměrem pouhé udržení rozsahu a kvality daným majetkem poskytovaných veřejných služeb, nebo jejich rozšíření.

V souvislosti s oceňováním je vhodné připomenout některé termíny a jejich použití. V legislativním prostředí pro VÚJ platí, že oceněním se rozumí ocenění, které je v rozvaze VÚJ uvedeno v aktivech ve sloupci „brutto“. Ve sloupci „korekce“ se pak uvádějí kumulované odpisy neboli oprávků a také opravné položky. Sloupec „netto“ je rozdílem dvou předchozích. Ocenění dlouhodobého majetku ve sloupci „netto“ lze také označit za **zůstatkovou cenu**. Ta vyjadřuje **zbývající** využitelný potenciál příslušného aktiva.

2.1.2. Pořizování

V případě úplatného pořízení a využití pořizovací ceny nebo vlastních nákladů lze úkol „ocenit“ dlouhodobý majetek v účetnictví charakterizovat jako nezbytnost sečtení všeho, co bylo nezbytné vynaložit, aby byl příslušný dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání. Pořizovací cena tím pádem neobsahuje pouze samotnou cenu pořízení, tedy cenu samotné pořízené věci, ale také tzv. vedlejší pořizovací náklady (VPN). Může jít například o dopravné v případě některých movitých dlouhodobých majetků nebo výdaje na projektovou dokumentaci v případě staveb. Přestože existuje v závazné účetní legislativě výčet obdobných položek, které se do pořizovací ceny zahrnují, realita je příliš pestrá a nezřídka o konkrétním výdaji musí rozhodnout sama VÚJ. Jejím rozhodnutí pak ovlivní pořizovací cenu, náklady běžného období a skrze ovlivněné odpisy také náklady budoucích období. Nemusí jít o částky nevýznamné. V případě pořízení více položek dlouhodobých majetků a jednoho VPN souvisejícího se všemi těmito položkami bude nezbytné tento jediný VPN rozpočítat a rozdělit jej jednotlivým pořizovacím cenám. I s tímto si musí VÚJ poradit sama, dopady do rozvahy a výsledovky jsou analogické.

V případě, kdy dokončovaný dlouhodobý majetek musí prokázat svoje funkční vlastnosti a projít určitým testovacím či zkušebním provozem, může tímto poskytnout určité výkony. O jejich ocenění je nezbytné snížit jeho pořizovací cenu.

V případě pořizování dlouhodobého majetku ve vlastní režii VÚJ opět platí nezbytnost zahrnout vše, co bylo vynaloženo, do ocenění. Pouze jde o interně vynaložené zdroje, které při druhovém členění výsledovky jsou účetně zachycené jako náklady. A jelikož výdaj může být v účetnictví zachycen buď jako náklad, nebo jako aktivum (nikoliv současně jako oboje), je nezbytné zaúčtovat tzv. aktivaci, tedy jakési vytažení dotčených nákladů z výsledovky a zvýšení ocenění příslušného aktiva, byť nedokončeného. Toto se nezbytně musí týkat všech přímých nákladů, ale také té části nepřímých nákladů, které lze prostřednictvím určité rozvrhové základny k výkonu (vznikajícímu majetku) přiřadit. Blíže k problematice oceňování na úrovni plných vlastních nákladů v 4. kapitole skript.

2.1.3. Technické zhodnocování a opravy

Účetní zachycení tzv. technického zhodnocení se provádí v případě, kdy investice do stávajícího dlouhodobého majetku měla za následek zlepšení užitných vlastností tohoto majetku, je možné ho využívat efektivněji, lépe, jinak. Může, ale nemusí přitom dojít současně k prodloužení jeho životnosti. Účetní zachycení opravy naproti tomu je provedeno, pokud investice do dlouhodobého majetku má toliko za následek jeho uvedení do původního bezvadného stavu, ve kterém byl kdysi, když byl pořízen jako nový. Nepřidává tedy žádné užitné vlastnosti.

Z těchto důvodů technické zhodnocení, je-li významné, zvyšuje zůstatkovou cenu majetku. Hodnota opravy nikoliv, ta je zachycena a vykázána v plné výši v nákladech běžného roku. Odlišení těchto dvou případů přitom vůbec nemusí být jednoduché. VÚJ často nezbyvá, než aby se rozhodla.

Nechť čtenář sám posoudí, o kterou z uvedených variant půjde:

1. výměna starých dřevěných špaletových oken za nová plastová,
2. výměna staré podlahy z parket za novou plovoucí podlahu,
3. rekonstrukce toalet na toalety s fotobuňkou,
4. rekonstrukce střechy na střechu se zateplením skelnou vatou,
5. v plášti budovy výměna starých skleněných výplní za nové výplně,
6. výměna starého plynového kotle za nový plynový kotel,
7. rekonstrukce vstupní haly s instalací nových přepážek s automatickým odbavováním,
8. výměna starého výtahu za nový výtah s řídicí jednotkou a řídicím SW,
9. rekonstrukce podzemních prostor s vestavbou nových garážových stání,
10. oprava střechy budovy úřadu s instalací nových solárních panelů.

2.1.4. Vyřazování

Vyřazení dlouhodobého majetku tzv. (fyzickou) likvidací je prováděno v případě nepoužitelnosti daného majetku jakýmkoliv způsobem. V tomto okamžiku v případě odpisovaného dlouhodobého majetku běžně vzniká náklad na toto vyřazení ve výši zůstatkové ceny daného majetku k tomuto okamžiku. Jde o vyčíslení nepřesného odpisového plánu tohoto majetku. To pochopitelně není chybou, ale běžnou situací. Odhady v účetnictví jsou nepřesné.

Je-li dlouhodobý majetek u VÚJ vyřazován prodejem, od okamžiku, kdy bylo o záměru prodeje rozhodnuto kompetentním orgánem VÚJ, je tento majetek přeceněn na reálnou hodnotu. V okamžiku jeho prodeje je vzniklý rozdíl z přecenění rozpuštěn do výsledovky. Vzniká pak náklad nebo výnos z přecenění. Ten doplňuje samotnou informaci o rozdílu výnosu z prodeje (za kolik byl majetek prodán) a nákladu na prodej (ocenění prodáváného majetku v účetnictví – jeho reálná hodnota), tedy o výsledku z prodeje. Výsledek z přecenění a výsledek z prodeje dlouhodobého majetku však je potřeba interpretačně oddělit.

V případě pozbytí dlouhodobého majetku bezúplatným způsobem (ve formě svěření příspěvkové organizaci, darování, či jiné) nabývající VÚJ navazuje na jeho ocenění u pozbývajících VÚJ, včetně výše jeho oprávek. Doslova tedy do svého účetnictví nabere ocenění, oprávkou i zůstatkovou cenu. U pozbývajících VÚJ tedy zůstatková cena daného majetku není vykázána jako náklad, transakce se projeví pouze v rozvaze pozbývajících a pouze v rozvaze nabývajících VÚJ. Nabývající VÚJ pak, jde-li o majetek odpisovaný, také plynule naváže jeho odpisováním.

Je-li ve výjimečných případech kompetentním orgánem VÚJ rozhodnuto, že prozatím nedokončený dlouhodobý majetek dokončen ani nebude, je ocenění

nedokončeného dlouhodobého majetku k okamžiku tohoto rozhodnutí jednorázově zachyceno jako náklad ve výsledovce. K těmto případům by u řádně hospodařící organizace zjevně docházet nemělo.

2.1.5. Interpretální úskalí u vybraných účetních postupů

Nejvýznamnější interpretační souvislost spočívá ve znalosti principu oceňování dlouhodobých majetků u VÚJ, který je vysvětlen již v podkapitole 2.1.1. Uvedme dále některá další interpretační úskalí.

Jak již bylo na začátku této kapitoly uvedeno, základním interpretačním úskalím v oblasti dlouhodobého majetku u příspěvkových organizací je nevykazování všech jejich aktiv v důsledku navázání legislativních účetních pravidel v některých případech na právní formu, spíše než ekonomickou podstatu majetkové transakce. Tento problém je dále zvětšen různorodým nastavením majetkoprávních vztahů mezi příspěvkovými organizacemi a jejich zřizovateli. Nižší spolehlivost, konzistence a srovnatelnost účetních dat pak významně komplikuje jejich interpretaci.

V oblasti oceňování dlouhodobého majetku je vhodné upozornit na problém symbolické kupní ceny, která opět v důsledku přílišné konzervativnosti účetní legislativy je oceněním daného majetku v rozvaze, i když jeho využitelný potenciál může být fatálně odlišný (vyšší). V relativně zřídka případech, kdy příspěvková organizace pořizuje dlouhodobý majetek ve vlastní režii, je pak vhodné ošetřit metodicky zahrnování především nepřímých nákladů do úplných vlastních nákladů, jimiž je výsledný majetek oceněn. Doporučit lze nastavení pravidel pro volbu a konstrukci rozvrhových základů pro alokaci nepřímých nákladů. Roli interpretujícího tato pravidla významně ulehčí a spolehlivost interpretace to dále zvýší.

Dále je při interpretaci účetních dat, především jakékoliv práci s oceněním dlouhodobého majetku a s odpisy významná znalost pravidla pro zahrnování vedlejších pořizovacích nákladů do ocenění pořizovaného dlouhodobého majetku. Pro vyšší spolehlivost interpretace je vhodné zajistit si také informaci o způsobu rozpočítávání společných vedlejších pořizovacích nákladů. Ocenění dlouhodobého majetku a jeho budoucí odpisy může být zásadně ovlivněno jeho zkušební provozem, pokud v rámci něj tento majetek vygeneroval určité výkony. Ty je nezbytné plnohodnotně ocenit a snížit o ně pořizovací cenu majetku.

Názor na finanční situaci a především výkonnost (nákladovost) příspěvkové organizace může významně ovlivnit také rozhodnutí o účetním zachycení

dodatečných investic do stávajícího dlouhodobého majetku. Zachycení technického zhodnocení jako opravy nebo obráceně znehodnocuje rozvahu i výsledovku, a to dlouhodobě. Nepříjemnou roli zde mohou hrát i dotační nebo rozpočtová pravidla, která budou účetní zachycení investice do dlouhodobého majetku jednoznačně implikovat, a to i v rozporu s účetními pravidly. Zkreslení účetní závěrky příspěvkové organizace pak může být doslova pouze menším zlem, oproti např. porušení rozpočtové kázně.

V případě dlouhodobého majetku pořizovaného ve vlastní režii může být uživatel účetních dat uveden v omyl nevhodným způsobem alokace nákladů pořizovanému dlouhodobému majetku. Zásadní zkreslení výsledovky běžného roku pak může nastat, jestliže de facto vzniknul nový dlouhodobý majetek, např. nový software vyvinutý interně, avšak neproběhlo jeho adekvátní účetní zachycení – aktivace.

Nepřecenění-li příspěvková organizace majetek určený k prodeji na reálnou hodnotu (jsou-li vůbec kroky směřující k úplatnému zcizení majetku příspěvkové organizace nebo zřizovatele vůbec přípustné vzhledem k nastaveným majetkoprávním vztahům mezi nimi), zaniká informace o výsledku z prodeje, neboť tuto částku zkreslí náklad nebo výnos vyplývající z přecenění, což nebylo v moci toho, kdo majetek prodával, ovlivnit. Na rozdíl od výnosu z prodeje. Zmizí tím poměrně užitečná informace využitelná i motivačním nebo kontrolním způsobem.

Je-li organizace okolnostmi donucena vzdát se možnosti dokončení zatím nedokončeného dlouhodobého majetku, lze to interpretovat poměrně negativně jako špatné manažerské rozhodnutí, které padlo v minulosti. Ne náhodou je příslušný náklad z této události vyplývající vykazován ve výsledovce organizace stejným způsobem, jako by daný majetek byl někým zničen nebo ztracen.

2.2. Vybrané účetní metody

Kromě stanovených či zavedených postupů účtování má na účetní zobrazení dlouhodobého majetku zásadní vliv také nastavení účetních metod odpisování a opravné položky. V obou případech jde o aplikaci zásady opatrnosti v účetní závěrce nejen příspěvkových organizací. V obou případech dává závazná legislativa příspěvkovým organizacím poměrně široký koridor pro jejich pohyb pomocí těchto dvou účetních metod. Dosažení věrného zobrazení finanční situace a výkonnosti je tedy spíše na samotných organizacích než na účetní legislativě. Ta umožňuje tyto účetní metody aplikovat cestou nejmenšího odporu, což zdaleka ne vždy zajistí spolehlivá ekonomická data pro jejich uživatele.

2.2.1. Odpisování dlouhodobého majetku

Účetní metoda odpisování není pro příspěvkové organizace nová. Moderním způsobem ji aplikují však až od roku 2012. Možná právě proto jsou v praxi často zakořeněny určité návyky a postupy, které jsou však z hlediska spolehlivosti účetních dat nevhodné a někdy dokonce i v rozporu se závaznou legislativou.

Odpis zobrazuje snížení zbývajících využitelného potenciálu dlouhodobého majetku ve věcné a časové souvislosti s intenzitou jeho užívání.

Nemusí tedy jít vůbec o opotřebení dlouhodobého majetku, jak se často uvádí. Jsou i příklady majetků, které se neopotřebují (nezastarají) fyzicky ani morálně, ale přesto mají být odpisovány. Zároveň lze takto vysvětlit, proč se některé dlouhodobé majetky v účetnictví neodpisují: jejich užíváním účetní jednotkou nedochází ke snížení jejich zbývajících využitelného potenciálu. Jde typicky o pozemky, ale také např. kulturní předměty. Formálně se neodpisuje ani drobný dlouhodobý majetek, kde je zvolen jiný účetní režim.

Ve vazbě na aktuální bázi lze odpis vyjádřit také jako časové rozlišení výdaje na pořízení dlouhodobého majetku ve věcné a časové souvislosti s jeho užíváním.

Touto definicí také vyjádříme, proč je odpis nákladem. Výši odpisů konkrétního dlouhodobého majetku za celou jeho zbývajících dobu použitelnosti odhaduje (stejně jako tuto samotnou dobu) sama účetní jednotka prostřednictvím odpisového plánu. Je tedy třeba zdůraznit, že **odpis je vždy odhad**. Přesto má ohromný informační potenciál. Bez spolehlivé informace o odpisech například nemůžeme vědět:

- kolik stojí 1 žák základní školy?
- kolik stojí poskytnutí 1 dotace?
- kolik stojí 1 výjezd záchranné služby?
- kolik stojí vydání 1 občanského průkazu?
- kolik stojí 1 operace ve fakultní nemocnici?
- kolik stojí přezkoumání hospodaření 1 obce?
- kolik stojí 1 lůžko v domově seniorů?
- kolik stojí uspořádání 1 výstavy v galerii?
- kolik stojí půjčení 1 knihy v knihovně?
- kolik stojí 1 divadelní představení?

Odpis je zjevně významná kalkulační položka, bez níž nelze vyjádřit nákladovost téměř jakékoliv veřejné služby. Chybějící **spolehlivá** informace o odpisech pak komplikuje či přímo znemožňuje především dlouhodobé finanční plánování, ale i operativní rozhodování managementu.

Má-li VÚJ pomocí odpisů dosáhnout věrného zobrazení zbývajících využitelného potenciálu svých dlouhodobých majetků a také nákladovosti své činnosti (svých

činností), má k tomu legislativně tři možnosti, jak to provést – tři způsoby odpisování.

Je vhodné zdůraznit, že ani v předchozím, ani v následujícím textu této kapitoly není hovořeno o tzv. daňových odpisech. Tam se jedná o zcela jiný koncept a jiný záměr a cíl, než je smyslem odpisů účetních. **Celá tato kapitola od tzv. daňových odpisů zcela abstrahuje.**

Výkonový způsob

Relativně nejpřesnější vyjádření odpisů ve vztahu k užívání dlouhodobého majetku lze dosáhnout výkonovým způsobem odpisování. Tento způsob je však také relativně pracný a je tedy otázkou, zda se jednak najdou u příspěvkových organizací majetky vhodné k aplikaci tohoto způsobu a zda u nich bude tato aplikace efektivní. Identifikovat takový majetek je možné pomocí dvou kritérií – podmínek:

1. Nutná podmínka: Příslušný dlouhodobý majetek svým užíváním poskytuje jednoznačně měřitelné výkony.
2. Doporučující podmínka: Lze očekávat výrazně nerovnoměrné rozložení výkonů majetku v průběhu jeho životnosti.

Jsou-li u konkrétního majetku obě podmínky splněny, je vhodné a efektivní jej odpisovat výkonově. V praxi se tak zatím téměř vůbec neděje.

Komponentní způsob

O něco méně pracný a o něco méně přesný nežli výkonový způsob je způsob odpisování komponentní. Přesněji řečeno jde o aplikaci de facto (nikoliv de jure) účetní metody komponentního přístupu do oblasti odpisování. Znamená sestavování odpisových plánů nikoliv pro položku dlouhodobého majetku jako takového, ale na každou komponentu, která jej tvoří. Každá komponenta může být odpisována jiným způsobem (výkonově nebo rovnoměrně) a po jinak dlouhou dobu. Identifikace komponenty je na samotné účetní jednotce. Za komponentu lze považovat nějakou identifikovatelnou část či součást dlouhodobého majetku, která je ocenitelná a má odlišnou dobu životnosti než zbytek daného majetku. Vhodnost aplikace tohoto způsobu odpisování lze opět vyhodnotit pomocí dvou, resp. tří podmínek:

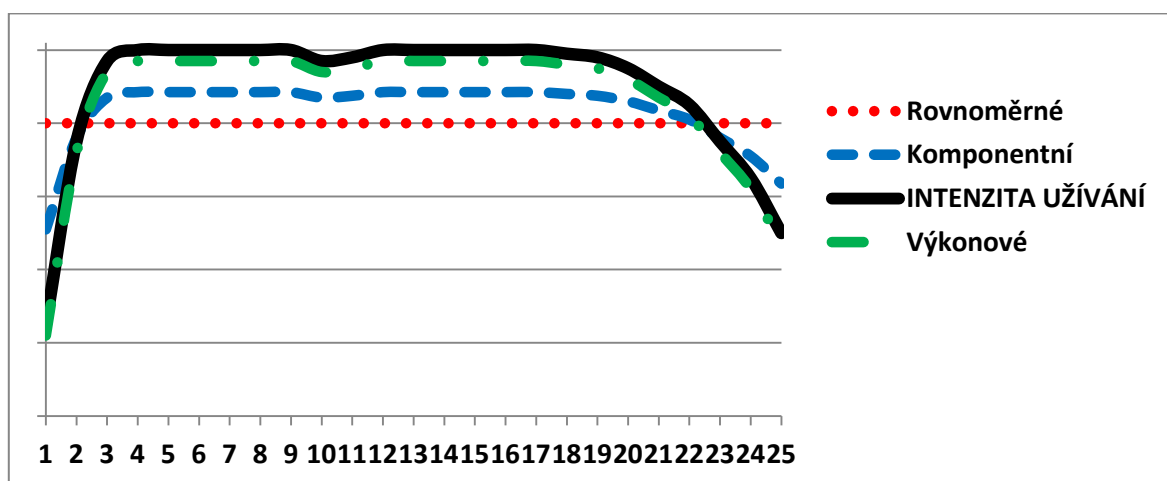
1. Nutná podmínka: Objektivní existence komponenty (či více komponent) u daného majetku.
2. Doporučující podmínky: Každá komponenta má významné ocenění vzhledem k ostatním komponentám (zbytku majetku) a doba životnosti každé komponenty je významně odlišná od ostatních komponent (zbytku majetku).

Jsou-li u konkrétního majetku všechny tyto podmínky splněny, je vhodné a efektivní jej odpisovat komponentním způsobem. V praxi se tak zatím téměř vůbec neděje.

Rovnoměrný způsob

Nejméně pracný, nejjednodušší a nejméně spolehlivý způsob odpisování je rovnoměrný, neboli lineární, neboli časový způsob. Je vhodný pro ten dlouhodobý majetek, kde neexistují komponenty a není možné kvantifikovat jakékoliv výkony, pro majetek, který bude pravděpodobně užíván po celou dobu své životnosti přibližně stejným tempem. Pak také částky odpisů jsou stále stejně vysoké – lineární, rovnoměrně rozložené do celé doby použitelnosti majetku. Zřejmě větší část dlouhodobých majetků u všech VÚJ tuto podmínku splní. Ale rozhodně ne všechny. Míra zkrácení odpisových plánů je pak velkou otázkou.

Zjednodušeně by bylo možné následujícím způsobem srovnat tři přípustné způsoby odpisování např. u dlouhodobého majetku s životností 25 let s přibližně stejně intenzivním užíváním po většinu doby své životnosti.



Zdroj: autor

Zbytková hodnota

Bez ohledu na způsob odpisování konkrétního dlouhodobého majetku je možné do jeho odpisového plánu implementovat tzv. zbytkovou hodnotu (pozor na terminologický rozdíl oproti tzv. zůstatkové ceně), kterou lze definovat jako

účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.

Jinými slovy, pokud lze odhadnout, že využitelný potenciál konkrétního dlouhodobého majetku nebude v podmínkách konkrétní VÚJ využit, nicméně bude možné jej využít v podmínkách jiné organizace, není možné, aby tato část celkového využitelného potenciálu byla časově rozlišena jako náklad z odpisu. Odpisem se nikdy nestane. Bude předmětem buď prodeje, nebo bezúplatného pozbytí ve prospěch jiné organizace, typicky jiné VÚJ. Tato situace nebude v podmínkách VÚJ běžná. Nicméně není podmínkou aplikovat zbytkovou hodnotu při prvotním sestavování odpisového plánu. Je k dispozici k doplnění do odpisového plánu kdykoliv v průběhu doby užívání majetku.

Aplikace zásad významnosti a efektivnosti

Mohlo by se někdy zdát, že účetní metoda odpisování dlouhodobého majetku vlastně vyžaduje každý rok precizně a poctivě vyhodnocovat dosavadní odhady doby životnosti a intenzity užívání každého jednotlivého dlouhodobého majetku, což by povinná součást inventarizace. Takový postup by sice v rozporu se závaznou účetní legislativou nebyl, ale zjevně by také byl ohromně pracný. Proto i zde je více než vhodné aplikovat významnost a efektivnost. Znamenalo by to se např. v rámci inventarizace podrobněji zaměřit pouze na **vzorek** odpisových plánů. Tento vzorek může být vybrán ryze statistickými metodami, lze jej však také vytvořit na základě dosavadní zkušenosti VÚJ např. identifikací událostí, které pokud se v průběhu posledního roku staly, mohly by znamenat zastarání stávajícího odpisového plánu konkrétního dlouhodobého majetku, protože bude v rámci inventarizace jeho odpisový plán důkladněji prověřen. Takovou událostí může být provedení technického zhodnocení či významnější opravy daného majetku. Tento postup může dát VÚJ přiměřenou jistotu, že u ostatních dlouhodobých majetků je možné jejich odpisové plány považovat za relativně aktuální a relevantní.

2.2.2. Opravné položky k dlouhodobému majetku

Pomocí této účetní metody je možné u dlouhodobého majetku zachytit jeho znehodnocení vzhledem k dosavadnímu záměru a podmínkám pro jeho další užívání. Zobrazuje se tak tedy opět snížení budoucího využitelného potenciálu, avšak z důvodu jiného, než je užívání. Nejde ani o další možné důvody jako např. poškození, ztráta, prodej, likvidace, apod. Spíše jde o neočekávanou událost, kterou mohla, ale také vůbec nemusela mít možnost VÚJ ovlivnit. Praxe příspěvkových organizací s touto účetní metodou aplikovanou v oblasti dlouhodobého majetku je téměř nulová. Jelikož ani závazná legislativa nestanovuje žádné přesné postupy, je aplikace této účetní metody v rukou a v odpovědnosti především samotných VÚJ.

Posouzení situace z hlediska případné nezbytnosti vytvoření opravné položky a její vykázaní v rámci sloupce „korekce“ v aktivech rozvahy je velmi komplikované. Nakonec nechť čtenář sám posoudí z následujících situací:

1. Na pozemku VÚJ zřízeno věcné břemeno ve prospěch soukromé společnosti – majitele datové infrastruktury. Pozemek dosud propachtován soukromému zemědělci.
2. Před schválením podané žádosti o dotaci na lávku pro pěší a cyklisty pořízena z vlastních prostředků studie navrhující varianty řešení. Žádost však byla nezvratně zamítnuta, bez dotačních peněz nelze akci realizovat.
3. Na nákladním autě využívaném v zimě pro údržbu chodníků a v létě pro kropení a zalévání došlo k závadě, která znemožňuje využívání auta pro zimní údržbu. Oprava by byla příliš drahá, rozhodnuto, že bude využíváno pouze pro letní údržbu a servis.
4. VÚJ v rámci doplňkové činnosti provozuje restauraci, kde získávají praxi studenti hotelové školy. Nedávno byl pořízen speciální lávový gril na steaky. Zřejmě od konkurence se rozšířila fáma, že studenti v kuchyni neumí gril ovládat a způsobilo to zdravotní problémy několika hostů. Noví hosté sice chodí, ale steak si nikdo nedává.

Vykázání opravné položky k majetku (např. dlouhodobému) v rámci sloupce „korekce“ v aktivech rozvahy má svůj přesný význam. Opravná položka také znázorňuje snížení zbývajících využitelného potenciálu. Jestliže ten má být časově rozlišen v rámci zbývajících doby použitelnosti daného majetku ve formě odpisů, je zjevné, že tyto odpisy budou také nižší. Pozor tedy na tuto spojitost změny výše opravné položky s odpisovým plánem odpisovaného dlouhodobého majetku.

2.2.3. Interpretativní úskalí u vybraných účetních metod

V případě odpisů a ještě více u opravných položek k dlouhodobému majetku ponechává závazná účetní legislativa obrovský prostor k posouzení samotným VÚJ. Není to náhoda, v moderních systémech účetního výkaznictví v rozvinutém světě je tomu tak vždy. Není prostě možné závaznými předpisy sešněrovat veškeré možné případy, které v realitě mohou nastat.

Opatrnost při interpretaci zůstatkových cen dlouhodobých majetků, jakož i při využívání informací o nákladech z odpisů, se vyplácí už z pohledu volby adekvátního způsobu odpisování. Nevhodně zvolený způsob odpisování vede k jinému rozložení odpisů v průběhu doby životnosti a ke dlouhodobému zkreslování výsledovky. I při využití pouze lineárních odpisů je otázkou způsob provedení a zejména průběžné aktualizace odhadu zbývající doby použitelnosti. Přesnost očekávat nelze, jak bylo výše naznačeno. Nezřídka se však objevují zcela scestně nastavené doby použitelnosti u celé řady typů dlouhodobých majetků. Informace o odpisech bývají nezřídka zcela znehodnoceny.

Také není-li aplikována zbytková hodnota tam, kde je historická zkušenost a možnost předvídat pozbytí konkrétního majetku ještě před koncem jeho fyzické životnosti, se spolehlivost informace o odpisech snižuje.

Zkreslení účetních dat nevhodnou aplikací, přesněji řečeno neaplikace opravné položky ke dlouhodobému majetku není příliš častým jevem. Pokud se to však stane, dopad je až násobně vyšší než v předchozích dvou popsanych případech. Zobrazení nákladu z opravné položky ve výsledovce nemusí být ani „politicky“ vítané. Proto mnohdy nezbývá než se spolehnout na kontrolní procesy a mechanismy typu přezkoumání hospodaření či veřejnosprávní kontrola.

2.3. Investiční dotace a jiné investiční transfery

Významná praktická souvislost v případě dlouhodobého majetku u příspěvkových organizací je představována způsobem jeho financování, konkrétně poměrně častou variantou financování pomocí přijetí investiční dotace. Na tyto situace se v případě téměř všech VÚJ poměrně nově (od roku 2013) aplikuje plně aktuální báze. Jde tedy o poměrně nový přístup, který především významně dopadá do rozvahy i výsledovky příjemců investičních dotací, má také významné interpretační souvislosti.

Účetní režim stanovený závaznou účetní legislativou používá nejen pro dotace, ale i pro všechny další obdobné formy přesunu peněžních prostředků pojem „transfer“. Klíčovou vlastností těchto plateb je, že nejsou platbou, proti níž je

poskytována jakákoliv ekvivalentní protihodnota¹. Dále je tedy použito účetního termínu „transfer“, kdy typickým příkladem je dotace. Hovoříme-li o souvislosti s oblastí dlouhodobého majetku, tak na tomto místě pak hovoříme o investičním transferu coby transferu určeném na financování pořízení dlouhodobého majetku jeho příjemcem.

Teoreticky by bylo možné přijatý investiční transfer zachytit na peněžní bázi i na akruální bázi. Jak víme z první kapitoly, peněžní bázi využívá v České republice systém rozpočtového výkaznictví, zatímco účetní výkaznictví aplikuje bázi akruální. Tento zásadní rozdíl způsobuje zcela odlišný způsob zachycování a vykazování také u investičních transferů, např. investičních dotací. Rozpočtově se sleduje toliko pohyb peněžních prostředků, zatímco účetně věcná a časová souvislost celé transakce. I akruální způsob zachycení přitom nabízí dvě možnosti pro to, jak přijatý investiční transfer časově rozlišit. Budťo prostřednictvím snížení pořizovací ceny dlouhodobého majetku z transferu financovaného, čímž dochází k časovému rozlišení přijatého transferu nižšími budoucími odpisy daného majetku. Nebo prostřednictvím zvláštní položky pasiv rozvahy obsahově podobné výnosům příštích období. Právě tento způsob je i na mezinárodní úrovni považován za preciznější a má vyšší vypovídací schopnost a tím i vyšší interpretační potenciál vzhledem k uživatelům účetní závěrky. Je díky němu možné vyjádřit určitou „povinnost“, kterou na sebe příjemce investičního transferu převzal přijetím peněžních prostředků ve formě investičního transferu. Tato povinnost je tímto příjemcem plněna samotným užíváním pořízeného dlouhodobého majetku neboli poskytováním veřejné služby tímto majetkem. Postupný zánik této povinnosti lze průběžně dobře vyjádřit výnosem vykázaným ve výsledovce. K tomuto výnosu pak lze přiřadit celou řadu nákladů, které musela účetní jednotka vynaložit, aby tuto svoji povinnost splnila. Pochopitelně je to samotné užívání příslušného dlouhodobého majetku vyjádřené nákladem z titulu odpisů. Mohou to být ale i další náklady jako

- opravné položky,
- darování mimo VÚJ,
- prodej nebo
- manko nebo škoda,

díky nimž je možné považovat uvedenou povinnost účetní jednotky za splněnou, alespoň částečně.

V praxi VÚJ je tento problém technicky a legislativně řešen pomocí tzv. transferového podílu, který vyjadřuje podíl přijatého investičního transferu na zůstatkové ceně financovaného dlouhodobého majetku (jde-li o nově pořízený majetek, namísto zůstatkové ceny lze použít pořizovací cenu, neboť obě tyto částky jsou totožné). Z pohledu ekonomů a účetních především malých VÚJ jde o

¹ Zatím se tento režim nevztahuje na daně, poplatky a obdobné platby, a na platby sankčního charakteru jako pokuty, penále a sankční odvody.

poměrně pracné propočty, především v okamžiku provedení technického zhodnocení, kdy je nezbytné transferový podíl aktualizovat, nicméně většina dnes rozšířených účetních softwarů již tento problém umí podchytit a nabídnout ekonomům a účetním efektivní řešení.

Zdůrazněme závěrem **nejdůležitější interpretační souvislost**, a to že jednak nedochází ke snížení pořizovací ceny majetku pořízeného z investičního transferu a ta je tak využitelná pro další analýzy a sledování, a jednak je ve výsledovce zobrazen výnos z titulu splněného úkolu – poskytnuté veřejné služby jejím příjemcům (občanům, firmám, obecně daňovým poplatníkům).

2.4. Problematika vnitřních předpisů v účetnictví – zaměření na dlouhodobý majetek

Smyslem této podkapitoly je upozornit čtenáře na význam systému vnitřních směrnic, interních předpisů či obdobných norem (stanovených např. příspěvkové organizaci jejím zřizovatelem) v souvislosti se spolehlivostí interpretace účetních dat v oblasti dlouhodobého majetku. Obecně patří problematika vnitřních předpisů spíše do oblasti řízení organizací, vnitřního kontrolního systému, resp. interního auditu. Rozhodně však platí, že

není-li možné se při interpretaci účetních dat spolehnout na správně nastavený systém vnitřních předpisů v organizacích, jejichž účetní data mají být interpretována, není možné tato data považovat za spolehlivá. Jakákoliv jejich interpretace tudíž může být zkreslující či zcela odlišná od reality.

Význam vnitřních předpisů pro oblast účetnictví se výrazně zvýšil zavedením tzv. účetní reformy od roku 2010. Účetní pravidla nejen v oblasti dlouhodobého majetku v podstatě automaticky předpokládají, že účetním a ekonomům jsou k dispozici všechny potřebné informace – **průkazné účetní záznamy** – pro provedení příslušného účetního zápisu. V praxi to může být významná komplikace, informace často být k dispozici nemusí, nebo nejsou k dispozici ve správném okamžiku nebo ve správném místě. Zajistit jejich oběh je proto pro spolehlivost účetních dat kriticky důležité. Hovoříme zde však pouze o speciálním případě obecné povinnosti fungujícího systému vnitřních předpisů coby **nutné podmínky pro fungující vnitřní řídicí kontrolu**.

Výběr z těch nejzákladnějších aspektů, které by měly být ve VÚJ upraveny vnitřními předpisy, je například tento:

- účetní doklady a jejich oběh,
- účtový rozvrh,
- pravidla pro vnitroorganizační účetnictví,
- harmonogram roční účetní závěrky,
- směrnice pro inventarizaci veškerého majetku,
- způsob úschovy a ukládání účetních písemností a záznamů na technických nosičích, a další.

Pro oblast dlouhodobého majetku lze zdůraznit tyto konkrétnější aspekty, které je vnitřními předpisy více než vhodné upravit:

- zapojení majetkových pracovníků (pokud existují),
- jaký majetek jakým způsobem odpisovat,
- zatřídění majetku do skupin, je-li využitelné,
- souvislost s inventarizací, zejm.
 - pravidelné posuzování **zbývající doby použitelnosti**,
 - **nenulové** zůstatkové ceny,
 - adekvátnost **způsobu** odpisování,

- možnosti **zbytkové hodnoty** a další.

Některé z těchto aspektů (a také některé další) stanovuje všem VÚJ dokonce výslovně účetní legislativa jako povinnost.

Relevantnost a spolehlivost účetních dat VÚJ lze **významně** zvýšit, pokud se oblasti vnitřních předpisů ve VÚJ věnuje náležitá pozornost např. při přezkoumáních hospodaření, výkonu veřejnosprávní kontroly nebo interního auditu.