



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

# Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní (2. díl)

Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské  
univerzity v Českých Budějovicích

Jindřiška Kouřilová a kolektiv



## **Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní**

*Sborník vědeckých prací studentů*

*Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích*

*Prezentovaných na studentské konferenci 23. dubna 2015*

*V Českých Budějovicích*

### **Vedoucí kolektivu:**

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

### **Recenzenti:**

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

Ing. Daniel Kopta, Ph.D.

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Ing. Radek Zdeněk, Ph.D.

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

**Sborník výzkumných prací studentů magisterského a doktorského studia byl zpracován v rámci a s podporou GAJU 149/2014/S: „Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní“.**

© 2015 Ekonomická fakulta

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

ISBN 978-80-7394-537-4

## OBSAH

## ÚVOD

<b>Předmluva</b>	5
<b>FINANCE, ÚČETNICTVÍ A DANĚ</b>	7
<b>doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.:</b> „K vývoji a pojetí účetnictví, vnímání předmětu“	9-11
<b>Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.:</b> „Výuka oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na EF JU v Českých Budějovicích“	12-19
<b>Bc. Dana Böhmová:</b> „Analýza a vyhodnocení aplikace transferových cen využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy“	20-24
<b>Bc. Pavla Eiblová:</b> „Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí“	25-28
<b>Bc. Aneta Patáková:</b> „Účetní a daňové aspekty kapitálových transakcí s podnikem v komparaci ČÚP a IFRS“	29-34
<b>Bc. Kateřina Škrdletová:</b> „Zmanipulované účetní výkazy - možnosti a meze identifikace v podmínkách ČÚP“	35-38
<b>Bc. Vendula Vaničková:</b> „Interní audit z pohledu účetnictví“	39-43
<b>Klára Hejtmánková:</b> „Vypovídací schopnost účetních výkazů pro management podniku“	44-46
<b>Bc. Veronika Kahounová:</b> „Vliv metod oceňování spotřeby zásob na výsledek hospodaření“	47-50
<b>Bc. Gabriela Uhlířová:</b> „Tvorba cen ve vybrané účetní jednotce“	51-54
<b>Bc. Jiří Klička:</b> „Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku“	55-59
<b>Bc. Lenka Hornová:</b> „Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví“	60-63
<b>Bc. Petra Veselá:</b> „Analýza nedostatků účetních výkazů obcí a jejich eliminace po účetní reformě“	64-68
<b>Bc. Lucie Kanovová:</b> „Faktory změn objemu a struktury výdajů obcí“	69-72
<b>Lenka Škodová:</b> „Srovnání stupně finanční gramotnosti studentů různých typů středních škol“	73-76
<b>Ing. Kristýna Dvořáková:</b> „Hodnocení finančního zdraví podniku z pohledu účetnictví na případu zemědělství“	77-81
<b>Bc. Anna Kalíšková, Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.:</b> „Struktura účetní závěrky a její novelizace od roku 2016“	82-89
<b>Bc. Veronika Pavouková, Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.:</b> „Vliv legislativních změn na kalkulace v podniku“	90-93
<b>Bc. Kristýna Chadimová, Ing. Zita Drábková, Ph.D.:</b> „Změny v legislativě obchodních korporací dle zákona o obchodních korporacích pro akciovou společnost“	94-97

---

<b>Ing. Martin Telecký, doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, Ph.D.:</b> „Vlivy změny legislativy a kvality účetních dat na vykazování vybraného druhu veřejné dopravy.“	98-104
<b>Bc. Kristýna Štruncová, Ing. Zita Drábková, Ph.D.:</b> „Věrný a poctivý obraz dle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS“	105-110
<b>EKONOMIKA A UDRŽITELNOST REGIONU</b>	111
<b>Bc. Martin Rek:</b> „Hospodaření podniku služeb“	113-119
<b>Radek Zeman:</b> „Úloha cizího kapitálu v podniku“	120-124
<b>Bc. Alžběta Jančová:</b> „Možnosti zvýšení efektivnosti mzdového systému podniku“	125-129
<b>Jaroslav Kamlach:</b> „Hodnocení efektivnosti investic do lidského kapitálu v nestátních neziskových organizacích“	130-135
<b>Tereza Bodešínská:</b> „Behaviorální ekonomie - jak drahé je vlastnictví“	136-138
<b>Bc. Věra Hronková:</b> „Analýza programovacího období 2007 - 2013 v zemích V4“	139-143
<b>Kristýna Janoušková:</b> „Komparace financování vybraných sociálně zdravotních zařízení z evropských a národních zdrojů“	144-148
<b>Bc. Hana Košánová:</b> „Možnosti financování kultury na území vybraného města“	149-153

## **Předmluva k druhému dílu**

Další ročník sborníku výzkumných prací, především studentů magisterského a doktorského studia, byl zpracován v rámci a s podporou GAJU 149/2014/S: „Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní“. Příspěvky vycházejí z hlavních témat korespondujících se zadáním cíle grantu a to: vlivu změn účetní legislativy promítnuté do účetnictví a financování podniků, obcí či služeb; v detailu se dotýkají např. transferových cen, zákona o obchodních korporacích, vykazování, kontroly na podnikové úrovni. Oproti loňské struktuře příspěvků je tak více věnována pozornost právě projevům a důsledkům aktuálních letošních legislativních změn.

Soubor uvedených příspěvků je doplněn příspěvkem s rešeršemi k pracím připravovaným. Sborník může být využit dalšími studenty jako studijní materiál, dále při výuce jako ilustrační, podpůrný materiál. Z tohoto důvodu byl i původní řešitelský kolektiv autorů doplněn o vhodné příspěvky několika dalších studentů, kteří by mohli ve své činnosti na daná témata navázat.

(Studenti dali se zveřejněním svých příspěvků během jejich zpracování souhlas).



## **Finance, účetnictví a daně**





# K vývoji a pojetí účetnictví, vnímání předmětu

Jindřiška Kouřilová

**Abstrakt:** *Historie a vývoj účetnictví vycházely vždy z potřeb společnosti ve smyslu: co je psáno, to je dáno. Posléze se stalo účetnictví i prostředkem důkazním. Postupem času získalo účetnictví nejen roli důležitého prostředku informačního, podkladu pro řízení podniku, ale začalo se přizpůsobovat i potřebám podniku, ocitá se v dimenzi manipulace s daty. Tím se tak stává i náročnější pro studenty; náročnější na porozumění souvislostem, kontextu, aplikaci, ale i na tvůrčí činnost. Přitom se jedná současně o vývoj účetnictví jako disciplíny, jednak o vývoj metod jeho využívání.*

**Klíčová slova:** vývoj účetnictví · výuka účetnictví

**JEL Classification:** M41

## 1 Úvod

Historie a vývoj účetnictví vycházely vždy z potřeb společnosti. Posléze se stalo účetnictví i prostředkem důkazním. Postupem času získalo účetnictví nejen roli důležitého prostředku informačního, podkladem pro finanční řízení podniku a management, ale octlo se i v dimenzi manipulace s daty. Tím se tak stává i náročnější pro studenty. A to náročnější na porozumění souvislostem, kontextu, aplikaci, uvědomění si rizik.

Výuka účetnictví na školách samozřejmě přináší stále další nároky i poznatky, které zpětně směřují do výuky. Na základě poznatků a zkušeností z výuky účetnictví lze uvést alespoň určité fragmenty z historie účetnictví, která obsahuje řadu zajímavostí, na jejichž základě studenti mohou získat oprávněný dojem účasti na dění, které není krátkodobé ani účelové, aktuální pouze v daném okamžiku. Naopak každý aktuální jev má svá pokračování v metodách, jak účetnictví využít, ale bohužel i zneužít.

## 2 Materiál a metodika

Zajímavé momenty ve výuce účetnictví samozřejmě každý může spatřovat v odlišných sférách. Pro naše účely lze zvolit témata, o kterých se domníváme, že by mohla být či že jsou označena jako zajímavá, pro uchopení reálné situace nezbytná. A to z pohledu nejen vcítění se do kontextu studovaného předmětu, ale i jeho vývoje, doprovázeném nároky na studenty.

Čtené materiály týkající se historie účetnictví přehledově (např. Hora, 2006), v heslech (Investopedia 2014) či vyčerpávajícím způsobem: A History of Accounting and Accountants, nabízejí čtenářům vstupy do úvodu studia předmětu. Je účelné nabídnout a propojit kontext historie a současnosti; vymezit svůj prostor každému, kdo se účetnictvím zabývá.

Rozvoj účetnictví probíhá jak po linii jeho teorie a metod, tak po linii rozvoje metod a postupů ve snaze využít získanou datovou bázi využít ve vyšší míře; např. odkazy na ilustrace pentálního, environmentálního, mentálního účetnictví v literatuře.

## 3 Výsledky

1. Historie a vývoj účetnictví vycházel z potřeb společnosti (co je psáno, to je dáno)
2. Účetnictví je prostředkem důkazním (Al Capone, pracovní, správní a soudní spory)
3. Účetnictví je základem informací, ale může být modifikováno:
  - a) z důvodu lepšího využití dat
  - b) z důvodu přizpůsobení zájmům různých subjektů (kreativní, behavior účetnictví), finanční gramotnosti

Postupný přechod z evidence na tvůrčí činnost v účetnictví přináší i vyšší nároky na porozumění souvislostem, zařazení případu do kontextu, aplikaci, řízení rizik.

**(a) Proč věnovat pozornost historii:** zajímavé, nezbytné k pochopení filosofie předmětu, současné účetnictví není činnost sama o sobě.

Dějiny účetnictví začínají v pravěku, kdy se ještě před vznikem písma například pomocí zářezů do kostí či dřeva znamenávaly počty kusů dobytka a jiného majetku. Postupem doby následovala třeba „vrubovka“, dřevěná tyč, na které se zářezem poznamenala pohledávka, seříznutím příslušného zářezu se zaznamenala úhrada pohledávky. Jinou formou byly uzlíky na provázcích, či pak písemné doklady z oblastí Babylonu, Egypta, Číny. Obchodní činnost byla prostředkem rozšiřování různých podob účetnictví.

Luca Pacioli (koncem 15. století); traduje se, že původně františkánský mnich, nejdříve obchodník s vínem jako první popsal podvojně účetnictví v jeho systému; později působil jako učitel matematiky, byl i výborným šachovým specialistou; jeho žákem se stal i Leonardo de Vinci. Ačkoliv mnoho účetních odborníků jej nezná, dodnes je jeho jméno spojeno mimo jiné s evropským zemědělským účetnictvím.

Finanční účetnictví (směrem ven z podniku) bylo zdokonalováno tak, aby bylo možné srovnávat stav majetku a výsledky hospodaření. V jednotlivých podnicích byla již během 19. století vytvářena a sepisována všeobecně uznávaná pravidla účtování. Současně byla požadována kontrola – ověření účtování společností nezávislou osobou – auditorem. Významným externím uživatelem se stává i stát, který ovlivňuje pravidla účetnictví z důvodu, že se na základě výsledku hospodaření stanovuje daňová povinnost podniku

Mihlo se dějinami i potrojně účetnictví.

Průkopníkem novinek v účetnictví byl koncern Du Pont. Byly zavedeny rozpočty, jejichž používání vyžadovalo porovnávání skutečných nákladů s plánovanými.

Výrazným způsobem se do dějin účetnictví zapsalo také provozní účetnictví používané v Baťových závodech ve Zlíně; podrobně sestavené kalkulace jednotlivých výrobků. V 70. letech se do popředí zájmu dostává snaha o mezinárodní sjednocení pravidel účetnictví. Za tímto účelem jsou Výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), založeném v roce 1973, vydávány mezinárodní účetní standardy (IAS), od roku 2001 označované jako mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - *International Financial Reporting Standards*), v roce 2009 doplněné i o standardy pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs). V současnosti probíhá snaha o sjednocení s ostatními všeobecně uznávanými účetními principy, zejména s US GAAP, které jsou rovněž světově významným souhrnem účetních pravidel.

Na základě dostupných informací lze tvrdit, že organizace účetnictví v českých zemích byla vždy na velmi vysoké úrovni. Obrovský rozvoj organizace účetnictví lze pozorovat za vlády císařovny Marie Terezie v 18. století.

Je nutno respektovat specifiku národního přístupu, ale není to vždy jednoduché.

Jako ryze český „zádrhel“ můžeme ilustrovat např. pojmy:

- Účtování (Bookkeeping, Buchhaltung) versus účetnictví (Accounting, Rechnungswesen).
- Zavádějící pojmy jako: likvidace faktur, skontro pokladny
- Tunel v účetnictví

## **(b) Vyrovnávání se se současným pojetím a rozvojem metod a postupů k využití účetnictví**

Základy účetnictví

Každý stupeň studia a obor má svá specifika: ta spoluurčují postoje, „obrané valy proti účetnictví“.

Logicky nejmenší diskrepance jsou u oboru Účetnictví a finanční řízení podniků (ÚFŘP), kde se předpokládá zájem o předmět. Spíše je problém časově nasunut mezi výukou účetnictví matematiky u absolventů ekonomických škol a gymnázií. Velké části absolventů zůstává vstupní rys zvládnutí předmětů, který je dán předchozím typem studia střední školy. Absolventi magisterského studia většinou jsou poměrně dobře rozdělení na ty, pro něž není problém uvést systém účtáren do perfektního chodu, dále na ty, kdož úspěšně míří do institucí, korporací se složitou organizační strukturou a do zahraničí. Tento poznatek lze získat nejen podle zaměření diplomové práce, ale i přímo z výuky předmětů, kde se potkává vícero disciplín a je třeba řešit komplexní úkol. Nicméně obě skupiny jsou připraveny na to, že se potkají s kreativním účetnictvím, pentálním, behavior a dalším účetnictvím v praxi; že je třeba předpokládat, že vykazovaná čísla nemusí být ta, s jejichž kvalitou počítají. Stejně jako se situací, kdy na ně může být činěn nátlak být vstřícnější k „tvůrčímu, kreativnímu přístupu vedení účetnictví, interpretaci dat.

Další obory, jejichž studenti se zčásti snaží odolávat něčemu, co nechtěly a co podle nich zatěžuje jejich zájem o jinou, studovanou profesi. Jedná se o zejména o zemědělské obory vč. Pozemkových úprav, rybářství, zdravotně sociálního zaměření. Na otázku v úvodu, v čem si myslí, že spočívá užitečnost účetnictví pro ně samé, jsou nejčastější odpovědi:

**Tabulka 1** - Užitečnost účetnictví

DANĚ, minimalizace	Vyplnění daňového přiznání	Nebudeme za hlupáky, státu platit zbytečně
PODNIKÁNÍ-nezbytnost	Vědět kolik vyděláme, zda jsme výděleční či ne	Samozřejmá věc
Orientace v hospodářských případech	Vědět jak na tom podnik je	Kam ukládat volné prostředky
Vidět do problému a kontrolovat	Plnění závazků	Mít šikovnou účetní a umět ji kontrolovat
Raději využít někoho, kdo má více než 1 semestr účta	Zaměstnancům umět spočítat platy	Umět vyplnit fakturu
Vedoucí funkce	Řízení, kontrola, evidence	Prodej mechanizace
Nároky praxe	Znát odpisy HM, způsoby pořízení	Vedení domácího deníku
Znalosti se vyplatí	Třeba kontrolovat své podřízené	Účta není nikdy dost
Účto je obsáhlé, těžké	Nechystám se podnikat, potřebovat nebudu	Oddálit jak možné
Dobry podnik dělá dobry účetní	Nikdy prakticky účtovat nebudu	Úspory za vedení účta
Aby nikdo neviděl do karet	Kdy a kolik platit	Doufám, že to není tak náročné jako biochemie

Zdroj: vlastní zpracování

Potěšitelné je, že po absolvování kursu základů účetnictví se poměr přívrženců a odpůrců zpravidla změní ve prospěch náhledu na užitečnost předmětu.

#### 4 Závěr

Jeví se jako příhodné studenty včlenit do dění při výuce účetnictví i prostřednictvím historie předmětu. Zároveň mít na zřeteli, zda student pochází ze střední školy ekonomického, či jiného zaměření. U magisterského studia pak podtrhnout, že účetnictví se chová jako živý organismus. Záleží, nakolik mu stanovíme životní podmínky a způsoby dalšího rozvoje, využití, přežití či degradace.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Hora, M. (2006). Počátky účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* (1), 80-85.
- Organizační kancelář s.r.o. (2009). *Pentální účetnictví* (online). 2009 - 2011 [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: <http://www.pentalni-ucetnictvi.cz/>
- Wikipedia: the free encyclopedia (2015). *Mental accounting* (online). San Francisco (CA): Wikimedia Foundation. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: [http://en.wikipedia.org/wiki/Mental\\_accounting](http://en.wikipedia.org/wiki/Mental_accounting)
- Enviwiki (2013). *Environmentální účetnictví na podnikové úrovni* (online). 10.3.2011 [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: [http://www.enviwiki.cz/wiki/Environment%C3%A1ln%C3%AD\\_%C3%BA%C4%8Detnictv%C%AD\\_na\\_podnikov%C3%A9\\_%C3%BArovni](http://www.enviwiki.cz/wiki/Environment%C3%A1ln%C3%AD_%C3%BA%C4%8Detnictv%C%AD_na_podnikov%C3%A9_%C3%BArovni)
- Richard Brown (1968). *History of Accounting and Accountants* (online). [cit. 2014-01-14]. Dostupné z: [http://www.google.cz/books?hl=cs&lr=&id=45qsAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=history+of+accounting&ots=SCfp5zb15a&sig=bteyuUku-6xFrCll1iVU3Gi9S9Q&redir\\_esc=y#v=onepage&q=history%20of%20accounting&f=false](http://www.google.cz/books?hl=cs&lr=&id=45qsAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=history+of+accounting&ots=SCfp5zb15a&sig=bteyuUku-6xFrCll1iVU3Gi9S9Q&redir_esc=y#v=onepage&q=history%20of%20accounting&f=false)

## The development and concepts of accounting, the perception of the subject

Jindřiška Kouřilová

**Abstract:** *History and development of accounting are based on each firm's needs in terms of: what is written is given. Eventually it becomes a means of accounting evidence. Over time accounting gains not only the role of an important means of information, firm management the base, but begins to adapt to the needs of business, finds itself in the dimension of data manipulation. This becomes even more difficult for students; difficult to understand context, application, but also on creative activities. While it is simultaneously the development of accounting as a discipline and also the development of methods using of accounting*

**Key words:** Accounting · Development of Accounting · Accounting Education

# Výuka oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na EF JU v Č. Budějovicích

Jaroslav Svoboda

**Abstrakt:** Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, vzniklá v roce 1991, je často označovaná jako univerzita regionální, přesto ji však navštěvují i studenti z celé republiky a v posledních letech i mnoha zahraničních studentů. Ekonomická fakulta, jejíž historie se datuje od roku 2007 a představuje jednu z 8 fakult univerzity, má však obory, které sahají i hlouběji do historie. Jedním takovým případem je i obor Účetnictví a finanční řízení podniku, který letos oslavuje 20-té výročí svého vzniku. Za dobu své existence jej absolvovalo již 2,5 tis. studentů. Cílem příspěvku je blížeji tento obor přiblížit a na základě vybraných ukazatelů charakterizovat jaký je zájem o tento obor i studijní výsledky absolventů.

**Klíčová slova:** pedagogika · Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích · Ekonomická fakulta · obor Účetnictví a finanční řízení podniku

**JEL Classification:** A23

## 1 Úvod

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích je veřejná vysoká škola univerzitního typu a byla zřízena 28. září 1991 zákonem ČNR č. 314/1991 Sb. Základ této veřejné vysoké školy původně tvořily dvě fakulty - pedagogická fakulta (od roku 1948 byla pobočkou Pedagogické fakulty Univerzity Karlovy, později se stala samostatnou fakultou) a provozně ekonomická fakulta (od roku 1960 působila jako součást pražské Vysoké školy zemědělské v Praze). Postupem času se univerzita rozrůstala o nové fakulty a od roku 2012 jich zahrnuje 8. Vzdělávací, vědecká, výzkumná, vývojová, umělecká a další tvůrčí činnost rozvíjená na této univerzitě zahrnuje všechny typy studijních programů v oborech ekonomických, humanitních, pedagogických, přírodovědných, teologických, uměleckých, zdravotně sociálních a zemědělských. Na Jihočeské univerzitě studuje v současné době cca 13 tis. studentů a studentek.

Od 1. 1. 2007 vznikla nová fakulta ekonomická (dále EF), která v podstatě vyčlenila ekonomické obory, která byly do této doby akreditovány na zemědělské fakultě. Je tedy zřejmé, že mezi těmito fakultami existovala a stále existuje úzká vazba. Jedním z oborů, který tvořil základ nově vzniklé ekonomické fakulty, byl právě obor Účetnictví a finanční řízení podniku (dále ÚFRP) ve studijním programu Ekonomika a management. Jeho historie sahá až do roku 1994 a v letošním roce si lze připomenout jeho 20-té výročí. Ačkoliv se jedná o nejnáročnější obor fakulty, je o tento obor neklesající zájem a za dobu trvání ho úspěšně vystudovalo cca 2,5 tis. absolventů. Již od svého vzniku byl obor koncipován jako dvoustupňový (bakalářský a navazující magisterský) a zároveň i ve dvou formách (prezenční a kombinovaná).

## 2 Materiál a metodika

Výchozím materiálem pro zpracování tohoto příspěvku byly interní materiály EF JU v Českých Budějovicích, které jsou evidovány na studijním oddělení. Do roku 2007, kdy obor ÚFRP spadl pod Zemědělskou fakultu JU v Českých Budějovicích, byly údaje shromažďovány pouze u počtu absolventů. Bližší analýza byla tedy provedena až od roku 2007. Jako hlavní sledované ukazatele byly vybrány: počty absolventů, počty studentů, počty uchazečů v rámci přijímacího řízení a výsledky u státních závěrečných zkoušek. Pro doplnění údajů byl i zvolen ukazatel postupovosti, který byl konstruován jako podíl studentů, kteří nastoupili z prvního do druhého ročníku. Všechny údaje byly sledovány jak za stupeň (formu) studia bakalářského, tak i navazujícího magisterského; a zároveň ve formě studia prezenčního i kombinovaného.

### 3 Výsledky

Studijní obor v bakalářském stupni (v současné době akreditován do roku 2021, udělován titul Bc.) je uskutečňován v souladu s potřebami podnikatelské sféry i veřejného sektoru. V rámci výuky, vedle všeobecného teoretického a aplikovaného základu, je kladen důraz na problematiku, které významně přispívají k uplatnění absolventů na trhu práce. Jedná se zejména o v praxi používané postupy financování, účetnictví, výkaznictví, zdanění a analýz hospodaření obvyklé v zemích EU. V neposlední řadě jde i o právo, informatiku a výuku cizích jazyků. V rámci bloku volitelných předmětů má posluchač možnost rozšířit studium o vybranou oblast podle svého zájmu.

Skladba předmětů studijního plánu umožňuje široké a dobře ohodnocené uplatnění absolventů bakalářského studia v podnikatelském sektoru, tedy v ekonomických odděleních privátních firem, zejména na úseku financí, účetnictví a daní, v oblasti individuálního podnikání, ale také v institucích finančního trhu (bankách, pojišťovnách, u obchodníků s cennými papíry) či ve vládním sektoru, např. na ministerstvech, finančních ředitelstvích, finančních úřadech, ekonomických odborech krajů a obcí apod.

Studijní plán je koncipován tak, aby vytvořil předpoklady pro pokračování v navazujícím magisterském studiu stejného oboru na EF JU, který navazuje zejména v oblastech pokročilých metod finančního řízení, manažerského účetnictví, mezinárodních financí, mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a auditingu.

Navazující magisterský stupeň (v současné době akreditován do roku 2018, udělován titul Ing.) poskytuje vzdělání potřebné pro budoucí pracovníky managementu podniků, především v oblasti finančního řízení, finančního i manažerského účetnictví, daní, auditingu, v účetním poradenství a v oborech bezprostředně navazujících, jako je bankovníctví nebo finanční investování. Profil absolventa umožňuje velmi dobré uplatnění také ve veřejném sektoru a v orgánech veřejné správy, včetně ministerstev, územních finančních orgánů, finančních odborů krajů, měst a obcí.

Studium navazuje na znalosti posluchačů získané bakalářským studiem stejných či příbuzných studijních oborů a rozšiřuje a prohlubuje znalosti studentů jak v předmětech teoretického a aplikovaného základu, tak i v předmětech oborových. Studijní obor připravuje absolventy schopné samostatného rozhodování v oblasti finančního řízení s dostatečnou znalostí teorie i praktických postupů, s aktuálními oborovými znalostmi a profesními dovednostmi. V rámci výuky je kladen důraz i na problematiku, které významně přispívají k uplatnění studentů na evropském trhu práce. Jedná se zejména o mezinárodní účetní standardy, mezinárodní finance, finanční trhy a investování, metody finanční analýzy, analýzy podnikatelské činnosti a finančního řízení obvyklé v zemích EU. Studenti také vypracovávají diplomové práce analyzující ekonomické jevy nejen v České republice, ale i v zahraničí.

Studijní obor lze opět studovat v prezenční i v kombinované formě studia. Po úspěšném absolvování navazujícího magisterského studijního programu mohou vynikající studenti pokračovat na Ekonomické fakultě doktorským studiem ve studijním programu Ekonomika a management. Zájem o doktorské studium však bývá velice nízký, což je možné vysvětlit již vystudovaným velice atraktivním oborem, ve kterém se již chtějí absolventi uplatňovat spíše v oblasti podnikatelské praxi, než zůstat v akademické sféře.

#### 3.1 Vybrané ukazatele oboru ÚFŘP

Bližší analýza počtu absolventů, kteří za celou dobu existence oboru a v celkovém počtu ho tvořilo cca 2,5 tis (2 476), je uvedena v tabulkách 1 a 2.

Tabulka 1 - Počty absolventů oboru ÚFŘP - bakalářský stupeň

Bc. - stupeň:	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
- prezenční	56	71	77	71	68	70	55	66	60	60
- kombinovaná	6	12	11	13	17	15	25	27	2	0
<b>CELKEM</b>	<b>62</b>	<b>83</b>	<b>88</b>	<b>84</b>	<b>85</b>	<b>85</b>	<b>80</b>	<b>93</b>	<b>62</b>	<b>60</b>
Bc. - stupeň:	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	CELKEM	
- prezenční	48	72	54	59	67	57	57	85	1 153	
- kombinovaná	23	16	23	29	29	20	13	15	296	
<b>CELKEM</b>	<b>71</b>	<b>88</b>	<b>77</b>	<b>88</b>	<b>96</b>	<b>77</b>	<b>70</b>	<b>100</b>	<b>1 449</b>	
- podíl k EF	31,70%	41,71%	34,53%	27,67%	35,29%	30,80%	35,35%	36,10%	34,14%	

Zdroj: vlastní zpracování

U bakalářského stupně je vhodné zmínit, že v jeho denní formě, jej bylo možné i ve francouzské specializaci (v letech 2000-2012 při počtu cca 50 absolventů). Výuka probíhala formou interních konzultací s rodilým mluvčím a zkoušky byly realizované prostřednictvím francouzských pedagogů Savoyeské univerzity, ze které byl udělen i vysokoškolský diplom. Velikost oboru vzhledem k celkovému počtu absolventů EF dokládá i jeho poměr - v průměru 34%. Celkově tento stupeň od roku 1997 absolvovalo 1 449 studentů.

Zájem o navazující magisterské studium je značný. Valná většina pokračujících studentů jsou absolventi bakalářského stupně naší fakulty. Bohužel trend posledních let, udávaný ministerstvem školství, neumožňuje do tohoto stupně přijmout všechny studenty, neboť stanovené kvóty mají klesající tendenci a souvisí s jejím celkovým rozdělením této kvóty v rámci univerzity. Počet absolventů navazujícího studia je tedy nižší, od roku 1997 ho vystudovalo 1 027 posluchačů (tabulka 2). Poměr absolventů ke všem EF je však stejný - opět 34%. Lze tedy konstatovat, že rozdělení studentů mezi jednotlivými obory provádí vedení EF obdobně jako u bakalářského stupně.

**Tabulka 2** - Počty absolventů oboru ÚFŘP - navazující magisterský stupeň

NMgr. - stupeň:	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
- prezenční	x	x	52	54	53	75	47	51	42	56
- kombinovaná	x	x	3	20	13	15	10	22	22	16
<b>CELKEM</b>	x	x	55	74	66	90	57	73	64	72
NMgr. - stupeň:	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	CELKEM	
- prezenční	41	46	40	53	31	43	43	33	760	
- kombinovaná	8	23	22	17	20	25	16	15	267	
<b>CELKEM</b>	49	69	62	70	51	68	59	48	1 027	
- podíl k EF	59,76%	41,57%	32,80%	34,65%	28,33%	27,64%	25,65%	25,13%	34,44%	

Zdroj: vlastní zpracování

Celkový počet studentů oboru ÚFŘP je zachycen v tabulce 3. V těchto datech a dalších tabulkách, budou ukazatele sledovány již pouze za EF. Z tabulky vyplývá jednoznačný trend u snižování počtu studentů v navazujícím magisterském studiu a souvisí s již výše uvedeným. Naopak zvyšující se trend u bakalářského stupně lze objasnit následující úvahou, které se týká schopností studentů absolvovat tento obor. Počet přijatých (zapsaných) studentů je úmyslně vyšší, protože se předpokládá, že obor v prvním roce studia opustí určitý počet studentů, kteří studium nebudou schopni zvládnout. Tento fakt souvisí zřejmě s celkovým klimatem ve společnosti, kdy se na vysoké školy hlásí vysoké procento středoškoláků (uvádí se kolem 70%), ačkoliv se nejedná v častých případech o studenty, kteří by měli kvalitní předpoklady pro vysokoškolské studium. Tento fakt bude blížeji analyzován v tabulce 8. Celkově lze konstatovat, že podíl oboru ÚFŘP tvoří opět kolem jedné třetiny z celkového počtu studentů EF. Je možné si však zde povšimnout, že ve vztahu počtu absolventů k EF (tabulka 1 a 2), je počet studentů k EF nižší. Lze z toho odvodit závěr, že u toho oboru jsou studenti možná více úspěšní a obor dokončí ve více případech, než u jiných oborů, proto je procento absolventů k EF vyšší než počet studentů k EF.

**Tabulka 3** - Počty studentů k 31.10.

Typ studia:	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Bc. - stupeň:</b>	- prezenční	274	237	236	258	303	310	339
	- kombinovaná	116	142	134	125	123	91	101
	<b>CELKEM</b>	390	379	370	383	426	401	440
<b>NMgr. - stupeň:</b>	- prezenční	95	111	102	90	96	96	79
	- kombinovaná	60	67	60	75	73	61	53
	<b>CELKEM</b>	155	178	162	165	169	157	132
<b>Podíl k EF:</b>	- prezenční	31,35%	28,62%	28,31%	28,45%	28,40%	29,42%	30,62%
	- kombinovaná	35,20%	36,60%	32,66%	34,78%	31,01%	27,00%	28,84%

Zdroj: vlastní zpracování

Zájem o obor evidován dle přijímacího řízení uvádí tabulky 4 až 7. Kromě samotného počtu uchazečů (zájemců o obor, kteří podali přihlášku ke studiu), jsou sledovány i počty skutečně přijatých a počty studentů, kteří byli evidováni v prvním semestru studia k 31.10. (evidovaných dle zápisu ke studiu).

**Tabulka 4** - Výsledky přijímacích zkoušek - bakalářský stupeň, prezenční forma

<b>Bc. - prezenční:</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Počet uchazečů</b>	<b>358</b>	<b>300</b>	<b>290</b>	<b>270</b>	<b>368</b>	<b>388</b>	<b>301</b>	<b>243</b>
<b>- podíl k EF</b>	<b>24,90%</b>	<b>21,65%</b>	<b>21,71%</b>	<b>24,66%</b>	<b>19,42%</b>	<b>22,61%</b>	<b>22,25%</b>	<b>20,25%</b>
<b>Počet přijatých</b>	<b>55,03%</b>	<b>54,33%</b>	<b>62,07%</b>	<b>57,41%</b>	<b>65,76%</b>	<b>54,12%</b>	<b>80,73%</b>	<b>92,59%</b>
<b>Zapsáno z přijatých</b>	<b>46,70%</b>	<b>53,37%</b>	<b>47,22%</b>	<b>64,52%</b>	<b>62,40%</b>	<b>50,00%</b>	<b>55,97%</b>	<b>51,11%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 5** - Výsledky přijímacích zkoušek - bakalářský stupeň, kombinovaná forma

<b>Bc. - kombinované:</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Počet uchazečů</b>	<b>116</b>	<b>133</b>	<b>123</b>	<b>94</b>	<b>161</b>	<b>130</b>	<b>107</b>	<b>88</b>
<b>- podíl k EF</b>	<b>31,87%</b>	<b>36,34%</b>	<b>30,07%</b>	<b>34,56%</b>	<b>30,73%</b>	<b>33,77%</b>	<b>33,65%</b>	<b>33,98%</b>
<b>Počet přijatých</b>	<b>65,52%</b>	<b>54,14%</b>	<b>52,85%</b>	<b>45,74%</b>	<b>41,61%</b>	<b>49,23%</b>	<b>54,21%</b>	<b>75,00%</b>
<b>Zapsáno z přijatých</b>	<b>72,37%</b>	<b>79,17%</b>	<b>78,46%</b>	<b>95,35%</b>	<b>94,03%</b>	<b>65,63%</b>	<b>77,59%</b>	<b>78,79%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Obor ÚFŘP by se dal označit jako ne jeden z nejnáročnějších oborů fakulty. Toto tvrzení lze doložit už jeho strukturou (studijním plánem) i počtem státnicových zkoušek. Při tvorbě učebního plánu mají studenti možnost určitý počet volitelných předmětů (tj. v přepočtu kreditů 12 ze 180 celkových), avšak počet je poměrně zúžen právě díky specifickosti oboru (na rozdíl od ostatních oborů, kde volba je širší). Přestože se tedy nejedná o obor nejžádanější, má relativně stabilní uchazeče. Průměrně si na bakalářský stupeň podává žádost 314 potencionálních uchazečů o denní studium a 119 pro studium kombinované. Větší zájem v poměru k celkovému počtu přihlášek na EF u studia kombinovaného (v průměru 33%, oproti dennímu studiu - 22%), což lze komentovat tím, že ne všechny obory EF jsou doposud nabízeny i ve formě kombinované. Tato skutečnost se ovšem bude v rámci nových akreditací zřejmě rozšiřovat. Počet přijatých studentů je v průměru 60%, ačkoliv rok 2014 byl z toho pohledu velice úspěšným. Skutečný zájem - tedy studenti, kteří jsou i zapsáni na začátku semestru, pak dokládá, že opět u kombinovaného studia se jedná o stabilnější uchazeče, resp. nyní již studenty (v průměru 80%, oproti dennímu studiu - 53%).

**Tabulka 6** - Výsledky přijímacích zkoušek - navazující magisterský stupeň, prezenční forma

<b>NMGr - prezenční:</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Počet uchazečů</b>	<b>90</b>	<b>109</b>	<b>80</b>	<b>110</b>	<b>117</b>	<b>129</b>	<b>87</b>	<b>124</b>
<b>- podíl k EF</b>	<b>26,87%</b>	<b>28,99%</b>	<b>20,57%</b>	<b>15,85%</b>	<b>20,07%</b>	<b>17,67%</b>	<b>15,93%</b>	<b>21,42%</b>
<b>Počet přijatých</b>	<b>57,78%</b>	<b>74,31%</b>	<b>58,75%</b>	<b>51,82%</b>	<b>40,17%</b>	<b>44,19%</b>	<b>43,68%</b>	<b>34,68%</b>
<b>Zapsáno z přijatých</b>	<b>69,23%</b>	<b>76,54%</b>	<b>80,85%</b>	<b>85,96%</b>	<b>95,74%</b>	<b>77,19%</b>	<b>81,58%</b>	<b>86,05%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 7** - Výsledky přijímacích zkoušek - navazující magisterský stupeň, kombinovaná forma

<b>NMGr. - kombinované:</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Počet uchazečů</b>	<b>95</b>	<b>89</b>	<b>128</b>	<b>122</b>	<b>138</b>	<b>146</b>	<b>139</b>	<b>140</b>
<b>- podíl k EF</b>	<b>34,42%</b>	<b>26,89%</b>	<b>34,59%</b>	<b>24,95%</b>	<b>26,69%</b>	<b>25,80%</b>	<b>24,87%</b>	<b>26,02%</b>
<b>Počet přijatých</b>	<b>45,26%</b>	<b>51,69%</b>	<b>34,38%</b>	<b>46,72%</b>	<b>41,30%</b>	<b>36,30%</b>	<b>29,50%</b>	<b>19,29%</b>
<b>Zapsáno z přijatých</b>	<b>58,14%</b>	<b>86,96%</b>	<b>65,91%</b>	<b>54,39%</b>	<b>71,93%</b>	<b>52,83%</b>	<b>63,41%</b>	<b>92,59%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

U navazujícího magisterského studia je oproti bakalářskému situace opačná. Vyšší zájem vykazuje forma kombinovaná (v průměru 124, oproti dennímu studiu - 105) a to při rostoucím tempu. Je to dáno tím, že mnozí studenti již chtějí své vědomosti začít uplatňovat v praxi a pro dokončení studia volí tuto formu. Přesto však konečný podíl zapsaných je vyšší u denní formy (v průměru 83%, oproti dennímu studiu - 68%). Skutečnost je dána tím, že u kombinovaného studia splní podmínky přijímacího řízení v průměru o 12% méně uchazečů, než u denního studia.



**Tabulka 8** - Postupovost studentů (tj. nástup z I. do II. ročníku)

Typ studia:		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bc. - stupeň:	- prezenční	x	98,70%	81,61%	84,71%	76,00%	82,12%	81,90%	78,68%
	- kombinovaná	x	68,25%	59,65%	86,27%	48,78%	44,44%	40,48%	46,67%
NMgr. - stupeň:	- prezenční	x	70,18%	92,31%	86,84%	93,88%	93,33%	90,91%	83,87%
	- kombinovaná	x	108,33%	72,50%	113,79%	64,52%	65,85%	57,14%	73,08%

Zdroj: vlastní zpracování

Jaká je úspěšnost studentů v jejich prvním roce studia zachycuje tabulka 8. Číselně je zde doložen fakt, který byl uveden u komentáře počtu studentů. Na základě údajů o počtu studentů byl sledován meziroční nástup studentů z prvního do druhého ročníku. Zásadnější dopad lze sledovat u bakalářského stupně, což je pochopitelné, neboť jde o studenty, co přichází ze středních škol a nemají jednak zkušenosti se studiem na vysoké škole či ke studiu nemají v podstatě skutečné předpoklady. Tato skutečnost se jednoznačně odráží u kombinovaného studia, kde procento postupujících je ještě nižší. U denního studia je relativně stabilní - v průměru kolem 83%.

Navazující magisterské studium, možné ho označit za studium, kterého si studenti víc cení, vykazuje u denní formy o málo vyšší procento postupujících (87%). Možná překvapivý je u kombinovaného studia podíl přesahující 100% v letech 2008 a 2010. Fakt je dán tím, že pro studenty, kteří nebyli přijati do řádného studia, má EF připravenou formu tzv. celoživotního vzdělávání.

Centrum celoživotního vzdělávání Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích (dále jen CCV) zajišťuje široký okruh vzdělávacích aktivit nad rámec prezenčního a distančního studia. Nabídka vzdělávacích aktivit poskytovaných CCV obsahuje akreditované kurzy profesního vzdělávání, zájmové kurzy pro širokou veřejnost, vzdělávací aktivity pro zájemce z řad seniorů, rozšiřující kurzy pro studenty Jihočeské univerzity a specifické vzdělávací aktivity pro interní zaměstnance. Posluchači tohoto studia mají tedy možnost volby daného oboru s tím, že pokud po prvním roce splní stanovené podmínky, mohou přestoupit do druhého ročníku standardního (řádného) studia. Mezi tyto podmínky patří stanovený studijní průměr (obvykle do 1,8) či úspěšné složení přijímacích zkoušek.

Bakalářské studium je zakončeno státní závěrečnou zkouškou. Součástí státní závěrečné zkoušky je obhajoba bakalářské práce, která umožňuje hlubší specializaci studenta a je tematicky zaměřena primárně na problematiku financí, účetnictví a daní jak v rámci českého ekonomiky, tak i evropského hospodářského prostoru. Dále pak státní závěrečná zkouška zahrnuje dílčí zkoušky z předmětů Ekonomie, Účetnictví, Podnikové finance a Základy zdanění, volitelně také z Práva.

Studijní výsledky hodnocené při závěrečných zkouškách probíhají následujícím způsobem (výňatek ze Studijního a zkušebního řádu JU - článek 30):

(4) Státní závěrečná zkouška a její části se klasifikují známkami: „výborně“, „velmi dobře“, „dobře“ a „nevyhověl(a)“.

(5) Státní závěrečná zkouška je klasifikována známkou „výborně“, jestliže aritmetický průměr známek z jednotlivých částí je nižší než 1,5 a zároveň žádná ze známek nebyla horší než „velmi dobře“. Státní závěrečná zkouška je klasifikována známkou „velmi dobře“, jestliže aritmetický průměr známek z jednotlivých částí je nižší než 2,5 a zároveň nejvýše dvě z jejich částí byly klasifikovány známkou „dobře“ a žádná z částí nebyla klasifikována známkou „nevyhověl(a)“. Státní závěrečná zkouška je klasifikována známkou „dobře“, jestliže aritmetický průměr známek z jednotlivých částí je vyšší nebo rovný 2,5 a zároveň žádná z částí nebyla klasifikována známkou „nevyhověl(a)“. Je-li některá část státní závěrečné zkoušky hodnocena známkou „nevyhověl(a)“, je celkový výsledek státní závěrečné zkoušky klasifikován známkou „nevyhověl(a)“.

**Tabulka 9** - Výsledky státních závěrečných zkoušek - bakalářský stupeň

Rok	Typ:	Absolvoval s vyznamenáním	Absolvoval			Neabsolvoval
		výborně	výborně	velmi dobře	dobře	nevyhověl
2007	- prezenční	9,38%	9,38%	46,88%	21,88%	12,50%
	- kombinovaná	0,00%	28,00%	40,00%	24,00%	8,00%
2008	- prezenční	9,09%	9,09%	52,27%	17,05%	12,50%
	- kombinovaná	0,00%	20,00%	60,00%	20,00%	0,00%

2009	- prezenční	6,06%	9,09%	40,91%	31,82%	12,12%
	- kombinovaná	0,00%	12,50%	41,67%	41,67%	4,17%
2010	- prezenční	6,06%	15,15%	43,94%	25,76%	9,09%
	- kombinovaná	0,00%	22,86%	37,14%	22,86%	17,14%
2011	- prezenční	7,89%	15,79%	36,84%	27,63%	11,84%
	- kombinovaná	0,00%	6,45%	51,61%	35,48%	6,45%
2012	- prezenční	5,41%	20,27%	35,14%	16,22%	22,97%
	- kombinovaná	0,00%	4,17%	50,00%	29,17%	16,67%
2013	- prezenční	9,38%	10,94%	45,31%	23,44%	10,94%
	- kombinovaná	0,00%	0,00%	55,56%	16,67%	27,78%
2014	- prezenční	15,63%	11,46%	41,67%	18,75%	12,50%
	- kombinovaná	15,00%	10,00%	40,00%	10,00%	25,00%

Zdroj: vlastní zpracování

Podíl studentů s nejlépe hodnocenou státní závěrečnou zkouškou, kteří obdrží cenu děkana (absolvovaly s vyznamenáním, tj. kromě hodnocení výborně u státní závěrečné zkoušky měli studenti zároveň vážený aritmetický průměr ze zkoušek za dobu studia do 1,5) se v průměru pohybuje na 10%, ovšem tento průměr výrazně ovlivnil letošní rok - a to ve formě denní. U kombinované formy toto hodnocení bylo uděleno až letos. Naopak studenti, kteří neabsolvovali, se u obou forem studia pohybují kolem 13%. Ostatní hodnocení v podstatě odpovídá známému Gaussovu rozdělení.

Obdobně zakončeno je i navazující magisterské studium. Zahnuje opět objahobu diplomové práce (její obsah již obsahuje hlubší problematiky jak v práci bakalářské a často tuto práci rozšiřují) a dílčí zkoušky z předmětů Ekonomie, Finanční řízení podniku, Účetnictví podniku a volitelně z předmětů Finanční trhy a mezinárodní finance nebo Management podniku.

Tabulka 10 - Výsledky státních závěrečných zkoušek - navazující magisterský stupeň

Rok	Typ:	Absolvoval s vyznamenáním	Absolvoval			Neabsolvoval
		výborně	výborně	velmi dobře	dobře	nevyhověl
2007	- prezenční	18,18%	18,18%	40,91%	15,91%	6,82%
	- kombinovaná	0,00%	0,00%	54,55%	18,18%	27,27%
2008	- prezenční	13,21%	13,21%	33,96%	26,42%	13,21%
	- kombinovaná	3,70%	3,70%	33,33%	44,44%	14,81%
2009	- prezenční	9,76%	24,39%	39,02%	24,39%	2,44%
	- kombinovaná	4,55%	36,36%	40,91%	18,18%	0,00%
2010	- prezenční	10,17%	13,56%	49,15%	16,95%	10,17%
	- kombinovaná	5,88%	11,76%	58,82%	23,53%	0,00%
2011	- prezenční	5,26%	7,89%	60,53%	7,89%	18,42%
	- kombinovaná	4,55%	18,18%	50,00%	18,18%	9,09%
2012	- prezenční	13,04%	21,74%	43,48%	15,22%	6,52%
	- kombinovaná	0,00%	15,38%	57,69%	23,08%	3,85%
2013	- prezenční	17,39%	10,87%	36,96%	28,26%	6,52%
	- kombinovaná	12,50%	0,00%	50,00%	37,50%	0,00%
2014	- prezenční	14,29%	22,86%	45,71%	11,43%	5,71%
	- kombinovaná	5,26%	15,79%	26,32%	31,58%	21,05%

Zdroj: vlastní zpracování

U této formy studia je podíl studentů s nejlépe hodnocenou státní závěrečnou zkouškou, kteří obdrží cenu děkana (absolvovaly s vyznamenáním) v průměru pohybuje na 12%. U kombinované formy toto hodnocení bylo ve více letech, na rozdíl od bakalářského studia, avšak v průměru se pohybuje na méně jak polovině denního studia (4,5 %). Naopak studenti, kteří neabsolvovali, se u obou forem studia pohybují kolem 10%. Ostatní hodnocení v podstatě opět odpovídá známému Gaussovu rozdělení - nejčastější je hodnocení pohybující se středu hodnotící stupnice, tedy "velmi dobře".

Pravidelná výuka je obohacena o celou řadu mimořádných přednášek významných hostujících odborníků, ať již z jiných univerzit, nebo podnikového sektoru (zejména účetních a auditorských společností - např. KPMG), a dále pak z České ekonomické společnosti nebo České národní banky.

Studijní plán je kompatibilní s požadavky profesní organizace Svazu účetních v ČR a to prostřednictvím Systému certifikace a vzdělávání účetních v ČR. Hlavní myšlenkou a cílem tohoto systému je posílení kvalifikační úrovně účetní profese v naší zemi a dosažení plné srovnatelnosti s ostatními vyspělými zeměmi EU a světa. Dne 28. 2. 2008 schválil Komitét pro certifikaci a vzdělávání upravenou koncepci Systému certifikace a vzdělávání účetních v ČR, která se týká nové struktury systému a je dvoustupňová místo původních 15 zkoušek je nyní jen 13. Naše spolupráce s touto profesní organizací se odráží v možnosti uznání vybraných zkoušek pro studenty, kteří úspěšně absolvují obor ÚFŘP, v rámci uvedené Certifikace účetních v ČR. Na základě projednání naší žádosti o uznání zkoušek v Systému certifikace a vzdělávání účetních ČR rozhodl Komitét pro certifikaci a vzdělávání Svazu účetních uznat tyto zkoušky dle nového systému certifikace: Účetnictví - principy a techniky, Manažerská ekonomika, Kvantitativní metody a informační technologie, Právo a Manažerské finance.

Podporu výuky zajišťuje v posledních letech i e-learningový systém Moodle, kde jsou vkládány jednotlivé studijní pomůcky (sylaby předmětů, bodové osnovy přednášek, texty přednášek, učební texty, vzorové příklady, příp. ostatní studijní pomůcky dle uvážení jednotlivých garantů a pedagogů daného předmětu). Systém je v neposlední řadě využíván i při písemných zkouškách, stejně jako pro přijímací zkoušky do navazujícího magisterského studia. Zároveň v rámci kooperace se společností MBM Trans je pro studenty zajištěn software Účetní poradce, který mohou využívat za velmi výhodnou cenu.

V rámci školních aktivit mohou studenti dále prezentovat své práce prostřednictvím SVOČ (Studentské vědecké odborné činnosti), která je v hojné míře často využívána jako předstupeň obhajob závěrečných prací. Pro zájemce je další možností kreativní činnosti studentů se realizovat prostřednictvím fakultou zřízené Agentury profesního vzdělávání či univerzitou zřízené Grantové agentury JU (pro studenty magisterských a doktorských studijních programů).

Pro kvalitní studium je vhodné zmínit i úroveň zázemí pro studenty. Veškerá výuka EF probíhá v areálu kampusu Jihočeské univerzity v Č. Budějovicích, kde je k dispozici, kromě ubytování a menzy, i nově postavená akademická knihovna. Jsou zde pořádány i různé společenské akce, např. při zahájení akademického roku.

Ukončení studia probíhá formou promoci, pro které vedení fakulty vybírá ty nejdůstojnější místa Jižních Čech – v minulosti např. Alšova galerie na Hluboké nad Vltavou (při zámku Hluboká nad Vltavou), či v současnosti Zámecká jízdárna českokrumlovského zámku.

#### 4 Závěr

Významnost obou Účetnictví a finanční řízení podniku je pro Ekonomickou fakultu bezesporu klíčová. Jednak se jedná o obor s nejdelší tradicí, která v letošním roce čítá již dvacáté výročí, a pak i vzhledem k počtu studentů tohoto oboru. Ve všech ročnících ho navštěvuje zhruba jedna třetina studentů celé Ekonomické fakulty. Za dobu existence oboru jej vystudovalo 1 449 bakalářů a 1 027 inženýrů. Zájem o obor má relativně stabilní tendenci - každoročně o něj jeví zájem cca 650 uchazečů. Je vhodné však zároveň uvést, že se jedná o obor náročný, neboť předměty obsahující finanční řízení, účetnictví či daně, nebývají pro studenty ostatních oborů oblíbenými. Naopak posluchači oboru ÚFŘP, kteří se studiu věnují a obor úspěšně dokončí, mají na současném trhu práce nejlepší dispozici se uplatnit ve svém oboru.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura, zdroje

Ekonomická fakulta [online]. [cit. 2014-09-29]. Dostupné z: <http://www.ef.jcu.cz/>  
Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích [online]. [cit. 2014-09--29]. Dostupné z: <http://www.jcu.cz/>  
Katedra účetnictví a financí, EF JU v Č. Budějovicích [online]. [cit. 2014-09--29]. Dostupné z: <http://kuf.ef.jcu.cz/>

# Teaching programme Accounting and Financial Management at Faculty of Economics, USB in České Budějovice

Jaroslav Svoboda

**Abstract:** *University of South Bohemia (USB) in České Budějovice, founded in 1991, is often referred to as a regional university, but it also attended by students all over the country and in recent years many foreign students. Faculty of Economics, whose history dates from 2007, and is one of eight faculties, but has programmes that reach even deeper into history. One such case is Accounting and Financial Management, which this year celebrates the 20th anniversary of its founding. During its existence it has been experienced over 2.5 thousand students. The aim of this paper is closer to characterize on the basis of selected indicators this programme.*

**Key words:** Education · University of South Bohemia in the Czech Budejovice · Faculty of Economics · Programme Accounting and Financial Management

**JEL Classification:** A23

# Analýza a vyhodnocení aplikace transferových cen využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy

Dana Böhmová

**Abstrakt:** *Transakce v rámci nadnárodní společnosti se stávají stále důležitějšími v podnikání po celém světě. Všechny transakce mezi spřízněnými stranami jsou ovlivněny českým právním řádem, který se nedávno stal výrazně přísnější. Pro daňové účely ceny sjednané mezi spojenými osobami, musí splňovat definici principu tržního odstupu, a tyto ceny jsou často předmětem daňové kontroly prováděné finančním úřadem. Důsledky za nesprávně stanovené převodní ceny je daňová povinnost a sankce. V případě společností přijímajících investiční pobídky, nesprávné převodní ceny mohou způsobit potenciální ztráty.*

*Cílem příspěvku je analýza a vyhodnocení aplikace transferových (převodních) cen, využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy. Obecně popsat základní principy spojených osob, princip tržního odstupu, metod stanovení převodních cen a dokumentaci k převodním cenám v souladu s mezinárodními pravidly a standardy stanovenými Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, v souladu se zákony a pokyny České republiky.*

*Dále se příspěvek snaží objasnit na konkrétních případových studiích, které vycházejí z praxe finanční správy a judikatury, dopady stanovení jednotlivých metod převodních cen, porovnání jejich výhod a nevýhod při stanovení převodních cen v České republice.*

*V závěru jsou shrnuty výsledky a doporučení přijetí další vhodné legislativy v jednotlivých oblastech převodních cen v České republice.*

**Klíčová slova:** spojené osoby · princip tržního odstupu · převodní ceny · metody stanovení převodních cen

## 1 Úvod

V posledních letech se stále častěji setkáváme s problematikou převodních cen, která se především týká všech obchodních korporací, které jsou kapitálově či jinak spojené se zahraničním nebo tuzemským subjektem nebo skupinou podniků. Je třeba si uvědomit, že se nemusí jednat jen o velké nadnárodní korporace, jako jsou třeba holdingy, ale může se jednat jen o malou obchodní korporaci, např. společnost s ručením omezeným (s.r.o.), kterou vlastní jediná fyzická osoba, a mezi ní a nadnárodní korporací probíhají transakce, jejichž předmětem je, např. dodání zboží a majetku, služeb (informačně technických, manažerských, reklamních, zprostředkovatelských, marketingových, finančních), poskytnutí půjček od spojených osob, úroků z poskytnutých půjček, licenčních poplatků, atd.

Problematika mezinárodního daňového plánování zajímá čím dál více podniků i v České republice. Je to dáno stále hlubším napojením českých ekonomických subjektů na stávající nadnárodní skupiny podniků, ale v poslední době i snahou tradičních českých podniků o průnik na mezinárodní trhy. Jedním z cílů daňového plánování je optimální rozložení tzv. daňových rizik tak, aby celosvětově byla příslušná skupina podniků daňově co nejméně zatížena.

Prostředkem k tomu bývá mj. vytvoření politiky převodních cen, tj. nastavení cen uplatňovaných mezi podniky uvnitř skupiny tak, aby byla co největší část zisku v rámci skupiny tvořena v zemích s co nejmenším daňovým zatížením, avšak při respektování domácích daňových pravidel ve všech státech, kde podniky ze skupiny operují.

Právě potřeba sladění zájmů nadnárodních podnikatelských uskupení na optimalizaci daňového zatížení, alokaci zdanitelného zisku a zájmů národních daňových správ na ponechání si práva výběru daní z adekvátního podílu zisku nadnárodního podniku, vedou ke sjednocování postupů při posuzování uplatňovaných převodních cen v mezinárodním měřítku.<sup>4</sup>

---

Bc. Dana Böhmová, 2. Ročník ÚFŘP, e-mail: bohmovadana@seznam.cz

<sup>4</sup><http://www.danarionline.cz/archiv/vysledky-hledani/?query=p%C5%99evodn%C3%AD+ceny&search-type=1&search-mode=1>

## 2 Metodika

Česká republika plně akceptovala postupy sjednané v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj - sdružení ekonomicky nejvyspělejších zemí světa, které jsou uvedené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD) a převzala je do daňové praxe.

Tato skutečnost vyplývá také z metodických pokynů vydaných Ministerstvem financí.

Pokyn D - 332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. V tomto pokynu jsou transponovány postupy doporučené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy na české právní a daňové prostředí, zejména s ohledem na existující síť sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění a na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Pokyn D - 333 - Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami

Pokyn D - 334 - Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.

Pokyn GFŘ D - 6 Ministerstva financí k jednotnému postupu, při uplatňování některých ustanoveních zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, problematiku převodních cen řeší Česká republika, konkrétně princip tržního odstupu, tj. spojené osoby v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Pokyn GFŘ D - 10 vydaný Generálním finančním ředitelstvím, který nabyl účinnosti 1. 1. 2013. Tento pokyn se zabývá službami s nižší přidanou hodnotou a jehož cílem je zajištění jednotného uplatňování daňových předpisů při jejich hodnocení mezi spojenými osobami nebo sdruženými podniky, dalším doplňkovým cílem pokynu je snížit, nákladovou náročnost těmto daňovým subjektům při prokazování bezchybnosti nastavení převodních cen u těchto služeb.

### Metody stanovení převodních cen

Ve Směrnici OECD v kapitole II jsou popsány metody stanovení převodních cen a to „tradiční transakční metody“ a „transakční ziskové metody“, které mohou být využívány pro určení toho, zda jsou podmínky stanovené v rámci obchodních či finančních vztahů mezi sdruženými podniky v souladu s principem tržního odstupu – viz tabulka 1.

Tradiční transakční metody

- metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method, CUP),
- metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method, RPM),
- metoda nákladů a přírážky (Cost plus, COST+).

Transakční ziskové metody

- transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method, TNMM),
- transakční metoda rozdělení zisku (Profit split method, PROFIT SPLIT).

**Tabulka 1** - Přehled metod stanovení převodních cen“ (podle Směrnice o převodních cenách)

	Metoda	Co v metodě srovnávat	Kdy metodu použít	Jak metodu použít
Tradiční transakční metody	<b>CUP</b> metoda srovnatelné nezávislé ceny	Výkon by měl být stejný nebo podobný	Převod běžného zboží a služeb	Převodní cena je cena zboží nebo služeb v nezávislé transakci (s možnými úpravami)
	<b>RPM</b> metoda ceny při opětovném prodeji	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na výkony, k nimž podnik nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Převodní cena je stanovena tak, aby sdružený podnik dosáhl stejného zisku, jakého by dosáhl nezávislý podnik
	<b>COST+</b> metoda nákladů a přírážky	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na převod nedokončené výroby nebo převod služeb	Převodní cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte přiměřená zisková přírážka

<b>Transakční ziskové metody</b>	<b>PROFIT SPLIT</b> transakční metoda rozdělení zisku	Obvykle se srovnání neprovádí	Aplikuje se, když jsou transakce mezi sdruženými podniky velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkce mezi sdruženými podniky navzájem
	<b>TNMM</b> transakční metoda čistého rozpětí	Transakce by měla být zhruba srovnatelná	Aplikuje se tam, kde z důvodu rozdílu ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelnou cenu	Převodní cena je odvozena od čistého rozpětí, které uskutečňuje nezávislý podnik, a to ve vztahu k přiměřenému základu (náklady, tržby, apod.)

Vlastní zpracování, Zdroj: Rylová (2009)

### 3 Výsledky - Hodnocení jednotlivých metod transferových cen

**Tabulka 2** - Výhody a nevýhody tradičních a ziskových transakčních metod

Metoda	Výhody dané metody	Nevýhody dané metody
<b>CUP</b> Tradiční transakční metoda srovnatelné nezávislé ceny	<b>Nejjednodušší</b> metoda z hlediska použitelnosti. Přímý a <b>nejspolehlivější způsob pro aplikaci principu tržního odstupu</b> . Relativně nezávislá na interním informačním systému podniku, cenu lze ověřit na trhu	<b>Metoda vyžaduje velkou míru srovnatelnosti</b> . Složitě nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady do ceny. Případné rozdíly mají-li vliv na cenu je nutno očistit.
<b>RPM</b> Tradiční transakční metoda ceny při opětovném prodeji	<b>Metoda vychází částečně z informace zjištěné na trhu (nezávislá cena)</b> , která je následně zvýšena o marži interní informací podniku. Není třeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly jako u CUP metody. Rozdíly ve výrobku nemají takový dopad na ziskové rozpětí, jako mají u ceny. Vyžadovaná menší srovnatelnost než u CUP metody. Přesnější v transakcích kdy je realizace dalšího prodeje uskutečněna v krátké době. Nejvyužitelnější v případě vertikálně integrovaného koncernu	Výsledná předávací cena je primárně ovlivněna způsobem určení přiměřené hrubé přírážky. Vliv času, tj. čím je doba mezi nákupem a prodejem delší tak je třeba brát v úvahu např. změny trhu, změnu měnových kurzů, nákladů. <b>Spolehlivost metody RPM je snížena existencí výrazných rozdílů ve způsobech jakými sdružené a nezávislé podniky vykonávají podnikatelské činnosti, tj. závislost na srovnatelnosti vykonávaných funkcí.</b> Je problém určit do jaké míry původně převáděné zboží přispělo k hodnotě konečného výrobku v transakcích, kdy prodejce výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku spojeného s výrobkem.
<b>COST+</b> Tradiční transakční metoda nákladů a přírážky	Není třeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly jako u CUP metody. <b>Nejvyužitelnější v případě převodů nedokončené výroby, uzavření dohody o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod, poskytování služeb.</b>	Při stanovení nákladů vzniká často problém s určením spojení mezi výší nákladů a tržní cenou. <b>Metoda vychází pouze z interních informací podniku. Nevhodná aplikace může vést k nesplnění principu tržního odstupu.</b> Klade se větší důraz na ostatní faktory srovnatelnosti. Je nutné zvážit rozdíly ve výši a typech výdajů spojených s funkcemi vykonávanými stranami a podstatnými riziky nebo srovnávanými transakcemi a také konzistentnost účetnictví.
<b>PROFIT SPLIT</b> Transakční zisková metoda rozdělení zisku	Použitelnost je i v případě, že žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky nemohou být identifikovány. <b>Komplexně jsou posuzovány obě strany transakce, např. prodej nehmotného majetku, rozdělení zisku pramenícího z lepšího využití výrobního potenciálu, jedná se o úspory z rozsahu.</b> Flexibilita bere v úvahu zvláštní a jedinečné	Metoda je více založena na interních informacích podniku. Slabší vazba na informace externího trhu, což vede k více subjektivnějšímu výsledku rozdělení zisku. <b>Obtížný přístup k informacím od zahraničních sdružených podniků.</b> Metoda nepoužívá u nezávislých podniků, vyjma společných podniků Joint ventures. Obtížnost praktické aplikace a to stanovení kombino-

	skutečnosti a okolnosti sdružených podniků.	vaných výnosů a nákladů pro všechny sdružené podniky účastníci se řízených transakcí vyžaduje vedení účetních knih a dokumentace na společném základě a provedení úprav v účetních praktikách, měnách, jsou ekonomicky náročné. <b>Použije-li se metoda rozdělení zisku na provozní zisk, pak je nesnadné identifikovat provozní náklady spojené s transakcemi a rozdělit tyto provozní náklady mezi transakce a jiné činnosti sdružených podniků.</b> Zvážení spolehlivosti metody.
<b>TNMM</b> Transakční zisková metoda čistého rozpětí	Čistá rozpětí jsou méně ovlivněna v transakcích, než je tomu u ceny u metody CUP. <b>Čistá rozpětí jsou odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi.</b> Není nutné určit vykonávané funkce a přijaté odpovědnosti u více než jednoho ze sdružených podniků. Není nutné vést účetní doklady a záznamy všech podílejících podniků podnikatelské činnosti na společném základě nebo přiřčenit náklady všem podílejícím podnikům. Nesrovnaná transakce na základě absolutních veličin, ale na základě relevantních charakteristik. Umožňuje srovnání transakcí, které jsou právě v absolutní úrovni nesrovnatelné	<b>Čisté rozpětí může být ovlivněno některými faktory, mající významný nebo žádný vliv na cenu nebo hrubé rozpětí.</b> Nutno použít informace o nezávislých transakcích, které nejsou k dispozici v době, kdy je řízená transakce uskutečňována. Daňový subjekt nemá přístup ke specifickým informacím o ziscích řízených transakcí, což způsobí, že použití této metody není přesvědčivé. Použití jen jedním sdruženým podnikem společně s faktem, že <b>řada faktorů nevztahující se k převodním cenám způsobí, že metoda není spolehlivá jako metody COST+ a RPM.</b> Obtížnost určení vhodné úpravy čistého rozpětí. Zvážit spolehlivost metody.

Vlastní zpracování, Zdroj: Solilová, Bílková, Vrtalová (2009)

#### 4 Závěr

Volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Za tímto účelem by měl proces volby brát v úvahu následující faktory: příslušné silné a slabé stránky metod uznávaných ze strany OECD; vhodnost příslušné metody ve světle povahy řízené transakce, určené především prostřednictvím funkční analýzy; dostupnost spolehlivých informací především o nezávislých srovnatelných transakcích nezbytných pro aplikaci zvolené metody anebo jiných metod; a úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi. Žádná z těchto metod není vhodná pro všechny možné situace, ani není nutné prokazovat, že určitá metoda není vhodná za daných okolností.

Z praxe pracovníka finanční správy, bych nejprve doporučila přímou metodu srovnatelné nezávislé ceny CUP, z důvodu, že je nejjednodušší a nejvíce preferovanou metodou a je nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu.

A dále bych doporučila metodu čistého rozpětí – TNMM, neboť tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje daňový poplatník z řízené transakce ve vztahu k přiměřenému základu, tj. porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli, které se týkají poměrových ukazatelů rentability. Specifikem aplikace těchto ukazatelů je skutečnost, že se nezjišťují za celý podnik, ale pouze za danou transakci týkající se srovnatelných poměrových ukazatelů.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.



## Literatura

- Böhmová, D. (2014/2015). *Analýza a vyhodnocení aplikace transferových cen využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Rylová, Z. (2009). *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 254 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 239
- Solilová, V., Bílková, V., & Vrtalová, J. (2009). *Metody určení převodních cen*. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, s. 28-30 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650\\_sb\\_solilovabilkovavrtalova.pdf](http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650_sb_solilovabilkovavrtalova.pdf)
- Generální finanční ředitelství MF ČR. (2011). *Pokyn GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_c\\_D\\_6.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf)
- Generální finanční ředitelství MF ČR. (2012). *Pokyn D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky*. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf)
- Ministerstvo financí ČR. (2011). *POKYN D-332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_D-332.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf)
- Ministerstvo financí ČR. (2011). *Pokyn D-333: Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami*. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_D-333.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-333.pdf)
- Ministerstvo financí ČR. (2011). *Pokyn D-334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_D-334.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-334.pdf)
- OECD. (1997). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy)*. 1. část. vyd. Praha: Ministerstvo financí, FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 1997, č. 10.

## Analysis and evaluation of transfer pricing and their application by multinational enterprises in terms of tax administration

Dana Böhmová

**Abstract:** *Transactions within multinational companies are becoming increasingly important in business around the world. All transactions between the related parties are affected by the Czech legal system, which has recently become significantly more stringent. For tax purposes the prices agreed between the United parties, must comply with the arm's length principle, definition, and these prices are often the subject of tax checks carried out by the tax authority. The consequences for an incorrectly set the conversion price, the tax and penalties. In the case of companies receiving investment incentives, incorrect transfer prices may cause potential loss. The aim of the paper is the analysis and evaluation of the application of transfer (transfer) the prices used in transactions of multinational enterprises in terms of tax administration. Generally describe the basic principles of the United people, the principle of the arm, the methods of the determination of the transfer pricing and documentation for transfer prices in accordance with the international rules and standards laid down by the Organisation for economic cooperation and development, in accordance with the laws and guidelines of the Czech Republic. Furthermore, this paper seeks to clarify the specific case studies, which are based on the practice of financial management, and the case-law, the effects of the determination of the transfer pricing methods, comparison of their advantages and disadvantages in establishing transfer prices in the Czech Republic. At the conclusion of the paper summed up the results and recommend the adoption of more appropriate legislation in each of the areas of transfer pricing in the Czech Republic.*

**Key words:** Associated persons · the principle of the arm · Transfer pricing · Methods for the determination of transfer prices

# Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí

Pavla Eiblová

**Abstrakt:** *Hlavním cílem příspěvku je posouzení vlivu změn legislativy v roce 2014 na účetnictví a podnikové finance obchodních korporací. Dílčími cíly jsou pak vytvoření návrhu směrné účtové osnovy, modelových příkladů (které poukazují na dopad změny legislativy do účetnictví) a rozboru stanov vybraných dvou typů obchodních korporací (a.s., s.r.o.) zastoupenými vždy pěti konkrétními firmami. Dalším dílčím cílem je vyčíslení odhadovaných vynaložených nákladů na změnu stanov/společenských smluv/zakladatelských listin.*

**Klíčová slova:** Zákon o obchodních korporacích · Nový občanský zákoník · rekodifikace · stanovy · účetnictví

**JEL kód:** M2 · M21

## 1 Úvod

Zavedení ZOK je poměrně čerstvá záležitost (od ledna 2014), proto se předpokládá, že ne pro všechny je srozumitelný. Před rokem média zahlcovaly veřejnost nespočtem nových informací, které ne vždy byly pravdivé a především ucelené. Stále jsou k nalezení v různých zdrojích (internet, knihy, ...) informace staré, resp. informace zveřejněné před rokem 2014, které nejsou datovány a mohou vyvolávat rozpory. Ve svém příspěvku se tak snažím vystihnout podstatné skutečnosti týkající se především ZOK, které mají vliv na účetnictví a jsou aktuální.

O rekodifikaci soukromého práva se jednalo už dlouho před jejím uvedením v platnost. Někteří ji považují za právní revoluci za posledních 20 let - v souvislosti s ní bylo upraveno na 100 předpisů a 200 jiných bylo zrušeno. Vzhledem k tomu, že její uvedení mělo být původně o dva roky později (tedy v roce 2016), mohou odborníci (ale i účetní jednotky v běžné praxi) namítat, že nebyla nová legislativa řádně zpracována.

Příspěvek má za úkol přiblížit vývoj legislativy (především ZOK) týkající se soukromého práva, poukázat na její změny, výhody a především nedostatky, které způsobují problémy v oblasti účetnictví i v oblasti daňové.

Na několika modelových příkladech příspěvek promítá ZOK (a jiné zákony) do účetnictví. S účetnictvím je spojený i vlastní návrh účtové osnovy, který koresponduje s terminologií, kterou upravená legislativa pozměnila (v příspěvku není uvedena). Poslední dvě dílčí části příspěvku jsou věnovány dopadu této legislativy na podnikové finance obchodních korporací. Vybrané obchodní korporace jsou skutečné (nikoli fiktivní), proto lépe srovnají praxi s teorií prostřednictvím důkladného rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin.

## 2 Materiál a metodika

Příspěvek se bude zabývat následujícími hypotézami:

1. Pokud vznikly v důsledku změny legislativy v roce 2014 nějaké problémy v účtování pro obchodní korporace, pak tyto problémy uvedu a pokusím se na ně najít řešení.
2. Zjistím, v jakém rozsahu se změnily stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vybraných obchodních korporací. Nalezené změny porovnáám mezi obchodními korporacemi.
3. Vyčíslim odhadované průměrné náklady spojené se změnou dokumentů a posoudím, zda tyto náklady byly zanedbatelné.

Modelové příklady jsou vytvořeny za pomoci fiktivních účetních jednotek.

U rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin byla data čerpána z Obchodního rejstříku, konkrétně z internetových stránek justice.cz. Ze sbírky listin vybraných podniků byly použity stanovy/společenské smlouvy/zakladatelské listiny staré a aktualizované, dále byly použity účetní závěrky za období 2009 až 2013 pro rozbor absolutních ukazatelů vypovídajících o finanční situaci obchodní korporace.

Pro stanovení průměrné výše nákladů na změnu stanov jsem postupovala podle Notářského tarifu od 1. 1. 2014 (dostupného na [nkr.cz](http://nkr.cz)) a údajů z Uživatelské příručky ISOR (dostupné na [http://ms.stibrova.cz/wp-content/uploads/2014/03/tisk-poplatky-Uzivatelstva\\_prirucka\\_ISOR.pdf](http://ms.stibrova.cz/wp-content/uploads/2014/03/tisk-poplatky-Uzivatelstva_prirucka_ISOR.pdf)).

### 3 Výsledky

#### 3.1 Závěry modelových příkladů

##### *Závdavek*

Je důležité si v případě peněžního plnění uvědomit, zda se jedná o závdavek či závazek a podle toho postupovat (platí se před uzavřením smlouvy či při uzavření smlouvy?). Pokud se účetní jednotka rozhodne účtovat o závdavku, musí si vytvořit analytické účty. Ohledně DPH by se měla pro jistotu poradit se svým právníkem, protože se zde názory odborníků liší – někteří by o DPH neúčtovali v případě, že se na závdavek pohlíží jako na kauci, jiní odborníci by o DPH účtovaly vždy. Před rokem 2014 se o závdavcích neúčtovalo. Tato změna v praxi vyvolává rozpory.

##### *Nájem a pacht*

Může zde nastat situace, kdy je roční pacht nižší než odpis. Rozdíl mezi ročním pachtovním a odpisy pak zúčtujeme u pachtýře jako snížení účtu 479 a zvýšení provozních výnosů (účetní zápis 479/64x). Propachtovateli by naopak vznikl finanční náklad (56x/374). Pokud pacht obsahuje aktiva a závazky musí se u stanovení ceny postupovat přesně podle NOZ § 2332 - § 2357. Při účtování o pachtu je vždy nutné si vést důkladnou podrozvahovou evidenci pro přehlednost.

##### *Stavby a právo stavby*

Při prodeji pozemku, na kterém stojí stavba, je problém určit kupní cenu. V účetnictví se sice evidují pozemek i stavba zvlášť, ale kupní cena je za celek. Účetní jednotka pak musí rozpočítat cenu procentuelním podílem podle hodnoty oceněné znalcem za obojí zvlášť. Před rokem 2014 bylo možné si samostatně koupit stavbu a samostatně pozemek, po rekodifikaci práva to již možné není. Účtování se nemění v účtech, ale v určení ceny. Právo na stavbu se od roku 2015 eviduje samostatně na účtu 022 a nebude vstupovat do pořizovací ceny stavby.

##### *Technické zhodnocení*

Účetní jednotka, která má v účetnictví technické zhodnocení, které ale není technickým zhodnocením daňovým (pouze daňovými výdaji) snižuje svůj výsledek hospodaření, zároveň vzniká rozdíl mezi účetními daňovými odpisy. Pokud naopak obchodní korporace na základě svého rozhodnutí nevyvalozí tyto výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak jí vznikne technické zhodnocení daňové i tehdy, nepřesáhne-li stanovenou hranici. Nevznikne tak ani rozdíl hospodářského výsledku (a odpisů) mezi účetním a daňovým hlediskem.

Pokud se obchodní korporace rozhodne, že uvedené výdaje nebude brát jako technické zhodnocení a uplatní je jako náklad, budou tyto výdaje daňově uznatelné. Vznikne ale zmiňovaný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (účetně se odepisuje ve zvýšené hodnotě, daňově nikoliv, protože hodnota nebyla navýšena o technické zhodnocení). Je nutné oboje odpisy uvádět ve dvojí (resp. analytické) evidenci.

##### *Zálohy na podíly na zisku*

Obchodní korporace si musí být jistá svým finančním zdravím a stávající pozicí v době, kdy zpracovává mezitímní účetní závěrku. Nesmí vyplatit zálohy na podíl, pokud by si tím měla přivodit finanční potíže.

##### *Rezervní fond*

Pokud chce obchodní korporace rozpustit celou výši rezervního fondu, musí splnit určité podmínky, bez kterých to nelze - změna stanov, svolání valné hromady a především splnění podmínky insolvence. Rezervní fond byl tvořen jako záchrana pro případ úpadku, proto může být nyní obchodní korporace ve větším riziku. Než se obchodní korporace rozhodne rezervní fond rozpustit, musí svůj budoucí vývoj dobře zvážit.

##### *Opravné položky k pohledávkám*

Problém nastane při výkladu přívlastku „nepromlčené“ pohledávky. Před sjednocením starého občanského zákoníku a ObchZ byla stanovená rozdílná doba pro promlčení pohledávky. Občanský zákoník uplatňoval 3 roky, ObchZ pak roky 4, mohlo se stát, že soud při pozdním uplatnění nároku zaplacení nepřiznal. O řešení se postaral nový občanský zákoník, který obecnou stanovenou dobu pro promlčení sjednotil na 3 roky. V tomto ohledu je to vítaná změna.

### 3.2 Stanovy/společenská smlouva/zakladatelská listina

Část příspěvku zabývající se rozbořem stanov/společenských smluv/zakladatelských listin obchodních korporací je shrnuta (včetně všech zjištěných změn) níže v tabulce 1 pro akciové společnosti a tabulce 2 pro společnosti s ručením omezeným. Názvy společností jsou uvedeny pod začínajícími písmeny (STRABAG, a.s.; MADETA, a. s.; DEZA, a. s.; DELLA SYSTEM a. s.; KLEMENT a. s.; Reality Beroun, s.r.o.; A3 SPORT, s. r. o.; Penny Market s. r. o.; DEICHMANN-OBUV s. r. o.; Nestlé Česko s. r. o.)

**Tabulka 1** - Zjištěné změny pro akciové společnosti

Popis změny / Akciová společnost	S	M	D	DS	K
Úprava splácení upsaných akcií a převoditelnosti akcií	ANO	ANO	ANO	NE	ANO
Úprava spoluvlastnictví	ANO	NE	NE	NE	NE
Úprava základního kapitálu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Působnost valné hromady	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Úprava rezervního fondu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Zákaz konkurence	ANO	ANO	ANO	NE	NE
Podřízení se ZOK	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Archivace zápisů	NE	NE	ANO	NE	NE
Rozhodování per rollam	NE	NE	NE	NE	ANO
Poskytování finanční asistence	NE	NE	ANO	ANO	ANO
Zvolení systému vnitřní struktury	ANO	NE	NE	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 2** - Zjištěné změny pro společnosti s ručením omezeným

Popis změny / s. r. o.	RB	A3S	PM	DO	NČ
Působnost valné hromady	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Rozhodování per rollam	ANO	ANO	NE	NE	ANO
Úprava základního kapitálu	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Dědění obchodního podílu	ANO	ANO	NE	NE	NE
Úprava rezervního fondu	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Zrušení s. r. o. / účasti společníka	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Podřízení se ZOK	ANO	ANO	ANO	NE	ANO
Zákaz konkurence	NE	NE	NE	ANO	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedená tabulka 1 a tabulka 2 se týkají změn, některé informace, které zůstaly neměnné, jsou pak označeny jako „NE“ (tj. obchodní korporace se jimi řídí, jen je neupravila).

### 3.3 Vyčíslení nákladů na změnu listin

Každá obchodní korporace musela v důsledku změny stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny vynaložit určité náklady a čas. Do nákladů spojené se změnou se mohou zahrnout náklady na právníka (ten dokumenty zkontroluje, zda jsou v souladu se zákony), náklady spojené s odměnou notáři a soudní kolek. Obchodní korporace může mít i jiné náklady, ale tyto jsou nejběžnější (důležité).

Jednorázové náklady na právníka být nemusí, pokud obchodní korporace má svého podnikového právníka. Tyto mzdové náklady při výpočtu částečně zohledňují.

Odměna notáři může být různá. Vzhledem k tomu, že změnu stanov/společenské smlouvy/zakladatelské listiny je nutné osvědčit jako veřejnou listinu notářským zápisem, poplatek se odvíjí podle notářské vyhlášky 196/2001 Sb. Takový poplatek je závislý i na výši základního kapitálu. V případě notářského zápisu, který je podkladem pro zápis do veřejného rejstříku, je podle notářské komory nejméně 4 000 Kč (k částce si totiž může notář přičíst individuální přírůstek, která může být až 2,5 % z částky).

Soudní poplatek za návrh na zápis změny činí 1 000 Kč, ale může být i vyšší, pokud se obchodní korporace rozhodla změnit svoji právní formu (1 000 Kč).

Náklady na změnu listin se mohou vyšplhat přes částku 10 000 Kč. Oněch 10 000 Kč bych brala jako průměrnou částku napříč obchodními korporacemi.

S velkou pravděpodobností částka 10 000 Kč neohrozila většinu akciových společností a společností s ručením omezeným, ale například menší bytová družstva mohla i takto nízká částka částečně omezit. Ze zkoumaných akciových

společností a společností s ručením omezeným vykazovaly v posledním dostupném roce ztrátu jen A3 SPORT, s. r. o. a DELLA SYSTÉM a. s., pro tyto obchodní korporace nemusely být dodatečné náklady na změnu listin zanedbatelné.

#### 4 Závěr

Cílem mého příspěvku bylo posouzení dopadu zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí. Zabývala jsem se nejen zákonem o obchodních korporacích, ale i jinými právními normami, které byly upraveny v rámci rekodifikace soukromého práva v roce 2014 a které měly významný dopad na účetní jednotky jak z hlediska účetního, tak z hlediska daňového.

Příspěvek postupně potvrdil všechny hypotézy, které byly s daným tématem položeny. První hypotéza potvrdila možné problémy v účtování po rekodifikaci soukromého práva. Druhá hypotéza určila rozsah změn v podnikových financích (na základě rozboru stanov/společenských smluv/zakladatelských listin). Třetí a poslední hypotéza potvrdila, že ve většině zkoumaných obchodních korporací neměly náklady spojené se změnou legislativy významný vliv na jejich finanční zdraví.

#### Poděkování

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Eiblová, P. (2015). *Dopad zákona o obchodních korporacích do účetnictví a podnikových financí* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Justice.cz (2015a). *STRABAG, a. s.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=584255>
- Justice.cz (2015b). *MADETA, a. s.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=645404>
- Justice.cz (2015c). *DEZA, a. s.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=703562>
- Justice.cz (2015d). *DELLA SYSTEM a. s.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=600694>
- Justice.cz (2015e). *KLEMENT a. s.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=489379>
- Justice.cz (2015f). *Reality Beroun, s.r.o.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=408290>
- Justice.cz (2015g). *A3 SPORT, s. r. o.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=179064>
- Justice.cz (2015h). *Penny Market s. r. o.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=480858>
- Justice.cz (2015i). *DEICHMANN-OBUV s. r. o.*; Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=493683>
- Justice.cz (2015j). *Nestlé Česko s. r. o.* (online). Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=446395>
- MŠ speciální Štíbrova (2014). *Uživatelská příručka ISOR* (online). Dostupné na: [http://ms.stibrova.cz/wp-content/uploads/2014/03/tisk-poplatky-Uzivatelaska\\_prirucka\\_ISOR.pdf](http://ms.stibrova.cz/wp-content/uploads/2014/03/tisk-poplatky-Uzivatelaska_prirucka_ISOR.pdf) (2014)
- Notářská komora ČR (2014). *Notářský tarif* (online). Dostupný na [www.nkcr.cz](http://www.nkcr.cz)

## Impact on Business Corporations Act in accounting and corporate finance

Pavla Eiblová

**Abstract:** *The main goal of this contribution is to assess the impact of changes in legislation in 2014 to accounting and corporate finance of business corporations. Partial objective are then create a draft chart of accounts, exemplars (which point out effect of a change in accounting legislation) and analysis of selected charters of two types of business corporations (joint-stock company, limited liability company) represented by each of five specific companies. Yet another objective is to quantification of the estimated cost to amend the charters / social contracts / incorporation documents.*

**Key words:** Business Corporations Act · New Civil Code · Recodification · Charter · Accountancy

**JEL Classification:** M2 · M21

# Účetní a daňové aspekty kapitálových transakcí s podnikem v komparaci ČÚP a IFRS

Aneta Patáková

**Abstrakt:** Cílem tohoto příspěvku je definice vlastnických transakcí s podnikem a zdůraznění rozdílů mezi oběma legislativními úpravami. V první části budou zanalyzovány účetní a daňové aspekty těchto transakcí a následně pak bude následovat praktický příklad na skutečných datech společností XYZ a KLM. Praktický příklad bude zobrazovat postup společností při fúzi pomocí metody koupě s vyčíslením oceňovacího rozdílu. K tomuto tématu se vztahuje i projekt přeměny a harmonogram prací. Z hlediska IFRS budou srovnány závěrečné rozvahy obou společností dle ČÚP se závěrečnými rozvahami dle IFRS. Rovněž se podíváme na výsledky mezinárodního průzkumu na téma fúze a akvizice. Na konci proběhne vyhodnocení rozdílů mezi IFRS a ČÚP.

**Klíčová slova:** účetní a daňové aspekty · akvizice · fúze · podnikové kombinace · goodwill · IFRS · metoda koupě · přeměna obchodní společností · oceňovací rozdíly

## 1 Úvod

Vlastnickou transakcí nelze provést za jedinou noc. Je to dlouhý a náročný proces, který vyžaduje spoluúčast nových i starých vlastníků, zaměstnanců i externích pracovníků (např. auditorů). Kapitálové transakce tedy nejsou v životě firmy jen běžnou událostí, ale řadí se svou periodicitou k událostem mimořádným. V účetnictví a evidenci většiny společností se proto tato událost ani nikdy nevyskytne.

První část stručně zobrazí přehled legislativní úpravy těchto transakcí dle Českých účetních předpisů a International Financial Reporting Standards. Dále bude pojednávat o jednotlivých druzích podnikových kombinací, motivaci pro jejich uskutečnění a historickém vývoji počtu těchto transakcí v České republice, Evropě i ve světovém měřítku.

Druhá část se zaměří na účetní řešení těchto operací – na jednotlivé metody řešení, ocenění jeho majetku a záúčtování této vlastnické změny. Ve třetí části budou přehledně shrnuty rozdíly mezi Českými účetními předpisy a jejich mezinárodním protějškem IFRS. Čtvrtá kapitola provede rozbor daňových dopadů a daňových povinností pro společnost.

Dále se příspěvek bude zabývat dvěma hlavními směry. Jako první zde bude řešena fúze podniku XYZ a KLM. Příspěvek bude analyzovat výkazy obou společností před spojením a následně zahajovací rozvalu k rozhodnému dni po spojení těchto společností. Po tomto rozboru bude následovat srovnání základních charakteristik fúze KLM a XYZ s českými průzkumy od společnosti EY a mezinárodním průzkumem fúzí a akvizic od společnosti MERGERMARKET.

## 2 Metodika

Cílem příspěvku je zhodnocení účetních a daňových aspektů vykazování kapitálových transakcí v souladu s Českými účetními předpisy a v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Příspěvek bude zpracován na konkrétním příkladu jedné z nejčastějších vlastnických transakcí – a to fúze společností XYZ a KLM. V této části bude podrobně rozebrána účetní závěrka obou společností před rozhodným dnem fúze dle ČÚP i IFRS. Bude zkoumáno, zda se ocenění a klasifikace jednotlivých položek dle ČÚP a IFRS odlišuje a v jaké výši. Na závěr této kapitoly bude vytvořena zahajovací rozvala nástupnické společnosti XYZ.

Druhá kapitola se zaměří na výsledky a porovnání českých a mezinárodních průzkumů týkajících se fúzí a akvizic. Výsledky odvětvové analýzy pak budou srovnány s podniky XYZ a KLM. Získané účetní závěrky podle IFRS a dle ČÚP budou zpracovány metodou komparativní analýzy. Na základě skutečných dat bude provedena analýza jednotlivých položek účetních závěrek společností s důrazem na položky překlasifikované dle IFRS. Na základě této metody bude zhodnocen i celý proces fúze KLM a XYZ. Postupy i data dle jednotlivých úprav budou porovnány a na základě tohoto srovnání by měly vyplynout základní rozdíly mezi úpravou IFRS a ČÚP.

V další části bude ke sloučení dvou nezávislých podniků a sestavení zahajovací rozvahy dle ČÚP použita metoda koupě s oceněním podniku jako celku soudním znalcem. Aktiva a pasiva budou do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti začleněna v historických cenách s vyčíslením oceňovacího rozdílu. Zahajovací rozvala dle standardů IFRS sestavena nástupnickou společností XYZ nebyla. Společnost bude upravovat české výkazy do IFRS znovu až při sestavení konečné rozvahy za rok 2014.

Získané účetní závěrky podle IFRS a dle ČÚP budou zpracovány metodou komparativní analýzy. Na základě skutečných dat bude provedena analýza jednotlivých položek účetních závěrek společností s důrazem na položky překlasifikované dle IFRS. Na základě této metody bude zhodnocen i celý proces fúze KLM a XYZ. Postupy i data dle jednotlivých úprav budou porovnány a na základě tohoto srovnání by měly vyplynout základní rozdíly mezi úpravou IFRS a ČÚP.

### 3 Výsledky

V projektu přeměny bylo stanoveno, že rozhodným dnem fúze je 1. 1. 2014. K tomuto dni byla sestavena v dubnu (po sestavení a schválení řádných účetních závěrek za rok 2013) zahajovací rozvaha nástupnické společnosti XYZ.

Po analýze jednotlivých položek rozvahy obou společností byl v květnu vyhotoven, podepsán a zveřejněn projekt fúze společností XYZ a KLM. Tento projekt byl zveřejněn na internetových stránkách společnosti.

V květnu a červnu proběhly přípravy na uzavření účetnictví zanikající společnosti KLM. Dne 30. 5. 2014 byl podán návrh na zapsání přeměny do obchodního rejstříku.

Společnost KLM, která od 1. 1. 2014 hospodařila na účet nástupnické společnosti, ukončila svou činnost a účetnictví k 30. 6. 2014. Od této doby vede účetnictví pouze společnost XYZ. Účetnictví společnosti KLM od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014 bude postupně do účetnictví XYZ začleněno (implementace do interních systémů).

Společnost KLM zanikla a k 1. 7. 2014 a byla vymazána z obchodního rejstříku

#### Výpočet oceňovacího rozdílu:

$$OR = \text{Cena stanovená soudním znalcem} - (\sum \text{Aktiv} - \sum \text{Závazků})$$

$$OR = 3.900.000,- \text{ Kč} - (6.783.605,80 \text{ Kč} - 2.923.644,74 \text{ Kč}) = 3.900.000,- \text{ Kč} - 3.859.961,06 \text{ Kč} = 40.038,94 \text{ Kč}$$

Rozdíl bude zaúčtován na účet 097 a souvztažně s ním na účet 418. Konečný zůstatek účtu 418 bude dále v zahajovací rozvaze nástupnické XYZ zachycen dle projektu přeměny v rámci účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy. Ostatní položky aktiv a pasiv zůstaly nezměněny (účetní ocenění).

#### 097 – OR k nabytému majetku

Aktivní oceňovací rozdíl ve výši 40.038,94 Kč se bude odepisovat rovnoměrným způsobem pod dobu 15 let do nákladů. Roční odpis zaokrouhlený na celé Kč bude činit 2.670,-. Odpis bude účtován na straně MÁ DÁTI na účet 551 - Odpisy DNM a DHM a na straně DAL na 087 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku.

#### 413 – Ostatní kapitálové fondy

Tento účet obsahuje konečné zůstatky na účtech fondů společností XYZ a KLM (6.569.920,00 Kč + 3.905.400,00 Kč). Tento účet byl dle projektu fúze navýšen o hodnotu oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách (40.038,94 Kč).

#### 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

Nástupnická společnost má dle Zákona o daních z příjmů možnost převzít daňovou ztrátu a uplatnit jako odčitatelnou položku základu daně do pěti let od jejího vzniku v zanikající společnosti KLM (společnost KLM je dlouhodobě ve ztrátě – odčitatelná položka nebyla uplatněna). Celková výše neuhrazené ztráty z minulých let činila k 1. 1. 2014 Kč 5.200.454,22 Kč.

Pokud se blíže zaměříme na strukturu výkazů dle ČÚP a IFRS těchto společností, můžeme pozorovat, že se obě úpravy zdají na první pohled velmi podobné. Rozvaha je dle ČÚP dělena na aktiva a pasiva, v případě IFRS je rozvaha dělena na aktiva (assets), vlastní kapitál (equity) a závazky (liabilities). Struktura aktiv zůstává stejná - jak v ČÚP, tak dle IFRS se dělí na aktiva dlouhodobá a aktiva oběžná. Stejně tak náklady a výnosy jsou členěny na provozní a finanční (mimořádné náklady a výnosy se ve společnostech XYZ a KLM nevyskytují) a je počítána přidaná hodnota (gross profit).

Hodnoty v jednotlivých položkách závěrečných rozvah a výsledovek společností XYZ a KLM se zásadně nelišily. Celková hodnota aktiv a pasiv se oproti ČÚP v IFRS zvýšila pouze o 7 % (hodnota majetku vzrostla). Přestože nebyla sestavena zahajovací rozvaha dle IFRS, můžeme na základě výsledků z konečných rozvah a zásady bilanční kontinuity odvodit, že ani rozdíly v částkách mezi zahajovací rozvahou dle IFRS a ČÚP (pokud by byla nástupnickou společností sestavena) by nebyly vysoké.

Tabulka 1 - Zahajovací rozvaha nástupnické XYZ dle ČÚP

AKTIVA			PASIVA		
097	OR k nabytému majetku	40 038,94 Kč	411	Základní kapitál	400 000,00 Kč
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - projekt	77 371,00 Kč	413	Ostatní kapitálové fondy	10 515 358,94 Kč
014	Ocenitelná práva	91 162,75 Kč	429	Ztráta z minulých let	-5 200 454,22 Kč
074	Oprávký k ocenitelným právům	-91 162,75 Kč	431	VH ve schvalovacím řízení	-619 277,80 Kč
021	Stavby	24 163 624,16 Kč	321	Dodavatelé	1 034 099,76 Kč
081	Oprávký ke stavbám	-8 054 544,52 Kč	324	Přijaté provozní zálohy	85 310,90 Kč
022	SMV	36 627,74 Kč	343	Daň z přidané hodnoty - závazek	31 881,64 Kč
031	Pozemky	22 689 046,50 Kč	365	Ostatní závazky ke společníkům - půjčka	48 439 365,99 Kč
041	Nedokončený DNM	37 317,37 Kč	389	Dohadné účty pasivní	44 255,46 Kč
042	Pořízení DHM	14 613 981,03 Kč			
221	Bankovní účty	479 997,12 Kč			
311	Odběratelé	588 520,70 Kč			
314	Poskytnuté zálohy	45 801,81 Kč			
381	Náklady příštích období	12 758,82 Kč			
<b>Celková aktiva</b>		<b>54 730 540,67 Kč</b>	<b>Celková pasiva</b>		<b>54 730 540,67 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnoty jednotlivých složek aktiv v IFRS a ČÚP se zásadně neliší. Aktiva, která vstupují do finanční analýzy podniku například do ukazatelů aktivity, rentability a rozdílových ukazatelů (čistý pracovní kapitál) výrazně neovlivní hodnotu těchto ukazatelů.

Naopak u pasiv v závěrečné rozvaze společnosti XYZ k 31. 12. 2013 se zásadní rozdíly mezi IFRS a ČÚP objevují. Převod do IFRS způsobil zásadní rozdíly hlavně ve vlastním kapitálu společnosti. Vlastní kapitál (tvořen i výsledky hospodaření z minulých let) XYZ se dle IFRS oproti ČÚP více než zdvojnásobil (výrazné snížení ztráty z min. let). Jako úplně zásadní rozdíl mezi ČÚP a IFRS lze uvést i to, že dle ČÚP společnost XYZ dosáhla ztráty 0,58 mil Kč a dle IFRS společnost dosáhla zisku 0,52 mil Kč.



Tabulka 2 - Závěrečná rozvaha a hodnota úprav IFRS

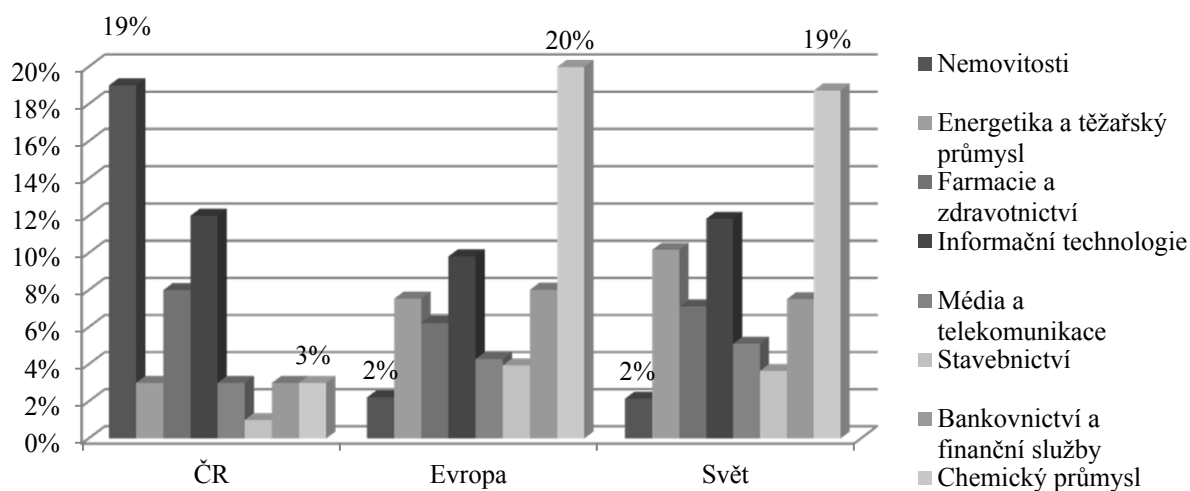
Balance sheet IFRS	Rozvaha XYZ ČÚP	Hodnota ČÚP	Hodnota IFRS	Absolutní rozdíl mezi ČÚP a IFRS	% rozdíl mezi ČÚP a IFRS
ASSETS			AKTIVA		
Investment property	DHM	46 948 728,97 Kč	49 788 673,23 Kč	2 839 944,26 Kč	6%
Deferred income tax assets	Odložená daň. pohl.	0,00 Kč	310 253,83 Kč	310 253,83 Kč	x
Non - current assets	Dlouhodobá aktiva	46 985 356,71 Kč	50 135 554,80 Kč	3 150 198,10 Kč	7%
Current assets	Oběžná aktiva	923 197,17 Kč	923 197,17 Kč	0,00 Kč	0%
<b>Total assets</b>	<b>Celková aktiva</b>	<b>47 908 553,88 Kč</b>	<b>51 058 751,98 Kč</b>	<b>3 150 198,10 Kč</b>	<b>7%</b>
EQUITY & LIABILITIES			PASIVA		
Profit/loss of current year	VH běžného roku	-578 571,67 Kč	519 701,90 Kč	1 098 273,57 Kč	-190%
Retained earnings	VH min. let	-4 995 721,41 Kč	-2 943 796,88 Kč	2 051 924,53 Kč	-41%
Total equity	Vlastní kapitál	1 195 626,92 Kč	4 345 825,02 Kč	3 150 198,10 Kč	263%
Non - current liabilities	Dlouhodobé závazky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	0%
Current liabilities	Krátkodobé závazky	46 712 926,96 Kč	46 712 926,96 Kč	0,00 Kč	0%
<b>Total equity and liabilities</b>	<b>Celková pasiva</b>	<b>47 908 553,88 Kč</b>	<b>51 058 751,98 Kč</b>	<b>3 150 198,10 Kč</b>	<b>7%</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Se zmíněnými položkami rozvahy počítají například ukazatelé rentability a zadluženosti. Vysoké rozdíly mezi ČÚP a IFRS v jednotlivých zdrojích financování způsobí obrovské rozdíly ve vypočtených ukazatelích. Celkově lze shrnout, že převod výkazu z ČÚP do IFRS přinesl společnosti XYZ lepší finanční výsledky (zvýšení vlastního kapitálu, zvýšení aktiv, snížení ztráty, zisk).

Obrázek 1 zobrazuje hlavní odvětví ekonomiky, ve kterých je zaznamenán největší počet fúzí a akvizic. Tyto trendy se v České republice, v Evropě a ve světě liší. Zatímco Evropu a svět ovládají transakce v chemickém průmyslu (s podíly 19 – 21 % za roky 2013 a 2014), v ČR převládají fúze a akvizice v oblasti nemovitostí.

Obrázek 1 Zastoupení odvětví 2014 ČR, Evropa, Svět



Zdroj: Vlastní zpracování ze zdrojů EU (2014)

#### 4 Závěr

Fúze a akvizice jsou v ČR, Evropě i ve světě nejčastějším typem přeměny společností. Ostatní přeměny nejsou téměř řešeny (například rozdělení společností v IFRS nenajdeme vůbec). Trend vývoje počtu těchto transakcí neustále roste. Nejvíce se spojují společnosti v Severní Americe a Evropě. Nejatraktivnější odvětví ekonomiky pro investování (náku pu podílu, akvizice, fúze) je ve světovém měřítku chemický průmysl. V ČR ale dlouhodobě převládají fúze společností podnikajících s nemovitostmi.

Společnosti XYZ a KLM si pro svou záchranu zvolily fúzi. Přestože se jednalo o spojení dvou nezávislých společností, k samotnému účetnímu provedení byla použita metoda koupě (ocenění v účetních cenách a vyčíslení oceňovacích rozdílů dle ČÚP). V ČR může být fúze řešena i jinou metodou (české předpisy nestanovují použití přesné metody), za to však dle IFRS je metoda koupě jediný povolený způsob spojení dvou a více nezávislých společností. Společnosti XYZ a KLM vedly své výkazy podle českých i mezinárodních předpisů, ale zahajovací rozvaha byla sestavena pouze dle ČÚP, a to konsolidací obou závěrečných rozvah se specifickou úpravou pro položky vlastního kapitálu. Jako rozdíl lze samozřejmě uvést i to, že výkazy pro IFRS byly sestaveny v anglickém jazyce, aby mohly sloužit i pro zahraniční uživatele výkazů.

Převod českých výkazů do jejich mezinárodní podoby znamenal ovšem i číselné opravy jednotlivých položek rozvahy a výsledovky. Společnosti musely přecenit majetek na reálnou hodnotu, z rozdílu v ocenění vypočítat a zaúčtovat odloženou daň a opravit výsledek hospodaření v běžném i minulém období. Z hlediska struktury se položky závěrečných rozvah ale téměř nezměnily, objevily se jen nové účty odložené daně, která vznikla z titulu rozdílné účetní a daňové hodnoty aktiv i pasiv. Jednotlivé operace v rozvaze byly souvztažně řešeny i ve výsledovce, takže nedošlo ke zkreslení.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

ČÚS č. 11 Operace s podnikem. (2002). *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Česká republika.*

Ernst & Young Global Limited. (2014). *M&A Barometr 2013* (online). Retrieved from Czech Private Equity and Venture Capital Association: [http://www.cvca.cz/files/PRESS%20RELEASE/EY/M&A%20Barometer%202013%20CZ\\_final.pdf](http://www.cvca.cz/files/PRESS%20RELEASE/EY/M&A%20Barometer%202013%20CZ_final.pdf)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. (2002). Česká republika.

Patáková, A. (2015). *Účetní a daňové aspekty kapitálových transakcí s podnikem v komparaci ČÚP a IFRS* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. (2008). *Sbírka zákonů*. Česká republika.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (1991). *Sbírka zákonů*. Česká republika.

Vomáčková, H. (2005). *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON.

# Accounting and tax aspects of capital transactions with company in comparison with CZ GAAP and IFRS

Aneta Patáková

**Abstract:** *The topic of this paper was the definition of ownership transactions with the company and description of some differences between both legislation. The accounting and taxation aspects were first analyzed in terms of theory (regulations, definition, history of the business combination and their development from the past to the present, present situation of volume of M&A transactions and method of accounting solutions of these transaction) and subsequently in the form of practical application to particular accounting data of two companies named XYZ a KLM.*

*The practical part mostly deals with merger of companies KLM and XYZ. Both of them were limited liability companies with financial problems. The first part of practical part of this paper was to analyse the transformation project and progress chart. Then the closing balance sheets and income statements (Czech legislations) of XYZ and KLM were compared with balance sheets and statements according to IFRS. The opening balance sheet of the successor of this transaction (XYZ) was compiled by the purchase method with quantifying valuation difference on acquired assets.*

*Mergers and acquisitions are the most frequent business combinations. Sectors of the economy with the highest number of these transactions are the sectors of industrials & chemicals in the world and the sector of Real estate in Czech Republic. The last chapter is focused on the differences and form IFRS and Czech legislation.*

**Key words:** Accounting and taxation aspects · Acquisitions · Business Combination · Goodwill · IFRS · Limited liability Company · Mergers · The purchase method · Transformation of Companies · Valuation difference on acquired assets

**JEL Classification:** M49

# Zmanipulované účetní výkazy – možnosti a meze identifikace v podmínkách ČÚP

Kateřina Škrdletová

**Abstrakt:** Tento příspěvek se zabývá porovnáním vypovídací schopnosti finančních výkazů dle ČÚP a IFRS s vazbou na hodnocení finančního zdraví obchodní korporace. Na základě analýzy rozvahy a výkazu zisku a ztráty byly vybrány významné oblasti, které byly převedeny do IFRS. S pomocí rozdílů v účtování byly zjištěny konečné hodnoty účetních výkazů v IFRS. Na základě těchto výsledků byla posouzena vypovídací schopnost vybraných oblastí a manipulace finančních výkazů. Jak ovlivní dané legislativní hodnocení finančního zdraví obchodní korporace, ukáží výpočty souhrnných ukazatelů IN 05 a Altmanova modelu.

**Klíčová slova:** finanční výkazy · vypovídací schopnost · Mezinárodní standardy účetního výkaznictví · finanční zdraví

## 1 Úvod

Účetní závěrka je klíčovým dokumentem, kterým se zakončují účetní práce v obchodní korporaci za dané účetní období. Účetní výkazy sestavované v rámci účetní závěrky by měly být věrným a poctivým obrazem skutečnosti. Dodržování této zásady je důležité především pro ekonomická rozhodování uživatelů, ať už se jedná o vlastníky či externí uživatele. Jedním z požadavků uživatelů na účetní data je srovnatelnost s ostatními obchodními korporacemi. Problémem je, že požadavek na srovnání účetní závěrky s rostoucí mírou globalizace v oblasti ekonomiky a financí překročil meze národního srovnání.

Účetnictví založené pouze na národní legislativě příslušného státu omezuje vypovídací schopnost účetních výkazů. Tato skutečnost se stala v minulosti podnětem pro mezinárodní harmonizaci účetnictví. V současné době se účetní harmonizaci zabývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice EU, a také národní účetní zásady a pravidla USA (US GAAP). Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví musí v České republice účtovat obchodní korporace, které emitují registrované cenné papíry na regulovaném trhu v členských státech EU. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mohou být uplatněny ve všech ziskově orientovaných jednotkách bez ohledu na jejich velikost. Těmto účetním jednotkám poskytují příležitost k nalezení spolupráce s jinými zahraničními obchodními korporacemi či k získání nového investora.

Cílem příspěvku je zhodnotit porovnání vypovídací schopnosti dle Českých účetních předpisů a IFRS s vazbou na hodnocení finančního zdraví obchodní korporace.

## 2 Materiál a metodika

Mezi Českými účetními předpisy a IFRS vzniká řada rozdílů z důvodu lišících se priorit a zásad. Autoři Knápková, Pavelková, Šteker (2013) uvádějí, že rozdíl mezi finančními výkazy podle IFRS a ČÚP je především v účelu, pro který jsou využívány. Hlavním cílem těchto výkazů podle IFRS je poskytnout kvalitní informace pro rozhodování investorů. Naopak sestavení české účetní závěrky je úzce spojeno s daňovými zákony. Rozdílům v daných předpisech se kromě výše zmíněných autorů věnují také PWC (2012) a Ernst & young (2013).

Srovnání vypovídací schopnosti finančních výkazů bude provedeno na základě vybraných oblastí. Zaúčtování vybraných oblastí pro lepší orientaci proběhne jak podle ČÚP, tak i v IFRS. Dle Sedláčka (2009) a Vochozky (2011) budou pro porovnání dopadu odlišného účtování na hodnocení finančního zdraví účetní jednotky vybrány dva souhrnné ukazatele, Altmanův model (Z-score) a IN 05. V rámci těchto dvou modelů budou porovnány hodnoty položek finančních výkazů mezi legislativami s vyjádřením vlivu na výsledné hodnoty. Na závěr proběhne hodnocení pravděpodobnosti manipulace finančních výkazů účetní jednotkou pomocí Beneish modelu dle Mantone (2013).

## 3 Výsledky

### 3.2 Porovnání vypovídací schopnosti

Po zaúčtování vybraných oblastí bylo zjištěno, že v obou účetních obdobích vzrostla hodnota aktiv, pasiv a výsledku hospodaření. V období 201x+1 byl rozdíl po zaúčtování vybraných položek podle obou legislativ ještě patrnější. Nárůst hodnoty aktiv byl způsoben zařazením finančních leasingů, drobného hmotného majetku do aktiv. V ČÚP právní forma

převažuje nad ekonomickou podstatou daného problému. Z tohoto důvodu není u českých účetních jednotek v aktivech zařazen například majetek pořízený formou finančního leasingu. Stroje najaté formou finančního leasingu byly dle kritéria IFRS zaúčtovány do aktiv obchodní korporace a staly se tak součástí jejího majetku. Účetní jednotka si do svého majetku zahrne majetek, který věcně využívá a jehož používáním nese riziko. V pasivech musel být souvztažně zaúčtován závazek plynoucí z těchto leasingů. Naopak najaté provozní linky nesplňují požadavky IFRS pro vykázání finančního leasingu, jedná se tedy o formu operativního leasingu. Účtování operativního leasingu dle IFRS se však neliší od ČÚP, proto nedochází k žádným rozdílům.

Příkladem ovlivnění aktiv je také drobný hmotný majetek dle ČÚP, účtovaný přímo do nákladů. Podle IFRS byl drobný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok převeden do aktiv a do nákladů tedy přechází postupně formou odpisů. Ačkoliv se o drobném hmotném majetku dle ČÚP účtuje jako o zásobách, s ohledem na dobu použitelnosti je z účetního hlediska dlouhodobým majetkem. Je tedy zřejmé, že IFRS o využívaném majetku poskytují přesnější informace. Rozdilem při účtování další vybrané oblasti, a to dlouhodobého bankovního úvěru, je jeho zařazení. Závazek z úvěru musel být, na rozdíl od ocenění v ČÚP, zaúčtován v současné hodnotě. Změna nastala i v účtování úroků z úvěru, kde dle ČÚP jsou účtovány do nákladu, ale při vykazování v IFRS patří do dlouhodobého hmotného majetku. IFRS zohledňuje do účtování dlouhodobých závazků faktor času, který pomáhá reálněji zachytit dané transakce.

V položce rezerv také dochází k odlišnostem ve vykazování. V případě obchodní korporace ABC, k. s. však nedochází k ovlivnění hodnot finančních výkazů v IFRS. Účetní jednotka účtuje pouze o rezervě na daň z příjmů, která je podle požadavků uznatelná, ale nedochází zde k zásadním rozdílům. U rezervy není podstatný faktor času, proto rezerva nebyla diskontována.

### 3.3 Dopady do hodnocení finančního zdraví účetní jednotky

Pro porovnání vypovídací schopnosti finančních výkazů s dopadem do finančního hodnocení, byly hodnoty výkazů dle ČÚP a zjištěné hodnoty v IFRS dosazeny do souhrnných ukazatelů hodnocení finančního zdraví. Prvním souhrnným ukazatelem byl Altmanův model (Z-score). Tabulka 1 zobrazuje hodnoty ukazatelů Altmanova modelu, jak v účetním období 201x, tak i 201x+1.

Tabulka 1 - Altmanův model

Altmanův model (Z-Score)	201x		201x+1	
	ČÚP	IFRS	ČÚP	IFRS
Váhy x Ukazatel				
0,717*(Čistý pracovní kapitál/Aktiva)	0,147692	0,146645	0,263942	0,251404
0,847*(Nerozdělený zisk/aktiva)	0,210729	0,223971	0,192444	0,199587
3,107*(EBIT/Aktiva)	0,086215	0,091251	0,207835	0,198894
0,42*(Základní kapitál/Cizí zdroje)	0,059226	0,057381	0,052713	0,048535
0,998*(Tržby/Aktiva)	3,284431	3,114883	3,383595	3,13027
Celkem	<b>3,85499</b>	<b>3,711118</b>	<b>4,396956</b>	<b>4,111663</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledků Z-score vyplývá, že v období 201x nevznikl podstatný rozdíl v celkových výsledcích. Převedení vybraných oblastí se nejvíce projevilo v dílčím ukazateli tržby na celková aktiva, kde se hodnota ukazatele oproti ČÚP snížila a způsobila tak zhoršení obrátu aktiv. V účetním období 201x znamenalo zaúčtování finančních leasingů a drobného hmotného majetku dle IFRS do aktiv 28,8 % nárůst dlouhodobého hmotného majetku. Nárůst dlouhodobého majetku se následně promítl do zvýšení aktiv a pasiv o 5,4 % oproti ČÚP. Dané účetní operace se také promítly v 10,7% nárůstu výsledku hospodaření běžného období.

Výsledné hodnoty Altmanova modelu v období 201x+1 jsou znatelně vyšší než v předcházejícím období. Skutečnost, že vzrostlo Z-score dle ČÚP oproti roku 201x je dána 23,8% nárůstem oběžných aktiv a 28% nárůstem tržeb, ale také růstem výsledku hospodaření z 5 503 tis. Kč na 16 601 tis. Kč. Rozdíl ve výsledcích Altmanova modelu při porovnání obou legislativ je o něco větší, než tomu bylo v období 201x. Po převedení vybraných oblastí v daném roce došlo k 8% nárůstu aktiv obchodní korporace. V tomto období proběhlo další zařazení stroje pořízeného formou finančního leasingu do aktiv účetní jednotky a současně byl přijat dlouhodobý úvěr na nákup dlouhodobého majetku.

Výsledky podle kritéria hodnocení Altmanova modelu v obou legislativách s dostatečným odstupem překračují hodnotu 2,99, jež je spodní hranicí určující dobré finanční zdraví obchodní korporace.

Dalším použitým modelem pro hodnocení finančního zdraví účetní jednotky ABC, k. s. je IN 05 sestavený na českých obchodních korporacích. Výsledky souhrnného ukazatele IN 05 uvádí následující tabulka 2.

Tabulka 2 - IN 05

IN 05	201x		201x+1	
	ČÚP	IFRS	ČÚP	IFRS
Váhy x Ukazatel				
0,13*(Aktiva/Cizí zdroje)	1,48362	1,515627	1,642968	1,635156
0,04*(EBIT/Nákladové úroky)	72,74737	24,86216	102,1133	54,32405
3,97*(EBIT/Aktiva)	0,086215	0,091251	0,207835	0,198894
0,21*(Tržby/Aktiva)	3,415107	3,238813	3,543133	3,277864
0,09*(Oběžná aktiva/Krátkodobé závazky)	1,219741	1,230059	1,485177	1,494793
<b>Celkem</b>	<b>4,271988</b>	<b>2,344641</b>	<b>6,000945</b>	<b>3,998022</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledků IN 05 je zřejmé, že výsledné hodnoty modelu v IFRS jsou nižší, než tomu je v ČÚP. Největší vahou je zastoupen ukazatel rentability, který měl taktéž i v Altmanově modelu největší váhu. Avšak ani v jednom ze souhrnných ukazatelů nevznikly výrazné rozdíly ukazatele mezi legislativami. Nezvykle vysokých hodnot nabývá ukazatel úrokového krytí. Vysoká hodnota tohoto ukazatele v ČÚP je způsobena vysokým ziskem před zdaněním a úroky v porovnání s poměrně nízkými placenými úroky. Úrokové krytí dle IFRS bylo vzhledem k ČÚP sníženo o více jak polovinu. Snížení hodnoty tohoto ukazatele bylo zapříčiněno aktivací finančních leasingů do aktiv obchodní korporace, které měli za následek zvýšení nákladových úroků v roce 201x z 95 tis. Kč na 310 tis. Kč. V ostatních ukazatelích období 201x nevznikly významné rozdíly v hodnotách.

V účetním období 201x+1 došlo podle ČÚP k zlepšení ukazatelů způsobeného zvýšením aktiv a pasiv jako tomu bylo také v Altmanově modelu. V daném období ukazují nejvýznamnější rozdíly dle ČÚP a IFRS, stejně jako v 201x, hodnoty obratu aktiv a úrokového krytí. Došlo k nižšímu růstu rentability dle IFRS, což bylo způsobeno nově zařazeným leasingem. Tímto klesl poměr tržeb, které se nezměnily, k aktivům účetní jednotky. Hodnoty úrokového krytí nabývají ještě vyšších hodnot, než tomu bylo v období 201x. Dále nastalo prohloubení tohoto rozdílu mezi IFRS a ČÚP. Zatímco výsledek hospodaření před zdaněním a úroky v porovnání s ČÚP vzrostl o 3,4 %, hodnota nákladových úroků se téměř zdvojnásobila.

Zaučtováním finančních leasingů a drobného hmotného majetku dle IFRS musí být zaučtovány úroky a odpisy, které mají vliv na snížení výsledku hospodaření, ale v ČÚP o nich účtováno není. V daném období obchodní korporace také získala dlouhodobý úvěr, v IFRS ale na rozdíl od ČÚP úroky zvyšují pořizovací cenu majetku a nemají proto vliv na ukazatel úrokového krytí z hlediska výsledku hospodaření před úroky a zdaněním. I přesto, že ukazatel úrokového krytí nemá, v poměru s ostatními ukazateli, velkou váhu, je jeho vliv na konečný výsledek IN 05 významný. Také podle kritériální hodnoty IN 05, kde při hodnotách vyšších jak 1,6 je dosahováno uspokojivé finanční situace, je tato hranice překročena s dostatečnou výší.

Modely použité pro hodnocení finančního zdraví je vhodné také doplnit o posouzení, zda v daných obdobích nedošlo k manipulaci finančních výkazů. Kritériální hodnota použitého Beneish modelu -2,22 a menší udává, že účetní jednotka není manipulátorem finančních výkazů. Vypočtené tzv. M-skóre -2,84, je nižší, než kritériální hodnota, což ukazuje, že finanční výkazy 201x a 201x+1 pravděpodobně nebyly zkresleny. Při hodnocení finančního zdraví pomocí IN 05 a Z-Score bylo dle ČÚP v obou účetních obdobích dosaženo kladného hodnocení finančního zdraví účetní jednotky ABC, k. s. Obě hodnocená účetní období byla prověřena Beneish modelem. Z výsledné hodnoty Beneish modelu vyplývá, že dobré finanční zdraví v účetních období 201x a 201x+1 nebylo pravděpodobně dosaženo manipulací finančních výkazů.

#### 4 Závěr

Z výše uvedených výsledků jsou na první pohled viditelné rozdíly, jak ve výsledných hodnotách obou souhrnných ukazatelů, tak v jednotlivých ukazatelích. V roce 201x se hodnota Z-score po zaučtování dílčích oblastí IFRS snížila o 3,7 % a v následujícím období klesla o 6,5 %. Rozdíly jsou především způsobeny lišícím se účtováním vybraných oblastí, které mají po zaučtování dle IFRS zlepšenou vypovídací schopnost a uživatelé tak mohou získat přesnější informace z hlediska hodnocení finančního zdraví obchodní korporace. Při účtování vybraných oblastí dle IFRS převažuje ekonomická podstata nad právní formou. IFRS přikládají vyšší význam časové hodnotě peněz, než tomu je v ČÚP, proto podávají lepší vypovídací schopnost o peněžních tocích, které v průběhu času ztrácí svou hodnotu.

Výhodou účtování dle IFRS pro účetní jednotku ABC, k. s. by mohlo být lepší zobrazení její finanční pozice a výkonnosti. Účetní závěrka sestavená dle IFRS by se také stala srovnatelnou se zahraničními obchodními korporacemi. Při použití IFRS došlo ale ke snížení výsledné hodnoty modelů v rámci hodnocení finančního zdraví. Tato skutečnost by mohla mít vliv na rozhodnutí banky například o podmínkách úvěru. Potíž by také mohla nastat i v aplikaci IFRS, kde by vysoké náklady na přijetí mohly převýšit přínosy.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Ernst & young. (2013). *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* (online). Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS\\_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010\\_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)
- Knápková, A., Pavelková, D., & Šteker, K. (2013). *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. Granada.
- Mantone, S. P., (2013). *Using Analytics to Detect Possible Fraud: Tools and Techniques*. New Jersey: John Wiley and Sons.
- PWC (2012). *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012*. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
- Sedláček, J., (2009). *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press.
- Škrdletová, K. (2015). *Zmanipulované účetní výkazy – možnosti a meze identifikace v podmínkách ČÚP* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Vochozka, M., (2011). *Metody komplexního hodnocení podniku*. Praha: Granada.

# Manipulated financial statements - possibilities and limits of identification from the point of view of Czech accounting standards

Kateřina Škrdletová

**Abstract:** *The aim of this contribution was to assess explanatory ability of financial statements in compliance with Czech accounting standards and IFRS linked to the evaluation of the financial health of the business corporation. In the contribution there was performed analysis of balance sheet and profit and loss statement of the selected accounting entity. Based on the analysis there were found significant areas and these areas were converted to IFRS. The final value of financial statements in IFRS was detected because of differences between these two methods of accounting (IFRS and Czech accounting standards). Then based on these results an explanatory ability and manipulation were assessed. The impacts of both legislations to the financial health of the business corporations were shown in to the calculation of aggregates IN 05 and Altman model.*

**Key words:** financial statements · explanatory ability · Czech accounting standards · International financial reporting standards · financial health

**JEL Classification:** M40 · M41

# Interní audit z pohledu účetnictví

Vendula Vaníčková

**Abstrakt:** *Interní audit je v České republice mladá vědní disciplína. Na rozdíl od externího auditu nejsou stanovené podmínky, kdy by měl podnik po jejich překročení povinnost zřídit interní audit. Zavedení interního auditu v podniku je dobré z hlediska správnosti vedení účetnictví a dohlížení na kvalitu produkce. Interní auditor se v podniku může zaměřit pouze na kontrolu a přípravování materiálů pro externí audit.*

*Cílem příspěvku je definovat audit v obecné rovině, jeho význam a podstatu. V dalším kroku popsat interní audit společnosti, jeho oblasti, postupy a závěry. V praktické části provést příp. zhodnotit interní audit vybraného podniku. Pro zpracování tématu příspěvku byl vybrán podnik Rudolf Koller, spol. s r. o. v Jindřichově Hradci, který má povinnost provádět externí audit a vedle tohoto provádí i interní audit. Z podniku byly získány dokumenty, které dokládají způsob provádění interního auditu. Pomocí těchto dokladů byly zhodnoceny výsledky interního auditu za roky 2013 a 2014 podle jednotlivých středisek i podle celkových výsledků. Na základě dokladů podniku bylo s využitím kvantitativních metod zjištěno, že interní audit je prováděn řádně a v dostačující míře. Informovanost zaměstnanců o výsledcích interního auditu je vyhovující. Na základě zjištěných výsledků bylo podniku doporučeno zavedení interního auditu účetnictví, který by spočíval v kontrole nákladů, výnosů, mezd, pohledávek, závazků, skladů a pokladen v dostatečné míře, aby tím došlo k omezení rizikových faktorů.*

*Vzorku podniků v jihočeském kraji byly rozeslány dotazníky, které zjišťovaly, jestli podnik má zaveden interní audit, jak často ho provádí, kdo ho provádí, na jakou činnost podniku je zaměřen a zda jsou zaměstnanci motivováni ke zdo-konalování své pracovní náplně.*

**Klíčová slova:** účetnictví · interní audit · Rudolf Koller · spol. s r. o. · dotazníkové šetření

## 1 Úvod

Interní audit se v České republice začal jako samostatná disciplína objevovat až po roce 1994, kdy byl založen Český institut interních auditorů. Interní audit nelze ze zákona nařídit, záleží na rozhodnutí každého jednotlivého podniku, jestli si zřídí útvar interního auditu či nikoli. Neexistují k založení interního auditu žádné podmínky, jako například u externího auditu.

Většinou mají interní audit zřízeny větší podniky, které podléhají auditu účetní závěrky. Interní auditori prověřují účetnictví, mzdy, sklady a další. Pomocí této kontroly je usnadněna práce auditora. Interní audit mohou provádět i podniky, které odpovídají normám ISO a vnitřní kontrola je pro ně důležitá.

Příspěvek je zaměřen na podnik v Jindřichově Hradci, konkrétně se jedná o firmu Rudolf Koller, spol. s r. o. Tato firma působí na rakouském trhu od roku 1978, na českém trhu od roku 1990 a v Jindřichově Hradci byla založena pobočka v roce 1992. Firma Rudolf Koller se zabývá výrobou hydromasážních van včetně jejich příslušenství. Tato firma podléhá systému řízení kvality ISO 9001. Ke zpracování příspěvku byly poskytnuty doklady, které interní audit v tomto podniku dokumentují. Na jejich základě bude ukázáno, jak interní audit v takovém podniku probíhá a jaké jsou jeho výstupy a závěry.

V další části příspěvku bylo podniku navrženo, jak by interní auditor mohl postupovat v rámci interního auditu účetnictví, na co by se mohl zaměřit, aby byly všechny doklady a účty v pořádku.

Zároveň bylo provedeno dotazníkové šetření u podniků v Jihočeském kraji, aby mohlo být posouzeno, jak moc je interní audit u podniků rozšířen a využíván, na co je interní audit u různých podniků zaměřen, jak často je prováděn a kým a zda mají podniky nějaký motivační systém pro své zaměstnance.

## 2 Materiál a metodika

Cílem příspěvku na téma „Interní audit z pohledu účetnictví“ je definovat audit v obecné rovině, jeho význam a podstatu. V dalším kroku popsat interní audit společnosti z hlediska účetnictví, jeho oblasti a postupy. V praktické části provést, příp. zhodnotit interní audit vybraného podniku.



Cíl příspěvku byl rozdělen do dalších tří dílčích částí, které jsou následující: dosavadní vývoj interního auditu v podniku a jeho zhodnocení, vlastní návrhy a řešení v oblasti interního auditu z pohledu účetnictví a vlastní výzkum oblasti interního auditu u podniků v Jihočeském kraji.

Podle dokladů získaných z podniku Rudolf Koller, spol. s r. o. byl popsán průběh interního auditu z pohledu managementu kvality. Byly zjištěny výsledky jednotlivých interních auditů v letech 2013, 2014. Tyto výsledky byly mezi sebou porovnány, následně došlo ke zjištění, jestli dochází postupem praxe v interním auditu ke zlepšení nebo naopak zhoršení výsledků.

Byly stanoveny hypotézy, které byly ověřeny pomocí kvalitativního výzkumu na základě analýzy dokumentů.

Hypotéza 1: Je v podniku interní audit řešen dostatečně z pohledu dokumentace?

Hypotéza 2: Jsou zaměstnanci dostatečně obeznámeni s výsledky interního auditu?

Hypotéza 3: Jsou zaměstnanci nějak motivováni, aby hodnocení interního auditu mělo nejméně neshod?

Na základě zjištěných výsledků bylo podniku doporučeno zavedení interního auditu účetnictví, který by spočíval v kontrole nákladů, výnosů, mezd, pohledávek, závazků, skladů a pokladen v dostatečné míře, aby tím došlo k omezení rizikových faktorů.

Zároveň byl proveden výzkum vybraného vzorku podniků v Jihočeském kraji, kdy byl podnikům zaslán dotazník s následujícími otázkami: Provádíte interní audit? Na co je interní audit zaměřen? Je interní audit prováděn pomocí interního, nebo externího pracovníka? Jak často provádíte interní audit? Máte motivační program pro své zaměstnance, aby zdokonalovali svou pracovní náplň? Získané odpovědi byly přepočteny na procenta, zaneseny do grafů a okomentovány.

### 3 Výsledky

V podniku byly zjištěny výsledky interních auditů za roky 2013 a 2014. Podnik činnost interního auditu začal využívat až v roce 2013, proto nebyly zjištěny výsledky za předchozí roky.

V roce 2013 došlo při interním auditu k následujícím výsledkům. Bylo zjištěno 116 shod, 14 nedostatků, 12 doporučení a žádná neshoda. Nejlepší výsledky mělo středisko lisovna, kde bylo nejvíce shod (24,14 %), nejvíce nedostatků bylo zjištěno ve středisku sklad a expedice (57,14 %).

V roce 2014 bylo zjištěno 75 shod, 3 nedostatky, 8 doporučení a žádná neshoda. Nejvíce shod bylo zjištěno ve středisku instalace van (22,67 %), nejvíce nedostatků bylo dosaženo ve středisku nástrojárna (66,67 %).

Byly srovnány výsledky z interních auditů za roky 2013 a 2014. Dospělo se k závěru, že v roce 2014 byly výsledky interního auditu pro podnik pozitivnější než v roce 2013. Bylo dosaženo o 5,31 % více shod, o 0,41 % méně doporučení a o 4,88 % méně nedostatků. Je patrné, že postupem času, dochází k podniku k čím dál více shodám a množství nedostatků se snižuje.

Podnik, co se týče interního auditu, provádí interní audit pouze z pohledu managementu kvality. Podnik se touto kontrolou pokouší zajistit výrobu a prodej kvalitních výrobků a prodej kvalitních služeb. Podniku bylo doporučeno, aby zavedl interní audit z pohledu účetnictví, který by se zaměřil na kontrolu nákladů, výnosů, zásob, dlouhodobého majetku, pokladen, bankovních účtů, pohledávek, závazků apod.

Interní auditor by se měl zaměřit na správnost účtování, zda je účtováno ve správném období, kontrola dokladů, jestli jsou na svém místě a zda jsou všechny a žádné nechybí. Dále se zaměřit na archivační řád podniku, zda jsou archivovány doklady, které mají po dobu, po kterou mají být archivovány. Zda jsou archivovány na místě, kde nehrozí jejich poškození, ztráta, krádež a další.

V podniku nedochází k plánování nákladů. Návrh pro vedení je takový, že by mělo zajistit, aby se nějaký zaměstnanec na tuto problematiku zaměřil, případně takového zaměstnance přijmout do pracovního poměru. Tato problematika je pro chod podniku podstatná, vedení by mělo být seznámeno s tím, jak se množství nákladů během roku přibližuje plánovaným nákladům a jestli tyto plánované náklady nejsou překračovány.

Veškerý dlouhodobý majetek je majetkem podniku, není v pronájmu (leasing). Účetní odpisy jsou stanoveny tak, aby odpovídaly odpisům daňovým, proto by se mohlo podniku doporučit, aby zavedl účetní odpisy jiné než daňové. Lépe by se účetními odpisy vyjádřilo skutečné opotřebení majetku.

Interní auditor v pokladně by se měl zaměřit na to, zda nedochází ke ztrátám v pokladně, za které nese odpovědnost pokladník. Analytická evidence pokladny a banky je dostatečná.

Z hlediska kontroly pohledávek v podniku se doporučuje analytická evidence zásadních, velkých odběratelů a ostatních odběratelů. Dále by mohl vést evidenci zákazníků s údaji o tom, jakou mírou se podílí na celkových výnosech podniku, jak často odebírají výrobky. Dále pak se doporučuje evidence zákazníků, kteří nedodrží dobu splatnosti nebo jsou v likvidaci, aby jim nebyly poskytovány výrobky ani služby. Možné je i zavést kontrolu spokojenosti zákazníků, kdy je důležitá zpětná vazba a spokojenost klientů, kteří se mohou do podniku vracet, pokud budou spokojeni.

Stanovené hypotézy byly potvrzeny na základě kvalitativního výzkumu, který byl proveden na základě analýzy dokumentů podniku.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že 44,44 % podniků v Jihočeském kraji neprovádí interní audit, 38,89 % provádí a 16,67 % odmítlo odpovědět. Ze 71,43 % je interní audit podniků zaměřen na kontrolu účetnictví, ze zbývajících 28,57 % se zaměřují na kontrolu kvality. Interní audit provádí z 57,14 % interní zaměstnanec, z 28,57 % externí zaměstnanec a v případě 14,29 % podniků provádí interní audit interní i externí zaměstnanec, kdy každý je zaměřen na jinou část interní kontroly. Nejčastěji je interní audit prováděn jednou ročně, z 57,14 % případů, zbývajících 42,86 % provádí interní audit častěji do roka.

#### 4 Závěr

Interní audit provádí podnik pro své potřeby dostatečně. Vedení je s kontrolou managementu kvality spokojeno a žádnou bližší kontrolu, co se týče účetnictví, nevyžaduje.

Podniku bylo doporučeno, aby zavedl interní audit z pohledu účetnictví v následujících oblastech: kontrola účetnictví jako celku, správnost účtování, správnost a kompletnost dokladů, kontrola archivního řádu a archivu jako celku, kontrola nákladů a zároveň zavedení plánování nákladů v podniku, kontrola zásob, především kontrola skladů, kontrola pokladen a bankovních účtů, jejich evidence, kontrola dlouhodobého majetku, zda je dlouhodobý majetek ve vlastnictví podniku nebo v pronájmu, kontrola pohledávek a závazků. Dále se podniku doporučilo zavedení větší a detailnější analytické evidence v účetnictví. Pomocí této úpravy je možnost pro vedení podniku mít větší přehled o jednotlivých střediscích podle spotřeby materiálu, mzdové nákladovosti a podobně.

Stanovené hypotézy byly potvrzeny na základě kvalitativního výzkumu, který byl proveden na základě analýzy dokumentů podniku. Bylo zjištěno, že v podniku je interní audit dostatečně dokumentován. Zaměstnanci jsou o výsledcích interního auditu informováni od svých vedoucích. Zaměstnanci jsou motivováni k tomu, aby pracovali kvalitně, jinak při větším množství reklamací jsou jim odebrány prémie ze mzdy, které tvoří přibližně 40 % mzdy.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že v Jihočeském kraji podniky interní audit spíše neprovádějí. Pokud má podnik interní audit zřízen, většinou je zaměřen na kontrolu účetnictví a provádí ho interní zaměstnanec. Nejčastěji podniky uskutečňují interní audit jednou ročně. Co se týče motivace zaměstnanců, nejvíce podniků zaměstnanec motivuje variabilní složkou mzdy, kterou dostanou, pokud pracují bezchybně.

Bylo zjištěno, že v podniku je interní audit dostatečně dokumentován. Zaměstnanci jsou o výsledcích interního auditu informováni od svých vedoucích. Zaměstnanci jsou motivováni k tomu, aby pracovali kvalitně, jinak při větším množství reklamací jsou jim odebrány prémie ze mzdy, které tvoří přibližně 40 % mzdy.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že v Jihočeském kraji podniky interní audit spíše neprovádějí. Na interní audit se zaměřují pouze velké firmy. Pokud má podnik interní audit zřízen, ze tří čtvrtin je zaměřen na kontrolu účetnictví zbývajících čtvrtina odpovědí uvádí,

#### Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedení firmy Rudolf Koller, spol. s r. o. za poskytnutí materiálů a rad při zpracování příspěvku, dále panu Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné rady a ochotnou spolupráci při zpracování tématu.

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Catty, P., James. (2010). *Guide to Fair Value under IFRS*. New Jersey: WILEY.
- Český institut interních auditorů (2015). *Etický kodex* (online). [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/download/ippf/eticky-kodex-uvod.pdf>.
- Český institut interních auditorů (2015). *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu* (online). [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php?idKategorie=12>.
- Český institut interních auditorů. (2015). *Zkouška CIA* (online). [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/profesni-vzdelavani/certifikace/zkouska-cia.php?idKategorie=94>.
- Český institut interních auditorů. *Zkouška CIA* (online). [cit. 2014-11-26]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/profesni-vzdelavani/certifikace/zkouska-cia.php>.
- Dvořáček, J. (2000). *Interní audit a kontrola*. Praha: C. H. Beck.
- Dvořáček, J. (2003). *Interní audit a kontrola*. Praha: C. H. Beck.
- Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck.
- Dvořáček, J., & Kafka, T. (2005). *Interní audit v praxi*. Computer Press.
- Ekopolitika.cz (2007). *Výkladový slovník: Environmentální účetnictví* (online). *Výkladový slovník* [cit. 2014-10-14]. Dostupné z: <http://slovník.ekopolitika.cz/e.shtml#environmentalni-ucetnictvi>.
- Eurochem (2009). *Metodika interních auditů: účel a cíle auditu* (online). [cit. 2014-10-21]. Dostupné z: [http://www.eurochem.cz/index.php?LA=CS&MN=Metodika+intern%EDch+audit%F9+\(3\)%3A+%DA%E8el+a+c%EDle+audit%F9&ProdID=000288060A347D860002E8C2&DT=4097&TXTID=2036&PHPSESSID=fa...](http://www.eurochem.cz/index.php?LA=CS&MN=Metodika+intern%EDch+audit%F9+(3)%3A+%DA%E8el+a+c%EDle+audit%F9&ProdID=000288060A347D860002E8C2&DT=4097&TXTID=2036&PHPSESSID=fa...)
- Florián, Z. (2001). *Účetní auditing*. České Budějovice.
- Hašek, Michal. (2011). Hodnocení kvality interního auditu. *Interní auditor* (2), s. 6-7.
- ISO. cz (online). [cit. 2014-10-07] Dostupné z: <http://www.iso.cz/>.
- Kafka, T. (2009). *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck.
- Kašparovská, V. a kol. (2006). *Řízení obchodních bank*. Praha: C. H. Beck.
- Koller Whirlpool. (online). [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <http://www.rkoller.com/en/whirlpool/company/History>.
- Komora auditorů České republiky (2013). *Auditorské standardy 2013: Mezinárodní standardy přijaté KA ČR* (online). Vydání 2013 [cit. 2014-12-01]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2013>.
- Králíček, V., & Müllerová, L. (1998). *Auditing*. Praha: Svaz účetních: Bilance.
- Liberda, J. (2014). Využití práce interních auditorů. *Auditor* (8), s. 26.
- Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o.
- Müllerová, L. (2007). *Auditing pro manažery aneb jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI, a. s.
- Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Ryneš, P. (2012). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG.
- Schránil, P., & Tvrdoň, J. (2010). *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní.
- Smejkal, V., & Rais, K. (2013). *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. Praha: Grada Publishing.
- Synek, M. a kol. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
- Ščotka, Radek. (2011). Systém dokumentace auditu. *Interní auditor* (1), s. 5-6.
- Šoljaková, L., & Fibírová, J. (2010). *Reporting*. Praha: Grada Publishing.
- Truneček, J. (2004). *Interní manažerský audit*. Praha: PROFESSIONAL PUBLISHING.
- Váchal, J., & Vochozka, M. a kol. 2013. *Podnikové řízení*. Praha: Grada Publishing.
- Vaničková, V. (2013). *Cizí měna a její projev v účetnictví* (Bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Vaničková, V. (2015). *Interní audit z pohledu účetnictví* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Veselá, L. (2011). Od hodnocení rizik k plánování auditu. *Interní auditor* (3), s. 6-7.
- Vochozka, M., & Mulač, P. a kol. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>
- Žák, M. a kol. (2002). *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: Linde.

## The internal audit from the perspective of accounting

Vendula Vaničková

**Abstract:** *In the Czech Republic, internal audit is a young scientific discipline. In contrast to external audit there are not conditions when the company had a duty to establish internal audit. The establishment of internal audit in the company is good for the correctness of accounting and overseeing the quality of production. The internal auditor of the company may focus only on checking and preparing materials for external audit.*

*The aim of this paper is to define the audit in general and to define its meaning and essence. The next step is to describe the internal audit of the company, its areas, procedures and findings. The aim of the practical part is to perform or evaluate internal audit of the company. For processing of the topic of this paper was chosen Rudolf Koller, spol. s r. o. in Jindřichův Hradec which has the duty to carry out an external audit. This company performs an internal audit as well. Documents obtained from the company demonstrated the method of implementation of internal audit. On the basis of these documents, the internal audit results for the years 2013 and 2014 were evaluated by individual departments and by the overall results. Using quantitative methods, it was found that the internal audit is carried out properly and in sufficient extent. Information about the results of the internal audit provided to employees is satisfactory. Based on the findings, the company was recommended the establishment of an internal audit of the accounting which could consist of control of expenses, income, payroll, receivables, payables, cash and stocks. This may help to reduce risk factors.*

*Questionnaires were sent to a sample of companies in the South Bohemia. The questionnaire investigated whether the company has established an internal audit, how often they perform it, which person performs an internal audit, on what action the internal audit is focused and whether the employees are motivated to improve their work.*

**Key words:** internal audit · internal auditor · receivables · liabilities · costs · revenues · stocks

# Vypovídací schopnost účetních výkazů pro management podniku

Klára Hejtmánková

**Abstrakt:** Příspěvek byl zaměřen na určení nedostatků, které omezují vypovídací schopnost účetních výkazů pro management podniku. Cílem je analyzovat tyto nedostatky a navrhnout řešení pro minimalizaci těchto nedostatků. Příspěvek byl rozdělen do dvou částí. Teoretická část definuje a popisuje účetní výkazy a jejich nedostatky, které omezují jejich vypovídací schopnost. Praktická část analyzuje účetní výkazy konkrétní společnosti za rok 2011 – 2013. Jsou zde popsány nedostatky vypovídací schopnosti všech výkazů a návrhy, kterými je možné je minimalizovat. Pro zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů pro management podniku byla provedena finanční analýza.

**Klíčová slova:** účetní výkazy · inflace · historické účetnictví

## 1 Úvod

Cílem příspěvku je analyzovat účetní výkazy sestavované na konci účetního období v daném subjektu, zjistit, jaké jsou možnosti jejich ovlivnění v rámci zákonem stanovených metod, a zhodnotit, jaký mají vliv při rozhodovacích procesech v podniku.

Účetní výkazy jsou zásadním dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za dané účetní období. Výkazy se zabývají pohledem na podnik jako celek, analyzují široké spektrum informací o finanční a majetkové situaci podniku. Výsledný dokument účetní závěrky využívají manažeři při rozhodování o dalším vývoji podniku, ale využívají jej i externí uživatelé, kterými jsou např. společníci, věřitelé, banky.

## 2 Materiál a metodika

Účetní závěrka se skládá z účetních výkazů a jejich komentáře obsaženého v příloze k účetní závěrce. Mezi výkazy účetní závěrky se řadí rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (Ryneš, 2012). Všechny účetní výkazy jsou ovlivněny nedostatky, které snižují jejich vypovídací schopnost. Mezi základní nedostatky zkreslující informace v účetních výkazech patří inflace, historické ceny, odpisy, tvorba rezerv (Sládková, Mrkvička, & Šrámková, 2009). Inflace ovlivňuje všechny výkazy. V některých případech je pro společnost inflace výhodná, jde například o situaci, kdy je společnost dlužníkem a hodnota jejích závazků díky inflaci klesá. Pokud je společnost věřitelem, inflace je pro ni negativní, protože hodnota jejích pohledávek klesá (Kovanic & Kovanicová, 1995). V účetnictví se oceňuje historickou, tj. pořizovací cenou, ale historická cena nepodává informace o aktuální hodnotě aktiv a pasiv podniku (Blaha & Jindřichovská, 2006). Dalším faktorem ovlivňující vypovídací schopnost podniku jsou odpisy. Volba odpisů ovlivňuje výkaz zisku a ztráty v podobě nadhodnocených či podhodnocených nákladů a tím zkresleného výsledku hospodaření. Ale odpisy mají dopad i na rozvahu. V rozvaze odpisy zkreslují ocenění majetku (Synek, 2006). Dalším problémem může být tvorba rezerv. Podnik tvoří rezervy do nákladů, tudíž si snižuje výsledek hospodaření. Naopak pokud začne rezervy rozpouštět, navenek podnik vypadá jako lépe prosperující. Rozpouštění rezerv snižuje náklady, což vede k vyššímu výsledku hospodaření (Kovanic & Kovanicová, 1995).

Nejdříve byly analyzovány nedostatky vypovídací schopnosti všech účetních výkazů, důraz byl kladen především na vypovídací schopnost rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které mají povinnost sestavovat všechny účetní jednotky. Pro zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů byla provedena finanční analýza na základě Du Pontova schématu.

## 3 Výsledky

Položky výkazů se vykazují v historických cenách, což je největším nedostatek vypovídací schopnosti výkazů. Vykazování v historických cenách nebere v úvahu změny tržních cen. Vliv historických cen je částečně zmírněn tvorbou odpisů, rezerv a opravných položek, ale je potřeba zvážit nakolik odpovídají skutečnosti. Tento nedostatek by mohl být eliminován vykazováním v reprodukčních pořizovacích cenách. Pro manažery mají lepší vypovídací schopnost informace získané z manažerského účetnictví v kombinaci s finančním účetnictvím a finanční analýza provedená na základě informací z manažerského účetnictví.

### 3.1 Finanční analýza

Provedením finanční analýzy byly zjištěny následující problémy:

- snižující se rentabilita,
- zvyšující se náklady na materiál a energie,
- neuspokojivá hodnota ukazatele Pohledávky obchod/závazky obchod.

Tabulka 1 - Rozklad ukazatele ROA

Ukazatel	2011	2012	2013
<b>ROA</b>	0,13	0,22	0,08
<b>Rentabilita výnosů</b>	0,23	0,36	0,15
<b>Obrat aktiv</b>	0,56	0,60	0,58

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnotu rentability aktiv v letech 2011 až 2013 ovlivňovala více rentabilita výnosů než obrat aktiv. Ukazatel obratu aktiv nezaznamenal výrazné výkyvy, pohyboval se pouze v rozmezí 0,56 až 0,60. Rentabilita výnosů dosahovala nejvyšší hodnoty v roce 2012, naopak pouhých 15 % dosáhla v roce 2013.

Tabulka 2 - Rozklad ukazatele Obrat aktiv

Ukazatel	2011	2012	2013
<b>Obrat aktiv</b>	0,56	0,60	0,58
<b>Obrat stálých aktiv</b>	0,65	0,77	0,81
<b>Obrat oběžných aktiv</b>	4,17	2,81	2,00

Zdroj: vlastní zpracování

Při pohledu na ukazatel Obrat aktiv se nezdá, že by v této oblasti byly problémy. Obrat stálých aktiv roste, což je žádoucí. V roce 2013 společnost dosáhla obratu stálých aktiv 0,81, což znamená, že z každých 100 Kč stálých aktiv vyprodukovala 81 Kč výnosů. Obrat oběžných aktiv se rapidně snížil z hodnoty 4,17 v roce 2011 na hodnotu 2,81 v roce 2012, propad ukazatele pokračoval i v roce 2013, kdy jeho hodnota dosáhla 2,00. Příčinou propadu tohoto ukazatele mohou být problémy v oblasti inkasování pohledávek a likvidity zásob.

Tabulka 3 - Rozklad ukazatele Rentabilita výnosů

Ukazatel	2011	2012	2013
<b>Rentabilita výnosů</b>	0,23	0,36	0,15
<b>Nákladovost</b>	0,77	0,64	0,85
<b>Provozní nákladovost</b>	0,78	0,75	0,81
<b>Finanční nákladovost</b>	0,07	0,06	0,05

Zdroj: vlastní zpracování

Rentabilitu výnosů nejvíce ovlivňuje provozní nákladovost, která v roce 2013 dosáhla hodnoty 0,81, oproti roku 2012 se zvýšila o 0,06. Finanční nákladovost se každým rokem snižuje, což je pozitivní. Mimořádné náklady ve sledovaném období společnost nevykázala.

#### 4 Závěr

Vypovídací schopnost účetních výkazů pro manažery je možné zvýšit provedením finanční analýzy, kdy manažeři zhodnotí finanční situaci podniku. Finanční analýza manažerům podá ucelenější pohled na společnost z více úhlů než samotné účetní výkazy. Ale pokud se finanční analýza provádí na základě neupravených informací z účetních výkazů, je třeba počítat s tím, že její výsledky nebudou přesné. Dalším způsobem, jak zlepšit vypovídací schopnost účetních výkazů pro management, je odstranit nedostatky jejich vypovídací schopnosti a následně provést finanční analýzu. Proces odstranění nedostatků ve vypovídací schopnosti výkazů je velmi složitý. Nejvhodnějším zdrojem informací je pro manažery manažerské účetnictví a na jeho základě vypracovaná finanční analýza. Díky manažerskému účetnictví a interním datům mohou manažeři dojít k jiným závěrům, než k jakým by došli při využití pouze účetních výkazů.

Manažeři ve společnosti při rozhodovacích procesech využívají manažerské účetnictví v kombinaci s finančním účetnictvím. Na základě těchto dat provádí finanční analýzu, která poskytuje kvalitnější informace pro řízení podniku, než finanční analýza vycházející pouze z účetních výkazů.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Bařinová, D., & Vozňáková, I. (2005). *Vyhodnocení a využití účetních výkazů pro manažery, společníky a akcionáře*. Praha: GRADA.
- Blaha, Z. S., & Jindřichovská, I. (2006). *Jak posoudit finanční zdraví firmy*. Praha: Management Press.
- Březinová, H., & Štohl, P. (2008). *Účetní závěrka: Výklad a praktické příklady*. Praha: Management Press.
- Dušek, J. (2011). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: GRADA Publishing, a. s.
- Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s.
- Hejtmánková, K. (2015). *Vypovídací schopnost účetních výkazů pro management podniku* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Holečková, J., & Grünwald, R. (2009). *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, s. r. o.
- Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada.
- Kislíngrová, E., & kolektiv. (2010). *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck.
- Kovanic, P., & Kovanicová, D. (1995). *Poklady skryté v účetnictví*. Praha: Polygon.
- Kovanicová, D. (1998). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.
- Macík, K. (2000). *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Havlíčkův Brod: Grada Publishing.
- Needles, B., Powers, M., & Crosson, S. (2011). *Financial & Managerial Accounting*. Mason: South-Western, Cengage Learning.
- Ryš, P. (2012). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2012*. Olomouc: ANAG, spol. s. r. o.
- Short, D. G., & Welsch, G. A. (1990). *Fundamentals of Financial Accounting*. Boston: Irwin.
- Sládková, E., Mrkvička, J., & Šrámková, A. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, a. s.
- Synek, M. (2006). *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck.
- Synek, M., & kolektiv. (2003). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Vašek, L. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.
- Veber, J. (2009). *Management: základy, moderní manažerské přístupy, výkonnost a prosperita*. Praha: Management Press.
- Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2012). *Financial accounting*. Mason: South-Western Pub.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## The Informativness of Financial Statements for Management

Klára Hejtmánková

**Abstract:** *This paper was focused on determination of the shortcomings that limit the explanatory power of financial statements for management. The aim of this paper is to analyze these shortcomings and propose solutions to minimize these shortcomings. The paper was divided into two parts. The theoretical part defines and describes the financial statements and their shortcomings that limit the explanatory power. The practical part analyse the financial statements for 2011 – 2013 and describes their explanatory power for management.*

**Key words:** financial statements · inflation · historical accounting

# Vliv metod oceňování spotřeby zásob na výsledek hospodaření

Veronika Kahounová

**Abstrakt:** Tento příspěvek se zabývá daňovými aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS. Příspěvek obsahuje analýzu vlivu metod ocenění spotřeby nakoupených zásob na výsledek hospodaření. Tato analýza je provedena za pomoci metod průměr a FIFO, které jsou v souladu s IFRS, a metodou pevné ceny, která je používána účetní jednotkou, pro kterou byla tato analýza zpracována. Výsledkem analýzy je doporučení nevhodnější metody ocenění spotřeby účetní jednotce v případě, že preferuje daňový pohled na výsledek hospodaření, tedy požaduje jeho co nejnižší hodnotu.

**Klíčová slova:** zásoby · metody oceňování · IFRS · ČÚP · výsledek hospodaření

## 1 Úvod

Tématem tohoto příspěvku je analýza vlivu oceňovací metody spotřeby nakupovaných zásob na výsledek hospodaření. Zásoby jsou důležitou součástí oběžného majetku v kterékoli účetní jednotce, protože se při svém životním koloběhu změny od prvotních surovin až do podoby peněžních prostředků. Zásoby se v účetní jednotce pohybují téměř nepřetržitě, proto je nutné zavést fungující a spolehlivý způsob evidence a oceňování.

Spotřeba zásob v účetní jednotce přímo dopadá na výsledek hospodaření. Chybné ocenění nebo zaúčtování zásob vede k ovlivnění výsledku hospodaření, tedy k ovlivnění zisku korporace. Jelikož je výsledek hospodaření brán jako základ pro výpočet daně z příjmů, jeho ovlivnění má za následek špatné vyčíslení této daně. Z toho vyplývá, že nesprávná metoda ocenění nebo zaúčtování může mít za následek vystavení sankcí od finančního úřadu.

Cílem tohoto příspěvku je tedy zhodnotit vliv oceňování spotřeby zásob na výsledek hospodaření z daňového hlediska.

## 2 Materiál a metodika

Spotřeba zaměnitelných zásob dle IFRS může být oceněna dvěma nákladovými vzorci, jak uvádí Bohušová (2008). Je to nákladový vzorec FIFO a nákladový vzorec průměr. Jílek a Svobodová (2012) uvádí, že tyto nákladové vzorce jsou téměř totožné s oceňovacími technikami používanými v českém účetnictví. České standardy jak uvádí Chalupa (2012) povolují použití ještě jedné metody, a to metody pevné ceny s odchylkou. Je to právě tato metoda, pevná cena s odchylkou, která je aplikovaná v účetní jednotce, pro kterou byla tato analýza provedena.

Vliv metod na výsledek hospodaření bude rozebírán při aplikaci třech hypotetických situací chování pořizovací ceny zboží – rostoucí pořizovací cena, klesající pořizovací cena a proměnlivá pořizovací cena. Pro analýzu budou použity obě metody povolené IFRS – metoda průměru a metoda FIFO a metoda pevné ceny, která je používána účetní jednotkou. Výsledkem analýzy bude nalezení nevhodnější oceňovací metody pro dosažení takového výsledku hospodaření, který účetní jednotka preferuje.

## 3 Výsledky

### 3.1 Základní předpoklady pro analýzu

Různé metody ocenění mají za následek, že do nákladů jde stejné množství spotřeby, ale v jiné účetní hodnotě. To znamená, že za předpokladu jednotné prodejní ceny pro všechny metody oceňování zásob, vznikne rozdílný výsledek hospodaření. Jednotlivé metody a situace, ve kterých budeme hodnotit jejich vliv, jsme si již uvedli v metodice. Nyní uvedeme několik předpokladů, které budou aplikovány v celé analýze. Prvním předpokladem je stanovení pevné ceny na úrovni 20 Kč/kg. Druhým předpokladem je nulový počáteční stav zásob. Další podmínkou je, že účetní jednotka prodává jen jediný typ zásoby a tento prodej je jediný zdroj příjmů pro účetní jednotku. Posledním předpokladem je stanovení jednotné prodejní ceny ve výši 50 Kč/kg.

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé příjmy, výdeje a pořizovací ceny pro každou z hypotetických situací.



**Tabulka 1** - Hypotetické situace pro vyjádření vlivu ocenění na výsledek hospodaření

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Rostoucí pořizovací cena (kč/kg)	Klesající pořizovací cena (kč/kg)	Proměnlivá pořizovací cena (kč/kg)
Příjem	12 500	20,00	38,00	20,00
Výdej	-4 200			
Výdej	-3 800			
Příjem	5 000	25,00	34,00	26,00
Výdej	-4 150			
Příjem	5 300	29,00	29,00	32,00
Výdej	-3 600			
Výdej	-4 100			
Příjem	6 200	30,00	26,00	27,00
Výdej	-3 700			
Výdej	-3 950			
Příjem	5 800	34,00	23,00	24,00
Výdej	-4 600			
Příjem	4 600	37,00	20,00	29,00
Výdej	-4 850			

Zdroj: Vlastní tvorba

Celkové tržby, které byly zjištěny jako součet součinů hodnoty výdeje a jednotkové prodejní ceny, činí 1 847 500 Kč. Tyto tržby jsou pro prodej zboží shodné ve všech situacích i při použití všech metod.

### 3.2 Hodnocení vlivu oceňovacích metod spotřeby zásob při jednotlivých hypotetických situacích

Jako první si uvedeme výsledky hospodaření pro jednotlivé metody při rostoucí pořizovací ceně zásoby.

**Tabulka 2** - Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při rostoucím trendu pořizovací ceny (v Kč)

	Metoda průměru	Metoda FIFO	Metoda pevné ceny
<b>Tržby (50kč/ks)</b>	1 847 500	1 847 500	1 847 500
<b>Náklady</b>	995 165	991 450	796 628
<b>VH</b>	852 335	856 050	1 050 872

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky je patrné, že při analyzované situaci, bude nejnižšího výsledku hospodaření dosaženo metodou průměru. Metoda průměru tedy zajistí účetní jednotce nejnižší základ daně a tím nejnižší daňovou povinnost. Nejvyššího výsledku hospodaření je dosahováno při aplikaci metody pevné ceny. Je to způsobeno tím, že pevná cena je stanovena na úrovni první pořizovací ceny, a tudíž je zboží do nákladů oceněno v nejnižší hodnotě.

Nyní se seznámíme s výsledky analýzy při klesající pořizovací ceně zboží.

**Tabulka 3** - Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při klesajícím trendu pořizovací ceny (v Kč)

	M. průměru	M. FIFO	M. pevné ceny
<b>Tržby (50kč/ks)</b>	1 847 500	1 847 500	1 847 500
<b>Náklady</b>	1 132 635	1 136 300	883 448
<b>VH</b>	714 865	711 200	964 052

Zdroj: Vlastní tvorba

V této části analýzy vychází nejnižší výsledek hospodaření při aplikaci metody FIFO. Je tedy patrné, že při výběru metody ocenění musí účetní jednotka brát v úvahu i trend pořizovací ceny. Nejvyššího výsledku hospodaření je opět dosaženo při použitím metody pevné ceny.

Poslední situací, ve které bude hodnocen vliv metod oceňování spotřeby zboží, je proměnlivá pořizovací cena.

**Tabulka 4** - Porovnání vlivu jednotlivých metod při proměnlivém trendu pořizovací ceny

	M. průměru	M. FIFO	M. pevné ceny
<b>Tržby (50kč/ks)</b>	1 847 500	1 847 500	1 847 500
<b>Náklady</b>	922 489	918 550	789 301
<b>VH</b>	925 011	928 950	1 058 199

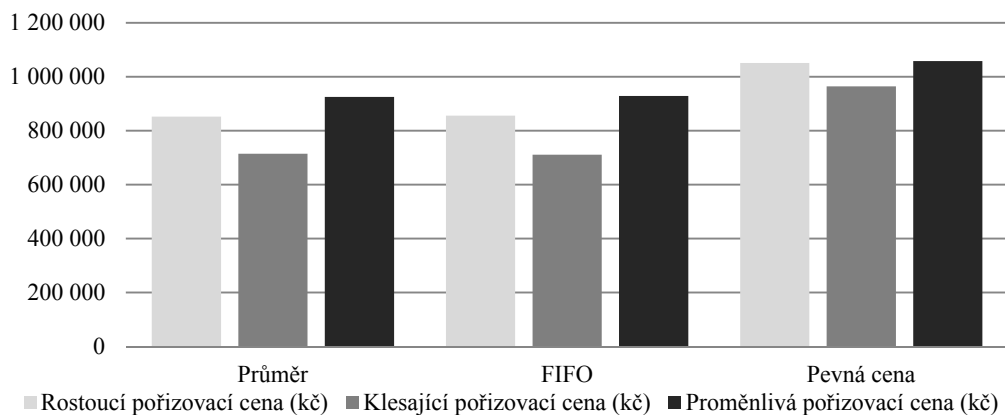
Zdroj: Vlastní tvorba

Při proměnlivé pořizovací ceně zásob je nejnižší výsledek hospodaření vykazován při použití oceňovací metody průměr. Výsledek této analýzy je tedy shodný s výsledkem analýzy při rostoucí pořizovací ceně.

### 3.3 Výsledná komparace vlivu jednotlivých oceňovacích metod na výsledek hospodaření

Pro konečné srovnání všech hypotetických situací a metod oceňování jsou v následujícím obrázku 1 uvedeny výsledky hospodaření všech kombinací.

**Obrázek 1** - Porovnání výsledků hospodaření při různých metodách ocenění výdeje zásob



Zdroj: Vlastní tvorba

Při stanovení optimální oceňovací metody z hlediska vlivu na výsledek hospodaření musíme vzít v úvahu preference účetní jednotky. Účetní jednotka může chtít výsledek hospodaření buď co nejvyšší, aby například motivovala nové investory nebo získala úvěr od banky, nebo co nejnižší, což je výhodné z pohledu daní. Nízký výsledek hospodaření znamená nízký základ pro výpočet daně a tím i nízkou daňovou povinnost. Obchodní korporace dává přednost daňovému hledisku, protože v současné době nepotřebuje získat úvěr od banky, ani přilákat nové investory. Proto je pro ni výhodnější zaměřit se na daňový aspekt vlivu oceňovací metody na výsledek hospodaření.

Jelikož ve všech třech hypotetických situacích vyšlo ocenění metodou pevné ceny nejméně příznivě ve vztahu k výsledku hospodaření z daňového pohledu, tedy byl vždy vyčíslen jako nejvyšší, doporučila bych obchodní korporaci Benea, s.r.o. změnit oceňovací metodu, která by více odpovídala jejím preferencím. Metodu pevné ceny bych doporučila ponechat jen u zásoby, jejíž pořizovací cena se dlouhodobě nemění, nebo jejíž cenové výkyvy jsou v rámci malých hodnot.

Z výsledků analýzy je patrné, že vhodnější je použít pro ocenění spotřeby jednu z metod povolených IFRS, jelikož při použití těchto metod je vykazován nižší výsledek hospodaření ve všech situacích, než je tomu u metody používané účetní jednotkou, což je metoda pevné ceny s odchylkou. Z důvodu preferencí účetní jednotky a tudíž daňové úspory bych na základě těchto zjištěných výsledků doporučila změnit metodu ocenění spotřeby zásob. Účetní jednotce bych navrhla oceňovat spotřebu metodou průměru, při které je vykázán nejnižší výsledek hospodaření jak při rostoucí, tak i proměnlivé pořizovací ceně. Oba tyto trendy jsou situace, které se nejčastěji nalezneme na trhu.

## 4 Závěr

Při ocenění jednotlivými metodami účtuje subjekt do nákladů stejné množství spotřeby zásoby vždy v jiné hodnotě, což znamená, že výběr oceňovací metody ovlivňuje výsledek hospodaření. Obchodní korporace se musí tedy při prvotním výběru oceňovací metody rozhodnout, zda bude preferovat nízký výsledek hospodaření, a tedy nízkou daňovou povinnost, nebo vysoký výsledek hospodaření, který následně může použít na investice a rozvoj korporace. Po tomto rozhodnutí lze určit, která z metod bude pro účetní jednotku nejpříjemnější jak vzhledem k preferencím tak vzhledem k trendu pořizovací ceny zásob.

Daná účetní jednotka preferuje při stanovení požadované výše výsledku hospodaření daňové hledisko. Z tohoto hlediska z uvedené analýzy vyplývá, že nejvhodnější metodou ocenění spotřeby zásob je metoda průměru, při jejíž aplikaci je dosahováno nejnižšího výsledku hospodaření. Nízký výsledek hospodaření pro účetní jednotku znamená nízkou daňovou povinnost.

Změna oceňovací metody však není snadná záležitost. Účetní jednotka se musí řídit při změně jakékoli účetní metody platnou legislativou. Jak z hlediska IFRS, tak i ČÚP může účetní jednotka ze svého rozhodnutí změnit účetní metodu jedině v případě, že tím zlepší vypovídací schopnost účetní závěrky, zpřesní věrnost zobrazení a zvýší spolehlivost a relevantnost účetních informací. Tuto změnu musí následně uvést v příloze účetní závěrky, kde ji musí dostatečně obhájit. Otázkou tedy zůstává, zda změna účetní metody nebude pro účetní jednotku, z hlediska nákladů na přechod a zavedení nové metody do praxe, administrativně a nákladově náročnější, než by bylo setrvání u současné metody. Tyto body musí obchodní korporace zvažovat jak při vykazování dle ČÚP tak dle IFRS, protože změna metody v obou těchto systémech vykazuje podobné důsledky v účetnictví.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI.
- Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2. vyd.). Brno: Computer Press.
- Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., ... Vlach, P. (2012). *Abeceda účetnictví pro podnikatele* (10. vyd.). Praha: ANAG.
- Kahounová, V. (2015). *Účetní, daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Louša, F. (2012). *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4. vyd.). Praha: GRADA.
- Kovanicová, D. (2005). *Abeceda účetních znalostí pro každého: pro střední školy a pro veřejnost* (15. vyd.). Praha: BOVA POLYGON.
- Jílek, J., & Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012* (2. vyd.). Praha: GRADA.

# The influence of valuation methods of consumption inventories on economic result

Veronika Kahounová

**Abstract:** *This contribution deals with the tax aspects of accounting for inventories according to CAS and IFRS. This contribution contains an analysis of the influence of valuation methods of consumption inventories on economic result. This analysis was performed using the methods average and FIFO, which are in accordance with IFRS and the fixed price method, which is used by the entity for which this analysis was performed. The result of this analysis is a recommendation of the most appropriate method of valuation consumption for entity if it requires the lowest value of the economic result.*

**Key words:** inventories · valuation methods · IFRS · CAP · economic result

**JEL Classification:** G32 · M41

# Tvorba cen ve vybrané účetní jednotce

Gabriela Uhlířová

**Abstrakt:** *Hlavním cílem příspěvku je analyzovat tvorbu cen se zaměřením na skutečnosti, které ji ovlivňují. Dále se snažím zhodnotit a navrhnout cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit možné návrhy na zlepšení. V teoretické části jsou uvedeny informace týkající se ceny, cenové politiky a sní související strategie. Příspěvek obsahuje analýzu stanovení ceny, faktory, které ji ovlivňují, metody tvorby cen a jejich výhody a nevýhody pro podnik. V neposlední části je popsána kalkulace nákladů, kalkulace ceny a jsou vysvětleny základní pojmy kalkulace. V poslední části došlo k popsání různých druhů kalkulačních vzorců. Uvedeny jsou možné úpravy ceny v podobě slev a srážek. Praktická část obsahuje charakteristiku vybrané společnosti a její údaje, které mi pomohly převést teoretické věci na věci praktické. Jedná o předběžné kalkulace nákladů na dané typy výrobků. Tyto náklady jsou porovnány s cenami na internetovém obchodě a také se skutečnými náklady. Jsou analyzovány kvantitativní a kvalitativní odchylky na danou zakázku. V další části jsou rozvrženy nepřímé náklady podle různých druhů rozvrhových základů. Pomocí stanovení nových nákladů jsou uvedeny dolní a horní hranice pro stanovení nových cen vybraných výrobků. Z analyzování dané účetní jednotky jsou vyhodnocena určitá doporučení. V závěru jsou posouzeny výsledky a splnění cílů.*

**Klíčová slova:** tvorba cen · cena · kalkulace ceny · kalkulace nákladů

## 1 Úvod

Cílem příspěvku je provedení analýzy tvorby cen se zaměřením na skutečnosti, které ji ovlivňují, poté zhodnotit cenovou tvorbu ve vybrané účetní jednotce a předložit návrhy na možná zlepšení. Tvorbu cen v České republice upravuje zákon č. 526/2009 Sb., o cenách. Zákon rozděluje ceny na smluvní a regulované. Smluvní ceny jsou výsledkem střetu nabídky a poptávky při prodeji a koupi zboží. Regulované ceny převážně stanovuje stát a představují určitý limit, tedy dolní či horní hranici ceny. Cena je peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží. Pro spotřebitele je cena jedním z hlavních kritérií při nákupu (při rozhodování zda dané zboží koupit, či nikoliv). Z pohledu zákazníka je cena vnímaná jen jako hodnota a vnímá ji subjektivně. Podniky však na cenu nahlíží jinak než spotřebitelé. Je pro ně důležité cenu stanovit, aby byly uhrazeny náklady a vytvořen zisk. Tomu předchází řada úkonů. Společnosti se zabývají tvorbou cen a stanovují jejich výši tak, aby dosáhly zisku a byly konkurenceschopné. Při cenové tvorbě se podnik řídí svými náklady, konkurencí, poptávkou a v neposlední řadě přáním zákazníků. Jestliže podnik stanoví příliš nízkou cenu, mohou sice nalákat zákazníky, ale vystavují podnik nebezpečí, že nebudou pokryty náklady na výrobu daného výkonu. Taková situace znamená pro podnik ztrátu. V horším případě, po určitém období ztrát ukončení výroby. O cenách lze uvažovat z ekonomického, finančního a psychologického hlediska. Cena není jen pokrytí nákladů a dosažení zisku. V dnešní době, při velké konkurenci může vyjadřovat kvalitu, značku, módnost. Jedná se tedy o subjektivní význam, který zákazník výrobku přisuzuje.

## 2 Materiál a metodika

V příspěvku je čerpáno z odborných publikací a platných zákonů uvedených v seznamu literatury. Dále je čerpáno z výkazů a podkladů pro kalkulace dané společnosti. Data účetní jednotky byla použita z let 2010 – 2013.

Na začátku je popsána základní charakteristika společnosti, její postupy účtování a ekonomická charakteristika podniku. V této části je použita vertikální a horizontální analýza s dopadem na náklady podniku a ceny výrobků. Poté je popsána výrobní dokumentace, postup výroby a charakterizovány vnitropodnikové útvary společně s rozčleněním účtu 501 - Spotřeba materiálu na analytické účty, které jsou používány v podniku.

Poté je popsán základní koncept tvorby cen ve vybraném podniku, který vychází z úpravy internetových cen. U vybraných pěti druhů výrobků, na které byla dělána cenová nabídka (kontejner, stůl, šatní skříň, 2 druhy kancelářských skříní), jsou rozepsány a popsány předběžné kalkulace. Tato kalkulace zahrnuje rozpis hodin práce, spotřebu přímého materiálu při výrobě a jeho cenu. Náklady na materiál a pracnost jsou shrnuty a vertikálně analyzovány společně s internetovými cenami. Internetové ceny jsou zpravidla pod úroveň nákladů výroby.

V další části je ukázka výpočtu cen pro cenou nabídku. Jak bylo již dříve zmíněno, podnik vychází z internetových cen. Tyto ceny jsou upraveny o koeficient nákladovosti, tedy aby se náklady na zakázku promítly stejnoměrně do cen vybraných typů výrobků.

Po vyrobení celé zakázky vypracuje společnost výslednou kalkulaci, která je upravena v další kapitole a je porovnávána plánovaný a odpracovaný čas na celé zakázce. Došlo k úspoře času při výrobě, která je vyčíslena v korunách.

Dále se příspěvek věnuje odchylkám, které ve výrobě vznikly. Jedná se o kvalitativní a kvantitativní odchylky a jejich promítnutí do variabilních odchylek. Účetní jednotka nevyužívá rozdělení na fixní náklady, proto jsou popsány možná přiřazení fixních nákladů dle různých rozvrhových základů. Jedná se o přiřazení fixních nákladů prostým dělením, podle hodin přímé práce, podle rozlohy budovy, dle podílu k variabilním nákladům, dle podílu k celkovým nákladům, a rozdělení dle přímých mezd.

Vybrané druhy rozdělení fixních nákladů jsou zaneseny do typového kalkulačního vzorce. Jednotlivě podle něj byly rozepsány nové předběžné kalkulace na druhy výrobků, uvedené v zakázce.

Dále jsou vertikálně analyzovány celkové náklady na daný typ výrobku spolu s předběžnými kalkulacemi. Došlo k porovnání a vyřazení těch metod, u kterých je rozdíl větší než 10 %. Pomocí zbývajících metod jsou podniku doporučeny rozmezí minimálních a maximálních cen výrobků, které vyplývají z nákladových funkcí.

### 3 Výsledky

Jako základním kritériem pro stanovení ceny jsou náklady na výrobu. Společnost při stanovení cen vyšla z předběžných kalkulací, které vyjadřují plánované množství spotřeby materiálu a pracnosti. Při porovnání pracnosti a materiálu vychází, že hlavně materiál ovlivňuje výši celkových nákladů. Při analýze plánovaných nákladů a internetové ceny bylo zjištěno, že většina výrobků je prodávána za nižší cenu, než jsou plánované náklady. Největší rozdíl činil 407,72 Kč u skříně 3P2V (skříně se 2 křídly). Nejvyšší internetová cena byla u rohového stolu, která převyšovala náklady o 2 357,33 Kč.

Při analýze výsledné kalkulace bylo zjištěno, že největší rozdíl ve skutečných nákladech je v přímém materiálu, který je způsoben výběrem atypického materiálu zákazníkem. Důvodem bylo, že atypický materiál nemá společnost na skladě a je dodáván dodavateli vždy za jinou a dražší cenu, jedná se o zdražení cca 80,- Kč/m<sup>2</sup>. Skutečná kalkulace byla upravena pro cenovou nabídku, tak, že byl vypočítán daný koeficient, aby byly náklady rovnoměrně promítnuty do internetových cen. Tímto došlo k pokrytí skutečných nákladů na zakázku a požadované marže. Při analýze výsledné kalkulace bylo zjištěno, že byl uspořen čas při výrobě a to o 195 minut, což vedlo k úspoře 795,74 Kč, která bývá rozdělena mezi výrobní pracovníky. Pro větší a přesnější přehlednost byly vypočítány kvalitativní a kvantitativní odchylky u přímého materiálu (úchytky, ABS hrany, laminátové desky). Celková kvalitativní odchylka činila 1 045,31 Kč, což představovalo překročení předem stanovených nákladů z důvodu růstu průměrné ceny. U materiálu buk 18 byl růst ceny z 195,- Kč na 225,- Kč a cena u buku 25 vzrostla z 235,- Kč na 259,- Kč. Růst cen byl způsoben vyšší cenou za m<sup>2</sup> kvůli použití atypického materiálu, který společnost nemá na skladě. U kování se průměrná cena zvýšila z 3 103,69 Kč na 3 300,- Kč, důvodem byl výběr dražších úchytek zákazníkem. ABS hrana 18 se zdražila o 0,50 Kč na běžný metr. Celková kvantitativní odchylka činila 75,- Kč, což představovalo vyšší skutečnou spotřebu přímého materiálu, než se kterým bylo počítáno v předběžné kalkulaci. Tato odchylka byla dále rozdělena na čistou kvantitativní odchylku a odchylku ze změny struktury vstupů. Odchylka ze změny struktury vstupů se na celkové kvalitativní odchylce podílela ve výši 83,4074 Kč, zatímco čistá kvalitativní odchylka ve výši – 161,4074 Kč. Dále byla analyzována odchylka variabilních nákladů na celou zakázku, na přímý materiál a přímé mzdy. Největší podíl na celkové variabilní odchylce měla odchylka variabilních nákladů na přímý materiál. Protože společnost nerozlišuje fixní náklady v kalkulacích, byly vypočítány možné způsoby rozvrhových základů pro jejich rozdělení do kalkulace, které povedou ke stanovení nových cen a dosažení vyššího zisku. Jestliže by společnost rozdělovala náklady podle poměru variabilních nákladů k fixním, vykazovala by z celé uvedené zakázky zisk 4 522,26 Kč, což je o 1 120,56 Kč vyšší, než v případě, kdy byly fixní náklady zahrnuty do marže. Tyto výsledky byly předpokládány, při stejné výši nepřímých nákladů uvedených dle poměru variabilních nákladů k fixním nákladům. Z analýzy rozvrhových základů jasně vyplynulo, že rozdělení nepřímých nákladů podle rozlohy a hodin přímé práce není vhodné pro danou společnost. Rozdíl mezi plánovanými náklady bez rozdělení nepřímých nákladů a náklady takto stanovenými, činil více jak 10 %. V další části s nimi nebylo pracováno.

Pomocí rozdělení fixních nákladů na výrobek byl sestaven graf, který zobrazoval návrhové zobrazení položek ceny. Společnost by se měla při stanovení cen vycházet z variabilních a fixních nákladů. Dále zisku, který společnost může upravovat podle cen konkurence. Pomocí nově stanovených nákladů byla také stanovena rozmezí pro nejnižší a nejvyšší cenu pro dané druhy výrobků. Nejnižší hranice byla dána variabilními náklady na daný výrobek a nejvyšší cena nejvyššími náklady při rozdělení nepřímých nákladů. Ceny byly uvedeny zisku, který si společnost sama stanoví podle svého rozhodnutí. Pro kontejner byla stanovena nejnižší cena 4 114,- Kč, nejvyšší poté 5 113,35 Kč. Cena stolu by neměla dlouhodobě klesnout pod hodnotu 2 552,67 Kč a neměla by být vyšší než 4 034,29 Kč. Nejnižší možná cena u šatní skříně činila 3 844,35 Kč, nejvyšší cena byla 4 497,89 Kč. Nejnižší cena u kancelářské skříně 2P1V byla 4 448,98 Kč, nejvyšší 5 205,31 Kč. U druhé kancelářské skříně 3P2V byla nejnižší cena stanovena na 3 997,72 Kč. Horní hranice ceny byla 4 677,33 Kč. Tyto ceny by bylo možné dále upravit o různé druhy slev, sražek a vyšší požadovaného zisku.

## 4 Závěr

Účetní jednotce bylo doporučeno rozdělit fixních a variabilní náklady na dané výrobky. V tomto případě je možné generovat vyšší zisk i při nepatrném zvýšení cen. Důležité je věnovat pozornost správnému výběru možných rozvrhových základů. Rozdělení fixních nákladů bude nápomocné při stanovení nových cen. Před jejich stanovením byl doporučen průzkum trhu. Dále při nově stanovených cenách sledovat poptávky a počet zakázek a v případě poklesu nebo růstu tyto ceny dále upravovat. Účetní jednotka může využít také různé druhy slev a sraček z ceny. Stanovení ceny se odvíjí od nákladů, které jsou vynakládány na výrobu daného výrobku. Tyto náklady jsou stanoveny z plánovaných kalkulací i podle výsledné kalkulace na ty, které byly skutečně vynaložené. Tyto skutečně vynaložené náklady jsou upraveny o slevy a sračky a také o marži, kterou požaduje účetní jednotka. Marže nesmí být příliš vysoká, aby cena nepřevyšovala ceny svých konkurentů, ale zase nesmí být příliš nízká. Nízká cena může vyjadřovat nepřilíživě vysokou kvalitu, ale pokud je stanovena dobře, může motivovat zákazníky ke koupi daného výrobku. Cena ale nesmí být nižší než náklady, jinak by došlo ke ztrátě, ukončení výroby nebo bankrotu společnosti. Proto je důležité, aby společnosti braly v úvahu při stanovení cen náklady na výrobu, konkurenci a také na požadavky zákazníků, kolik jsou ochotni zaplatit za daný druh výrobku.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
- Doyle, D. P. (2006). *Strategické řízení nákladů: cost control, a strategic guide*. Praha: ASPI Publishing.
- Drury, C. (2011). *Cost and management accounting: an introduction*. Andover: Cengage Learning.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
- Grosová, S. (2002). *Marketing: principy, postupy, metody*. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická.
- Hanna, N., & Dodge, H. (1997). *Pricing: zásady a postupy tvorby cen*. Praha: Management Press.
- Hesková, M., & Kolektiv. (2003). *Marketing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zemědělská fakulta.
- Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
- Hunčová, M. (2007). *Manažerské účetnictví: základy*. Ostrava: Mirago.
- Jakubíková, D. (2013). *Strategický marketing: strategie a trendy*. Praha: Grada Publishing.
- Kotler, P., & Keller, K. L. (2013). *Marketing management*. Praha: Grada Publishing.
- Kotler, P., Wong, V., Saunders, J., & Armstrong, G. (2007). *Moderní marketing*. Praha: Grada Publishing.
- Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- Krutina, V., Novotná, M. (2009). *Ekonomika podniku: (cvičení)*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
- Křička, K. (2002). *Náklady, ceny: textová část*. Plzeň: Západočeská univerzita, Ekonomická fakulta.
- Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
- Macík, K. (2000). *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha: Grada Publishing.
- Machková, H. (2009). *Mezinárodní marketing: nové trendy a reflexe změn ve světě*. Praha: Grada Publishing.
- Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing.
- Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
- Tomek, G., & Vávřová, V. (2001). *Výrobek a jeho úspěch na trhu*. Praha: Grada Publishing.
- Uhlířová, G. (2015). *Tvorba cen ve vybrané účetní jednotce* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Vochozka, M., & Mulač, P. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
- Česká republika. (1990). Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.

## Pricing in the selected entity

Gabriela Uhlířová

**Abstract:** *The main aim of this paper is to analyze pricing while focusing on issues affecting it. I also try to evaluate and propose price formation in a chosen accounting unit and put forward possible suggestions for improvement. The theoretical background presents information concerning prices, pricing policies and related strategies. The paper further includes an analysis of the determination of prices and factors affecting it, methods of pricing and their advantages and disadvantages for an enterprise. Last but not least it describes the calculation of costs, price calculation, and explains the basic concepts of calculation. In the final section various types of calculation models are described. There are presented possible price modifications in the form of reductions and deductions. The next part includes a characteristic of a chosen company and information about the company, which have helped me to convert theory into practical issues. This is a preliminary cost calculation for certain product types. These costs are compared with e-shop prices and also with actual costs. Quantitative and qualitative variations on a given order are analyzed. In the next section indirect costs are allocated according to different kinds of allocation bases. Using the determination of new costs, lower and upper boundaries are given for the determination of new prices for selected products. From the analysis of the accounting unit certain recommendations are evaluated. In conclusion, I have considered the results of my work and the fulfilment of the objectives of the paper.*

**Key words:** Pricing · Price · Price calculation · Cost calculation

**JEL Classification:** G32

# Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku

Jiří Klička

**Abstrakt:** Cílem příspěvku bylo poukázat na vliv legislativních změn na účetnictví obchodních korporací. Byly provedeny analýzy uskutečněných legislativních změn, které z největší míry souvisely s rekonstrukcí soukromého práva v České republice a vstoupení v platnost zákona o obchodních společnostech a družstvech. Tyto skutečnosti měly za výsledek úprav několik ustanovení zákona o účetnictví a doplnění souvisejících vyhlášek.

Na základě analyzovaných legislativních změn byly následně vytvořeny případové studie pro konkrétní obchodní korporaci, kterou byla společnost STAX Metal Fibers s.r.o. Jednotlivé části případové studie byly rozpracovány dle skutečného stavu obchodní korporace a tyto případové studie může podnik dále využít pro svoji činnost. Jednalo se o návrhy v oblasti rezervního fondu tvořeného účetní jednotkou, zavedení kmenových listů, možnost vyplácení zálohy na podílu na zisku a návrh na použití sankce z pohledávek. V závěru byla navržena doporučení, které se týkají legislativy se zaměřením na nejasnosti některých pojmů v různých zákonech.

**Klíčová slova:** účetnictví · změny legislativa · obchodní korporace · rezervní fond · podíly na zisku

## 1 Úvod

Vliv legislativních změn souvisí s vývojem společnosti. Dochází k přizpůsobování právních norem na změny, které jsou nepřímo společnostmi vynucovány. Z větší části změny legislativy nejsou vždy pozitivně vítány.

Hlavním příspěvkem je analyzovat vliv změn v legislativě na vedení účetnictví a účtování v podniku. Zároveň také zhodnocení těchto vlivů a tvorba případové studie s doporučením případných návrhů a opatření. Naplnění cíle bude provedeno prostřednictvím dvou hlavních částí. První část se zaměří na získání podkladů a nezbytných pojmů nutných pro další orientaci v daném tématu prostřednictvím odborné literatury a druhá hlavní část bude zpracována na konkrétní obchodní korporaci, kterou byla zvolena společnost STAX Metal Fibers s.r.o. (dále jen STAX).

## 2 Materiál a metodika

V příspěvku je zpracován přehled na základě odborné literatury. Bylo čerpáno převážně z poznatků českých autorů a tyto skutečnosti byly doplněny i o pohledy na problematiku účetnictví autory zahraničními. Dalším důležitým zdrojem byly zákony, vyhlášky a české účetní standardy, vztahující se k této problematice.

V praktické části je provedena nejprve charakteristika vybrané společnosti. Představení společnosti je vypracováno na základě webových stránek [www.stax.de](http://www.stax.de). Dalším podkladem pro informace jsou webové stránky [www.justice.cz](http://www.justice.cz), pro získání veřejně dostupných výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty) a přílohy k účetní závěrce. Na zmíněných internetových stránkách je také zakladatelská listina, což je také důležitý zdroj informací, ze kterého vychází následné případové studie.

Pro zpracování analýzy hospodaření vybrané obchodní korporace bylo nahlíženo do výkazů zveřejněných ve veřejném rejstříku. Údaje z výkazů byly přeneseny do programu Microsoft Excel 2013, ve kterém se provedla vertikální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jedná se o takzvanou procentní analýzu, kdy se zjišťuje podíl jednotlivých dílčích položek výkazů na celku.

## 3 Výsledky

Nastíněny jsou konkrétní legislativní změny, které je možno při respektování určitých postupů implementovat pro vybranou obchodní korporaci. Uvedení těchto návrhů do praxe je ve většině případů spojováno s určitými přímými, nebo nepřímými finančními náklady. Nejvýznamnějším nepřímým finančním nákladem jsou mzdy na pracovníky obchodní korporace, kteří budou připravovat dokumenty v rámci své pracovní doby. Z pohledu zaměstnavatele se ale nejedná o dodatečný náklad, protože mzda takového zaměstnance je vyplácená běžně v souvislosti s uzavřenou pracovní smlouvou, na základě které zaměstnanec vykonává určitou pracovní činnost pro svého zaměstnavatele. V tomto případě je nutno zvážit i kapacity pracovníka, kterému budou přiřazeny jednotlivé úkony. Pokud by zaměstnanec nebyl odborně schopný daný předpis vyhotovit, tak se nabízí možnost přenesení tohoto úkolu na externí společnost poskytující účetní



a daňové služby. V takovém případě by sice došlo k určité vyšší finanční náročnosti, ale předpokládá se vyšší kvalita finálního dokumentu vzhledem k vyšším zkušenostem jednotlivých pracovníků účetní a daňové kanceláře s obdobnými dokumenty.

Při pohledu na konkrétní doporučené změny pro vybranou účetní jednotku lze odvodit vznik následujících nákladů. Finančně nejvíce nákladnou změnou je postup upravující podmínky, které je nutno vykonat pro možnost změny užití rezervního fondu. Nejdůležitějším krokem, od kterého se odvíjí vše ostatní je změna zakladatelské listiny. V nově sepsané zakladatelské listině obchodní korporace odstraní pasáže upravující tvorbu rezervního fondu. Důležitou skutečností je to, zda se obchodní korporace rozhodne využít externích služeb notáře pro sepsání upravené formy zakladatelské listiny, nebo tak učiní ve vlastní režii. V případě využití externích služeb se může jednat o pomoc právní kanceláře, kde se sazby za vypracování takového dokumentu pohybují v určitém rozmezí, které dosahuje jednotek tisíc korun dle náročnosti zpracování. Konečná upravená zakladatelská listina musí být notářsky ověřena. Výše nákladů na služby notáře se opět pohybují ve výši jednotek tisíc korun. Další náklady v souvislosti s rezervním fondem mohou vyvolat jednotlivá doporučení uvedená v případové studii číslo 1. Pokud se účetní jednotka rozhodne užít rezervní fond pro zvýšení základního kapitálu, musí toto zapsat Krajský soud, který tento úkon provádí za paušální částku 2 000 Kč. Rozhodnutí ve smyslu rozpuštění rezervního fondu a vyplacení podílů společníkům nevyvolá žádné další mimořádné náklady. Takový náklad by ale vyvolalo rozhodnutí, když by jediný společník chtěl následně vložit strojní zařízení do společnosti. Jednalo by se o náklad na znalce, který takto vkládaný majetek do společnosti musí ocenit, aby mohlo být v účetnictví promítnuto v určité hodnotě.

Další analyzovaná změna, která řeší vyplácení záloh na podílů na zisku by v případě realizace první změny upravující rezervní fond nepřinesla žádné další dodatečné náklady, protože náklad na ověření upravené zakladatelské listiny notářem již byl uveden a interní směrnice bude vytvořena zaměstnanci účetní jednotky.

Zavedení možnosti uplatňování sankce z pohledávek v prodlení je ze všech změn nejjednodušší, proto i zde postačí vytvoření interní směrnice, která bude splňovat doporučené náležitosti při respektování dalších zákonných požadavků. Tento úkol může být přidělen zaměstnanci účetní jednotky.

V průběhu zpracování příspěvku se objevily i nejasnosti, které přináší určité změny názvů dle NOZ a ZOK. Vznik společnosti je nově vymezen jako smluvní závazek několika osob sdružit se jako společníci za společným účelem nebo věcí. Společnosti v zákoně o obchodních korporacích jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost a evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. K ucelenému pohledu je vhodné zmínit i nový pojem, kterým je obchodní závod. Za obchodní závod je považovaný organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Z těchto výkladů je zřejmé, že společník a společnost dle NOZ a ZOK je vnímána odlišně, proto by v budoucnosti mohlo dojít k řízené diskuzi na oddělení těchto nesrovnalostí, tak aby bylo zřejmé o čem je pojednáváno. Jedna z možných změn by mohlo být jiné pojmenování společníka u společnosti s ručením omezeným. Nově by tento společník mohl být pojmenován jako „závodník“ vzhledem k činnosti, kterou obchodní závod provozuje. Tento nový pojem by byl ale matoucí vzhledem k tomu, že toto slovo je v české mluvě spojované s určitou osobou vykonávající sport. Jiným výrazem, kterým by mohl být pojmenován stávající společník je „korporatér“. Tento návrh vychází z první části ZOK, který pod obchodní korporace řadí již výše uvedené. U tohoto pojmenování by nedocházelo k záměnám dle NOZ a ZOK a vzhledem k tomu, že toto slovo není rozšířené by mohlo dojít k rychlejšímu proniknutí tohoto slova do běžné mluvy v české společnosti.

Obdobná situace se vyskytuje u pojmenování vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví již nezná pojem „podvojný účetnictví“ je uvedení tohoto slovního spojení přímo v názvu vyhlášky matoucí a proto doporučuji slovo „podvojný“ z názvu vypustit, tak aby bylo dodrženo názvosloví z aktuálního znění zákona o účetnictví.

## Případová studie – užití rezervního fondu

Tabulka 1 - Realokace prostředků z účtu 421

Popis operace	Má dátí	Dal
Zvýšení základního kapitálu	421 – Zákonný rezervní fond	419 – Změny základního kapitálu
Zápis o změně základního kapitálu do obchodního rejstříku	419 – Změny základního kapitálu	411 – Základní kapitál zapsaný

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 2** - Pořízení strojního zařízení dodavatelským způsobem

Popis operace	Má dáti	Dal
Převedení stavu účtu 421	421 - Zákonný rezervní fond	428 - Nerozdělený zisk minulých let
Pořízení stroje	042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	321 - Závazky z obchodních vztahů
Úhrada dodavatelské faktury	321 - Závazky z obchodních vztahů	221.X - Bankovní účet
Zařazení stroje do užívání	022 - Samostatné movité věci	042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 3** - Návrh vyrovnání vyplacených podílů na zálohách na podíly na zisku

Popis operace	Má dáti	Dal
<b>Rok 2014 I.</b> Rozhodnutí o vyplacení záloh na podíly na zisku na základě mezitímní účetní závěrky	432 - Zálohy na podíly na zisku	365 - Ostatní závazky ke společníkům
<b>Rok 2014</b> Vyplacení zálohy společníkovi	365 - Ostatní závazky ke společníkům	221 - Bankovní účet
<b>Rok 2014</b> Rozhodnutí o převodu obchodního podílu na nového společníka	bez dopadu na účetnictví	
<b>Rok 2014</b> Pohledávka vůči společníkovi z titulu vyplacené zálohy na podílu na zisku	355 - Ostatní pohledávky za společníky	432 - Zálohy na podíly na zisku
<b>Rok 2014</b> Vrácení vyplacené zálohy společníkem	221 - Bankovní účet	355 - Ostatní pohledávky za společníky

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4 Závěr

Príspevek byl zaměřen na detailnější pohled jednotlivých oblastí účetnictví podniků, které byly určitým způsobem dotčeny v souvislosti se změnami legislativy. Krom běžných drobných změn byla tato oblast značně dotčena v souvislosti s tím, jak vstoupil v platnost nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích. Tyto nové normy vyvolaly nejvýraznější změny za několik posledních let. K ucelené orientaci danou problematikou bylo nutno nastudovat novou právní úpravu, která byla porovnána s předchozími zněními zákonů i s vyučovanými látkami z předchozích let mého studia účetnictví podniku.

Určité části zákonů doznaly značných změn a jiné jen drobných, ale minimálně stejně důležitých. Jednotlivé změny se od sebe odlišují i tím, jak je o nich informována veřejnost. Nejznámější změna, která byla často diskutována v médiích, se týkala úpravy výše základního kapitálu u společností s ručeným omezeným, což je nejčastější právní forma podnikání na území České republiky. Potíží ale je to, že v případě účetnictví nelze jen spoléhat na kusé informace a je nutné mít danou oblast uceleně prostudovanou, tak aby nedocházelo k pozdějším nedorozuměním s právním následkem, což je v tomto případě rozšíření odpovědnosti statutárního orgánu obchodní korporace.

Některé jiné změny jsou méně diskutovány a určité nejasnosti mohou přijít s tím, jak budou více a více využívány, což se týká například institutu práva stavby a výplat záloh na podíly na zisku.

Z konkrétních studovaných a uvedených změnách byly pro praktickou část vybrány čtyři nejzajímavější – užití rezervního fondu, zálohy na podíly na zisku, kmenové listy a sankce z pohledávek v prodlení, pro které byl navržen postup implementace a řešení případných nejasností pro konkrétní účetní jednotku. Tato obchodní korporace tak může využít v práci uvedené návrhy pro vlastní potřeby v podniku pro zlepšení svého vnitřního systému, případně tyto návrhy dále rozpracovat tak, aby odpovídaly komplexně konkrétní účetní jednotce.

Zajímavé bude sledovat to, jak bude v českém prostředí využívána možnost sankce z pohledávek v prodlení. Po negativních zkušenostech s některými obchodníky s určitými druhy zboží a služeb může docházet k užití této možnosti v jiném smyslu, než ve kterém byla vydána. V tomto případě se naráží na to, že podchycení všech legislativních změn

týkající se určité oblasti je velice složitě. Tato složitost spočívá, jak v duševní kapacitě jednotlivých pracovníků účetní jednotky, tak ve finanční nákladnosti na sledování takových změn. Z toho důvodu doporučuji přenechání sledování těchto změn na specializované účetní a daňové společnosti, které jsou na toto zaměřené.

### Poděkování

Děkuji daňové a účetní kanceláři AT KONZULT, s.r.o. za součinnost ve formě poskytnutí návrhů a doporučení k provedeným analýzám ve společnosti STAX Metal Fibers s.r.o.

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

### Literatura

- Běhounek, P. (2014). *Společnost s ručením omezeným prakticky včetně účetnictví a daní*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o.
- Březinová, H., & Munzar, V. (2003). *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních.
- Bulla, M., Brychta, I., Děrgel, et al. (2011). *Meritum Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Dušek, J. (2011). *Jak se vyhnout chybám v účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Dušek, J. (2014). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Havel, B., & Smolíková, K. (2012). *Zákon o obchodních korporacích s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. Ostrava: Nakladatelství Sagit.
- Hejda, J., Bachroňová, N., Finger, L., Prosser, M., & Vaněčková, V. (2014). *Společnost s ručením omezeným*. Olomouc: Nakladatelství ANAG.
- Jaroš, T. (2013). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- Klička, J. (2015). *Analýza vlivu legislativních změn na účetnictví podniku* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Kovaníková, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství Polygon.
- Loughran, M. (2011). *Financial Accounting for Dummies*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Pilařová, I. (2010). *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* Praha: Wolters Kluwer.
- Pilařová, I., & Pilátová, J. (2014). *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2014*. Praha: 1. VOX a.s.
- Rice, A. (2011). *Accounts demystified*. Harlow: Pearson education limited.
- Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o. .
- Skalová, J., & kolektiv. (2012). *Podvojně účetnictví 2012*. Praha, Česká republika: GRADA Publishing, a.s.
- Šilhán, J. (12. Zář 2014). *Předpoklady vzniku úroku z prodlení dle nového občanského zákoníku* (online). iPrávník.cz. Načteno z Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o.: [http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/art\\_9120/predpoklady-vzniku-uroku-z-prodleni-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.aspx](http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/art_9120/predpoklady-vzniku-uroku-z-prodleni-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.aspx)
- Truhlářová, M. (20. 10 2014). *Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS* (online). Načteno z POHODA.cz: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>
- Vochozka, M., Mulač, P., & kolektiv. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: GRADA Publishing, a. s.
- Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2012). *Financial accounting*. Mason, Ohio, Canada: Cengage Learning.
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991.
- Zákon č. 90/2002 Sb. o obchodních společnostech a družstvech In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012.

## Analysis of the impact of legislative changes on the accounting

Jiří Klička

**Abstract:** *The aim of paper was to show the influence of legislative changes on the accounting of business corporations. Analyses were performed on actual legislative changes, which to the greatest extent related to the recodification of private law in the Czech Republic and their entry into force of law about and concerning commercial companies and collectives. These factors resulted in adjustments to several provisions of laws regarding accounting and related supplementary regulations.*

*On the basis of these analysed legislative changes, case studies were subsequently developed for a specific business corporation, namely the company STAX Metal Fibers s.r.o. The individual parts of the case studies were developed according to the actual state of the business corporation, and these case studies may be used by the enterprise to enhance its business activities further. The suggestions were concentrated on the area of reserve funds created within the accounting entity, the introduction of common stock, the possibility of advance or down payment in proportion to share of profits and a proposal to use sanctions from outstanding claims. In the conclusion recommendations were made concerning legislation with a special focus on the ambiguity of some terms in different laws.*

**Key words:** Accounting · legislative changes · business corporation · reserve fund · profit sharing

**JEL Classification:** H48 · M41 · F65

# Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví

Lenka Hornová

**Abstrakt:** Cílem příspěvku bylo poukázat na vliv legislativních změn na účetnictví konkrétní neziskové organizace a analyzovat implementaci nové úpravy legislativy od roku 2010 až do roku 2014 v praxi. Dále bylo upozorněno i na navazující předpisy v souvislosti s hospodařením vybraných účetních jednotek, se zaměřením na konkrétní příspěvkovou organizaci. Vybranou příspěvkovou organizací je Městský dům kultury Sokolov (dále jen MDK), zřízený územním samosprávným celkem. MDK představuje hlavní centrum kulturního dění ve městě Sokolov. V práci je nastíněno, jak se změny legislativy promítly v praxi v konkrétní organizaci. Příspěvek se také zaměřuje na specifika účetnictví a proces vedení účetnictví ve vybrané příspěvkové organizaci a také na její financování a vykazování. V závěru bylo navrženo několik opatření, která se převážně týkají legislativy, ale také bylo navrženo, jak čerpat peněžní fondy a na konec byly navrženy doporučení pro hospodářskou činnost organizace.

**Klíčová slova:** nezisková organizace · příspěvková organizace · specifika účetnictví · peněžní fondy · legislativní změny

## 1 Úvod

Všechny neziskové organizace mají společné znaky, nebyly založeny za účelem podnikání a jejich hlavním cílem tak není dosažení zisku. Účetnictví vybraných účetních jednotek se řídí několika hlavními právními předpisy, zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ), jeho prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb., zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a českými účetními standardy (ČÚS) 701 – 710. Od provedené reformy veřejných financí od roku 2010 došlo k několika novelizacím, jak ZoÚ, tak i jeho prováděcí vyhlášky. Zejména pro nedostatky a chyby v prováděcí vyhlášce, které se ukázaly při aplikaci v praxi, došlo několikrát k legislativním změnám.

Součástí neziskového sektoru jsou příspěvkové organizace. Konkrétní příspěvkovou organizací se stal Městský dům kultury Sokolov (dále jen MDK) a na něm je zkoumán vliv legislativních změn – jak byly změny implementovány v praxi, nebo naopak, jak byly opomenuty. Vlivy legislativních změn na účetnictví MDK se promítly postupně se změnou legislativy v několika etapách. První velká změna nastala od 1. 1. 2010, kdy došlo ke změně vykazování celého účetnictví státním zrušením vyhlášky č. 505/2002 Sb., a jejím nahrazením novou vyhláškou č. 410/2009 Sb. Dále nabyla účinnosti vyhláška k inventarizaci majetku a závazků a také vznikla nová schvalovací vyhláška.

## 2 Materiál a metodika

Příspěvek je zpracován především na podkladě účetnictví a vnitřních směrnic, resp. předpisů, které Městský dům kultury Sokolov pro své potřeby vydává. K procesu vedení účetnictví byly informace obdrženy prostřednictvím metody osobních pohovorů se zaměstnanci, jako je mzdová účetní, fakturantka nebo pokladní. Podstatnou součástí pro zpracování byl přístup do účetnictví přes účetní software Money S3 a konzultování s certifikovanou účetní. Nepostradatelnou pomůckou pro vypracování byly rozbor hospodaření MDK za sledované roky 2012, 2013 a 2014. Dále bylo možno nahlížet do vnitřních směrnic vydaných zřizovatelem, městem Sokolov, které má MDK také k dispozici. Jednalo se mimo jiné o vnitřní směrnici, která se týká schvalování účetní závěrky. Dalšími dokumenty byly smlouvy, které město Sokolov uzavřelo s MDK Sokolov, mimo jiné smlouva o výpůjčce na budovy, ve kterých provozuje MDK své činnosti.

Pro analýzu a zhodnocení vlivu legislativních změn na účetnictví příspěvkové organizace byly prostudovány platné legislativní předpisy, mezi které se hlavně řadí zákon č. 250/2000 Sb., vyhláška č. 410/2009 Sb. a ZoÚ a následné zjišťování, jak na zjištěné změny MDK reagoval. Na závěr, na základě získaných informací, jak z odborné literatury, ze zákonů, vyhlášek a ČÚS, tak i ze shromážděných informací z příspěvkové organizace MDK Sokolov, bude provedena syntéza získaných informací a budou navržena možná opatření pro konkrétní příspěvkovou organizaci.

### 3 Výsledky

Změna legislativy se v MDK promítla hned v několika oblastech. První změnou byl převodový můstek v roce 2010, kdy muselo dojít k přenastavení používaného softwaru. Další dopad měla legislativa, v souvislosti s povinností vést účetnictví v plném rozsahu, na účtování v podrozvahové evidenci. Vlivem změny legislativy došlo k problémům v účtování transferů. Vznikly dvě zcela nové vyhlášky, jedna se týká inventarizace majetku a závazků a druhá schvalování účetních závěrek. Dále pak vlivem legislativy byl ovlivněn fond kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP).

#### Tvorba a čerpání FKSP

Legislativní změny měly vliv také na FKSP, který se řídí vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Do roku 2010 včetně se dle zmíněné vyhlášky FKSP tvořil ze 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy, avšak s účinností od 1. 1. 2011 byla tato vyhláška novelizována a novelizace s sebou přinesla zásadní změnu, a to tvorbu FKSP pouze z 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy. Následující tabulka 1 zobrazuje, jak legislativa ovlivnila vývoj FKSP v MDK Sokolov za posledních 6 let.

**Tabulka 1** - Tvorba a čerpání FKSP v MDK v tis. Kč

Rok	Počáteční stav	Tvorba	Čerpání	Konečný stav
2009	454	195	256	392
2010	392	122	232	283
2011	283	63	250	95
2012	95	62	93	64
2013	64	65	98	31
2014	31	66	91	6

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

#### Návrhy možných doporučení příspěvkové organizaci MDK

Při podrobnějším prostudování legislativy týkající se problematiky příspěvkových organizací je možné dojít k závěru, že schválená legislativa v některých případech nemá pro účetní jednotku jednoznačnou aplikaci těchto právních norem a výklad legislativních předpisů se „za chodu“ mění a upřesňuje. Pro MDK a i pro samotnou legislativu byly navrženy možná doporučení.

Vzhledem k tomu, že se v jednotlivých právních předpisech (zákon č. 250/2000 Sb., vyhláška č. 410/2009 Sb.) liší pojmenování hospodářské, resp. doplňkové, resp. vedlejší činnosti, bylo navrženo, aby se sjednotilo pro přehlednost názvosloví.

Pro konkrétní příspěvkovou organizaci bylo navrženo, aby se zaregistrovala ve veřejném rejstříku. Veřejný rejstřík umožňuje dalším uživatelům získat informace o účetní jednotce. MDK tyto informace zveřejněny nemá, jelikož není veden ve veřejném rejstříku. Bylo by dobré tuto účetní jednotku registrovat u veřejného rejstříku, aby v budoucnosti nemohlo být ohroženo získání určitých druhů dotací, jak z veřejných, tak evropských nebo mezinárodních zdrojů. Zároveň se zde nabízí doporučení, aby byla MDK přiřazena datová schránka, protože stále více institucí se dožaduje komunikace elektronickou formou přes datové schránky.

Dalším návrhem pro MDK je, aby změnil účetní software, jelikož v současné době využívá 3 účetní programy k vedení účetnictví. Zvolit účetní software takový, který by pohodlně řešil přechod z dosavadního programu Money S3 na nový software a měl by zaručené aktualizace navazující na změnu legislativy. Včetně možnosti zpracování mzdového účetnictví, které by navazovalo na statistické výkazy, které jsou požadovány pro vybrané účetní jednotky v rámci sledování statistiky platů. Dále, aby z tohoto účetního softwaru bylo možné odesílat výkazy do CSÚIS, což je dle platné legislativy pro příspěvkovou organizaci povinností.

Dále by bylo vhodné vypracování vnitřního předpisu, který bude udávat podmínky, jak bude vedena evidence jakýchkoliv smluv a zároveň bude nastíněno, jak mají zaměstnanci postupovat. Zároveň by bylo třeba k tomu vypracovat vnitřní předpis, aby účetnictví bylo správné, jak ukládá ZoÚ. MDK nemá zcela v pořádku evidenci budov, ve kterých vykonává svou hlavní i vedlejší činnost. Majetek, který má od zřizovatele města Sokolov ve výpůjčce, MDK nijak neviduje a měl by o tomto majetku také účtovat. Majetek ve výpůjčce by měl být dle platné legislativy zaveden do podrozvahové evidence a měl by se stát součástí fyzické a dokladové inventury. Nedílnou součástí je také zapracování do podrozvahové evidence v příloze k účetní závěrce MDK.

Po prostudování vnitřních předpisů v MDK, které by měly být také v souladu s platnou legislativou, není správně vypracován vnitřní předpis k inventarizaci majetku ÚJ. Vnitřní předpis pouze zmiňuje ZoÚ a je zcela pominuta vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Vzhledem k tomu, že inventarizace není v souladu s platnou

vyhláškou, ani pracovníci MDK nejsou na inventarizaci majetku řádně proškoleni. Tím pádem není prováděna fyzická a dokladová inventarizace v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb. Inventurní soupisy fyzické a dokladové inventarizace po formální stránce nejsou dle požadavků této vyhlášky a ve vnitřním předpise nejsou zapracovány ani skutečnosti, které uvádí vyhláška. Doporučením tedy je, změnit současný vnitřní předpis a zajistit řádně proškolení zaměstnanců.

Další návrhy se týkají čerpání fondů, v první řadě fondu odměn. Po analýze rozvahy, konkrétně jednotlivých fondů příspěvkové organizace, bylo zjištěno, že hodnota fondu odměn za poslední dva roky vzrostla z 95 tis. Kč na 136 tis. Kč a zároveň tento fond nebyl v průběhu posledních 3 let čerpán. Je to z toho důvodu, že MDK nemá povědomí, na co by tento fond mohl být čerpán. Legislativa vztahující se k této problematice (zákon č. 250/2000 Sb.) pouze určuje, že má být použit na odměny pro zaměstnance, ale přednostně se z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy. Ovšem co se myslí pojmem „odměny“ pro zaměstnance, již není definováno. Vyskytuje se tedy možnost čerpat fond odměn na jubilea zaměstnanců a na výjimečnou odměnu pro zaměstnance odcházejících do důchodu. Tyto odměny jsou zmíněné sice ve vyhlášce č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ale nenarazilo se na žádný problém v tomto ohledu. Jelikož ve vyhlášce č. 114/2002 Sb. není, že by se tento způsob odměn nemohl vyplácet z jiných fondů, než je FKSP. Je třeba ale dbát na to, aby ve fondu bylo stále dostatek peněz kvůli možné úhradě případného překročení prostředků na platy. Ve druhé řadě se návrh týká čerpání fondu investic, kdy bylo zjištěno, že se rozpouští tento fond na nákup DHM a dále pouze na opravy a udržování (tedy náklady na syntetickém účtu 511). Je na zvážení, zda by nebylo možné fond investic čerpat i na materiál, služby a platy, s opravami a udržováními souvisejícími.

K doporučením, která se týkají hospodářské činnosti, bylo navrženo, aby MDK Sokolov ve svém prostorném objektu zvážil zavedení školení, nebo kurzů z různých oblastí, s nimiž by se mohl zvýšit zisk za hospodářskou činnost. Další možností, jak zvýšit zisk za hospodářskou činnost, je zvýšení cen krátkodobých pronájmů (myšleno pronájem sálu na plesy).

#### 4 Závěr

Stále probíhající reforma účetnictví v oblasti veřejných financí se zaměřuje na přiblížení účetnictví, účetního výkaznictví a vypovídací schopnosti účetních informací veřejného sektoru ostatním uživatelům. Zejména se jednalo o přechod na akruální účetní princip a využití účetních informací pro hodnocení efektivnosti procesů s aplikací některých metod a postupů využívaných v podnikatelské sféře. Konkretizaci změn v oblasti účetnictví přinesla vyhláška č. 410/2009 Sb., která nabyla účinnosti od 1. 1. 2010 a zavedla nové účetní metody a postupy. Pro vybrané účetní jednotky z toho vyplynuly nové povinnosti v oblasti vedení účetnictví, odepisování majetku, oceňování a sestavování účetních výkazů.

Změny v účetnictví vlivem legislativy proběhly postupně a některé otázky v souvislosti s účetním podchycením informací a účetních dat nejsou ještě zcela vyřešeny. Řada problémů účetní reformy není ani v právních předpisech dořešena, nebo není řešena vůbec. I proto lze očekávat další vývoj legislativních změn, které bude muset příspěvková organizace průběžně sledovat a aplikovat v praxi.

Účetnictví příspěvkových organizací je komplikované a každým rokem prochází neustálými změnami, což vede k nejednotné metodice. V praxi se v účtování objevují nesrovnalosti, i přestože je k dispozici mnoho materiálů, jak účtovat. Bylo by vhodné, aby na problematiku neziskového sektoru byl brán větší zřetel.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Agard, K. A. (2011). *Leadership in nonprofit organizations: a reference handbook*. Thousand Oaks: SAGE Publications, Inc.
- Fiolleau, K., Hoang, K., & Jamal, K. (2010). *A Director's Guide to Corporate Financial Reporting*. New York: Business Expert Press, LLC.
- Hornová, L. (2015). *Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Jurajdová, H., & Selešovský, J. (2004). *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. Brno: Masarykova univerzita v Brně. Ekonomicko-správní fakulta.
- Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Maderová Voltnerová, K. (2013). *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o.
- Maderová Voltnerová, K., & Tégl, P. (2011). *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC*. Ostrava: ANAG, spol. s r. o.
- Merlíčková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG.

- Mockovčiaková, A., Prokúpková, D., & Morávek, Z. (2010). *Meritum Segment Příspěvkové organizace 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- Mockovčiaková, A., Prokúpková, D., & Morávek, Z. (2012). *Meritum Příspěvkové organizace 2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Morávek, Z., & Prokúpková, D. (2014). *Příspěvkové organizace 2014*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- Nováková, Š. (2010). *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010 (Sbírka souvztažností s výkladem)*. Praha: Příbramská tiskárna s. r. o.
- Olejníček, A., & Harašta, P. (2000). *Organizace neziskového sektoru - typologie*. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska.
- Otrusínová, M., & Kubíčková, D. (2011). *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck.
- Pelc, V. (2010). *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. Praha: C. H. Beck.
- Prokúpková, D., & Svoboda, M. (2014). *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer.
- Rektořík, J., & kolektiv. (2007). *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Praha: Ekopress, s.r.o.
- Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2010). *Účetní reforma 2010 a ÚSC*. Acha obec účtuje s.r.o.
- Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*. Acha obec účtuje s.r.o.
- Státní pokladna, Ministerstvo financí. (2011). [cit. 04-04-2011]. Načteno z CSÚIS: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>
- Stejskal, J., Kuvíková, H., & Mařátková, K. (2012). *Neziskové organizace - vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- Svobodová, J., & kolektiv. (2012). *Účtová osnova, české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG.
- Takáčová, H. (2010). *Účetnictví neziskových organizací*. Praha, Hl. město Praha, Česká republika: Nakladatelství Oeconomica.
- Vodáková, J. (2012). *Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991.
- Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000.
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009.
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009.
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. In: *Sbírka zákonů České republiky* 2010.
- Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013.

## Analysis of accounting non-profit organizations and the impact of legislative changes to its accounting

Lenka Hornová

**Abstract:** *The goal of the paper was to point out the impact of legislative changes to accounting of the specific non-profit organization and to analyze an implementation of new revising legislation from 2010 until 2014 into practice. It was also focused on the related regulations in connection with economy of selected accounting entities with the focus on a specific subsidized organization. The specific subsidized organization is Městský dům kultury Sokolov, incorporated by municipal authorities, which is the center of cultural events in the town Sokolov. In the paper it was outlined, how the legislative changes are projected into practice in this specific subsidized organization. The paper also concentrates on the specifics of accounting and on the process of bookkeeping in the chosen subsidized organization and on its ways of financing and reporting. In the conclusion several measures were proposed, which mainly relate to the legislation, also to outflows of financial funds and finally recommendations related to a supplementary activity were proposed.*

**Key words:** nonprofit organization · subsidized organization · specifics of accounting · financial funds · legislative changes

**JEL Classification:** H83 · M41



# Analýza nedostatků účetních výkazů obcí a jejich eliminace po účetní reformě

Petra Veselá

**Abstrakt:** Cílem příspěvku bylo analyzovat nedostatky účetních výkazů, konkrétně rozvahy a výkazu zisku a ztráty, vykazovaných konkrétní obcí z hlediska účetnictví před a po účetní reformě z roku 2010 a z hlediska eliminovaných nedostatků vlivem této reformy. První část se zaměřuje na odstraněné nedostatky vlivem reformy, kde se jednalo o přechod z peněžního na akruální princip, povinnost začít odepisovat majetek a výměnu samotných účetních výkazů. Druhá část je věnována eliminaci základního nedostatku rozvahy prostřednictvím finanční analýzy, resp. analýzy absolutních ukazatelů. Na závěr je promítnut vliv inflace na vykazované hodnoty a celkové zhodnocení.

**Klíčová slova:** Účetní výkazy · rozvaha · výkaz zisku a ztráty · účetní reforma.

## 1 Úvod

Účetní (finanční) výkazy jsou zrcadlem finanční situace každé účetní jednotky, tedy firem i obcí. Není proto divu, že je jejich sestavování a zveřejňování zákonně stanoveno. Účetní výkazy mají sloužit především jako informační prostředek pro široký okruh uživatelů těchto výkazů. Vykazované údaje neslouží pouze jako informace o tom, jaký objem majetku a kapitálu, ať už vlastního, či cizího, účetní jednotka vlastní, nebo na základě kterých nákladů a výnosů bylo dosaženo hospodářského výsledku za daný rok, ale jsou zároveň i podkladem pro finanční analýzu.

Mezi základní finanční výkazy patří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha účetní závěrky. Rozvaha zahrnuje veškeré složky majetku a zdrojů jeho krytí, takže vypovídá o finanční pozici účetní jednotky. Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka udává informaci o hospodářském výsledku a nákladech a výnosech, které ho tvoří, takže vypovídá o finanční výkonnosti účetní jednotky. V přehledu o peněžních tocích, též pojmenovaném jako výkaz o cash flow, jsou zaznamenány toky (změny) finančních prostředků během účetního období. Tyto toky se rozlišují podle činnosti účetní jednotky, a to na provozní, investiční a finanční. Výkaz Přehled o změnách vlastního kapitálu už samotným názvem určuje svůj význam a podstatu. Příloha účetní závěrky slouží k doplnění výše popsaných výkazů, jsou v ní také zobrazeny účetní metody, které sloužily k jejich vypracování. Souhrn těchto výkazů tvoří účetní závěrku účetní jednotky, která je povinná ji každý rok po skončení účetního období uveřejnit. Tato povinnost se dle českého zákonodárství vztahuje pouze na rozvahu, výsledovku a přílohu účetní závěrky, zveřejnit zbylé výkazy – přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu musí jenom některé účetní jednotky.

Tématem příspěvku je Analýza nedostatků účetních výkazů obcí a jejich eliminace po účetní reformě. Je předem jasné, že reforma v účetnictví sama o sobě nedokáže všechny tyto nedokonalosti odstranit, avšak je pro to určitým základem, záleží na každé účetní jednotce, jaký má zájem tuto snahu dále rozvíjet a zvyšovat tak vypovídací hodnotu svých účetních výkazů. Je na její volbě nebo rozhodnutí uživatelů těchto účetních výkazů, zda k tomu použijí další finanční výkazy nad rámec základních, zmiňovanou finanční analýzu nebo matematické či jiné metody.

## 2 Materiál a metodika

Cílem příspěvku je analyzovat nedostatky rozvahy a výkazu zisku a ztráty vykazovaných obcí a zhodnotit její účetnictví před a po účetní reformě z roku 2010. Výsledkem analýzy bude zhodnocení těchto oblastí s vlastním komentářem a názorem na užitečnost reformy při odstraňování nedostatků účetních výkazů.

Podklady pro příspěvek byly získány následujícími metodami: studium odborné literatury, která se vztahuje k tématu a která je uvedena v závěru v přehledu použité literatury, sběr dat – zápisy ze zasedání zastupitelstva obce, deskripce – popis nynější situace, analýza účetních výkazů obce za období 2008 – 2013, komparace – porovnání dat mezi jednotlivými účetními obdobími.

### Finanční situace obce

Pro zjištění míry podílení se cizích zdrojů na krytí celkových aktiv obce a tím určení její stability a nezávislosti se používá ukazatel zadluženosti:

$$\text{celková zadluženost} = \text{cizí zdroje/celková aktiva} \quad (1)$$

### Odpisy dlouhodobého majetku

V případě rovnoměrného způsobu odpisování dlouhodobého majetku je roční odpisová sazba dána vztahem:

$$\text{roční odpisová sazba} = 100/\text{počet let odepisování} \quad (2)$$

Po určení roční odpisové sazby a výpočtu samotných odpisů je třeba zjistit hodnotu opravek pomocí následujícího vztahu:

$$\text{oprávky} = \sum \text{odpisy za celou dobu používání majetku} \quad (3)$$

Následně se zjišťuje zůstatková cena dlouhodobého majetku, a to pomocí dalšího výpočtu:

$$\text{zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad (4)$$

### Horizontální analýza

U horizontální analýzy se zjišťují dvě základní změny – absolutní a relativní. Absolutní změna, která vyjadřuje, o kolik jednotek se daná položka změnila v čase, se určuje následujícím výpočtem:

$$\Delta = x_n - x_{n-1} \quad (5)$$

změna relativní sděluje tuto změnu v procentech a stanovuje se vztahem:

$$\delta = (x_n/x_{n-1}) \quad (6)$$

kde  $x_n$  – hodnota aktuálního období,

$x_{n-1}$  – hodnota předchozího období.

Na závěr horizontální analýzy se ještě získávají hodnoty souhrnných ukazatelů, kterými jsou průměrný absolutní přírůstek vypočítaný vztahem:

$$\bar{\Delta} = \frac{\sum \Delta x_i}{(n-1)} \quad (7)$$

a průměrný koeficient růstu vyjádřený vztahem:

$$\bar{\delta} = \sqrt[n-1]{\delta_1 \delta_2 \dots \delta_n} \quad (8)$$

kde  $\Delta$  – absolutní změna,

$\delta$  – relativní změna,

$n$  – počet období.

## 3 Výsledky

Z tabulky 1 je zřejmé, že v období před reformou zůstalo vše neměnné, tj. hodnota aktiv i nulové odpisy. Nedošlo tedy ani ke zvýšení nákladů a následně ani ovlivnění výsledku hospodaření. Toto všechno by se mohlo zdát výhodné, ale v tomto období nevznikl ani nový interní zdroj, který by mohla obec použít k dalšímu financování. Naopak v období po reformě, kdy se uváděný majetek začal odpisovat, se hodnota aktiv každoročně snižovala a výše opravek logicky stoupala. Po třech letech klesla hodnota majetku o 22 708,- Kč, tedy přesně na polovinu své vstupní ceny. Tato částka činí hodnotu opravek za sledované období, kdy každoročně poměrná část těchto opravek, tj. odpisy, vstupovala do nákladů obce a následně vedla ke snížení hospodářského výsledku za daný rok. Tím byl zároveň vytvořen nový interní zdroj financování, který nahradí možný cizí zdroj, takže nedojde k dalšímu zadlužování obce. Postup v období po reformě je zcela určitě výhodnější než stagnace v období před reformou.

**Tabulka 1** - Rozdíl mezi odpisy před a po reformě

	Netto hodnota v aktivech	Hodnota odpisu
Období před reformou		
2009 – 2011	45 415,-	0,-
Období po reformě		
2012	40 873,-	4 542,-
2013	31 790,-	9 083,-
2014	22 707,-	9 083,-

Zdroj: Odpisové plány obce Krasnice, vlastní zpracování

Tabulka 2 - Horizontální analýza aktiv

	$\Delta$ 2009/2008	$\delta$ 2009/2008	$\Delta$ 2010/2009	$\delta$ 2010/2009	$\Delta$ 2011/2010
$\Sigma$ Aktiva	792 509,50	1,0379	1 351 947,22	1,0623	-6 166 526,61
<b>Stálá aktiva</b>	1 135 156,35	1,0561	40 457	1,0019	-5 618 714,98
DNM	0	1	0	1	-180 890,2
DHM	1 135 156,35	1,0569	40 457	1,0019	-5 437 824,78
DFM	0	1	0	1	0
<b>Oběžná a.</b>	-342 646,85	0,5128	1 311 490,22	4,6364	-547 811,63
Zásoby	-1 587,8	0,8479	979,6	1,1107	-2 410,5
Kr. pohl.	-38 374,3	0,7457	-141 297	-0,2557	-30 089,5
KFM	-29 288,13	0,8164	1 560 821,25	12,9813	-515 311,63
<b>Čas. rozl.</b>	-	-	0	0	0
Rozp. hosp.	-273 396,62	0,2851	-	-	-
	$\delta$ 2011/2010	$\Delta$ 2012/2011	$\delta$ 2012/2011	$\Delta$ 2013/2012	$\delta$ 2013/2012
$\Sigma$ Aktiva	0,7327	-819 978,18	0,9515	303 469,42	1,0189
<b>Stálá aktiva</b>	0,7374	-314 822	0,9800	-280 745,62	0,9818
DNM	0,2616	-3 776	0,9411	-3 776	0,9374
DHM	0,7427	-311 046	0,9802	-276 969,62	0,9820
DFM	1	0	1	0	1
<b>Oběžná a.</b>	0,6724	-505 156,18	0,5507	584 215,04	1,9435
Zásoby	0,7548	2 446,5	1,3297	-7 411	0,2488
Kr. pohl.	2,0457	144 356,8	-1,452	236 045	3,7610
KFM	0,6953	-651 959,48	0,4455	355 581,04	1,6788
<b>Čas. rozl.</b>	0	0	0	0	0
Rozp. hosp.	-	-	-	-	-

Zdroj: Účetní výkazy obce Krasnice z let 2008-2013, vlastní zpracování

Z horizontální analýzy aktiv je vidět, všechny na první pohled vyčnávající výsledky pochází z doby zavádění reformy do účetnictví. K úbytkům docházelo převážně u oběžných aktiv, konkrétně u krátkodobých pohledávek. Nejvýznamnější jsou rozdíly mezi rokem 2011 a 2010, které mají zápornou hodnotu, a to ve výši více jak 6 mil. za celková aktiva. Při zaměření na indexy si nelze nevsimnout hodnoty porovnávající částky krátkodobého finančního majetku mezi rokem 2010 a 2009, který se během jednoho účetního období zvýšil téměř 13násobně. To vše bylo způsobeno prodejem místního zámku soukromému vlastníkovi. Ostatní hodnoty a výsledky lze považovat za obvyklé. Na závěr jsou přiloženy výsledky souhrnných ukazatelů této analýzy, které ukazují průměrný každoroční pokles majetku a kapitálu:

$$\text{průměrný absolutní přírůstek aktiv / pasiv} = (16\,386\,874,80 - 20\,925\,453,45) / (6 - 1) = -907\,715,75$$

$$\text{průměrný koeficient růstu aktiv / pasiv} = \sqrt[6-1]{(1,0379 * 1,0623 * 0,7327 * 0,9515 * 1,0189)} = 0,9523$$

Z vertikální analýzy aktiv zaměřené na 1 rok ze sledovaného období, konkrétně rok 2013 a bylo zjištěno, že stálá aktiva (15 183 477,80) tvořila 92,66 % celkových aktiv (16 386 874,80), zbylých 7,34 % připadalo na aktiva oběžná (1 124 338,14). Jelikož časové rozlišení mělo nulovou hodnotu, není zde ani zahrnuto. Vertikální analýzy pasiv ukázala, že celkovou hodnotu pasiv (16 386 874,80) zabíral vlastní kapitál (14 824 754,60), konkrétně se jednalo o 90,47 %, na cizí zdroje (1 562 120,2) tedy zbylo 9,53 %.

Pro ilustraci dopadu nezahrnutí inflace do účetních výkazů byl využit majetek obce, a to požární aspirační hlásič kouře, který obec Krasnice pořídila na obecní úřad v červnu roku 2012 za 45 415,- Kč, hodnota inflace v tomto roce činila 3,3 %. V roce 2012 byl majetek odepisován 6 měsíců a odpis za tuto dobu činil 4 542,- Kč, takže zůstatková cena hlásiče na konci roku 2012 byla v hodnotě 40 873,-. Pokud by v tu chvíli obec do této ceny promítla vliv inflace, došlo by k jejímu 3,3 násobnému zvýšení, tj. 149 870,- Kč (45 415 \* 3,3). Odpis v dalším by tedy namísto 9 083,- Kč byl 29 974,- Kč (149 870 \* 20 %). Z toho vyplývá, že byl podhodnocen jak majetek, tedy aktiva, tak odpisy, tedy náklady. Podhodnocením nákladů došlo k navýšení hospodářského výsledku o 20 891,- Kč (29 974 - 9 083), o tuto hodnotu tedy byla zkrácena i celá rozvaha.

#### 4 Závěr

Při zaměření na účetnictví obce před a po reformě bylo zjištěno, že odstraněním zásadního nedostatku byl přechod z peněžního na akruální princip, tedy přechod od pojmů příjem - výdaj k pojmům náklad - výnos, čímž došlo ke zvýšení vypovídací hodnoty účetních výkazů a přiblížení se účetnictví podnikatelských subjektů, a tak zlepšení možnosti

jejich porovnání s účetními výkazy obcí stejné nebo podobné velikosti a rozsahu činnosti. Druhá změna, kterou s sebou reforma účetnictví přinesla, byla povinnost začít od roku 2012 odepisovat majetek, který má obec Krasonice ve vlastnictví. Po zvolení rovnoměrného způsobu účtování, stanovení doby životnosti dlouhodobého majetku, sestavení odpisových plánů, vypočtení odpisů a jejich následném promítnutí do účetních výkazů obce došlo k upravení předchozích hodnot, čímž se zvýšila kvalita informací, které finanční výkazy poskytují. Na příkladu požárního hlásiče se vstupní cenou 45 415,- Kč, který si obec pořídila, se v prvním roce odepisování upravila výše nákladů o 4 542,- Kč směrem nahoru a naopak hodnota aktiv o stejnou částku směrem dolů, každý následující rok byla tato úprava v ceně 9 083,- Kč, a to až do roku 2017, kdy dojde pořizovací cena tohoto majetku dostane vlivem odpisů na nulovou hodnotu. K eliminaci dalšího nedostatku účetních výkazů obce přispěla jejich samotná výměna, tj. přechod z výkazů účetní závěrky pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace na výkazy účetní závěrky pro územní samosprávné celky, svazky obcí a regionální rady regionů soudržnosti. Tyto výkazy pro obce se svojí podobou přibližují výkazům podnikatelských subjektů, a tak dochází k jejich postupné harmonizaci. Nová struktura účetních výkazů obce udává jak hodnoty z běžného, tak minulého období, a u rozvahy ještě člení částky z aktuálního roku do 3 sloupců – brutto, korekce a netto. Díky sloupci korekce je tak známa čistá suma jednotlivých položek očištěná o hodnoty oprávek a opravných položek. Právě vznik oprávek byl velmi podstatný, protože jak už bylo zmíněno výše, ovlivňují jak výši aktiv, tak nákladů, tím i výsledek hospodaření, navíc ještě hodnotu interních zdrojů financování, jelikož odpisy jsou právě jedním z nich.

K čemu nepomohla samotná účetní reforma nebo přechod na jiné účetní výkazy, tam je zapotřebí aktivity obce nebo ostatních uživatelů finančních výkazů. Proto u základního nedostatku rozvahy, tj. stavové veličiny jsou řešením časové řady, které se zobrazují prostřednictvím finanční analýzy, resp. analýzy absolutních ukazatelů. Základem této analýzy jsou indexy řetězové, kde se porovnávají data daného roku s rokem předešlým, a bazické, kde se hodnoty z jednotlivých let porovnávají se stále stejnou hodnotou zvoleného základního období. Pro výpočet těchto indexů byly zvoleny údaje o pohledávkách obce za odběrateli, nejvyšších výsledků v analyzovaném období let 2008 – 2013 dosáhly indexy za rok 2013, kdy bazický index vyšel 3,1237 a řetězový dokonce 19,4056, což představovalo prudké zvýšení pohledávek obce. Jednalo se o jedinou pohledávku, a to za neuhrazenou fakturu vystavenou družstvu za odebranou vodu v přibližné částce 150 000,- Kč. Pomocí relativních a absolutních změn se provádí analýza horizontální, která udává, které položky aktiv a pasiv se v průběhu sledovaného období ztelně zvýšily nebo snížily nebo které kolísaly. Provedená horizontální analýza ukázala, že k nejvyšším výkyvům docházelo právě v době účetní reformy, v případě aktiv to bylo hlavně u dlouhodobého hmotného majetku, který konkrétně mezi rokem 2011 a 2010 poklesl o 5 437 825,- Kč. Tento markantní propad byl způsoben prodejem místního zámku soukromému vlastníkovi. U pasiv byl nejvýznamnější index roku 2010 a 2009 u výsledku hospodaření za běžné účetní období, který činil -460,7462, ale představoval přechod obce ze ztráty do téměř milionového zisku. Pro úplnost lze použít ještě průměrný absolutní přírůstek, který vyšel -907 715,75, a průměrný koeficient růstu, který dosáhl hodnoty 0,9523. Pro vykonání analýzy vertikální se používá trojčlenka, kdy se ze základu 100 %, kterým je u rozvahy celková suma aktiv/pasiv, zjišťuje, jakou procentní část tvoří jednotlivé položky majetku a kapitálu. Analýza vertikální byla provedena na roce 2013, kdy 92,66 % aktiv tvořila aktiva stálá, zbylých 7,34 % pak aktiva oběžná, u pasiv zaujímal 90,47 % vlastní kapitál, na cizí zdroje tedy zbylo 9,53 %. K nedokonalostem finančních výkazů patří i vnější faktory, z nichž nejzávažnějším je inflace, jejíž vliv není ve vykazovaných hodnotách zahrnut. Kdo chce tuto chybu odstranit a získat tak pravdivější údaje z účetních výkazů, musí hodnoty o vliv inflace upravit jejich vynásobením průměrnou roční mírou inflace za daný rok. Pro ilustraci tohoto vlivu bylo využito už výše zmiňovaného požárního hlásiče. Ten měl na konci roku 2012, ve kterém byl pořízen za 45 415,- Kč, hodnotu 40 873,- Kč. Inflace v tomto roce činila 3,3 %, takže v případě jejího promítnutí do ceny tohoto majetku by došlo k jejímu navýšení na 149 870,- Kč, tudíž odpis v následujícím roce by namísto původních 9 083,- Kč byl 29 974,- Kč. Z toho vyplývá podhodnocení aktiv – majetku a nákladů – odpisů. Podhodnocením nákladů došlo k navýšení hospodářského výsledku o 20 891,- Kč, o tuto hodnotu tedy byla zkrácena i celá rozvaha.

Jedinou možností, jak alespoň minimalizovat největší nedokonalost výkazu zisku a ztráty, tj. existence dvou párů pojmů – náklady-výnosy a výdaje-příjmy, je sestavit kromě základních finančních výkazů – rozvahy a výkazu zisku a ztráty – ještě Přehled o peněžních tocích (cash flow), ten však obec Krasonice nesestavuje, tím se okrádá o možnost určit čistý zisk, který je roven skutečnému obnosu peněz, které má obec v momentu sestavování účetních výkazů k dispozici. Závěrem lze říci, že účetní reforma byla ve smyslu eliminace nedostatků účetních výkazů obcí zcela určitě užitečná a tento dílčí cíl byl úspěšně splněn.

#### Poděkování

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

**Literatura**

- Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: GRADA Publishing.
- Růčková, P. (2008). *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing.
- Veselá, P. (2015). *Analýza nedostatků účetních výkazů obcí a jejich eliminace po účetní reformě* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Vodáková, J. (2012). *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

## **Analysis of the shortcomings of the financial statements reported by municipalities and their elimination after the financial reform**

Petra Veselá

**Abstract:** *The aim of this contribute was to analyze the shortcomings of the financial statements, namely of the balance sheet and profit and loss account, reported by specific municipality in terms of accounting before and after the financial reform in 2010 and in terms of lack eliminated thanks to this reform. The first part focuses on eliminating defects thanks to this reforms, it is about the transition from cash to accrual accounting, the obligation to begin with depreciating the property and the exchange of the financial statements. The second part is devoted to the elimination of the basic shortage of balance which is displayed through financial analysis, respectively the analysis of absolute indicators. In conclusion, the influence of inflation is projected in the reported values and the overall appreciation is added.*

**Key words:** Financial statements · balance sheet · profit and loss account · accounting reform

**JEL Classification:** H83 · P41

# Faktory změn objemu a struktury výdajů obcí

Lucie Kanovová

**Abstrakt:** Cílem příspěvku je vyhodnotit velikost i dynamiku výdajů obcí a nalézt faktory, které je ovlivňovaly. Příspěvek se člení na část zabývající se agregátními údaji o výši, dynamice a struktuře výdajů obcí a část, ve které jsou hledány faktory působící na velikost a dynamiku výdajů obcí. V práci se pracovalo s údaji za období 2001 až 2013. Pro první část bylo využito všech obcí, jež v jednotlivých letech 2001 až 2013 existovaly; pro druhou část 6 236 obcí České republiky. Výdaje byly seskupeny do několika výdajových oblastí, a to jak podle druhového třídění, tak i podle odvětvového třídění. Bylo stanoveno 17 faktorů, jež by mohly ovlivňovat výdaje obcí. Pomocí panelové regresní analýzy (modelu s náhodnými efekty) byla zjišťována závislost mezi vysvětlovanou proměnnou (jednotlivými výdajovými oblastmi obcí) a vysvětlujícími proměnnými (jednotlivými determinanty). Bylo zjištěno, že výdaje obcí jsou ovlivňovány především následujícími faktory: příslušnost obce k určitému kraji, rozsah přenesené působnosti obce, roky voleb do zastupitelstev obcí, existence zřizované příspěvkové organizace či právnické osoby, hustota osídlení obce, zastavěná plocha obce a počet dětí a žáků ve školách zřizovaných obcí.

**Klíčová slova:** Obce · Výdaje obcí · Determinanty výdajů obcí · Panelová regresní analýza

## 1 Úvod

Obec, základní jednotka územní samosprávy, zabezpečuje pro své občany veřejné statky a služby. Tato veřejnoprávní korporace má vlastní finanční prostředky, sestavuje vlastní rozpočet a hospodáří s vlastním majetkem. Postavení obce je stále významnější – zejména díky probíhající decentralizaci kompetencí ze státu na územní samosprávu a díky odpovědnosti za zabezpečování veřejných statků pro obyvatelstvo. Česká republika má rozsáhlý počet municipalit (6 253 obcí) a zároveň je průměrný počet obyvatel obce oproti ostatním státům Evropské unie nízký. Téměř 80 % územních samospráv má méně než 1 000 obyvatel, avšak v těchto obcích žije pouze okolo 17 % celkového obyvatelstva státu. Toto vede k rozdílnostem ve velikosti a struktuře výdajů. Poznání faktorů, které velikost a strukturu výdajů obcí ovlivňují, může být příspěvkem k formování systému rozpočtového určení daní a dotací rozpočtům obcí. Cílem je tedy vyhodnotit velikost i dynamiku výdajů obcí a nalézt faktory, které je ovlivňují.

## 2 Materiál a metodika

Pro první část jsou použity agregátní údaje o příjmech a výdajích všech obcí České republiky, které v jednotlivých letech 2001 až 2013 existovaly. Pro druhý úsek je celkový počet obcí očištěn o několik obcí, které jsou pro hledání determinantů výdajů nevhodné. U těchto municipalit buď nebylo možné získat některé potřebné údaje, zejména údaje o výši výdajů v některých letech, nebo jsou to obce svým charakterem velmi specifické. V roce 2013 existovalo v České republice 6 253 municipalit, z toho 6 236 bylo použito pro druhý úsek.

Výdaje obcí jsou sdruženy tak, aby vhodně sloužily k analýze výdajů obcí České republiky a zároveň k vyhledávání faktorů ovlivňujících tyto výdaje. Je použito jak druhové, tak odvětvové třídění, jež je očištěno o kapitálové výdaje. Pro potřeby druhého úseku je pracováno s výdaji ve stálých cenách roku 2010 přepočtených na jednoho obyvatele.

Bylo stanoveno 17 faktorů, jež mohou ovlivňovat výdaje obcí České republiky. Pro konkrétní výdajové oblasti a příslušné faktory je stanovena hypotéza, jakým směrem lze očekávat vliv daného faktoru na výdaje municipalit.

Jelikož získané údaje mají charakter panelových dat, je pro otestování hypotéz vhodná panelová regresní analýza. Pomocí Hausmanova testu bylo potvrzeno, že vhodným modelem pro otestování hypotéz je model s náhodnými efekty. Všechny modely jsou testovány na splnění ekonometricko-statistických předpokladů – normalita reziduí, autokorelace, heteroskedasticita a multikolinearita. Aby nedocházelo k vychýlení výsledků regresní analýzy, je testována stacionarita všech proměnných. Interpretace modelů je uváděna v absolutních veličinách (v Kč/obyv.).

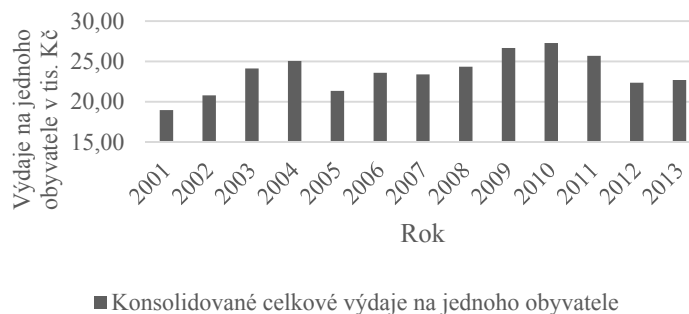
## 3 Výsledky

Práci lze rozdělit na dvě části, část věnující se agregátním údajům o výši, dynamice a struktuře výdajů obcí a část, jež se snaží nalézt faktory ovlivňující stanovená seskupení výdajů obcí České republiky.

### 3.1 Agregátní údaje o vyı, dynamice a struktuře výdajů obcí

První ast ukazuje, jakych hodnot nabývaly výdaje obcí za roky 2001 až 2013. Výdaje jsou představeny jak v kontextu prijmu obcí, tak v kontextu výdajů vládního sektoru. Kapitola se také zabývá výdaji prepocenymi na obyvatele a na HDP. Struktura výdajů/prijmu je zde zachycena jak v odvětvovém, tak v druhovém tridenı. Obrázek 1 znazornıje, jak se vyvíjely konsolidované celkove výdaje na jednoho obyvatele. Vývoj byl kolisavy – výdaje se pohybovaly od 18,98 tis. K do 27,29 tis. K na obyvatele.

**Obrázek 1** - Vývoj konsolidovaných celkových výdajů obcí na jednoho obyvatele v letech 2001 až 2013



Zdroj: vlastní zpracování dle ARISweb, MONITOR, ČSÚ

### 3.2 Faktory ovlivnujıcı výdaje obcí

Pomocí panelové regresní analýzy byl zkoumán vliv faktorů na 5 seskupení výdajů dle druhového tridenı, 13 výdajových oblastí dle odvětvového tridenı, bezne výdaje, kapitalove výdaje a konsolidované celkove výdaje.

Jako první faktor, jenž by mohl potenciálně ovlivnovat jednotlivá seskupení výdajů, byla stanovena příslušnost obce k urcıtemu kraji. Stanovené hypotézy, že se výdaje dle výdajových oblastí liıı v jednotlivých krajích, se nezamítají.

Dalım faktorem, který by mohl ovlivnovat jednotlivá seskupení výdajů, byl stanoven rozsah přenesené působnosti. Stanovené hypotézy, jež rıkaly, že výdaje rostou s rostoucím stupněm přenesené působnosti, se ve vetıine případů nezamítají.

Jako dalıı byl stanoven faktor představující statut obce. Hypotézy, které představovaly růst výdajů s rıstem statutu obce, se ve vetıine případů zamítají.

Praha, Brno, Ostrava a Plzeň se radı (co do počtu obyvatele) k největım městům eske republiky. Výdaje těchto velkých měst se v některých výdajových oblastech vyrazne liıı oprotı ostatním obcím – zejména se jedná o výdaje na všeobecnou veřejnou správu, výdaje na silniční dopravu a pozemní komunikace.

Dalım faktorem, který by mohl ovlivnovat jednotlivá seskupení výdajů, byla stanovena velikost katastrálního ızemı obce. Determinant vyıel temer ve vsech modelech statisticky významný, avak jeho kvantitativní vliv byl v přepočtu na obyvatele velmi nízký (až nulový).

Předpoklad, že po vstupu do EU se zvyıly kapitalove výdaje obcí, zejména z dıvodu čerpaní dotací z fondů EU, byl potvrzen. Kromě zvyıenı kapitálových výdajů doılo od roku 2004 ke zvyıenı beznych výdajů na pozemní komunikace, kulturu, telovychovu, ıivotnı prostredı a všeobecnou veřejnou správu.

V letech, kdy se konaly volby, byly výdaje na platy vyıı, cimz se nezamítá stanovena hypotéza. Výdaje se v těchto letech mohou zvyıovat především kvulı odstupnému, jež dostává uvolněný starosta a místostarosta po skončení činnosti. Dále se v období voleb zvyıovaly například výdaje na pozemní komunikace ıi sociální veci, což značí, že se stávající zastupitelé snaží volicım „zalibıt“, aby byli zvoleni i pro následující volební období.

Pokud má obec zrızenou prıspevkovou organizaci, je zde předpoklad, že se výdaje obcí budou zvyıovat. Tato hypotéza se nezamítá u výdajů dle odvětvového tridenı: u obcí, jež měly zrızenou prıspevkovou organizaci například na sociální služby, bezpečnost, ıivotnı prostredı, komunální služby, telovychovu, ıi školství, jsou výdaje vyıı oprotı obcím, které prıspevkovou organizaci zrızenou nemajı. Z pohledu druhového tridenı doılo zrızenım příspěvkové organizace ve vetıine případů ke snızenı výdajů.

U zrızenych obchodních korporací obcí je situace obdobná. I zde se u odvětvového tridenı hypotéza, že se zrızenou obchodní korporací jsou výdaje vyıı, nezamítá. U obcí, jež měly zrızenou obchodní korporaci na silniční dopravu, kulturu, telovychovu, komunální služby ıi ıivotnı prostredı jsou výdaje vyıı oprotı obcím, které obchodní korporací

zřízenou nemají. Snížení výdajů dle druhového třídění už není tak jednoznačné jako v případě příspěvkových organizací. Ovšem u většiny těchto výdajových oblastí platí, že jsou náklady nižší.

Dalším faktorem, který by mohl ovlivňovat jednotlivá seskupení výdajů, byla stanovena nadmořská výška obce. Determinant vyšel téměř ve všech modelech statisticky významný, avšak jeho kvantitativní vliv byl v přepočtu na obyvatele velmi nízký (až nulový). V porovnání s rozpočtovým určením daní Slovenské republiky, ve kterém je tento faktor zanesen, je determinant pro české podmínky nevhodný.

V letech, kdy byly v České republice povodně, se výdaje obcí zvýšily, což je v souladu s předem stanovenými hypotézami. V těchto letech byly výdaje nižší ve výdajové oblasti vodní hospodářství. Může to být způsobeno tím, že v těchto letech nebyl nedostatek vody.

Modely ukázaly, že s růstem hustoty zalidnění obce většinou klesají výdaje na obyvatele. Například klesají výdaje na zemědělství a lesní hospodářství. To si lze vysvětlit zejména tím, že větší hustota osídlení je ve větších obcích, kde obec nevlastní mnoho lesů, o něž se musí starat. S hustotou osídlení také rostou výdaje na silniční dopravu a bezpečnost.

Proměnná představující mezeru produktu v modelech vycházela buď jako nevýznamná, nebo značila pokles výdajů na obyvatele.

Modely ukázaly, že s růstem zastavěné plochy rostou výdaje na školství, kulturu, tělovýchovu, bezpečnost. Naopak klesají výdaje například na zemědělství a lesní hospodářství.

S růstem obyvatelstva v produktivním věku rostou například výdaje na silniční dopravu, školství, bydlení, komunální služby, sociální věci.

Proměnná představující počet domů určených k bydlení ve většině modelů vyšla buď jako nevýznamná, nebo statisticky významná ovšem s velmi nízkými hodnotami.

S počtem dětí a žáků ve školách zřizovaných obcí výrazně rostou výdaje na školství.

#### 4 Závěr

Na základě provedené panelové regresní analýzy bylo zjištěno, že výdaje obcí jsou ovlivňovány především následujícími faktory: příslušnost obce k určitému kraji, rozsah přenesené působnosti obce, roky voleb do zastupitelstev obcí, existence zřizované příspěvkové organizace či právnické osoby, hustota osídlení obce, zastavěná plocha obce a počet dětí a žáků ve školách zřizovaných obcí. Naopak faktory, jež výdaje příliš neovlivňují, jsou: statut obce, velikost katastrálního území obce, mezeru produktu a počet domů určených k bydlení.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Hamerníková, B. (2010). *Veřejné finance*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Hyman, D. N. (2008). *Public Finance: A contemporary application of theory to policy*. Mason: South-Western.
- Jílek, M. (2008). *Fiskální decentralizace, teorie a empirie*. Praha: ASPI - Wolters Kluwer.
- Kanovová, L. (2015). *Faktory změn objemu a struktury výdajů obcí* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Klein, D. E. (1973). *Determinants of Municipal Expenditures and Revenues in the Boston SMSA* (online). Dostupné z <http://hdl.handle.net/1721.1/75699>.
- Kushner, J., Masse, I., Peters, T., & Soroka, L. (1996). The Determinants of Municipal Expenditures in Ontario. *International Economic Review*, 451-464.
- Lukáčiková, A., & Lukáčik, M. (2008). *Ekonomické modelovanie s aplikáciami*. Bratislava: EKONÓM.
- Marečková, E. (2014). *Faktory hospodaření a jejich vazba na rozpočtové určení daní* (online). Dostupné z <http://hdl.handle.net/10084/106228>.
- Moisio, A. (2002). *Determinants of Expenditure Variation in Finnish Municipalities* (online). Dostupné z [http://www.vatt.fi/file/vatt\\_publication\\_pdf/k269.pdf](http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/k269.pdf).



- Musgrave, R. A., & Musgraveová, P. B. (1994). *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR.
- Peková, J. (2008). *Veřejné finance: úvod do problematiky*. Praha: ASPI.
- Peková, J. (2011). *Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Provazníková, R. (2007). *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. Praha: GRADA Publishing.
- Toth, P., Halouzka, P., Jetmar, M., Čadil, J., & Trhlínová, Z. (2005). *Financování obcí - sociálně ekonomický rozvoj systému*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon České národní rady č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

## Determinants of Changes in Volume and Structure of Municipal Expenditures

Lucie Kanovová

**Abstract:** *The aim of this contribution is to evaluate the amount and the dynamic of municipal expenditures and find determinants which influenced these expenditures. This paper is divided into several sections – the first section deals with aggregate data about the amount, dynamic and structure of municipal expenditures and the second section is focused on determinants which influence the amount and dynamic of municipal expenditures.*

*In this contribution there is operated with data from years 2001 – 2013. In the first part there were used all municipalities which existed in 2001 – 2013; in the second part there were used 6 236 municipalities in the Czech Republic. Expenditures were grouped into several expenditure areas according to types and then also according to lines. It has been found out 17 determinants which could influence municipal expenditures. Relations between the explained variable (individual expenditure areas of municipalities) and explanatory variables (individual determinants) have been determined by using analysis of panel data (random effects model).*

*It has been found out that municipal expenditures are influenced mainly by: jurisdiction of the municipality to a certain region, scope of delegated powers of municipalities, years of elections to municipal councils, existence of allowance organization or legal entity, population density of the municipality, built-up area of the municipality and the number of children and pupils at schools which were set up by municipalities.*

**Key words:** Municipalities · Municipal expenditures · Determinants of municipal expenditures · Analysis of panel data

**JEL Classification:** C33 · H72

# Srovnání stupně finanční gramotnosti studentů různých typů středních škol

Lenka Škodová

**Abstrakt:** Teoretická část příspěvku je věnována úvodu do problematiky finanční gramotnosti, seznámení se jejími složkami, pilíři. Dále se příspěvek zabývá definicí finanční gramotnosti, organizacemi, které v této oblasti působí a v neposlední řadě srovnání finanční gramotnosti ve světě a v České republice. Snahou je taktéž přiblížit bankovní produkty, které se v České republice nabízí. V příspěvku jsou zmíněny standardy výuky finanční gramotnosti na základních a středních školách v současnosti.

Praktická část je zaměřena na výzkum, jehož cílem jsou výsledky, které nám ukazují stupeň finanční gramotnosti studentů, především jak se dokáží orientovat v bankovních produktech, které jsou jim nabízeny a jaké mají celkové povědomí o světě financí. Výzkum je realizován ve 4. ročnících různých typů středních škol (gymnázia, střední odborné školy). Výzkum je prováděn prostřednictvím dotazníkového šetření.

**Klíčová slova:** finanční gramotnost · finanční vzdělání · bankovní produkty · výzkumy finanční gramotnosti

**JEL classification systém** G22 · G23 · D14

## 1 Úvod

V dnešní, rychle se rozvíjející době je potřeba rozumět fungování finančních produktů a být finančně gramotní, základem pro přežití v moderním světě. Podle několika průzkumů provedených nezávislými agenturami se ukázalo, že čeští občané nejsou příliš finančně gramotní, nevyznají se v bankovních produktech, ale mají v tomto směru vysoké sebevědomí.

U mladých lidí, zvláště studentů, jejich finanční gramotnost záleží převážně na rodičích, jaké znalosti a zkušenosti jim předají a na škole, kterou studují. A právě zde je výuka a začlenění finanční gramotnosti do života člověka jako naprostá samozřejmost, nedostačující. Ministerstvo školství poskytuje určité programy k podpoře finanční gramotnosti, ale ve většině případů je tato problematika začleněna pouze do výuky jiného předmětu. Lze pozorovat určité zlepšení, avšak celkový přínos budeme moci posoudit za pár let, kdy se tato skupina studentů integruje do života pracujících.

**Cílem** je tedy zjištění, jak na tom jsou dnešní studenti s finanční gramotností po zavedení Národní strategie finančního vzdělávání (Ministerstvo financí České republiky, 2010) v závislosti na:

- druhu a odbornosti školy
- místa bydliště (město, vesnice)
- vzdělání rodičů
- pohlaví

## 2 Materiál a metodika

Vybráni byli studenti 4. ročníků středních škol. Sběr informací byl prováděn pomocí dotazníkového šetření. Dotazník pro studenty byl zaměřen na zmapování porozumění studentů základním finančním oblastem. Před vlastním sběrem dat byla provedena pilotáž, po které došlo k menším úpravám, za účelem lepší srozumitelnosti dotazníku. Pro zjištění úrovně finančního vzdělání studentů byli jako příležitostný vzorek vybráni studenti tří typů středních škol.

Na dotazník odpovědělo celkem 134 respondentů ze 3 středních škol nacházejících se ve Žďáře nad Sázavou. Jedná se o Gymnázium, Střední škola obchodní a služeb SČMSD, VOŠ a střední průmyslová škola. Průzkum probíhal v únoru roku 2015. Školy nacházející se v uvedeném městě byly zvoleny z důvodu studia autorky na jedné z nich. Nakonec byly jednotlivé odpovědi zpracovány pomocí tabulek a grafů v programu Microsoft Excel 2010. U grafů jsou používány sloupcové, pruhové a výsečové grafy. V praktické části je i několikrát použit test nezávislosti chí – kvadrát pro kontingenční tabulku.

### 3 Výsledky

V dotazníkovém šetření byli studenti dotazováni na znalosti týkající se rozdílu mezi kreditní a debetní kartou, zda věděli, co znamená sazba RPSN a jaký vliv má zvýšení inflace na jejich peníze.

Co se týče rozdílů mezi kreditní a debetní kartou, 62 % studentů obchodní školy, 29 % studentů gymnázia a 37 % studentů průmyslové školy, znalo správnou odpověď.

Následující otázka prověřovala vědomosti týkající se úvěrů, přesněji sazby RPSN, která s poskytováním úvěru úzce souvisí. Nejlepší výsledky (74 %) byly opět zaznamenány u studentů obchodní školy, což se dá předpokládat, neboť tito studenti mají výrazně vyšší podíl ekonomických předmětů ve výuce. Gymnázium a průmyslová škola jsou v četnosti záporných odpovědí téměř vyrovnané, u gymnázia se jedná o 55 % dotazovaných a u průmyslové školy o 57 % dotazovaných.

Další otázka zjišťovala povědomí studentů o inflaci, a zdali studenti vědí, jaký dopad má na jejich peníze její zvýšení. U této otázky dopadli studenti všech tří typů škol podobně, četnost správných odpovědí byla mezi 55 – 65 %. Tento fakt lze připsat tomu, že inflace je velmi často zmiňované téma v různých médiích, tudíž studenti určité povědomí o této oblasti mají.

V předposlední otázce se měli studenti rozhodnout, na základě čeho by si vybrali poskytovatele běžného účtu. Jelikož ve většině případů uskutečňují za studenty finanční rozhodnutí stále rodiče, není divu, že 67 % dotazovaných by se rozhodlo na základě doporučení rodičů. Dále by si sami vyhledali informace či se informovali přímo u poskytovatelů běžných účtů. Naopak nejméně by dali na doporučení přátel. Jako nejčastější odpověď na možnost „jiné“ uvedli: tradice, pověst, rada odborníka.

V poslední otázce týkající se financí měli studenti zvolit z nabídky, jaké finanční produkty využívají. K dispozici byla rovněž možnost jiné, kde studenti mohli uvést jiný finanční produkt či službu, který v nabídce chyběl. Nejvíce studentů využívá běžný účet, dále k tomuto účtu využívají služeb internetového bankovníctví a debetní karty. Zajímavé je, že 24 % dotazovaných uvedlo, že využívá kreditní kartu. Toto relativně vysoké procento je nejspíše způsobeno tím, že studenti si nejsou vědomi rozdílu mezi debetní a kreditní kartou. Toto přesvědčení bylo možné ověřit u odpovědí na šestou otázku, která se této problematice týkala.

V této části byl u tří otázek proveden test nezávislosti chí – kvadrát. Pomocí tohoto testu se prokazovala závislost typu školy, místa bydliště, vzdělání rodičů a pohlaví studentů na finančních znalostech studentů. Ve čtyřech případech byla prokázána závislost. V prvním případě se to týkalo závislosti typu školy na schopnosti rozlišit mezi debetní a kreditní kartou, zde byl prokázán jasný vztah mezi těmito četnostmi. Druhý případ souvisel také s platebními kartami, ale tentokrát byl zkoumán vztah pohlaví a schopností rozlišit druhy karet. Zde závislost byla také prokázána. Dále byla závislost prokázána také u sazby RPSN. Zde se jednalo o závislost mezi nejvyšším dosaženým vzděláním rodičů a znalostmi ohledně RPSN. U ostatních otázek závislost v tomhle ohledu prokázána nebyla, z čehož lze usuzovat, že velmi záleží na druhu znalostí, které rodiče potomkům předají. U sazby RPSN dále byla také prokázána závislost znalostí na typu školy. Zajímavé je, že naopak nebyla prokázána závislost znalostí ohledně působení inflace na typu školy, kterou studenti navštěvují. Na základě tohoto výsledku je možné se domnívat, že téma inflace je celkově velmi medializováno a tudíž studenti o této oblasti mají určité znalosti bez ohledu na typ školy.

Při srovnání s různými průzkumy stojí zmínit tyto výsledky:

Z průzkumu ING Pojišťovny (2011) vyplývá, že ani ekonomické vzdělání nepřispívá k vyšší finanční gramotnosti. Dle výsledků dotazníkového šetření, lze tvrdit pravý opak. Respondenti studující na obchodní nebo průmyslové škole ekonomický obor dopadli lépe než studenti gymnázia nebo jiných neekonomických oborů.

Průzkum společnosti STEM/MARK 2010 svým respondentům položil otázku, zda znají rozdíl mezi debetní a kreditní kartou. Celých 65 % respondentů uvedlo, že znají. U dotazníkového šetření uvedlo možnost ANO 75 % studentů. Při bližším zkoumání pouze 47 % studentů uvedlo správnou odpověď u průzkumu STEM/MARK 2010 a u dotazníkového šetření po přepočtu uvedlo 54 % studentů správnou odpověď.

Dále se společnost STEM/MARK dotazovala, jestli respondenti vědí, co se stane s jejich penězi při zvýšení inflace. Celkem 60 % respondentů vědělo správnou odpověď. Co se týče dotazníkového šetření, zde správnou odpověď uvedlo 57 % studentů. Rozdíl je nepatrný.

Na základě porovnání výsledků průzkumu STEM/MARK 2010 a dotazníkového šetření lze říci, že odpovědi respondentů se nijak neliší od odpovědí studentů z dotazníkového šetření. Toto zjištění není uspokojivé, neboť výuka finanční gramotnosti běží na školách už druhým rokem, tudíž se očekává určité zlepšení.

## 4 Závěr

Podle výše zmíněných výsledků jsou nejlépe v tomto ohledu připraveni do života studenti obchodní školy. Zde není taková potřeba něco měnit, či zavádět novinky, studenti jsou totiž v kontaktu s ekonomickými předměty téměř každý den a mnoho z nich určitou představu o fungování peněz už má. Toto zjištění se dalo předpokládat a jedním z cílů této bylo zjistit, zda skutečnost odpovídá očekávání, což se potvrdilo. Po rozhovoru s pedagogy této školy bylo zjištěno, že obor Obchodní akademie má výuku finanční gramotnosti jako samostatný předmět pod názvem Finance. Týdenní dotace jsou dvě hodiny a je vyučován ve 4. ročníku. U Ekonomického lycea je tato výuka zahrnuta v ekonomických předmětech. Nadále je potřeba však znalosti zlepšovat a prohlubovat.

U studentů gymnázií je situace mnohem horší, ale u těchto studentů se předpokládá další studium na vysoké škole. I když ne každý zvolí ekonomický obor, proto i na gymnáziích by se tento nedostatek měl začít řešit, aby studenti měli v této oblasti znalosti co nejdříve. Je tedy žádoucí uskutečnit určité změny, které povedou k vyššímu finančnímu vzdělání. Dle rozhovoru s ředitelem školy je finanční vzdělávání zakomponováno pouze v rámci výuky matematiky.

U průmyslových škol velmi záleží na oboru, který si student zvolí. V této práci byli pro záměry průzkumu vybráni studenti oboru Ekonomika a podnikání a Technického lycea. Z tohoto důvodu většina studentů prošla více než jedním ekonomicky zaměřeným předmětem, proto výsledky této školy nelze řadit mezi ty nejhorší či nejlepší, ale spíše průměrné. Avšak i zde je velký prostor ke zlepšení. Na této škole zavedení finanční gramotnosti je pojato tak, že studenti ve druhém ročníku mají čtrnáctidenní praxi, v rámci které je jim přidělena fiktivní rodina a studenti řeší její ekonomickou situaci – zda si mohou půjčit, jaké mají problémy atd. Dále je finanční vzdělávání začleněno okrajově do ekonomických předmětů.

Naštěstí se situace v České republice začíná pomalu měnit k lepšímu, výuka finanční gramotnosti je dokonce začleněna do některých předmětů už na základních školách. Pro zlepšení situace na středních školách bych jako východisko viděla začlenění finanční gramotnosti jako samostatného předmětu do výuky, jak je uvedeno výše, s tím však souvisí nutnost řešit nedostatečné kapacity či kvalifikaci pedagogů. Dle výsledků dotazníku je stávající výuka v rámci jiných předmětů nedostačující. Proto jako další možnost zlepšení bych navrhovala více praktických ukázek a informací v ekonomicky či matematicky zaměřených předmětech. Například přinést do hodiny úvěrovou smlouvu a se studenty projít jaké informace pro ně jsou důležité a jak správně porozumět veškerým zkratkám a pojmům a na jaké skutečnosti si dávat pozor. Další možností je vytvářet modelové situace např. rozhovoru v bance při žádost o úvěr, při zakládání účtu, při podpisu smlouvy, aby studenti měli už ve škole určité povědomí o tom, jak tyto procedury probíhají.

Důležitá je i ochota pedagogů učit se novým věcem v této oblasti a mít zájem předat své zkušenosti a vědomosti studentům. Proto by bylo pro pedagogy nutné připravit semináře či kurzy, na kterých by se jim dostalo patřičného vzdělání. Tyto kurzy v současné době nabízí např. Národní ústav pro vzdělávání. (Ministerstvo financí České republiky, 2014). Na Pedagogické fakultě Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích je nový vzdělávací program Učitelství výchovy k finanční gramotnosti pro SŠ, kdy si absolventi učitelství všeobecně vzdělávacích programů mohou rozšířit odbornou kvalifikaci. Kurz trvá 3 semestry formou kombinovaného studia a je zpoplatněn. (Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Pedagogická fakulta).

Dle mého názoru má Česká republika díky aktivitám ČNB, OECD, MF a dalších institucí celou řadu projektů, které výrazně pomáhají vylepšit stávající situaci. Povinné finanční vzdělávání na školách bylo zavedeno relativně nedávno, proto bude nějaký čas trvat, než se pojem finančního vzdělání dostane do podvědomí všech občanů. Mnoho lidí si ale začíná už uvědomovat, že nemohou žít dále v nevědomosti a musí situaci začít řešit, pokud chtějí žít spokojený život bez exekucí, soudních obsílek apod. Je nutné více angažovat školy do této oblasti, protože na nich závisí finanční vzdělání studentů. Spousta škol si závažnost této situace už uvědomuje a podniká kroky ke zlepšení, avšak stále jich je dost, které k tomuto problému ještě nenašly cestu, a to je potřeba změnit např. povinnou výukou finanční gramotnosti v rámci samotného předmětu, ve které vidím hlavní cíl všech stávajících projektů. Při průběžném monitorování úrovně finanční gramotnosti žáků bych doporučila sledovat nejen jejich výsledky, ale i způsob zakomponování finančního vzdělávání do výuky na jednotlivých školách, neboť i toto ovlivňuje konečné znalosti. Na základě toho by bylo vhodné zhodnotit, zda je začlenění finančního vzdělání do výuky na dané škole dostačující či ne.

Není nutné navyšovat počet dalších podobných projektů, spíše se snažit více zviditelnit ty stávající a zavést finanční vzdělání na všechny střední školy jako povinný předmět či zvýšit podíl výuky osobních financí v dosavadních předmětech. Finanční gramotnost je totiž jedním z nejdůležitějších prvků vzdělání, které by měl člověk ovládat nejen teoreticky, ale posléze i v praxi.

### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Škodová, L. (2015). *Srovnání stupně finanční gramotnosti u studentů různých typů středních škol* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- STEM/MARK. *Finanční gramotnost v ČR: Kvantitativní výzkum – Finanční gramotnost obyvatel v ČR* (Online). 2006 [cit. 2014-12-10]. Dostupné z: [http://img.ihned.cz/attachment.php/70/29013070/tv348EFHIJKLOklQbcefhpprxy0SU2Vn/financi\\_gramotnost\\_20101213\\_stemmark.pdf](http://img.ihned.cz/attachment.php/70/29013070/tv348EFHIJKLOklQbcefhpprxy0SU2Vn/financi_gramotnost_20101213_stemmark.pdf)
- Zámečník, P. *Češi a finanční gramotnost? Horši je jen Mexiko a Slovensko* (Online). 2010 [cit. 2014-11-15] Dostupné z : <http://www.investujeme.cz/cesi-a-financni-gramotnost-horsi-je-jen-mexiko-a-slovensko/>
- Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Pedagogická fakulta. *Učitelství výchovy k finanční gramotnosti pro SŠ* (Online).[cit. 2015-03-02] Dostupné z: [http://www.pf.jcu.cz/structure/other\\_departments/czv/czv-dvpp-fin\\_gram\\_zs.php](http://www.pf.jcu.cz/structure/other_departments/czv/czv-dvpp-fin_gram_zs.php)
- Ministerstvo financí ČR. *Proč se finančně vzdělávat.* (Online). 2014 [cit. 2014-10-18] Dostupné z: <http://www.psfv.cz/cs/uvery/spotrebitelsky-uver>

# The Comparison of Degree of Financial Literacy of Students of Various Types of Secondary Schools

Lenka Škodová

**Abstract:** *The paper deals with introducing of the topic of financial literacy, its main parts, and pillars. The paper also deals with the definition of financial literacy, organizations that operate in the field, and also comparison of financial literacy in the world and the Czech Republic. The paper presents the banking products that are available in the Czech Republic. It also includes the present standards of teaching financial literacy at basic and secondary schools. The practical part is focused on a research held at secondary schools. The outcome of the research shows the level of financial literacy of students, mainly how good they are in understanding the banking products offered, and also what their general financial awareness is. The research included final year students of various types of secondary schools (grammar schools, vocational secondary schools). The research is carried out using questionnaires.*

**Key words:** Financial literacy · financial education · banking products · research of financial literacy

**JEL Classification:** G22 · G23 · D14

# Hodnocení finančního zdraví podniku z pohledu účetnictví na případu zemědělství

Kristýna Dvořáková, Jindřiška Kouřilová

**Abstrakt:** *V oblasti zemědělství vznikají v důsledku biologických, sociálních a dalších specifík zvláštní rizikové oblasti přecházející do zkreslených účetních informací. Ačkoliv jsou metody hodnocení finančního zdraví obecně platné a správné, vlivem různých a to i legálních úprav účetních hodnot vykazovaných za účetní období (vlivem ne zcela zřejmého znění platné legislativy) dochází ke zkreslení skutečné finanční situace podniku a dalšímu zvyšování informační nejistoty. Téma bylo zvoleno na základě předchozích poznatků, které mě vedly k závěru, že se jedná o aktuální a relativně složitou problematiku.*

*Prvním krokem bude zjištění, jaké položky finančních výkazů jsou ovlivnitelné pomocí kreativního účetnictví a jak se tyto hodnoty promítají do hodnocení finančního zdraví. Dále budou propočteny jednotlivé bankrotní a bonitní modely. U modelů bude zkoumána míra vlivu na jejich vypovídací schopnost. V závěru bude navržen nový, nebo upravený model, který povede k vyšší objektivitě a lepší vypovídací schopnosti hodnocení finančního zdraví, a který by měl pomoci nejen investorům ale také vlastníkům a manažerům při rozhodování.*

**Klíčová slova:** finanční zdraví · kreativní účetnictví · bankrotní a bonitní modely

**JEL Classification:** M41 · Q14

## 1 Úvod

Hodnocení finančního zdraví podniku v sobě zahrnuje mnoho metod; všechny ale s cílem zjistit finanční situaci podniku. Tyto metody by měly pomoci v rozhodování nejen vlastníkům, manažerům, ale také potencionálním investorům. Všechny metody shodně využívají k hodnocení údaje zveřejňované ve výkazech sestavovaných ke konci účetního období.

Sestavení těchto výkazů se řídí legislativními předpisy, avšak i tak zde vzniká prostor pro odlišné způsoby určení hodnot. Mohou zde být tedy získány různé hodnoty v závislosti na výběru metody ocenění, odpisování, dalších metod, ale i na úhlu pohledu. Tyto hodnoty pak však ovlivňují výsledek hodnocení finančního zdraví podniku. Pokud k tomu přistoupí i způsob vyhodnocení a interpretace získaných výsledků, či specifické podmínky jednotlivých odvětví, je zřejmé, že se nabízí k řešení zajímavý problém.

Různé hodnoty ve výkazech také mohou vznikat úmyslně, zásahy managementu. Volnost volby některých metod dává prostor pro manipulaci s daty takovým směrem, který bude pro podnik v ten moment prospěšný. Může se jednat o snahu minimalizace nebo maximalizace výsledku hospodaření, nebo ovlivnění ukazatelů finanční analýzy.

## 2 Materiál a metodika

Cílem je posouzení jednotlivých metod určených pro hodnocení finančního zdraví podniku, ověření jejich funkčnosti při využívání tzv. kreativního účetnictví a vytvoření, resp. úprava modelu, který by vedl k přesnějším výsledkům.

### Dílčí cíle

1. Identifikace problémových položek výkazů a jejich ovlivnitelnost se zaměřením na zemědělství (zejména zvířata, půda, dotace, ...).
2. Analýza jednotlivých modelů hodnocení finančního zdraví.
3. Použití jednotlivých modelů a jejich vyhodnocení v konkrétních provozních podmínkách ve vazbě na vypovídací schopnost vykazovaných dat zemědělských podniků.
4. Návrh upraveného modelu, který by vedl k vyšší míře objektivitě, zpracování doplňujících kritérií.

---

**Ing. Kristýna Dvořáková**, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí, Studentská 13, 370 05 České Budějovice, e-mail: [dvorakovakristyna@seznam.cz](mailto:dvorakovakristyna@seznam.cz)

**doc. Ing. Jindřiška Kouřilová CSc.**, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí, Studentská 13, 370 05 České Budějovice, e-mail: [kourilova@ef.jcu.cz](mailto:kourilova@ef.jcu.cz)

## Způsob dosažení cílů

Při identifikaci položek účetních výkazů, ze kterých vychází podklady k hodnocení finanční situace podniku, budou zkoumány jednotlivé položky účetních výkazů z hlediska rizikovosti při hodnocení finančního zdraví podniku. U jednotlivých položek může chyba vzniknout: zvolenou metodou, záměrným zásahem některého subjektu, předepsanou, či chybějící metodikou oboru. Zatím jako rizikové se ukázaly oblasti zejména oceňování, zvířata a dotace. Dotace jsou často závislé na hospodaření daného podniku, podniky se špatnými výsledky na dotace nemusí dosáhnout. To je může vést k záměrnému zkreslení účetních dat. Zdrojem k tomuto tématu bude především publikace *Dotace v zemědělství* (Kouřilová, Pšenčík, Kopta 2009).

Bude analyzována možnost volby účetní metody a účetních postupů, které by mohly vést ke zkreslení výstupu účetních výkazů. Čerpáno bude především z publikací věnovaných kreativnímu účetnictví či vypovídací schopnosti účetních výkazů. Příkladem jsou, *Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví* (Drábková, Kouřilová 2011), *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních* (Molín 2011), *Kvalita účetních dat v řízení podniku* (Vlčková 2014), *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy* (Brabec 2011), *Creative accounting, Fraud and International accounting scandals* (Jones 2010).

Dále je věnována pozornost jednotlivým metodám hodnocení finančního zdraví podniku, zejména speciálně modelům určeným i pro zemědělské podniky. Zaměření je hlavně na bankrotní a bonitní modely. Modely finanční analýzy jsou popsány např. v publikacích *Metody komplexního hodnocení podniku* (Vochozka 2011), *Výkonnost a tržní hodnota firmy* (Neumaierovi 2002), *Jak posoudit finanční zdraví firmy* (Blaha 2006), Kopta (2008, 2009).

Kromě dosud známých a využívaných metod hodnocení finančního zdraví budou vybrány doplňkové ukazatele, kvalitativní i kvantitativní, které by doplnily metody hodnocení finančního zdraví a zvýšily tak jeho vypovídací schopnost. Zaměřím se i na tvorbu nadhodnoty odvětví. Na to, jak podnik ovlivňuje okolí, jak své okolí svou činností obohacuje.

Po analýze výše zmíněných oblastí budou vybrané modely hodnocení finančního zdraví podniku aplikovány na datech zemědělských podniků. Jednotlivé modely budou propočteny pro podniky z datového souboru. Datový soubor je na Katedře účetnictví a financí EF JU shromažďován a využíván již od roku 1996 a obsahuje rozvahy, výkazy zisku a ztrát, výkazy o sklizni a osevu a vlastní dotazník. Zde jsou známy již v čase podniky, které skončily svou činností a lze usoudit i na příčinu. Dále bude využita databáze Albertina; zde se počítá s nákupem dat v domluvené struktuře. V případě potřeby bude využit i rejstřík Ministerstva zemědělství České republiky a datová síť FADN ČR i zahraniční, dostupná na [www.strankach.www.lei.dlo.nl](http://www.strankach.www.lei.dlo.nl). Zde by mohly být posouzeny diskrepance mezi vykazováním EU a dle českých národních standardů na bázi jejich vypovídací schopnosti.

Po propočtu jednotlivých modelů budou vyhodnoceny silné a slabé stránky modelů, jejich spolehlivost při třídění podniků na bonitní a ohrožené bankrotem a také jejich objektivita (míra rizika ovlivnění výsledku zařazení podniku pomocí kreativního účetnictví). Na základě výsledků bude vytvořen model, respektive upraven jeden z již existujících modelů tak, aby se zvýšila přesnost a pravdivost výsledků hodnocení finančního zdraví podniku. Vhodnost modelu bude opět testována na datovém souboru. Bude testováno, zda zařazení podniku pomocí modelu odpovídá skutečné situaci, v jaké se podnik nachází. Potřebná porovnání se budou týkat i aktuální oborové metodiky.

Pro dosažení cílů bude důležité zodpovězení následujících otázek:

1. Jaké položky účetních výkazů jsou nejvíce rizikové z hlediska objektivnosti vykazovaných dat a proč?
2. Do jaké míry lze uchopit různorodost podmínek do formalizované podoby?
3. Jaká formalizovaná vyjádření směrem k FZP se jeví pro využití v zemědělství vhodná?
4. Do jaké míry lze současnou „úřední metodu“ považovat za objektivní, v jaké situaci?
5. Snaží se podnik sám zmanipulovat výsledky?

## 3 Metody zpracování

Při zpracování budou především použity obecně teoretické explanační metody jako metoda analýzy a syntézy, doplněné o další aktuální metody vyplývající z potřeb a poznatků kurzu.

Základní metodou bude také rešerše literárních zdrojů. Na zpracování literárních zdrojů bude navazovat výběr dat, implementace jednotlivých modelů hodnocení finančního zdraví na vybraná data a následné hodnocení objektivity jednotlivých modelů pomocí kvantitativních metod.

V závěru budou navržena doporučení, která povedou k věrnějším výsledkům hodnocení finančního zdraví.

## Zpracování

Nejdříve bude práce zaměřena na teoretické poznatky týkající se kvality účetních dat, hodnocení finančního zdraví a možností ovlivnění jeho výsledků v důsledku užitých metodik, dále prostřednictvím manipulace s vykazovanými hodnotami. V první etapě budou shromažďována data, informace, pomocí nichž budou upřesněny jednotlivé body, které budou dále analyzovány. Získané výsledky z analýzy hodnocení finančního zdraví a možná východiska včetně využití dalších ukazatelů a metod by se měly stát základem pro aplikaci do stávajících postupů. Po vyhodnocení budou navrženy možné úpravy vedoucí k vyšší míře objektivního posouzení.

## Rešerše literatury

Problematika je zpracována mnoha autory, kteří se zabývají metodami hodnocení finančního zdraví obecně bez zaměření na určitý obor podnikání. Pro naše potřeby bude přihlédnuto zejména k autorům prezentujícím metody v odvětví zemědělství. Obdobně záběr kreativního účetnictví bude zúžen na položky bezprostředně se dotýkajících vybraného oboru. Budou také zváženy další prvky jako behaviorální účetnictví a environmentální faktory jako prvky stojící relativně v pozadí, avšak významné pro interpretaci výsledků. Rešerše je zpracovávána jak na základě jak domácích tak i zahraničních zdrojů.

## 4 Výsledky

Oceňování zvířat a jejich zařazení jsem se věnovala již ve své diplomové práci, kde jsem narazila na několik problémů spjatých s těmito oblastmi. Oceňování zvířat ve vlastních nákladech přináší problém snížené porovnatelnosti hodnot aktiv mezi několika podniky. Ačkoli se oceňuje pomocí kalkulací, každá firma si volí kalkulační vzorec sama. Dochází k rozdílnému stanovení hlavního a vedlejších produktů a tak i k jiným hodnotám. V průběhu doby chovu vznikají rozdílné výše odpisů a tím i rozdíly ve výsledku hospodaření. V tabulce 1 můžete vidět, jaké rozdíly mohou vzniknout u jednoho kusu dojnice.

**Tabulka 1** - Rozdíl ve výsledku hospodaření vlivem ocenění

Účetní případy	Dojnice oceněna ve vlastních nákladech v Kč	Dojnice pořízena nákupem v Kč
Vyřazení dojnice z účtu zásob	34 431	–
Zařazení dojnice	34 431	18 366
Odpisy v jednotlivých letech	2 296	1 225
Vyřazení z majetku – zůstatková cena	0	0
Výše nákladů v jednotlivých letech	2 296	1 225

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by ale účetnictví mělo podávat věrný a poctivý obraz hospodářské pozice podniku, hodnota by měla být snížena pomocí opravné položky na úroveň tržní hodnoty. Pokud by totiž podnik chtěl dojnici prodat, dostal by za ni pouze vyšší odpovídající tržní ceně.

Ocenění ve vlastních nákladech také neodpovídá hodnotě jedinců s cennými genetickými vlastnostmi, natož zůstatkové hodnotě. Hodnotu majetku ovlivňuje i dotace na pořízení investičního majetku. Tato dotace totiž snižuje hodnotu aktiva a tím i vyšší odpisy uplatněných v následujících letech. Důvod je čistě daňový. Nedochozí k uplatnění odpisu od státem poskytovaných dotací. To vede k rozdílným nejen ve výsledku hospodaření, ale také v některých ukazatelích finanční analýzy.

Další rozdíly vznikají u zařazení. Účetní jednotka si sama volí hladinu ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobého. Pokud je zvíře vedeno na účtu zásob, jeho hodnota se do nákladů dostane při jeho vyřazení, zatímco u zvířete v dlouhodobém majetku se do nákladů dostává v průběhu celé doby v chovu prostřednictvím odpisů. To vede k rozdílným hodnotám nejen ve výsledku hospodaření ale také v hodnotách stálých a oběžných aktiv, což má dopad i do ukazatelů finanční analýzy.

Dalším řešeným problémem je ocenění půdy. V podmínkách České republiky je půda oceňována pořizovací cenou a dále vedena v historické ceně. Není možnost využít přecenění, pokud dojde k výrazným změnám v její hodnotě. Podle mezinárodních účetních standardů dochází k ocenění pomocí pořizovací ceny, ale je možné provést přecenění, kterým se účetní hodnota přiblíží ceně reálného trhu. Pro dosažení věrného obrazu je tedy podle mezinárodních účetních standardů možnost využít ocenění i v jiných, než historických cenách, což v našich podmínkách možné není. Celosvětově



dochází k přechodu na oceňování i DHM v reálných hodnotách. Bude tedy nutné v nejbližších letech upravit i naši legislativu. (Valder & Ryska 2004)

#### 4.1 Výstupy

Zpracování povede ke splnění stanovených cílů, z nichž výstup tvoří:

- Návrh upraveného modelu hodnocení finančního zdraví, který by reflektoval ve vyšší míře věrný a poctivý obraz o podniku na bázi jeho účetních dat.
- Zároveň by měly být identifikovány rizikové položky vykazování v důsledku volby metod, záměrného zkreslení vedoucího k neobjektivnímu závěru a hodnocení finanční situace podniku.
- Publikace k výsledkům rešerše a průběžně k výsledkům dalších fází zpracování tématu.
- Prezentace příspěvků na konferencích.

#### 4.2 Přínosy řešení, využití výstupů

Přínosem teoretické části by měl být obecný přehled metod hodnocení finančního zdraví použitelných v českém prostředí se zaměřením na obor zemědělství a jejich možná ovlivnění samotným podnikem.

Dalším přínosem by měl být vytvořený model hodnocení finančního zdraví vhodný pro zemědělství, prvovýrobu, eventuelně speciální zaměření. Tento model bude vytvořen na základě výpočtů existujících modelů a jejich úpravy, která by vedla k vyšší objektivnosti výsledků.

Pro potřeby uživatelů účetních výkazů by měla být zpracována databáze rizikových položek, které mohou být ovlivněny s cílem změny výsledku hodnocení finančního zdraví podniku.

Výsledky jednotlivých výstupů je možno uplatnit i na odborných seminářích a konferencích. Zároveň by výsledky mohly sloužit jako podklad pro další zpracování problematiky v navazujících směrech.

### 5 Závěr

Hodnocení finančního zdraví je nedílnou součástí investičního rozhodování. Aby při rozhodování ale skutečně pomohlo, je potřeba, aby podávalo věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku. Prací chceme docílit určení rizikových oblastí, ve kterých může dojít ke zkreslení, nalezení méně ovlivnitelných ukazatelů a vytvoření modelu, jenž by vedl k vyšší vypovídací schopnosti hodnocení finančního zdraví. Přínosem bude i stanovení výše nadhodnoty odvětví, ke které podnik svou činností přispěje.

#### Poděkování

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Dvořáková, D. (2009). Oceňování, účetní zachycení a vykazování zvířat v krátkodobém a dlouhodobém majetku. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. 11(3). 9-16.
- Dvořáková, D. (2011). Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. 13(8). 2-10.
- Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s. ISBN 978-80-251-1950-1
- Dvořáková, K. (2014). *Účtování o hospodářských zvířatech, vazba na reálnou situaci* (Diplomová práce). České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
- Kouřilová, J. Drábková, Z. (2009). Problematická účetní legislativa u chovu zvířat, dopad do praxe podniků. *Acta universitatis*. 135-139.
- Kouřilová, J.; Křížová. (1996). Reálná hodnota v zemědělství. *Series for Economics, Management and Trade*. 26(1). 29 – 32.
- Valder, A. & Ryska, J. (2004). *Krise účetního hodnocení zemědělské půdy*. Sborník konference Agrární perspektivy XIII. s. 251-256.
- Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví
- Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

## Assessment of financial health of the company in terms of accounting for the case of agriculture

Kristýna Dvořáková, Jindřiška Kouřilová

**Abstract:** *Special risk areas leading to distorted accounting information appear in the area of agriculture. Although methods for assessing the financial health are generally valid and correct, due to various modifications of accounting values reported for a accounting period, including legal, the distortions the real financial situation and further increase of the information uncertainty occur. Topic was chosen based on previous findings that led me to conclude that this is the current and relatively complex issue*

*Firstly we will found out which values in financial statements are affected by a creative accounting, and how it impacts to the assessment of the financial health. Bankruptcy and credibility models will be calculated. There will be solved their influence on models' information ability. In conclusion there will be created a new model that will lead to higher objectivity and better information ability of the assessment of financial health. This model should help investors, owners and managers in decision-making.*

**Key words:** financial health · creative accounting · bankruptcy and credibility models

**JEL Classification:** M41 · Q14

# Struktura účetní závěrky a její novelizace od roku 2016

Anna Kalíšková, Jaroslav Svoboda

**Abstrakt:** Pojem účetní závěrka v podstatě obsahuje účetní výkazy, které má za povinnost účetní jednotka sestavit za účetní období. Jejich náplň vyplývá již ze samotného Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a souvisejících předpisů. V této oblasti však v letošním roce došlo k některým dlouho očekávaným změnám, které budou platné od 1. 1. 2016 a příspěvek se snaží tyto novelizace shrnout. Z novelizací je patrný posun české účetní legislativy směrem bližšímu uplatňování mezinárodních účetních standardů a harmonizace účetnictví.

**Klíčová slova:** účetnictví · účetní závěrka · novelizace od roku 2016

## 1 Úvod

Účetní práce za celé účetní období vrcholí v každé účetní jednotce sestavením účetní závěrky. Účetní závěrka musí poskytnout informace o dané účetní jednotce vedení společnosti, společníkům, státní správě, bankám, věřitelům, burzám a veřejnosti. Podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

## 2 Materiál a metodika

Podkladem pro zpracování příspěvku byla zejména platná účetní legislativa (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) a předpisy související s úpravou této problematiky. Dalším zdrojem byly publikace uvedené v seznamu literatury. Vzhledem k aktuální úpravě účetní legislativy byly výrazným podklady příspěvky publikované v nejnovějších vydáních časopisu Účetnictví a Účetnictví v praxi.

## 3 Výsledky

Sestavování účetní závěrky je upraveno zejména:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Českými účetními standardy pro podnikatele.

S účinností od 1. ledna 2016 budou účetní jednotky rozděleny do 4 kategorií - mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie závisí na dosažení stanovených kritérií. Jedná se o bilanční sumu, čistý obrat a průměrný přepočtený počet pracovníků.

**Tabulka 1** - Kategorizace účetních jednotek

Účetní jed- notka	Hraniční hodnoty pro účetní jednotku, která k rozvahovému dni	Aktiva celkem (mil. Kč)	Roční úhrn čistého obratu (mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	nepřekračuje alespoň 2 ze 3	9	18	10
Malá	není mikro úč. jednotkou a nepřekračuje alespoň 2 ze 3	100	200	50
Střední	není mikro ani malou úč. jednotkou a nepřekračuje alespoň 2 ze 3	500	1 000	250
Velká	překračuje alespoň 2 ze 3	500	1 000	250

Zdroj: Účetnictví v praxi 9/2015

Zákon o účetnictví vymezuje 3 typy účetní závěrky podle toho k jakému okamžiku a z jakých důvodů se sestavuje. Jedná se o řádnou, mimořádnou a mezitímní účetní závěrku. Stejně jako u řádné účetní závěrky musí být i u mimořádné účetní závěrky splněny 2 podmínky (plná inventarizace a uzavření účetních knih). Třetím druhem účetní závěrky je mezitímní účetní závěrka. Sestavuje se v průběhu účetního období a k jinému okamžiku než je rozvahový den. K tomuto datu se účetní knihy neuzavírají a neprovádí se plná inventarizace, ale pouze činnosti, které souvisí s oceňováním majetku a závazků. Tento druh účetní závěrky jsou účetní jednotky povinny sestavovat při např.

přeměnách společnosti (např. fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na vlastníka) či nově od roku 2014 při vyplácení záloh na podíly na zisku.

Některé účetní jednotky sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Tato závěrka poskytuje informace o finanční situaci skupiny účetních jednotek (tj. konsolidační celek) jako by šlo o jedinou účetní jednotku. Konsolidační celek tvoří konsolidující účetní jednotky (ovládající společnosti) a konsolidované účetní jednotky (ovládané společnosti). Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje v případě, kdy je účetní jednotka obchodní společností a je v pozici ovládající či řídicí osoby nebo uplatňuje podstatný vliv v jiné účetní jednotce.

Nově se budou také rozlišovat malé, střední a velké konsolidační skupiny. Zařazení opět bude záviset na dosažení či překročení stanovených kritérií.

**Tabulka 2** - Kategorizace skupin účetních jednotek

Skupina účetních jednotek	Hraniční hodnoty pro skupinu účetních jednotek, která na konsolidovaném základě k rozvahovému dni	Aktiva celkem (mil. Kč)	Roční úhrn čistého obrátu (mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
Malá	nepřekračuje alespoň 2 ze 3	100	200	50
Střední	není malou skupinou úč. jednotek a nepřekračuje alespoň 2 ze 3	500	1 000	250
Velká	překračuje alespoň 2 ze 3	500	1 000	250

Zdroj: Účetnictví v praxi 9/2015

„Povinnost ani metody sestavení konsolidované účetní závěrky se novelou nemění. Významným způsobem se mění osvobození od povinnosti závěrku sestavovat. Malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.“ (Čížek, 2015, s. 4)

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku v plném rozsahu sestavují takové účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Akciové společnosti (bez ohledu na povinnost auditu) vždy sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují takové účetní jednotky, které nemají povinný audit.

Podle § 18 odstavce 1 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, obsahuje účetní závěrka tyto účetní výkazy:

- rozvahu (bilanci),
- výkaz zisku a ztráty,
- přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené ve výše uvedených částech.

Účetní závěrka dále může obsahovat i přehled o peněžních tocích (pro vybrané účetní jednotky) a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Novela zavádí jako povinnou součást účetní závěrky přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro a malé účetní jednotky nemají povinnost tyto výkazy sestavovat. Mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusí výkaz zisku a ztráty zveřejňovat, pokud jim to nestanoví zvláštní předpis. Budou tedy zveřejňovat pouze rozvahu a přílohu.

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. Stávající pojem „zjednodušený rozsah“ se nahrazuje pojmem „zkrácený rozsah“.

Účetní závěrka se sestavuje v českých korunách a měrnou jednotkou jsou celé tisíce Kč. Účetní jednotky, které dosahují brutto aktiva větší než 10 mld. Kč, mohou sestavovat účetní závěrku v milionech Kč. Účetní výkazy se vyplňují ve všech řádcích a nevyplněné řádky se neproškrťávají, nepisují se do nich nuly nebo jiná znaménka, řádky se nerozdělují ani se nepisují údaje mezi řádky do textu. Každá z položek výkazů obsahuje informaci o její výši v minulém účetním období. Některé položky rozvahy a některé položky výkazu zisku a ztráty se neuvádějí, pokud jejich výše byl nulová v minulém i běžném účetní období.

V rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty musí platit základní účetní vazby - položka celkových aktiv se musí rovnat položce celkových pasiv a výsledek hospodaření ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat s výsledkem hospodaření, který je uveden v rozvaze.

Rozvaha

Rozvaha je základním účetním výkazem, který poskytuje informaci o finanční situaci účetní jednotky. Jedná se o přehled majetku (aktiv) a zdrojů financování (pasiv). Rozvaha je statický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku. V příloze č. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je stanoveno uspořádání a označování položek rozvahy.

Zkrácený rozsah bude mít 2 formy v závislosti na zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie. Malé účetní jednotky, které nemají povinný audit, budou sestavovat rozvahu jen na úrovni položek označených písmeny a římskými číslicemi. Výjimkami, kde i ve zkráceném rozsahu rozvahy bude u malých účetních jednotek nutné vykázat větší detail, jsou 2 položky - C. II. 1 a C. II. 2 - rozlišení pohledávek na krátkodobé a dlouhodobé. Mikro účetní jednotky, které nemají povinný audit, sestavují rozvahu jen na úrovni položek označenými písmeny.

**Tabulka 3** - Rozvaha dle novely Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>
<b>A. Pohledávky za upsaný základní kapitál</b>	<b>A. Vlastní kapitál</b>
<b>B. Dlouhodobý majetek</b>	A.I. Základní kapitál
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	A.I.1. Základní kapitál
B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	A.I.2. Vlastní podíly (-)
B.I.2. Ocenitelná práva	A.I.3. Změny základního kapitálu
B.I.2.1. Software	A.II. Ážio a kapitálové fondy
B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva	A.II.1. Ážio
B.I.3. Goodwill	A.II.2. Kapitálové fondy
B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)
B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
B.II.1. Pozemky a stavby	A.III. Fondy ze zisku
B.II.1.1. Pozemky	A.III.1. Ostatní rezervní fondy
B.II.1.2. Stavby	A.III.2. Statutární a ostatní fondy
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory	A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)
B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů	A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny	A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	<b>B. Rezervy</b>
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	B.2. Rezerva na daň z příjmů
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
B.III.1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	B.4. Ostatní rezervy
B.III.2. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	<b>C. Závazky</b>
B.III.3. Podíly - podstatný vliv	C.I. Dlouhodobé závazky
B.III.4. Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	C.I.1. Vydané dluhopisy
B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
B.III.6. Zápůjčky a úvěry - ostatní	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy
B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek	C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím
B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy
B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	C.I.4. Závazky z obchodních vztahů
<b>C. Oběžná aktiva</b>	C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě
C.I. Zásoby	C.I.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
C.I.1. Materiál	C.I.7. Závazky - podstatný vliv
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	C.I.8. Odložený daňový závazek
C.I.3. Výrobky a zboží	C.I.9. Závazky - ostatní
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní

<ul style="list-style-type: none"> <li>C.I.3.1. Výrobky</li> <li>C.I.3.2. Zboží</li> <li>C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny</li> <li>C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby</li> <li>C.II. Pohledávky</li> <li>C.II.1. Dlouhodobé pohledávky</li> <li>C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů</li> <li>C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</li> <li>C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv</li> <li>C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka</li> <li>C.II.1.5. Pohledávky - ostatní</li> <li>C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky</li> <li>C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy</li> <li>C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní</li> <li>C.II.1.5.4. Jiné pohledávky</li> <li>C.II.2. Krátkodobé pohledávky</li> <li>C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů</li> <li>C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</li> <li>C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv</li> <li>C.II.2.4. Pohledávky - ostatní</li> <li>C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky</li> <li>C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</li> <li>C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky</li> <li>C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy</li> <li>C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní</li> <li>C.II.2.4.6. Jiné pohledávky</li> <li>C.III. Krátkodobý finanční majetek</li> <li>C.III.1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba</li> <li>C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek</li> <li>C.IV. Peněžní prostředky</li> <li>C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně</li> <li>C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech</li> <li><b>D. Časové rozlišení aktiv</b></li> <li>D.1. Náklady příštích období</li> <li>D.2. Komplexní náklady příštích období</li> <li>D.3. Příjmy příštích období</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>C.I.9.3. Jiné závazky</li> <li>C.II. Krátkodobé závazky</li> <li>C.II.1. Vydané dluhopisy</li> <li>C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy</li> <li>C.II.1.2. Ostatní dluhopisy</li> <li>C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím</li> <li>C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy</li> <li>C.II.4. Závazky z obchodních vztahů</li> <li>C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě</li> <li>C.II.6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba</li> <li>C.II.7. Závazky - podstatný vliv</li> <li>C.II.8. Závazky ostatní</li> <li>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</li> <li>C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci</li> <li>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</li> <li>C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</li> <li>C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace</li> <li>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</li> <li>C.II.8.7. Jiné závazky</li> <li><b>D. Časové rozlišení pasiv</b></li> <li>D.1. Výdaje příštích období</li> <li>D.2. Výnosy příštích období</li> </ul>
---	--

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., vlastní zpracování

„Směrnice EU umožňuje 2 varianty sestavení rozvahy - vertikální členění rozvahy a horizontální členění rozvahy. V ČR je tradičně sestavovaná rozvaha založená na bilanční rovnici  $\sum \text{aktiv} = \sum \text{pasiv}$ . Rozvaha má v podstatě formu dvoustranné tabulky. První strana obsahuje jednotlivé položky aktiv, druhá jednotlivé položky pasiv.“ (Březinová, 2014, s. 73)

#### Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) je odvozený účetní výkaz a podává informace o finanční výkonnosti účetní jednotky. Výsledovka rozepisuje výsledek hospodaření, který je vykázán v rozvaze v pasivech jako položka vlastního kapitálu. Výsledek hospodaření je zde vyčíslen za provozní, finanční a mimořádnou činnost.

„Účetní jednotka si v případě provozního výsledku hospodaření může vybrat členění nákladů podle druhu (co bylo spotřebováno, jaký druh materiálu vznikl) nebo podle účelu (na jakou činnost, za jakým účelem, kde byl majetek spotřebován). Převážná většina účetních jednotek používá druhové členění výkazu zisku a ztráty.“ (Březinová, 2014, s. 77)

Pokud by si účetní jednotka zvolila výsledovku v účelovém členění, musí uvést druhové členění provozního výsledku hospodaření v příloze účetní závěrky.

V příloze č. 2 (druhové členění) a v příloze č. 3 (účelové členění) Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, je stanoveno uspořádání a označování položek.

V souladu se směrnicí EU se ruší samostatné vykazování mimořádných výnosů a mimořádných nákladů. Tím ve výkazu zisku a ztráty odpadají položky: Mimořádný výsledek hospodaření, Výsledek hospodaření za běžnou činnost a Daň z příjmů z mimořádné činnosti.

„Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu sestávají účetní jednotky, které nejsou obchodními společnostmi (družstva, svěřenecké fondy podle občanského zákoníku, fyzické osoby, ap.) a jsou zároveň mikro nebo malými účetními jednotkami, které nemají povinný audit. Tento výkaz obsahuje vždy položky, které jsou označeny římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu sestávají všechny obchodní společnosti bez ohledu na kategorii účetní jednotky a dále z ostatních účetních jednotek ta, která je velkou, střední, malou či mikro účetní jednotkou a má povinný audit.“ (Koch, 2015, s. 5)

Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavit výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, nemá již povinnost uvést v příloze náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření v druhovém členění.

**Tabulka 4** - Výkazu zisku a ztráty dle novely Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

I. Tržby z prodeje výrobků a služeb
II. Tržby za prodej zboží
A. Výkonová spotřeba
A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
A.2. Spotřeba materiálu a energie
A.3. Služby
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C. Aktivace (-)
D. Osobní náklady
D.1. Mzdové náklady
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
D.2.2. Ostatní náklady
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti
E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
E.1.1. - Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé
E.1.2. - Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné
E.2. Úpravy hodnot zásob
E.3. Úpravy hodnot pohledávek
III. Ostatní provozní výnosy
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
III.2. Tržby z prodaného materiálu
III.3. Jiné provozní výnosy
F. Ostatní provozní náklady
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu
F.3. Daň a poplatky
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
F.5. Jiné provozní náklady
<b>* Provozní výsledek hospodaření (+/-)</b>
IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly
IV.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba
IV.2. Ostatní výnosy z podílů
G. Náklady vynaložené na prodané podíly
V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba
V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy
VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba
VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J. Nákladové úroky a podobné náklady
J.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba
J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VII. Ostatní finanční výnosy
K. Ostatní finanční náklady
<b>* Finanční výsledek hospodaření (+/-)</b>
<b>** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>
L. Daň z příjmů
L.1. Daň z příjmů splatná

L.2. Daň z příjmů odložená (+/-) <b>** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</b> M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) <b>*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b> <b>* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.</b>
--

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., vlastní zpracování

### Příloha

Příloha k účetní závěrce je povinnou částí účetní závěrky podnikatelů. Příloha vysvětluje a doplňuje informace, které jsou vykázány v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Údaje, které uvede účetní jednotka v příloze, by měly být významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné. Na rozdíl od rozvahy a výkazu zisku a ztráty se zde zaznamenávají i skutečnosti, kterou mohou nastat a u kterých není ještě přesně známa jejich výše.

Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je vymezen pouze obsah přílohy k účetní závěrce. Forma zde není stanovena (neexistuje závazný formulář). Předpokládá se, že účetní jednotky budou sestavovat přílohu v popísané formě, v tabulkové formě nebo jejich kombinací.

Obsah přílohy můžeme rozdělit do 3 základních skupin:

1. obecné údaje o účetní jednotce,
2. informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování,
3. doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a
4. informace, které nejsou v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty.

Novela doplňuje obecné pravidlo, že informace v příloze se uvádějí ve stejném pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Přílohu v plné rozsahu sestavují velké nebo střední účetní jednotky a dále jí sestavují také malé nebo mikro účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Konkrétní obsah příloh podle kategorií účetních jednotek je stanoven v § 39, 39a, 39b a 39c.

### Přehled o peněžních tocích

„Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow) rozvádí položky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z aktiv rozvahy a ukazuje, jaké činnosti účetní jednotky peníze přinesly, a naopak jaké je odčerpaly.“ (Müllerová, 2013, s. 52)

V praxi je tento výkaz využíván při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky a řízení její likvidity, při finanční analýze nebo při krátkodobém či dlouhodobém finančním plánování. Výkaz cash flow je založen na peněžní bázi, zatímco rozvaha a výkaz zisku a ztráty na akruálním principu.

Výkaz se sestavuje samostatně za provozní, investiční a finanční (přesněji financování) činnost. Provozní činností se rozumí hlavní výdělečná činnost účetní jednotky a ostatní činnosti, které nelze zahrnout mezi investiční a finanční činnost. Investiční činností se rozumí pořízení a prodej dlouhodobého majetku a finanční činnost je chápána jako taková činnost, která způsobuje změny ve velikosti vlastního kapitálu či dlouhodobých závazků. Tento výkaz je možné sestavovat přímou nebo nepřímou metodou.

### Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi běžným a minulým účetním obdobím. Účetní předpisy vyžadují, aby bylo z tohoto výkazu vidět, z jakých zdrojů byly vyplaceny dividendy či podíly na zisku.

### Audit účetní závěrky a výroční zpráva

Audit účetních výkazů je nezávislé zkoumání a vyjádření názoru auditora na to, zda účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci účetní jednotky k datu, k němuž je sestavována účetní závěrka. Hlavním cílem auditu je zvyšování důvěryhodnosti účetní závěrky. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, uvádí v § 20 podmínky pro povinný audit účetní závěrky.

„Výroční zpráva poskytuje informace společníkům, věřitelům a dalším zúčastněným osobám (např. potenciální investoři, zaměstnanci, banky, burzy, veřejnost). Výroční zpráva by měla obsahovat informace o finanční situaci podniku a další informace, které jsou důležité pro její uživatele.“ (Epstein, Pava, 2003, s. 18)

„Účetní jednotka, která používá investiční nástroje, uvede informace o cílech a metodách řízení rizik dané společností, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty a informace o cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích související s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.“ (Březinová, 2014, s. 180)



Součástí výroční zprávy je podle Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, zpráva o vztazích. Tuto zprávu vypracovává statutární orgán ovládané osoby do 3 měsíců po skončení účetního období. Jedná se o písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou.

„Ověření účetní závěrky auditorem navazuje na kategorizaci účetních jednotek. Nově musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy střední a velké účetní jednotky bez ohledu na právní formu podnikání. Odpadá zde také „časový test“ jednoho, resp. dvou účetních období. Malé účetní jednotky ověřují účetní závěrku dosavadním způsobem (tj. u akciových společností je audit vázán na dosažení alespoň 1 kritéria a u ostatních malých účetních jednotek na dosažení alespoň 2 kritérií). Kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem zůstávají stejné. Mikro účetní jednotky nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud není audit povinný podle zvláštních právních předpisů.“ (Čížek, 2015, s. 3)

#### Zveřejňování účetní závěrky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ukládají účetním jednotkám, které se zapisují do obchodního rejstříku, aby zveřejnily svoji účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin u rejstříkového soudu. Sbírka listin je veřejný seznam, do kterého má možnost každý nahlížet, tisknout si informace z internetu nebo si je na soudu vyžádat.

„Do sbírky listin se ukládá (§ 66 Zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob):

- účetní závěrka (rozhodnutí, výkaz zisku a ztráty, příloha),
- výroční zpráva (pokud je povinnost dle zákona ji vyhotovit),
  - u akciové společnosti návrh na rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty (§ 435 odst. 4, Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích),
  - u akciové společnosti zahrnuje i zprávu o podnikatelské činnosti společnosti a stavu jejího majetku (§ 436 odst. 2, Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích),
- zpráva auditora (pokud je povinnost dle zákona ověření auditorem),
- zpráva o vztazích mezi propojenými osobami (§ 66/e, Zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob),
- rozdělení zisku nebo úhrada ztráty (§ 67, Zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob), pokud není součástí výroční zprávy.“ (Dušek, 2014, s. 57)

V novele se pojem „obchodní rejstřík“ nahrazuje pojmem „veřejný rejstřík“. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena a u účetních jednotek, které mají povinný audit, v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem.

Pokud účetní jednotka nezveřejní účetní závěrku a výroční zprávu, dopouští se správního deliktu. Účetní jednotce může být uložena pokuta podle § 37a odst. 3 písm. b) Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem.

Poměrně častěji je využívána sankce stanovená v § 200 zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, kdy soud po vyzvání obchodní společnosti ke splnění povinnosti předložení účetní závěrky do sbírky listin, udělí pořádkovou pokutu až do výše 20 000,-Kč.

I když jsou sankce vysoké, tak 2/3 českých firem nesplnilo informační povinnost. Z analýzy poradenské společnosti Bisnode vyplývá, že za r. 2013 nezveřejnilo účetní závěrku 67 % tuzemských firem. Dlouhodobě tuto povinnost neplní téměř 60 % společností. Nejhorší morálku mají subjekty se sídlem v Praze a naopak nejspolehlivější informační povinnost mají společnosti z Královéhradeckého kraje. Je to dáno tím, že Praha je v rámci ČR, z pohledu finančních kontrol, považována za daňový ráj. Vyplývá to z přehledu, který na základě údajů ministerstva financí zpracovala společnost e-office Czech Republic. V této analýze jsou zahrnuty údaje z let 2005 - 2012. Nejméně časté kontroly jsou v Praze, Novém Bydžově, Pardubicích, Hradci Králové. Například v Praze 2 se kontrola u stejného poplatníka opakuje jednou za 191 let.

#### **4 Závěr**

Z tohoto článku vyplývá, že se jedná za poslední roky o nejrozsáhlejší novelu Zákona o účetnictví. Tato novela především zapracovává do české legislativy právní předpisy EU a snaží se o snížení administrativní zátěže pro menší účetní jednotky. Mezi nejvýznamnější změny patří kategorizace účetních jednotek, zrušení mimořádných výnosů a nákladů.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

## Literatura

- Březinová, H. (2014). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7478-640-2.
- Čížek, L. (2015). *Novela Zákona o účetnictví účinná od 1. 1. 2016*. Účetnictví Zář 2015, 2 - 4
- Čížek, L. (2015). *Novela Vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako reakce na novelu Zákona o účetnictví*. Účetnictví Říjen 2015, 2 - 7
- Dušek, J. (2014). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: Grada, ISBN 978-80-247-4060-7.
- Epstein, M., & Pava, M. (2003). *How useful are corporate annual reports?* Business Credit April 2003, 18
- Fér, O. (2015). *Dvě třetiny českých firem nesplnily informační povinnost* (online). Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2015/06/dve-tretiny-ceskych-firem-nesplnily-informacni-povinnost/>
- Koch, J. (2015). *Novela Zákona o účetnictví od 1. 1. 2016*. Účetnictví v praxi č. 9/2015, 4 - 9
- Koch, J. (2015). *Novela Zákona o účetnictví od 1. 1. 2016 dokončení*. Účetnictví v praxi č. 10/2015, 9 - 13
- Koch, J. (2015). *Novela prováděcí vyhlášky k Zákonu o účetnictví pro podnikatele od 1. 1. 2016*. Účetnictví v praxi č. 11/2015, 4 - 10
- Kučera, P. (2013). *Daňové ráje a pekla v Česku. Žebříček finančních úřadů* (online). Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/finance/danove-raje-a-pekla-v-cesku-zebricek-financnich-uradu/r~i:article:773476/>
- Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7357-988-3.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., Zákona o účetnictví

## Structure of the financial statements and its amendment since 2016

Anna Kalíšková, Jaroslav Svoboda

**Abstract:** *The concept of financial statements is obliged to construct an entity for the accounting period. Their content is already apparent from Act no. 563/1991 Coll., On accounting. In this area, however, this year there have been some long-awaited changes, which will apply from January 2016 and paper tries to summarize these amendments. Of amendment is a shift to Czech accounting legislation closer towards the application of international accounting standards and accounting harmonization.*

**Key words:** Accounting · Financial Statements · Amendment since 2016

# Vliv legislativních změn na kalkulace v podniku

Veronika Pavouková, Miroslava Vlčková

**Abstrakt:** Cílem příspěvku je analyzovat základní legislativní změny, které v podniku ovlivňují náklady, a tudíž mají vliv na kalkulace podniku. Obecně lze říci, že pojmem náklady rozumíme spotřebu ekonomických zdrojů za určitým účelem vyjádřenou v peněžních jednotkách. Kalkulace jsou pak souhrnem veškerých nákladů použitých pro výrobu daného výkonu. Máme několik druhů nákladů a několik způsobů jejich členění – veškeré jejich třídění závisí zejména na úhlu pohledu, z jakého je posuzujeme (finanční pohled, manažerské pohled atd.). Obdobně existuje i několik metod kalkulací, které se odlišují stupněm přiřazení přímých nákladů a metodou alokací nepřímých nákladů. V příspěvku budou analyzovány základní legislativní změny posledních let, které mohou ovlivnit náklady a tím i stanovené kalkulace v podniku a vyjádřen dopad těchto změn.

**Klíčová slova:** Náklady · Kalkulace · Legislativní změny · Kalkulační vzorec

**JEL classification:** M11 · M41 · M48

## 1 Úvod

Jedním ze základních předpokladů úspěšného působení podniku na trhu je bezesporu dostatečná informovanost nejen o nákladech podniku. Náklady, jak jejich výši, tak i jejich podrobné třídění a konkrétní účelové vazby na konečný produkt, musí firma neustále zjišťovat a řídit. Celkové náklady by měly být zahrnuty v konečné ceně výrobku. Existují dvě základní pojetí nákladů:

- pojetí nákladů na základě finančního účetnictví (toto pojetí je určené zejména pro externí uživatele.),
- pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví (manažerské účetnictví a tedy i náklady dle tohoto účetnictví je určené pouze pro interní uživatele.)

V závislosti na pohledu, z kterého náklady posuzujeme, pak existují poměrně rozdílné definice nákladů. Podle Krále (2010) můžeme podle definice finančního účetnictví vymezit náklady jako úbytek ekonomického prospěchu projevující se na základě poklesu aktiv nebo přírůstků závazků a v daném období vedoucí ke snížení vlastního kapitálu. Velmi podobně pak jsou náklady definovány Mezinárodními účetními standardy IFRS. Ty podle Dvořákové (2008) říkají, že náklady jsou snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo zvýšením závazků či úbytkem užitečnosti aktiv a jenž vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než je rozdělení prostředků vlastníkům podniku. Král (2010) však dále definuje náklady na základně manažerského pojetí jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Na základě předchozích definic lze konstatovat, že pojetí nákladů se do určité míry v závislosti na úhlu pohledu liší. Náklady také můžeme dělit několika způsoby: druho- vě, účelově, dále máme i kalkulační třídění nákladů, či manažerské třídění nákladů.

## 2 Materiál a metodika

Kalkulace jsou jedním z historicky nejstarších nástrojů hodnotového řízení. Všeobecně lze říci, že kalkulací se rozumí zjištění nákladů, zisku či konečné ceny na výrobek, službu atd. Kalkulace vyjadřuje daný výkon jak po jeho hodnotové stránce, tak i zobrazuje výkon v jeho naturálním vyjádření. Podle Krále (2010) je pojem kalkulace využíván ve 3 významech:

1. Jedná se o činnost, která vede ke zjištění a stanovení nákladů na určitý výkon.
2. Jedná se o výsledek této činnosti.
3. Jedná se o část informačního systému v podniku. Tato část informačního systému je součástí manažerského účetnictví a je poměrně nezastupitelná, co se týče informačního obsahu i metody jeho získání.

### Základní pojmy kalkulace

Před samotným řešením problematiky kalkulací je důležité vymezit základní pojmy: Předmět kalkulace, kalkulační jednice a kalkulované množství:

- předmět kalkulace - předmětem kalkulace mohou být veškeré druhy jednotlivých i finálních výkonů, jež podnik vytváří. Tato definice je v praxi poměrně často upravována podle rozsahu sortimentu či využitelnosti kalkulací. Velmi často se tak provádějí kalkulace nákladů jen nejdůležitějších druhů výkonů či jejich skupin u podniků, které produkují například technologicky velmi podobné výrobky (Král, & kol., 2010)
- kalkulační jednice - je to základní pojem, který vymezuje předmět kalkulace. Tímto pojmem rozumíme konkrétní výkon, jež je vymezený druhem, měrnou jednotkou i jakostí. Právě ve vztahu ke kalkulační jednici podnik zjišťuje náklady a další hodnotové veličiny (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007)
- kalkulované množství - jedná se o přesný počet kalkulačních jednic, pro které podnik zjišťuje a stanovuje celkové náklady za určité období. Jsou to tedy náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s produkcí určitého počtu kalkulačních jednic. Informace o výši kalkulovaného množství je tedy poměrně důležitá – souvisí se správným přiřazením nákladů výkonu.
- rozvrhová základna - jedná se o ukazatel, jehož cílem je vyjádřit co nejužší vztah mezi vynaloženými náklady a jednotlivými výkony. Pomocí tohoto ukazatele lze nepřímé náklady alokovat mezi jednotlivé výkony.

#### Kalkulační vzorec

Podle vyhlášky č. 450/2009 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, §1, odst. 2 se cena zpracovává ve struktuře podle přílohy 1 této vyhlášky, pokud není stanoveno jinak. Zmíněná příloha ukládá kalkulační vzorec dle následující tabulky:

**Tabulka 1** - Typový kalkulační vzorec podle vyhlášky č. 450/2009 Sb., o cenách

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Nepřímé náklady: a) Výrobní režie b) Správní režie c) Odpisy, u pronajatého majetku výše nájemného
5. Ostatní náklady
6. Zisk
7. Cena celkem

Zdroj: Příloha č.1 k vyhlášce č. 450/2009 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů

Manažerské účetnictví však náklady rozděluje na vlastní náklady výroby, výkonu a úplné vlastní náklady výkonu. Podle toho pak přiřazuje nepřímé náklady do určitých skupin. Proto je pro potřeby manažerského účetnictví tento vzorec upraven. Takový typový kalkulační vzorec například upravuje Král (2010) a je popsán v následující tabulce.

**Tabulka 2** - Typový kalkulační vzorec dle Krále (2010)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
<b>Cena výkonu bez DPH</b>

Zdroj: Král & kol. (2010)

#### Metody kalkulací

Synek (2011) vysvětluje metody kalkulací jako způsob, jakým jsou stanoveny jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulací závisí na následujících faktorech:

1. Předmět kalkulace.
2. Způsob, jakým se přičítají náklady jednotlivým výkonům.
3. Požadavky, jež jsou kladeny na strukturu a podrobnost členění nákladů.

**Obrázek 1** - Druhy a metody kalkulačí

Zdroj: Synek (2011)

### 3 Výsledky

Na kalkulace v podniku má vliv zejména několik zákonných předpisů. Především v roce 2014 a 2015 se odehrály poměrně zásadní změny v oblasti legislativy. Například v roce 2014 vstoupil v platnost Nový občanský zákoník, Zákon o obchodních korporacích. Nejen v roce 2015 pak byl novelizován Zákon o Daní z přidané hodnoty. Určitý vliv na kalkulace v podniku má samozřejmě vliv i Zákoník práce a další zákonné předpisy.

#### *Zákon o obchodních korporacích*

V roce 2014 proběhla zásadní změna nejen pro podniky a podnikatele v oblasti zákonů. S účinností od 1.1.2014 je Obchodní zákoník nahrazen Zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Zkráceně je však označen jako Zákon o obchodních korporacích. Tento zákon přinesl řadu poměrně významných změn. Po uvedení tohoto zákona v účinnost měly obchodní korporace 4 měsíce na přizpůsobení se tomuto zákonu a dále mají 2 roky na změnu svých společenských smluv do podoby platné dle Zákonu o obchodních korporacích.

#### *Nový občanský zákoník*

V oblasti změny na Nový občanský zákoník se pro účely kalkulace podniku – resp. Vlivu na kalkulace podniku neudály žádné zásadní změny.

#### *Zákoník práce*

Nejprve je potřeba vysvětlit základní rozdíl mezi minimální a zaručenou mzdou. Tento základní rozdíl je nutný vysvětlit zejména proto, že pokud se zvýší minimální mzda, neznamená to, že bude zvýšená i mzda zaručená. Minimální mzda je dle Zákonu č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, §111 odst. 1 definována následovně: „*Minimální mzda je nejnižší přípustná výše odměny za práci v základním pracovněprávním vztahu podle §3. Mzda, plat nebo odměna z dohody nesmí být nižší než minimální mzda. Do mzdy a platu se pro tento účel nezahrnuje mzda ani plat za práci přesčas, příplatek za práci ve svátek, za noční práci, za práci ve ztíženém pracovním prostředí a za práci v sobotu a v neděli.*“ Odstavec 2 stejného zákona pak uvádí základní sazbu minimální mzdy, která činí pro rok 2015 celkem 9 200,- Kč za měsíc nebo 55,-Kč za hodinu práce.

Naproti tomu zaručená mzda je v zákoně č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, §112 odst. 1 vymezena následujícím způsobem: „*Zaručenou mzdu je mzda nebo plat, na kterou zaměstnanci vzniklo právo podle tohoto zákona, smlouvy, vnitřního předpisu, mzdového výměru nebo platového výměru.*“ Pojem zaručená mzda byl zaveden v roce 2007.

Pro Zaručenou i pro minimální mzdu platí základní zásada – pokud nedosáhne mzda nebo plat zaměstnance dané úrovně zaručené/minimální mzdy (do této částky se nepočítá odměna za práci přesčas, příplatek za práce ve svátek, za noční práci, za práci ve ztíženém pracovním prostředí a za práci o víkendu), zaměstnavatel je povinen poskytnout příslušnému zaměstnanci doplatek. Tuto situaci řeší zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, §111 odst. 3 a § 112 odst. 3. *Dotace*

V rámci střednědobého dotačního programu Evropské Unie nesoucí název „Operační program Zaměstnanost“ platný pro roky 2014 – 2020 může zaměstnavatel dostat na některé nově přijaté zaměstnance dotaci v celkové průměrné výši 10 000,- až 12 000,- Kč měsíčně. Tato částka se liší podle regionů a samozřejmě také podle pracovního místa. Cílem tohoto programu je podle oficiálních webových stránek Evropského sociálního fondu v České Republice zvýšit kvalifi-

kaci pracovníků, zvýšit jejich odbornou úroveň nejen znalostí, ale i dovedností a kompetencí. Na základě tohoto programu pak zaměstnavatel, podá-li žádost o dotaci, může získat až na půl roku náhradu nákladů měsíční mzdy nového zaměstnance, splní-li určité požadavky. Jedná se o:

- absolventy škol,
- ženy po mateřské dovolené,
- nezaměstnaní ve věku vyšším jak 50 let,
- nezaměstnaní ve věku vyšším jak 55 let.

#### 4 Závěr

Na kalkulace nákladů v podniku má vliv mnoho činitelů a jedním z těchto činitelů mohou být i legislativní změny. Legislativní úpravy, které se dotýkají našeho právního systému nejen v oblasti soukromého, ale i obchodního práva, přinesly mnoho problémů a nejistot, které mají dopad i do manažerského účetnictví. Do kalkulací nákladů mají negativní dopady především změny v oblasti mzdové politiky a to v souvislosti se stanovením minimální mzdy a povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem za své zaměstnance. Naopak pozitivní dopad do kalkulace nákladů mohou mít dotace na zaměstnávání určitých osob.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. dopl. a aktualiz.vyd. Brno: Computer Press
- Král, B. & kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI
- Nařízení vlády č. 204/2014, kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb. O minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí
- Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., O minimální mzdě, nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.
- Synek, M. & kol. (2011), *Manažerská ekonomika: 5. Aktualizované a doplněné vydání*, Praha: Grada Publishing
- Vyhláška č. 450/2009 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.
- Zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce.

## Impact of legislative changes to the cost calculations

Veronika Pavouková, Miroslava Vlčková

**Abstract:** *The aim of this paper is to analyze the basic legislative changes that affect costs in the business and have an impact on the calculation of the company. Generally, costs mean consumption of the economic resources for a particular purpose, expressed in monetary units. Calculations are the sum of all costs used to produce a given output. We have several types of costs and several mode sof allocation - the classification depends on the perspective from which it is judged (view financial, view managerial etc.). Similarly, there are several methods of calculation, differing degrees of allocation of direct costs and the method of allocating indirect costs. The paper will be analyzed fundamental legislative changes in recent years, which could affect costs and costing in the company and expressed the impact of these changes.*

**Key words:** Costs · Calculations · Legislative Changes · Costing Model

# Změny v legislativě obchodních korporací dle zákona o obchodních korporacích pro akciovou společnost

Kristýna Chadimová, Zita Drábková

**Abstrakt:** *Od 1.1. 2014 došlo k významné změně legislativy v České republice v důsledku zrušení Obchodního zákoníku a účinností nového Zákona o obchodních korporacích (ZOK). Následující příspěvek si klade za cíl prezentovat základní konstrukci změn, které dopadají na podnikatelské subjekty resp. účetní entity v novém prostředí legislativních podmínek České republiky.*

**Klíčová slova:** Změny legislativy · Zákon o obchodních korporacích z.č. 90/20012 Sb.

**JEL classification systém** M10 · M20

## 1 Úvod

Nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích nahrazují obchodní zákoník. V zákonu o obchodních korporacích jsou upraveny jednotlivé společnosti a s nimi související ustanovení, naopak občanský zákoník se zabývá převážně soukromým právem. Nalezneme v něm ale i smluvní právo s upravenými vztahy mezi podnikateli a spotřebiteli. Akciová společnost je typickým představitelem kapitálové obchodní společnosti. Společníci, resp. akcionáři se na ní podílejí poskytnutým kapitálem, přičemž samotný chod řídí odborný management. Akciová společnost je z velké části regulována evropským právem, a proto je nejméně přístupná změnám. I přes tyto limity však ZOK přinesl významné změny. Na dopady konkrétních změn ZOK pro akciovou společnost se zaměřuje tento příspěvek.

## 2 Materiál a metodika

Zákon o obchodních korporacích se snaží stejně jako novelizovaný Občanský zákoník o co nejsrozumitelnější podání právního textu zákona. Celkově jde o zjednodušení vyjadřování stejně tak ze zákona mimo odstranil nepotřebné definice, také snížil počet nepřehledných vnitřních odkazů či počet a délku odstavců jednotlivých paragrafů. Ve srovnání s dosavadní právní úpravou obchodních společností a družstev přináší zákon o obchodních korporacích také mnohem propracovanější systematiku uspořádání pravidel. Příspěvek analyzuje základní dopady změn zákona o obchodních korporacích na akciovou společnost, které vstoupily v účinnost od 1. 1. 2014.

## 3 Výsledky

*Změny zákona o obchodních korporacích (ZOK) pro akciovou společnost*

Legislativní změny nalezneme v celém ZOK, mezi hlavní změny, týkající se dále podrobněji zpracované akciové společnosti, patří i úpravy první, pro všechny společné části – Obchodní korporace.

**Podíl na zisku** upravený v § 34 se stanovuje na základě schválené (nejvyšším orgánem) řádné nebo mimořádné účetní závěrky. Rozděluje se pouze mezi společníky, pokud společenská smlouva neurčí jinak.

Splatnost podílu v kapitálových společnostech je do 3 měsíců ode dne přijetí rozhodnutí o jeho rozdělení nejvyšším orgánem korporace. V osobních společnostech je splatnost do 6 měsíců od konce účetního období. V obou případech opět platí, pokud společenská smlouva neurčí jinak.

Výplata podílu probíhá na základě rozhodnutí statutárního orgánu. Pokud dojde k rozporu se ZOK, nevyplácí se podíl na zisku. Přestože došlo k rozporu a členové statutárního orgánu souhlasili s výplatou, nejednali s péčí řádného hospodáře.

Důležitou novelizaci nalezneme v § 40 **Omezení výplaty zisku nebo jiných vlastních zdrojů**. A to nutné podmínky pro možnost výplaty záloh na podíly ze zisku.

Například nesmí dojít k výplatě za předpokladu, že by tím byl způsoben úpadek. Zálohu lze vyplatit pouze na základě mezitímní účetní závěrky, která potvrzuje, zdali má korporace dostatek finančních prostředků na rozdělování zisku.

Výše zálohy nesmí přesahovat částku činící součet:

- výsledku hospodaření běžného účetního období
- nerozděleného zisku z minulých let
- ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let
- povinný příděl do rezervního fondu.

Pro výplatu dané zálohy nesmí být použito rezervních fondů ani vlastních zdrojů, které jsou tvořeny pro jiné účely a zároveň, které není oprávněna daná korporace měnit.

V § 59 odst. 3 **Smlouva o výkonu funkce**, je uvedeno, že pokud se ve smlouvě o výkonu funkce neuvede odměňování v souladu se zákonem, je výkon považován za bezplatný.

**§ 68 odst. 1 Ručení členů orgánu při úpadku obchodní korporace** popisuje odpovědnost spojenou s ručením statutára (člen/bývalý člen) na základě návrhu soudu, popřípadě insolvenčního správce, a to v případě, kdy bylo rozhodnuto, že obchodní korporace je v úpadku anebo její členové věděli nebo měli a mohli vědět, že je v hrozícím úpadku a neučinili nic pro nápravu této věci.

**Hlava V ZOK** upravuje část zabývající se akciovou společností. Tedy společností, která svůj základní kapitál, alespoň 2 000 000 Kč (nebo 80 000 EUR), rozvrhuje mezi různý počet akcií. Přičemž emisní kurs každé z akcií nesmí být nižší než její jmenovitá hodnota.

*„Kromě celkové systematiky došlo ke změnám i celé řady konkrétních aspektů jako je variabilita akcií, rozložení vnitřních orgánů společnosti apod.“* (Obchodní korporace, 2015)

**§ 255 Úplatné nabytí majetku společnosti od zakladatelů a akcionářů v průběhu dvou let po vzniku společnosti** nahrazuje část Obchodního zákoníku, konkrétně § 196a. Pokud úplata převyšuje 10 % upsaného základního kapitálu, odstavec 1 tohoto paragrafu stanovuje pravidla – úplata nesmí přesahovat hodnotu stanovenou znalcem a nabytí, včetně výše úplaty musí být schváleno valnou hromadou.

**§ 257 Kusové akcie.** Ve stanovách lze vytyčit vydávání akcií, které nemají jmenovitou hodnotu a tím představují stejné podíly na základním kapitálu. Pokud společnost vydá takovéto akcie, nemůže již vydat akcie se jmenovitou hodnotou. Podíl na základním kapitálu se určuje podle počtu akcií, pomocí pravidla 1 akcie je rovna 1 hlasu. Výjimkou jsou stanovami určené akcie s rozdílnými vahami hlasů. Vydá-li společnost kusové akcie, ustanovení týkající se jmenovité hodnoty se nepoužijí.

*„Tyto akcie nejenomže rozšiřují investorské možnosti, ale také ulehčují takové změny základního kapitálu, které se promítají do jmenovité hodnoty akcií.“* (Obchodní korporace, 2015)

Například při zvyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů, u kusových akcií není nutné postupovat velmi finančně náročné vyznačování nové jmenovité hodnoty těchto akcií. (Obchodní korporace, 2015)

Akcie obsahuje číselné označení a podpis člena, popřípadě členů představenstva. Podpis může být nahrazen jeho otiskem, v případě, že jsou na listině použity ochranné prvky proti jejímu padělání nebo pozměnění. To ustanovuje § 260.

Tato změna je drobnějšího rázu, avšak dříve v praxi v této oblasti docházelo k nemalým problémům. (Obchodní korporace, 2015)

Samotná zvláštní práva určují stanovy. V případě pochybností o obsahu zvláštních práv určených ve stanovách může soud na návrh společnosti (nebo akcionáře) rozhodnout, o které právo spojené s akcií se jedná, nebo akcii ustanovit jako kmenovou. V tomto případě pak může majitel požadovat odkoupení akcie společností do 1 měsíce od rozhodnutí soudu, ledaže byla v době získání akcie zřejmá pochybnost.

Tvorba zvláštního rezervního fondu podle § 311 písm. f) **Finanční asistence**, je ve výši poskytnuté finanční asistence.

Společnost, vykazující v aktivech vlastní akcie, tvoří povinně ve stejné výši zvláštní rezervní fond podle § 316 **Zvláštní rezervní fond na vlastní akcie**. Tento fond společnost zruší, popřípadě sníží, pokud vlastní akcie zčásti nebo zcela zcizí, popřípadě použije na snížení základního kapitálu – nikoliv jinak nelze fond použít.

*„Inspirován úpravou evropské společnosti nabízí ZOK možnost, aby si zakladatelé vybrali, zda má mít jejich společnost dualistickou či monistickou strukturu řídicích orgánů.“* (Obchodní korporace, 2015)

Toto ustanovení nalezneme v § 397. Tedy znění, že zvolený systém vnitřní struktury může společnost změnit stanovami.

**Zákaz konkurence**, který je upraven v § 441 a násl., jsou uvedena jasná pravidla omezující konkurenci. Člen představenstva nesmí být členem statutárního orgánu jiné právnické osoby, která podniká ve stejné oblasti – výjimkou je koncern. Dále nesmí podnikat ve stejném předmětu činnosti společnosti, včetně tvorby a zprostředkování této činnosti ji-



ným osobám. A ani nesmí být účasten podnikání jiné obchodní korporace – se stejným předmětem podnikání, ať už jako společník s neomezeným ručením, nebo jako její ovládající osoba.

V rámci dualistické struktury je vedle valné hromady nutné zřídit i dozorčí radu a představenstvo. (Obchodní korporace, 2015)

**§ 446 a násl. Dozorčí rada.** Její funkce jsou jednoznačně kontrolního rázu - dohled nad činností představenstva a společnosti. Valná hromada schvaluje dozorčí radě její zásady v případě, že jsou v rozporu se zákonem. Porušení těchto zásad nemá účinky vůči třetím osobám. Nikdo neoděluje pokyny dozorčí radě týkající se povinnosti kontroly.

*„Za další změny s výrazně praktickými dopady je možné označit zrušení povinnosti volit část členů dozorčí rady zaměstnanci, uvolnění pravidel rozhodování na valné hromadě či přípuštění, aby členem orgánu byla přímo právnická osoba.“* (Obchodní korporace, 2015)

**§ 456 a násl. Monistický systém.**

V rámci monistického systému je zřizována správní rada doplněná o statutárního ředitele. (Obchodní korporace, 2015)

§ 456 uvádí, že ustanovení o představenstvu, které jsou uvedeny v § 435 a násl., odpovídají v monistickém systému funkci statutárního ředitele. Dále pak ustanovení o dozorčí radě odpovídá správní radě, nebo předseda správní rady anebo jiný orgán s obdobnou kontrolní působností.

**Správní rada** upravena v § 457 opět určuje možnost změny počtu členů rady ve stanovách, jinak podle paragrafu má rada 3 členy.

*„Správní rada ve smyslu příslušných ustanovení ZOK určuje základní zaměření obchodního vedení společnosti a dohlíží na jeho řádný výkon.“* (Mikulec & Schejbal, 2014)

*„Do její působnosti patří jakákoliv věc týkající se společnosti, ledaže ji zákon svěřuje do působnosti valné hromady. Je tedy ve své pravomoci omezena pouze valnou hromadou a není oprávněna zastupovat společnost navenek.“* (Mikulec & Schejbal, 2014)

**Předseda vlády - § 461 a násl.** Volí a odvolává jej správní rada. Délka jeho funkčního období nesmí přesahovat délku období jako člena správní rady. Pouze fyzická osoba může být předsedou, jeho případná nezpůsobilost k výkonu funkce má za následek volbu dočasného předsedy – z členů správní rady.

*„Předseda správní rady organizuje a řídí její činnost a dohlíží na řádný výkon funkce správní radě podřízených orgánů společnosti. Má povinnost informovat o svých poznatcích a o činnosti správní rady valnou hromadu.“* (Mikulec & Schejbal, 2014)

**Statutární ředitel - § 463.** Ten je statutárním orgánem, kterému přísluší vedení společnosti. Je jmenován správní radou, jež schvaluje také smlouvu o výkonu jeho funkce. Statutárem může být pouze fyzická osoba splňující podmínky pro členství v představenstvu podle ZOK. Zároveň jím může být i předseda správní rady.

**§ 542 a násl. Postup při nevrácení nebo nepřevzetí akcií.** Na základě rozhodnutí valné hromady dojde k výzvě akcionářů, aby předložili ve lhůtě určené akcie k výměně nebo vyznačení nových údajů na akci, došlo-li ke změně těchto údajů.

Z praktického hlediska se jedná o důležitá ustanovení, které ruší ujednání společenských smluv (viz výše) a zároveň nařizují, aby obchodní korporace přizpůsobily do 6 měsíců od dne nabytí účinnosti předmětné listiny a doručily je do sbírky listin. (Mikulec & Schejbal, 2014)

Odst. 2 popisuje případ, kdy tak neučiní. Rejstříkový soud je k tomu vyzve a stanoví dodatečnou lhůtu pro splnění. Pokud se tak nestane ani po této lhůtě, soud na návrh rejstříkového soudu (popř. osoby) zruší korporaci a nařídí její likvidaci.

*„V neposlední řadě zákon připouští možnost, aby se ve lhůtě dvou let od jeho účinnosti obchodní korporace podřídily změnou svých společenských smluv ZOK jako celku.“* (Mikulec & Schejbal, 2014)

Ustanovení v odst. 5 uvádí, že se tato skutečnost zapisuje do obchodního rejstříku. Změna společenské smlouvy nabyde účinnosti až zveřejněním zápisu o podřízení se ZOK.

*„Žadatelé a příjemci dotací musejí dbát na dodržování korporátních pravidel. Je nutné, aby sledovali legislativní změny v korporátním právu a těmto přizpůsobovali svůj status.“* (Mikulec & Schejbal, 2014)

Pokud obchodní společnosti zákonné povinnosti zanedbají, vystavují se sankci neplatnosti právních úkonů prováděných statutárními orgány. V krajních případech dojde i ke zrušení společnosti, nemluvě o vztahu k čerpání dotací. (Mikulec & Schejbal, 2014)

#### 4 Závěr

Liberalizace je v současnosti jedním z nejvýraznějších trendů regulace obchodních korporací v Evropě. Zákon o obchodních korporacích a nový Občanský zákoník následují tento směr. V obou zákonech jsou snížena donucující ustanovení, odstraňuje množství definic a detailnost úpravy. Na druhé straně ale kladou důraz i na to, aby jím přinášené změny nesnižovaly úroveň ochrany zájmů věřitelů, minoritních společníků, spotřebitelů. Cílem těchto změn tedy není neregulovaná volnost, naopak uvolnění některých pravidel je vyváženo důkladnější regulací těch, kdo spravují majetek obchodních společností a družstev (jednatelé, představenstvo apod.) a jejich chování (např. pomocí pravidel o střetu zájmů, o vyloučení z výkonu funkce, o péči řádného hospodáře a odpovědnosti apod.). Praxe ukáže nakolik dopadnou do odpovědností jednatelů, osob pověřených správou a řízením Corporate Governance a konečně vlastníků (akcionářů) obchodních korporací.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Čížek, V. (12. Březen 2014). *Šest měsíců pro rozhodnutí o rozdělení zisku - přináší rekodifikace změnu?* (online). EPRAVO - Sbírnka zákonů, judikatura, právo. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/sest-mesicu-pro-rozhodnuti-o-rozdeleni-zisku-prinasi-rekodifikace-zmenu-93687.html>
- Mikulec, J., & Schejbal, L. (2014). *Akciová společnost podle zákona o obchodních korporacích* (online). Advokátní kancelář Schejbal [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://akschejbal.cz/akciová-společnost-podle-zákona-o-obchodních-korporacích/>
- Justice.cz. (2015). *Obchodní korporace* (online). Nový občanský zákoník. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/obchodni-korporace/konkretni-zmeny/akciová-společnost>
- Justice. (2015). *Smluvní právo* (online). Nový občanský zákoník. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/smluvni-pravo/obecne>
- Zákon č. 89/2012 Sb. (2014). Nový občanský zákoník.
- Zákon č. 90/2012 Sb. (2014). Zákon o obchodních korporacích.

## Changes in legislation, business corporations under the Act on Business Corporations Act for the company

Kristýna Chadimová, Zita Drábková

**Abstract:** *There was a significant change of legislation in the Czech Republic on 1.1. 2014 due to the cancellation of the Commercial Code Act no. 513/1991 Coll. and the effectiveness of the new Act on Business Corporations Act no. 90/2012 Coll. (ZOK). The following paper searches aims to present the the basic structure of the changes which impact on businesses respectively accounting entities in future legislative terms of the Czech Republic.*

**Key words:** Change of legislation · the Commercial Code Act no. 513/1991 Coll

# Ukazatel prokazatelné ztráty ve veřejné linkové a drážní osobní dopravě

Martin Telecký, Jindřiška Kouřilová

**Abstrakt:** *Dopravní politika státu v oblasti zajištění dopravy plní důležitou funkci, ať už veřejné linkové nebo drážní osobní dopravy. Stát zde stanovuje základní mezinárodní legislativu a smlouvy. Dopravní podniky v rámci své podnikatelské činnosti musí dohodnout podmínky, které jsou obsaženy ve smlouvě o závazku veřejné služby s konkrétním objednatelům (obec, kraj, stát). Ty souvisí s určením výše prokazatelné ztráty, přiměřeného zisku a následné proplacením příslušným dopravním podnikům z veřejných rozpočtů různých vládních úrovní. Propočet prokazatelné ztráty a dalších ukazatelů má svůj vývoj daný vyhláškami č. 241/2005Sb a č. 493/2004 Sb; navíc nemusí vždy odpovídat požadavku zachycení objektivní reality.*

**Klíčová slova:** veřejná linková doprava · veřejná drážní osobní doprava · MHD · prokazatelná ztráta · přiměřený zisk · ekonomicky oprávněné náklady

## 1 Úvod

Zajištění dopravní obslužnosti patří mezi základní služby poskytované státem, regiony a soukromými přepravci obyvatelům, turistům, a to za určitou cenu. Vedle veřejné linkové dopravy i veřejná drážní osobní doprava musí být financována z veřejných rozpočtů v jednotlivých krajích České republiky. Důležitým ukazatelem pro potencionální finanční injekci pro dopravní podniky, ať už ve veřejné linkové dopravě nebo veřejné drážní osobní dopravě, je prokazatelná ztráta. Proto je možno považovat pozornost věnovanou právě tomuto ukazateli za nezbytnou.

## 2 Metodika

Cílem tohoto příspěvku je analýza vyhlášky č. 241/2005Sb. o prokazatelné ztrátě ve veřejné drážní osobní dopravě a o vymezení souběžné veřejné osobní dopravy, vyhlášky č. 493/2004 Sb., kterou se upravuje prokazatelná ztráta ve veřejné linkové dopravě, a kterou se konkretizuje způsob výkonu státního odborného dozoru v silniční dopravě nad financováním dopravní obslužnosti a vyhlášky č. 296/2010 Sb. o postupech pro sestavení finančního modelu a určení maximální výše kompenzace. Na základě analýzy vyhlášek je třeba zpracovat informace o přiměřeném zisku, klasifikaci oprávněných nákladů a tržeb. V rámci porovnání obou vyhlášek bude poukázáno na rozdíly a nedostatky těchto vyhlášek.

## 3 Výsledky

### 3.1 Financování veřejné osobní dopravy

#### Prokazatelná ztráta ve veřejné linkové dopravě

U veřejné linkové dopravy je (podle vyhlášky č. 493/2004 Sb., 2004) pojem „prokazatelná ztráta“ definována jako rozdíl mezi součtem ekonomicky oprávněných nákladů a upraveného přiměřeného zisku a dále dosaženými tržbami a výnosy.

#### Prokazatelná ztráta ve veřejné drážní osobní dopravě

U veřejné drážní osobní dopravy se prokazatelná ztráta stanoví jako *rozdíl mezi výší ekonomicky oprávněných nákladů zvýšených o přiměřený zisk a celkovými výnosy z provozování veřejné drážní osobní dopravy vlaky regionální a celostátní dopravy.*

Pro výpočet prokazatelné ztráty má dopravce povinnost přiřazovat ekonomicky oprávněné náklady do úseků drah zvlášť pro vlaky regionální dopravy a celostátní dopravy a rozčlenit do územních obvodů.

Dle základního výkazu nákladů a výnosů z přepravní činnosti ve veřejné drážní osobní dopravě se do výnosů zahrnují:

---

**Ing. Martin Telecký,** Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí, Studentská 13, 370 05 České Budějovice, e-mail: martin.telecky@volny.cz

**doc. Ing. Jindřiška Kouřilová CSc.,** Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí, Studentská 13, 370 05 České Budějovice, e-mail: kourilova@ef.jcu.cz

- tržby z jízdného
- tržby z přepravy zavazadel
- tržby z přírůžek a pokut za nedodržování přepravního řádu
- tržby za další služby související s osobní přepravou
- úhrada ztráty ze žakovského jízdného

Ve veřejné drážní osobní dopravě se celkové výnosy zjistí na základě všech druhů příjmových přepravních dokladů vedených v účetnictví dopravce. Tržby z jízdného se rozdělí pro vlaky regionální a celostátní dopravy a následně do jednotlivých územních obvodů krajů. Úhrada ztráty ze žakovského jízdného se vypočítá jako rozdíl jízdného bez slevy na žakovské jízdné a jízdného se slevou na žakovské jízdné. Úhradu ztráty ze žakovského jízdného (ceny bez DPH) si dopravce sám vypočítá a dodá Ministerstvu dopravy pro potřeby úhrady prokazatelné ztráty. Přesnější podmínky jsou uvedeny ve smlouvě o závazku veřejné služby.

Prokazatelná ztráta je hrazena z veřejných rozpočtů (od obcí, krajů), přesnější podmínky vyplacení této ztráty jsou uvedeny ve smlouvě o závazku veřejné služby mezi objednatelem a dopravcem. Na základě této smlouvy je možné prokazatelnou ztrátu vyplácet v podobě záloh za každé čtvrtletí za podmínky sestavení předběžného výkazu nákladů a tržeb z přepravní činnosti ve veřejné linkové dopravě a drážní osobní dopravě. Tyto poskytnuté finanční prostředky, které jsou určeny na úhradu prokazatelné ztráty, nemohou být použity na jiné účely podnikání.

### Přiměřený zisk ve veřejné dopravě

Dalším významným ukazatelem je přiměřený zisk ve veřejné linkové a drážní osobní dopravě.

#### *Přiměřený zisk ve veřejné linkové dopravě*

Vyhláška č. 493/2004 Sb. definuje pojem „přiměřený zisk“: „Částka, která se vypočte jako součet částky, která po zdanění a po minimálním přidělu do povinných fondů nepřekračuje 1/8 ceny autobusů používaných zpravidla pro veřejnou linkovou dopravu zajišťující dopravní obslužnost plněním závazku veřejné služby, a částky, která nepřekračuje podíl ceny investic souvisejících s provozováním veřejné linkové dopravy odpovídající době životnosti dle zvláštního zákona, pokud s těmito investicemi vyjádřil pro účely jejich zahrnutí do výpočtu prokazatelné ztráty souhlas dopravní úřad (objednatel)“.

Základní výpočet přiměřeného zisku ve veřejné linkové dopravě:

$$\left[ \left( \frac{\text{počet autobusů} \times \text{cena autobusu}}{8} - \text{účetní odpisy autobusů} \right) / \text{koeficient} \right] - \text{úcelová dotace ze státního rozpočtu a rozpočtu objednatele na nákup autobusů};$$

Koeficient se vypočítá jako:  $\frac{100 - \% \text{ daně z příjmů}}{100}$ . Koeficient slouží pro potřeby zahrnutí daně z příjmů právnických osob.

Dopravcům je umožněno na základě smlouvy vyplácet přiměřený zisk, který je určen pouze na podporu obnovy vozidel ve veřejné linkové dopravě a městské hromadné dopravě (autobusy). Přiměřený zisk, stejně jako prokazatelná ztráta, nemůže být vynakládán na jiné účely podnikání. Je chápán jako možnost získání finančních prostředků (zdrojů) pro obnovu vozového parku.

#### *Přiměřený zisk ve veřejné drážní osobní dopravě*

Dle vyhlášky č. 241/2005Sb. přiměřený zisk ve veřejné drážní osobní dopravě nesmí překročit 5% ekonomicky oprávněných nákladů.

### 3.2 Klasifikace ekonomicky oprávněných nákladů

Pro výpočet prokazatelné ztráty a přiměřeného zisku je zapotřebí klasifikovat ekonomicky oprávněné náklady.

Klasifikace ekonomicky oprávněných nákladů dle vyhlášky č. 493/2004 Sb. o prokazatelné ztrátě a vyhlášky č. 241/2005 Sb. se náklady člení následovně:

- Pohonné hmoty – spotřeba pohonných hmot, spotřeba nafty, oleje, benzínu, maziv na ujeté kilometry v autobusové linkové dopravě za celou účetní jednotku
- Trakční energie, trakční nafta u drážních vozidel, trakční energie u trakce trolejbusy
- Pryžové obruče – nové pneumatiky, duše, ventily a další
- Ostatní přímý materiál – náhradní díly, elektromateriál, čistící a mycí potřeby, nemrznoucí směsi, uniformy, ochranné pomůcky, běžné opravy (jedná se o přímý materiál spotřebovaný přímo na autobusy, drážní vozidla)
- Přímé mzdy – mzdy řidičů, revizorů, průvodčích, uklízeček, přepravních pokladen, technicko - hospodářských pracovníků a další.
- Odpisy autobusů – účetní odpisy autobusů, hmotného investičního majetku, který přímo souvisí s linkovou autobusovou dopravou, dále účetní odpisy investičního majetku související s informačním systémem předprodejem jízdenek; účetní jednotka sama určí postupy odepisování dlouhodobého majetku, sama si stanoví sazby účetních odpisů (dle výkonů, z hlediska času a další)
- Odpisy drážních vozidel – pouze účetní odpisy, viz odpisy autobusů
- Leasingy dopravních prostředků – leasingové splátky na dopravní prostředky, zařízení spojené s provozem veřejné linkové dopravy, náklady na akontaci leasingu,
- Opravy a udržování autobusů – externí opravy vyčíslené jednotlivými fakturami, opravy ve vlastní režii
- Silniční daň – autobusy zabezpečující linkovou vnitrostátní dopravu jsou od silniční daně osvobozeny
- Pojištění zákonné odpovědnosti – jedná se o zákonné a havarijní pojištění vztažené na linkovou autobusovou dopravu a veřejnou drážní osobní dopravu
- Cestovné – cestovní náklady dle zákona o cestovních náhradách
- Odvody do fondů – pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění
- Režijní náklady – náklady, které přímo souvisí s provozováním autobusové dopravy a které se vztahují na provozování pravidelné linkové dopravy; účetní jednotka musí ve smlouvě stanovit způsob rozpuštění režijních nákladů (dle počtu ujetých kilometrů, počtu řidičů, vozidel nebo na základě provozních nákladů), způsob rozpuštění režijních nákladů u veřejné drážní osobní dopravy se stanoví na základě ujetých vlkkm (vlakových kilometrů)
- Poplatky za použití kolejí, pokud dopravce není vlastníkem těchto kolejí. V tomto případě se dopravce dohodne se SŽDC (Správou železniční dopravní cesty).

**Obrázek 1** - Výkaz nákladů a tržeb z přepravní činnosti ve veřejné linkové dopravě dle vyhlášky č. 493/2004 Sb.

Položka	Řádek	veřejná linková doprava skutečnost k 31.12.201x		veřejná linková doprava	
		Celkem tis. Kč	Kč/km	celkem v tis. Kč	Kč/km
Pohonné hmoty, oleje	1				
Pryžové obruče	2				
Ostatní přímý materiál	3				
Přímé mzdy	4				
Autobusy celk.	Odpisy	5			
	Pronájem/leasing	6			
	Opravy a udržování	7			
	Silniční daň	8			
	Pojištění (zákonné, havarijní)	9			
Ostatní přímé náklady	Cestovné	10			
	Odvody do fondů	11			
	Jiné ostatní přímé náklady	12			
Režijní náklady	13				
<b>Provozní náklady celkem</b>	<b>14</b>				
+Z/-Z					
Tržby	Celkem	15			
	tržby z přeprav	16			
	jiné tržby	17			
Úhrada provozní ztráty	do tržeb celkem	18			
	od obcí	19			
	od krajského úřadu	20			
	Úhrada ztráty ze žakovského jízdného	20a			
Dotace na obnovu autobusů	21				
Dotace na obnovu autobusů (leasing)	21a				
slevy poskytnuté dle Výměru MF celkem	21b				
Přepravní výkony (tis. oskm)	22				
Ujeté km (tis. km) (dle jízdného řádu)	23				
Ujeté km (tis. km) (přistav., odst., přejezdy)	24				
Průměrné obsazení (osoby)	25				
Počet autobusů	26				

**Obrázek 2** - Výkaz nákladů a výnosů z přepravní činnosti ve veřejné drážní osobní dopravě dle vyhlášky č. 241/2005 Sb.

Položka	Řádek	Hodnota	
		v tis. Kč	v Kč/vlkm
Výkonová spotřeba	Trakční energie a palivo	1	
	Přímý materiál	2	
	Netrakční energie a palivo	3	
	Opravy od externích dodavatelů	4	
	Ostatní služby	5	
	Celkem (ř.1 + ř.2 + ř.3 + ř.4 + ř.5)	6	
Osobní náklady	Mzdové náklady	7	
	Zák. soc. a zdrav. pojištění	8	
	Celkem (ř.7 + ř.8)	9	
Odpisy dlouhodobého majetku	10		
Ostatní přímé náklady	11		
Vnitropodnikové náklady	12		
Úhrada za použití ŽDC celkem	13		
Provozní režie	14		
Správní režie	15		
Náklady celkem (ř.6 + ř.9 + ř.10 + ř.11 + ř.12 + ř.13 + ř.14 + ř.15)	16		
Výnosy	Tržby z jízdného	17	
	Ostatní tržby z přepravy	18	
	Ostatní výnosy	19	
	Úhrada ztráty ze žakovského jízdného	20	
	Výnosy celkem (ř.17 + ř.18 + ř.19 + ř.20)	21	
Slevy poskytnuté dle výměru MF celkem	22		
Dopravní výkon v tis. vlkm	23		
Dopravní výkon v tis. místokm	24		

Sestavil :	
Telefon :	
Datum :	

Razítko a podpis
------------------

Před uzavřením smlouvy musí být projednány veškeré nákladové položky, které přímo souvisí se zajištěním dopravní obslužnosti.

Základní výkazy nákladů a tržeb z přepravní činnosti ve veřejné linkové a drážní osobní dopravě, podle kterých se vypočítá prokazatelná ztráta a přiměřený zisk. Jsou uvedeny v obrázku 1 a 2.

### Vyhláška č. 296/2010 Sb. o postupech pro sestavení finančního modelu a určení maximální výše kompenzace

Dle vyhlášky č. 296/2010 Sb. o postupech pro sestavení finančního modelu a určení maximální výše kompenzace se nahrazuje pojem „prokazatelná ztráta a přiměřený zisk“ pojmem kompenzační částka.

Dopravce má povinnost předkládat objednateli dle nové vyhlášky veškeré informace o stavu svého majetku související se zajištěním dopravní obslužnosti, výkonnosti, veškeré činnosti. Dopravce je tak více kontrolovanější a jsou uplatněny náročnější podmínky než u předchozích vyhlášek.

Určení maximální výše kompenzace se vypočte stejným způsobem jako přiměřený zisk, avšak musí se dodržet podmínka maximální dovolené míry výnosu na kapitál.

Nově dle vyhlášky č. 296/2010 Sb. má každý dopravce před uzavřením smlouvy povinnost vykázat veškerá svá provozní aktiva. Ve vyhlášce č. 493/2004 Sb. tato povinnost nebyla přímo nutná. Důvodem vykazování provozních aktiv je nová podmínka nepřekročení maximální dovolené míry výnosu na kapitál, která činí 7,5% ročně z provozních aktiv. Maximální dovolená míra výnosu na kapitál se vypočítá jako podíl čistého příjmu a hodnota provozních aktiv vyplývající ze smlouvy o závazku veřejné služby. Do provozních aktiv se zahrne pouze hodnota provozních aktiv v zůstatkové ceně ke konci bezprostředně předcházejícího účetního období.

Dopravní podniky musí využívat svůj majetek vždy pořízený a evidovaný ve svém vlastnictví. K výpočtu přiměřeného zisku je zapotřebí určení přesné výše účetních odpisů a průměrné ceny autobusů související přímo k zajištění dopravní obslužnosti. U veřejné drážní osobní dopravy nesmí překročit 5% ekonomicky oprávněných nákladů.

Pokud byl majetek pořízen formou leasingu, dopravce může do provozních aktiv zahrnout pouze první mimořádnou splátku leasingové společnosti, jejíž hodnotu rovnoměrně snižuje po dobu trvání leasingu. U zpětného leasingu není možné majetek zahrnout do provozních aktiv. Účetní jednotka zaúčtuje zpětný leasing do položky ostatních výnosů. Majitelem vozidla se pak stává leasingová společnost. Dopravce pak platí pouze nájem společnosti. Ten se může projevit pouze nepřímo v nákladech na jednotku výkonu (km).

### 5.1 Výchozí finanční modely a výkazy skutečných nákladů a výnosů ve veřejné linkové a drážní osobní dopravě

**Obrázek 3 -** Výchozí finanční model ve veřejné linkové dopravě dle vyhlášky č. 296/2010 Sb.

Výchozí finanční model		řádek	předpokládané hodnoty (v tis. Kč)		
			období 1	období 2*	období n*
Výchozí náklady	Pohonné hmoty a oleje	1			
	Přímý materiál a energie	2			
	Opravy a údržba vozidel	3			
	Odpisy dlouhodobého majetku	4			
	Pronájem a leasing vozidel	5			
	Mzdové náklady	6			
	Sociální a zdravotní pojištění	7			
	Cestovné	8			
	Úhrada za použití infrastruktury	9			
	Silniční daň	10			
	Elektronické mýto	11			
	Pojištění (zákoně, havarijní)	12			
	Ostatní přímé náklady	13			...
	Ostatní služby	14			
	Provozní režie	15			
	Správní režie	16			
<b>Náklady celkem (řádek 1 až 16)</b>		<b>17</b>			
Výchozí výnosy	Tržby z jízdného	18			
	Ostatní tržby z přepravy	19			
	Ostatní výnosy	20			
	<b>Výnosy celkem (řádek 18 až 20)</b>	<b>21</b>			
Hodnota provozních aktiv**		22			
<b>Čistý příjem</b>		<b>23</b>			
<b>Kompenzace (ř.17 - ř.21 + ř.23)</b>		<b>24</b>			
Dotace na pořízení a modernizaci vozidel		25			
Jiná dotace		26			

\* uveďte hodnoty pro další období nebo způsob indexace podle § 8 odst. 3

\*\* uveďte v souladu s hodnotou v tabulce obsažené v příloze č. 5

**Obrázek 4 -** Výchozí finanční model ve veřejné drážní osobní dopravě dle vyhlášky č. 296/2010 Sb.

Výchozí finanční model		řádek	předpokládané hodnoty (v tis. Kč)		
			období 1	období 2*	období n*
Výchozí náklady	Trakční energie a palivo	1			
	Netrakční energie a palivo	2			
	Přímý materiál	3			
	Opravy a údržba vozidel	4			
	Odpisy dlouhodobého majetku	5			
	Pronájem a leasing vozidel	6			
	Mzdové náklady	7			
	Sociální a zdravotní pojištění	8			
	Cestovné	9			
	Úhrada za použití dopravní cesty	10			
	Úhrada za použití ostatní infrastruktury	11			
	Ostatní přímé náklady	12			...
	Ostatní služby	13			
	Provozní režie	14			
	Správní režie	15			
<b>Výchozí náklady celkem (řádek 1 až 15)</b>		<b>16</b>			
Výchozí výnosy	Tržby z jízdného	17			
	Ostatní tržby z přepravy	18			
	Ostatní výnosy	19			
	<b>Výchozí výnosy celkem (řádek 17 až 19)</b>	<b>20</b>			
Hodnota provozních aktiv**		21			
<b>Čistý příjem</b>		<b>22</b>			
<b>Kompenzace (ř.16 - ř.20 + ř.22)</b>		<b>23</b>			
Dotace na pořízení a modernizaci vozidel		24			
Jiná dotace		25			

\* uveďte hodnoty pro další období nebo způsob indexace podle § 8 odst. 3

\*\* uveďte v souladu s přílohou č. 5

**Obrázek 5** - Výkaz skutečných nákladů a výnosů ve veřejné linkové dopravě dle vyhlášky č. 296/2010 Sb.

Dopravce:  
Objednatel:  
Období:

Výkaz nákladů a výnosů	řádek	hodnoty	
		tis. Kč	Kč/km
Skutečné náklady	Pohonné hmoty a oleje	1	
	Přímý materiál a energie	2	
	Opravy a údržba vozidel	3	
	Odpisy dlouhodobého majetku	4	
	Pronájem a leasing vozidel	5	
	Mzdové náklady	6	
	Sociální a zdravotní pojištění	7	
	Cestovné	8	
	Úhrada za použití infrastruktury	9	
	Silniční daň	10	
	Elektronické mýto	11	
	Pojištění (zákönné, havarijní)	12	
	Ostatní přímé náklady	13	
	Ostatní služby	14	
	Provozní režie	15	
	Správní režie	16	
<b>Skutečné náklady celkem (řádek 1 až 16)</b>	<b>17</b>		
Skutečné výnosy	Tržby z jízdného	18	
	Ostatní tržby z přepravy	19	
	Ostatní výnosy	20	
	<b>Skutečné výnosy celkem (řádek 18 až 20)</b>	<b>21</b>	
Hodnota provozních aktiv*	22		
<b>Čistý příjem</b>	<b>23</b>		
<b>Kompensace (ř.17 - ř.21 + ř.23)</b>	<b>24</b>		
Dotace na pořízení a modernizaci vozidel	25		
Jiná dotace	26		
<b>Uskutečněný dopravní výkon (km)</b>	<b>27</b>		
Ostatní výkony: přístavné, odstavné, přejezdové (km)	28		

\* uveďte v souladu s přílohou č. 6

**Obrázek 6** - Výkaz skutečných nákladů a výnosů ve veřejné drážní osobní dopravě dle vyhlášky č. 296/2010 Sb.

Dopravce:  
Objednatel:  
Období:

Výkaz nákladů a výnosů	řádek	hodnoty	
		tis. Kč	Kč/(tkm/vozkm)*
Skutečné náklady	Trakční energie a palivo	1	
	Netrakční energie a palivo	2	
	Přímý materiál	3	
	Opravy a údržba vozidel	4	
	Odpisy dlouhodobého majetku	5	
	Pronájem a leasing vozidel	6	
	Mzdové náklady	7	
	Sociální a zdravotní pojištění	8	
	Cestovné	9	
	Úhrada za použití dopravní cesty	10	
	Úhrada za použití ostatní infrastruktury	11	
	Ostatní přímé náklady	12	
	Ostatní služby	13	
	Provozní režie	14	
	Správní režie	15	
<b>Skutečné náklady celkem (řádek 1 až 15)</b>	<b>16</b>		
Skutečné výnosy	Tržby z jízdného	17	
	Ostatní tržby z přepravy	18	
	Ostatní výnosy	19	
	<b>Skutečné výnosy celkem (řádek 17 až 19)</b>	<b>20</b>	
Hodnota provozních aktiv**	21		
<b>Čistý příjem</b>	<b>22</b>		
<b>Kompensace (ř.16 - ř.20 + ř.22)</b>	<b>23</b>		
Dotace na pořízení a modernizaci vozidel	24		
Jiná dotace	25		
<b>Uskutečněný dopravní výkon (vtkm/vozkm)*</b>	<b>26</b>		
Ostatní výkony: přístavné, odstavné, přejezdové (vtkm/vozkm)*	27		

\* vyznačte použité jednotky

\*\* uveďte v souladu s přílohou č. 6

Dle vyhlášky č. 296/2010 Sb. o postupech pro sestavení finančního modelu a určení maximální výše kompenzace se tržby ve veřejné linkové a drážní osobní dopravě dělí na:

- tržby z jízdného (tržby získané od cestujících – jízdné)
- ostatní tržby z přepravy (tržby z přepravy zavazadel, ostatní přírůžky za nedodržování přepravního řádu)
- ostatní výnosy (nezahrnuje výnos z prodeje dlouhodobého majetku, dle dohody ve smlouvě se může zahrnout výnos z prodeje majetku při zpětném leasingu, který se časově rozlišuje po dobu trvání leasingu)

Vyhláška č. 296/2010 Sb. člení výnosy (tržby) do tří skupin, neboť účelem je lepší vypovídací schopnost a následně správné zaúčtování některých tržeb či výnosů do požadované skupiny výnosů (tržeb).

Dle vyhlášky č. 296/2010 Sb. výchozí finanční model musí být sestaven před uzavřením smlouvy a musí být známý všechny předpoklady a očekávaný vývoj, aby čistý příjem nebyl v záporné hodnotě.

Pokud jsou náklady ve výkazu skutečných nákladů a výnosů ve veřejné linkové dopravě a veřejné drážní osobní dopravě nižší než ve výchozím finančním modelu nebo jsou-li výnosy vyšší, účetní jednotka vrátí zpět rozdílnou hodnotu kompenzace objednateli nebo na základě dohody ve smlouvě převede rozdíl do dalšího období. Pokud jsou skutečné náklady naopak vyšší než ve výchozím finančním modelu, proplatí se dle vyhlášky pouze polovina hodnoty z rozdílné odchylky. S ohledem na financování dopravní obslužnosti nejde o motivační chování. Dopravce je vázán smlouvou, ve které jsou většinou tyto skutečnosti řešeny. Navíc je uzavřen konkrétní dodatek ke smlouvě, který jednoznačně určí výši finanční částky, kterou objednatel dopravci proplatí.

Ve smlouvě může být stanoveno proplacení celé hodnoty kompenzace.

Mnoho dopravců, kteří mají uzavřené smlouvy o závazku veřejné služby, se řídí stále platnou vyhláškou č. 493/2004 Sb. a vyhláškou č. 241/2005 Sb. Ovšem po skončení platnosti smlouvy se musí uzavřít nová smlouva, která bude obsahovat již nová pravidla a podmínky úhrady maximální výše kompenzace dle vyhlášky č. 296/2010Sb. Princip úhrady maximální výše kompenzace je podobný jako u prokazatelné ztráty a přiměřeného zisku, avšak došlo pouze k nahrazení starších pojmů pojmy novými a vznikla nová pravidla, nové výkazy s novým členěním nákladů a tržeb, kterými se urč-

je maximální výše kompenzace. Vyhláška č. 296/2010 Sb. vyžaduje podrobnější informace o dopravci, který zajišťuje dopravní obslužnost, aby nedocházelo ke zbytečnému nadhodnocování výše kompenzace. Vyhlášky č. 493/2004 Sb. a č. 241/2005 Sb. tyto podrobné požadavky nevyžadují, avšak musí být přesně stanoveny ve smlouvě mezi dopravcem a objednatelem. Dříve byly požadavky sjednávány mezi dopravcem a příslušným dopravním úřadem. Úhrada prokazatelné ztráty a přiměřeného zisku (maximální výše kompenzace) je především sjednávána ve smlouvách a může se odchýlit od příslušné vyhlášky. Podmínky a způsob stanovení přiměřeného zisku je uvedeno individuálně v každém kraji (regionu) ve smlouvě o závazku veřejné služby. Bere-li se v úvahu procentní výše přiměřeného zisku 5% ve veřejné drážní osobní dopravě, jedná se v podstatě o velmi rozumné procento ekonomicky oprávněných nákladů. V mnoha smlouvách s dopravci se počítá s cca 2 % ekonomicky oprávněných nákladů (EON).

Vyhláška č. 296/2010 Sb. stanovuje, aby každý dopravce předkládal objednateli stav svého majetku, respektive stav provozních aktiv, která bezprostředně využívá k zajištění dopravní obslužnosti. Dle mého názoru je tato podmínka vyhovující, neboť je tímto způsobem stanovena maximální výše kompenzace. Objednatel na základě zůstatkové ceny získává informace o stáří vozového parku a v konečné fázi poskytne vyšší kompenzaci na obnovu staršího vozového parku částečně novým.

Pro účely rozklíčování nákladů v drážní dopravě je postup pro určení výše prokazatelné ztráty nedostatečný. Důvodem je především využití heterogenního parku hnacích i hnaných vozidel na stejných tratích, rozdílná kapacita souprav a další faktory. Tyto skutečnosti velice ovlivňují nákladovost provozu na jednotlivých tratích.

#### 4 Závěr

Úkolem bylo porovnání základních vyhlášek ve veřejné dopravě, podle kterých se stanovuje výše prokazatelné ztráty a přiměřeného zisku. Vyhlášky č. 493/2004 Sb. a č. 241/2005 Sb. byly nahrazeny vyhláškou č. 296/2010 Sb. již dle evropských norem, která požaduje podrobnější informace o účetní jednotce zajišťující dopravní obslužnost. Výhodou u vyhlášky č. 493/2004 Sb. není podmínka nepřekročení maximální dovolené míry výnosu na kapitál, avšak dopravce získá pouze část kompenzace na základě podmínek ve smlouvě. Účetní jednotka musí předkládat objednateli výchozí finanční modely zahrnující výchozí náklady a tržby (výnosy), výkaz provozních aktiv a na konci účetního období zpracování výkazů skutečných nákladů a tržeb (výnosů) a vyřešení případných odchylek. Tím je odstraněno riziko nadhodnocování nákladových položek a zvyšování čistého příjmu, který úzce souvisí s výší kompenzační částky. Většina dopravních podniků má stále platnou smlouvu o závazku veřejné služby dle vyhlášky č. 493/2004 Sb. a č. 241/2005 Sb. Pro externí uživatele by bylo vhodné podrobněji konkretizovat některé nákladové a výnosové položky pro potřeby zefektivnění vypovídací schopnosti výkazů. Ve vyhlášce č. 296/2010 Sb. jsou uvedeny základní požadavky, podle kterých se vypočítá maximální výše kompenzace prostřednictvím sestavení výchozích a skutečných finančních modelů. Pro výpočet čistého příjmu je nutné znát výši provozních aktiv, která jsou zahrnuta ve výkazu provozních aktiv. Avšak bylo by vhodné ve vyhlášce podrobněji odůvodnit nezahrnutí některých položek do celkové hodnoty provozních aktiv.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

Červenka, M. (2015). *Změna trendu ve financování veřejné dopravy* (online). Dostupné z:

[http://kvf.vse.cz/storage/1180450696\\_sb\\_cervenka.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1180450696_sb_cervenka.pdf)

Zákon č. 266/1994 Sb. o drahách, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 296/2010 Sb. o postupech pro sestavení finančního modelu a určení maximální výše kompenzace.

Nařízení vlády ČR č. 493/2004 Sb., kterým se upravuje prokazatelná ztráta ve veřejné linkové dopravě, a kterým se konkretizuje způsob výkonu státního odborného dozoru v silniční dopravě nad financováním dopravní obslužnosti.

Vyhláška ministerstva dopravy č. 241/2005 Sb. o prokazatelné ztrátě ve veřejné drážní osobní dopravě o vymezení souběžné veřejné osobní dopravy (ve vztahu k uzavřeným smlouvám s dopravci).

Telecký, M. (2015). Financial and Accounting Issue in the Selected Area of Public Transport. In *Conference Proceedings INPROFORUM 2015*, University of South Bohemia in Ceske Budejovice. Faculty of Economics (in print).



**Seznam použitých zkratk**

EON Ekonomicky oprávněné náklady  
MHD Městská hromadná doprava

## **Indicator of the provable loss in public line transport and public track-based passenger transport**

Martin Telecký, Jindřiška Kouřilová

**Abstract:** *Method of transportation functions of public transport is given by the transport policy of the state. The state determines the basic international legislations and agreements. The transportation companies must agree basic conditions in their business activities. These conditions are included in public service contract concluded between the client and the carrier (municipality, county, state). The conditions relate to the determination of the amount of provable loss, adequate profit. Paying of the adequate profit to a specific carrier especially depends on the amount of possible funds from the public budgets. The calculation of the value of provable loss, adequate profit and other indicators has their development given by Regulation of the Ministry of Transport No. 241/2005 Sb. on the provable loss in the public track-based passenger transport and the definition of the parallel public passenger transport (in relation to the contracts concluded with the carriers) and Decree of the Czech Republic Government No. 493/2004 Sb. regulating the provable loss in the public line transport and establishing the method of exercise of the professional government supervision in the road transport over funding of the traffic services; however these legislations do not have always conform to the requirement of capturing the objective reality.*

**Klíčová slova:** public line transport · public track-based passenger transport · public transport · provable loss · adequate profit

# Věrný a poctivý obraz dle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS

Kristýna Štruncová, Zita Drábková

**Abstrakt:** Podstatou zásady věrného a poctivého zobrazení je vykázat v účetní závěrce reálné majetkové a finanční postavení účetní jednotky, které odpovídá skutečným, jež nastaly v průběhu účetního období. Cílem obrazu v účetnictví je postihnout nastalé skutečnosti se zřetelem na jejich podstatu, nikoliv formu. Současně tvůrce věrného a poctivého obrazu účetnictví má respektovat princip opatrnosti a dodržování platných právních předpisů a postupů národního účetního systému. Účetní systém českých účetních předpisů resp. předpisů (CAS) a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) obsahují mnoho odlišností, proto i věrný a poctivý obraz se liší u obou účetních systémů. Cílem příspěvku je analýza aspektů věrného a poctivého obrazu účetnictví v komparaci dvou odlišných účetních systémů CAS a IFRS.

**Klíčová slova:** Věrný a poctivý obraz · české účetní standardy · mezinárodní standardy účetního výkaznictví

**JEL classification systém** M11 · M21 · M41

## 1 Úvod

Věrný a poctivý obraz účetnictví je zakomponován do českých právních předpisů, konkrétně v §7 zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví stanovuje povinnost účetním jednotkám vedoucím účetnictví sestavit účetní závěrku tak, aby podávala věrný a poctivý obraz nejen předmětu účetnictví, ale i finanční situace účetní jednotky. Věrné zobrazení by mělo odpovídat tomu, že obsah položek, které jsou uvedeny v účetní závěrce, je shodný se skutečností a zároveň je v souladu s účetními metodami, které ukládá zákon o účetnictví. Za poctivý obraz je považováno použití účetních metod tak, aby bylo dosaženo věrnosti. Pokud si může účetní jednotka vybrat z více variant dané účetní metody, tak má povinnost vždy zvolit tu, která odpovídá skutečnému stavu a tedy podává věrný a poctivý obraz. Použití účetních metod by mělo vycházet z předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Věrný a poctivý obraz v rámci mezinárodní legislativy, kterou se řídí například Evropská unie, upravuje IAS 1. Účetní jednotka má povinnost věrně zobrazit její finanční pozici, také finanční výkonnost a peněžní toky. Pojem věrné zobrazení trvá na přesném vykázání dopadů transakcí, událostí a okolností, a to v souladu s definicemi a kritérii týkajícími se vykazování základních prvků účetní závěrky, které jsou obsaženy v Koncepčním rámci (Šrámková, Janoušková, & Vojáčková, 2009). Podle standardu IAS 1 lze věrného a poctivého obrazu účetnictví dosáhnout správnou aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Může nastat výjimečná situace, kdy se účetní jednotka bude domnívat, že aplikací některého ustanovení IFRS nepodá věrné zobrazení, a tudíž se rozhodne odchýlit od takové aplikace. Příspěvek se zabývá komparací a vyhodnocením aspektů obou odlišných účetních systémů, které jsou založeny na obdobných koncepčních zásadách.

## 2 Materiál a metodika

Věrný a poctivý obraz účetnictví je zakomponován do českých právních předpisů, konkrétně v §7 zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví stanovuje povinnost účetním jednotkám vedoucím účetnictví sestavit účetní závěrku tak, aby podávala věrný a poctivý obraz nejen předmětu účetnictví, ale i finanční situace účetní jednotky. Věrné zobrazení by mělo odpovídat tomu, že obsah položek, které jsou uvedeny v účetní závěrce, je shodný se skutečností a zároveň je v souladu s účetními metodami, které ukládá zákon o účetnictví. Za poctivý obraz je považováno použití účetních metod tak, aby bylo dosaženo věrnosti. Pokud si může účetní jednotka vybrat z více variant dané účetní metody, tak má povinnost vždy zvolit tu, která odpovídá skutečnému stavu a tedy podává věrný a poctivý obraz. Použití účetních metod by mělo vycházet z předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Uspořádání, označování, obsahové vymezení a způsoby oceňování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty má účetní jednotka zakázáno měnit. Pouze v případě změny předmětu podnikání nebo pro zpřesnění věrného zobrazení či kvůli zlepšení kvality vypovídací schopnosti účetní závěrky. Tyto změny je nutné uvést v příloze účetní závěrky (Zákon o účetnictví). Informace, jež jsou obsaženy v účetní závěrce, musí být spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné a jsou posuzovány z hlediska významnosti (Ryneš, 2015).

Věrný a poctivý obraz v rámci mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které se řídí například Evropská unie, upravuje IAS 1. Účetní jednotka má povinnost věrně zobrazit její finanční pozici, také finanční výkonnost a peněžní toky. Pojem věrné zobrazení trvá na přesném vykazání dopadů transakcí, událostí a okolností, a to v souladu s definicemi a kritérii týkajícími se vykazování základních prvků účetní závěrky, které jsou obsaženy v Koncepčním rámci (Šrámková, Janoušková, & Vojáčková, 2009). Podle standardu IAS 1 lze věrného a poctivého obrazu účetnictví dosáhnout správnou aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Může nastat výjimečná situace, kdy se účetní jednotka bude domnívat, že aplikací některého ustanovení IFRS nepodá věrné zobrazení, a tudíž se rozhodne odchýlit od takové aplikace. Tento stav spolu s důvody nepřijetí aplikace a řešením dané skutečnosti je povinna společnost uvést v komentáři k účetním výkazům (Dvořáková, 2014). Vašek (2012) se domnívá, že věrné zobrazení účetní závěrky je v případě, že zobrazení je úplné (účetní závěrka obsahuje všechny informace, které jsou třeba pro pochopení), neutrální (nezkreslení účetních informací v rámci výběru a prezentace) a bez chyb (účetní informace nevykazují ani jednu chybu, ani žádné opomenutí). Základními předpoklady pro sestavení účetní závěrky jsou aktuální báze a předpoklad trvání účetní jednotky (Dvořáková, 2014). Dalšími předpoklady jsou kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, tj. srozumitelnost, relevance (důležitost), dále spolehlivost, také srovnatelnost, omezení relevance a spolehlivosti informací a věrné zobrazení (Šrámková, Janoušková, & Vojáčková, 2009). V příspěvku je provedena komparace a vyhodnocení vybraných aspektů odlišností věrného a poctivého obrazu účetnictví při přechodu z CAS na IFRS.

### 3 Výsledky

Přechod na IFRS není snadnou záležitostí. Informace, které jsou vykazány podle IFRS se mohou výrazně odlišovat od informací vykazovaných dle národní legislativy. Aby společnost mohla přejít na IFRS, je potřeba učinit následující kroky:

- upravit účetní metody,
- změnit manažerské informační systémy,
- zhodnotit informační systémy a jejich omezení,
- pozměnit informační systémy, aby zajistily požadované údaje,
- navrhnout soubory skupinového výkaznictví umožňující shromáždění informací od dceřiných společností,
- propojit potřeby interního a externího výkaznictví (PricewaterhouseCoopers, 2004).

PricewaterhouseCooper (2004) se domnívají, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví napomáhají ke zvýšení srovnatelnosti informací, tedy že přílohy účetní závěrky obsahují daleko více informací, které využívají investoři ke svému rozhodování.

Cílem formulace ministerstva financí v zákoně o účetnictví je, aby podnik zachytil nejen účetní závěrku v souladu s IFRS, ale především prvotně všechny jeho transakce na účtech. U prvotního zachycení transakcí IFRS předpokládají, že společnost toto zaznamenání přizpůsobí tak, aby se zajistilo plné, efektivní a průkazné dodržení předpokladů, jež kladou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

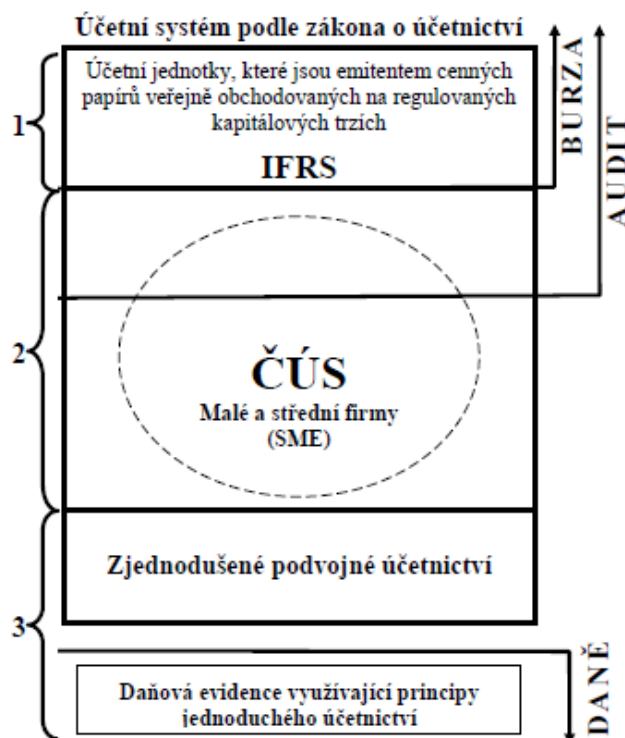
Obsahové a kvalitativní předpoklady pro účetní závěrku sestavenou na základě IFRS, lze jen velmi obtížně naplnit, jestliže společnost provádí účtování podle Českých účetních standardů (Mejzlík, 2006).

Obrázek 1 vystihuje strukturování účetního systému v České republice po zavedení IFRS.

Pod číslo jedna spadají účetní jednotky, které obchodují na burzách se svými cennými papíry a které mají povinnost účtovat a vykazovat na bázi IFRS. Druhou skupinu tvoří společnosti, které nejsou emitenty cenných papírů, a tedy neobchodují na burzách. Většinou se jedná o případy, kdy jejich mateřská společnost účtuje a vyazuje podle IFRS. Z toho důvodu tyto účetní jednotky účtují a vykazují nejen podle české legislativy, ale i na základě mezinárodní. Poslední skupina zahrnuje podniky, které účetní závěrku nemají ověřenou auditorem a také ji nezveřejňují (Mejzlík, 2006).

Pro implementaci IFRS jsou podstatné první dvě skupiny podniků, z nichž ta druhá skupina je důležitá pro možnosti konverze účetních závěrek (Mejzlík, 2006). Přechod na IFRS je možné provést třemi způsoby:

- konverzí na úrovni účetních výkazů,
- konverzí na úrovni zůstatků účtů,
- konverzí na úrovni transakcí (Bělovská, 2011).



Obrázek 1 - Účetní systém podle zákona o účetnictví

Zdroj: Mejzlík (2006)

Konverze na úrovni účetních výkazů znamená, že přechod je realizován na úrovni řádků účetních výkazů. Tato konverze se používá tehdy, když odlišnosti závěrek (dle IFRS a ČÚS) jsou výhradně ve struktuře výkazů. Konverze na úrovni zůstatků účtů, tj. zůstatky účtů v obrátové předvahy podle ČÚS se upraví a restrukturalizují do obrátové předvahy dle IFRS, ze které vznikne účetní závěrka konvertovaná na IFRS. Konverze na úrovni zůstatků účtů je náročnější než předchozí konverze, i přes to je nejčastěji využívanou konverzí. Konverze na úrovni transakcí spočívá v tom, že společnost vede účetnictví nejen na základě české legislativy, ale také dle IFRS (Bělovská, 2011).

Zásadní změny v zákonech, které se týkají použití mezinárodních účetních standardů, jsou uvedeny v tabulce 1.

Tabulka 1 - Vývoj změn v zákonech v letech 2002 až 2016

<b>Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.</b>
<p><b>§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (od 1. 1. 2004)</b></p> <p>„pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis.“</p>
<p><b>§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (od 1. 1. 2008)</b></p> <p>„pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis.“</p>
<b>Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.</b>
<p><b>§ 19 odst. 9 zákona o účetnictví (od 1. 1. 2002)</b></p> <p>„kromě účetní závěrky sestavené podle tohoto zákona, mohou účetní jednotky poskytovat účetní záznamy nesoucí informace, které jsou sestaveny podle mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad“</p>

**§ 23 odst. 6 zákona o účetnictví (od 1. 1. 2002)**

„v případě konsolidace namísto účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy může konsolidující účetní jednotka pro sestavení a úpravu konsolidované účetní závěrky, jakož i konsolidované výroční zprávy použít mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad, a to za podmínek upravených prováděcím právním předpisem“

**§ 37 odst. 1 písm. c) (od 1. 1. 2004)**

„účetní jednotce, která nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů, v případě, ač jí tento zákon tuto povinnost stanoví, se uloží pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem“

**§ 37 odst. 2 písm. b) (od 1. 1. 2004)**

„konsolidující účetní jednotce, která nesestaví konsolidovanou účetní závěrku nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle Mezinárodních účetních standardů, ač jí tento zákon tuto povinnost stanoví, se uloží pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem“

**§ 19 odst. 9 zákona o účetnictví (od 1. 5. 2004)**

„účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropského společenství“

**§ 23a zákona o účetnictví (od 1. 5. 2004)**

→ vznik samostatného paragrafu

„konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy“

„konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1“

**§ 19a zákona o účetnictví (od 1. 1. 2011)**

→ vznik samostatného standardu

„účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“

**§ 23a zákona o účetnictví (od 1. 1. 2011)**

„konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“

**§ 37a odst. 1 písm. f) (od 1. 1. 2011)**

→ vznik samostatného standardu

„účetní jednotka neuvedená v § 37 se dopustí správního deliktu tím, že v rozporu s § 19a odst. 1 nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“

→ za správní delikt se uloží pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem

**§ 37a odst. 2 písm. e) (od 1. 1. 2011)**

→ vznik samostatného standardu

„konsolidující účetní jednotka se dopustí správního deliktu tím, že v rozporu s § 23a odst. 1 nepoužije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“

→ za správní delikt se uloží pokuta do výše 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv celkem podle § 22a odst. 1 bodu 1

**§ 19a zákona o účetnictví (od 15. 7. 2011)**

„účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem papírů přijatých k obchodování na evropském regu-

<p>lovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“</p>
<p><b>§ 23a zákona o účetnictví (od 15. 7. 2011)</b></p> <p>„konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“</p>
<p><b>§ 19a zákona o účetnictví (od 1. 1. 2016)</b></p> <p>„účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“</p>
<p><b>§ 23a zákona o účetnictví (od 1. 1. 2016)</b></p> <p>„konsolidující účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy“</p>
<p><b>§ 37a odst. 1 písm. h) (od 1. 1. 2016)</b></p> <p>→ jedná se pouze o změnu písmene, který se týká použití mezinárodních účetních standardů</p>
<p><b>§ 37a odst. 2 písm. j) (od 1. 1. 2016)</b></p> <p>→ jedná se pouze o změnu písmene, který se týká použití mezinárodních účetních standardů</p>
<p><b>Vyhláška č. 500/2002 Sb.</b></p>
<p><b>§62 odst. 4 (od 1. 1. 2003)</b></p> <p>„povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek nemá konsolidující účetní jednotka, která je současně ovládanou osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující účetní jednotky, která pro sestavení konsolidované účetní závěrky použila zákona a této vyhlášky nebo mezinárodní účetní standardy nebo jiné mezinárodně uznávané účetní zásady. To neplatí pro konsolidující účetní jednotky, jejichž vydané akcie jsou registrovány na burze cenných papírů.“</p>
<p><b>§68 (od 1. 1. 2003)</b></p> <p>„pokud konsolidující účetní jednotka podle § 23 odst. 6 zákona použije pro konsolidaci mezinárodní účetní standardy nebo jiné mezinárodně uznávané účetní zásady, postupuje podle jejich aktuálního znění“</p>
<p><b>§62 odst. 4 (od 1. 1. 2005)</b></p> <p>→ zkrácení textu</p> <p>„povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek nemá konsolidující účetní jednotka, která je současně ovládanou osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující účetní jednotky, která pro sestavení konsolidované účetní závěrky použila zákona a této vyhlášky nebo mezinárodní účetní standardy“</p>
<p><b>§68 (od 1. 1. 2005)</b></p> <p>→ zrušen vyhláškou č. 472/2003 Sb.</p>

Zdroj: [www.zmenyzakonu.cz](http://www.zmenyzakonu.cz), vlastní zpracování

Tabulka 1 prezentuje průřez změn legislativy účetní a daňové, které se dotýkají vypovídací schopnosti účetních výkazů sestavených dle CAS a IFRS pro české účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat účetní výkazy dle IFRS.

#### 4 Závěr

Věrný a poctivý obraz je definován v obou komparovaných účetních systémech obdobně, ale v IFRS je na rozdíl od CAS aplikována zásada pravdivého zobrazení, resp. zobrazení ekonomické podstaty. CAS je účetní systém, který má požadavky na správné stanovení daní, proto zde není řešeno například růst tržních cen aktiv, inflace, finanční leasing jako aktivu, atd. V České republice tak zjištěný účetní výsledek hospodaření po úpravách připočitatelných a odpočitatelných položek vede ke stanovení základu daně pro daň z příjmů. Tyto odlišnosti vypovídací schopnosti účetních systémů CAS a IFRS by měly být zohledněny při analýzách účetních výkazů.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Bělovská, I. (2011). *Konverze účetní závěrky sestavené podle ČÚS na IFRS* (online). [Cit. 2011-10-28]. Dostupné z: <http://www.bakalarky.cz/diplomova-prace/konverze-ucetni-zaverky-cus-na-ifs/>
- Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks.
- Krupová, L. (2009). *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: I. VOX.
- Mejzlík, L. (2006). Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS. *Český finanční a účetní časopis*, 84-98.
- PricewaterhouseCoopers. (2004). *Jak zvládnout přechod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví?*
- Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. Olomouc: Anag.
- Šrámková, A., Janoušková, M., & Vojáčková, H. (2009). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních, a. s.
- Vašek, L. a. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Změny zákonů. (nedatováno). Načteno z [www.zmenyzakonu.cz](http://www.zmenyzakonu.cz)

## True and fair view in accordance with Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards

Kristýna Štruncová, Zita Drábková

**Abstract:** *The essence of the principles of true and fair view it is reported in the financial statements of real assets and financial position of an entity that corresponds to the facts which occurred during the accounting period. The aim of the view is to reflect the accounting change occurred with respect to their substance rather than form. Simultaneously, the creator of true and fair view of accounting has to respect the principle of prudence and compliance with applicable laws and procedures of the national accounting system. Czech accounting system GAAP, respectively. regulations (CAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) contain many differences, therefore fairly different in the two accounting systems. The aim of this paper is to analyze aspects true and fair view of accounting in the comparison of two different accounting systems CAS and IFRS. The aim of the image is to reflect the accounting change occurred with respect to their nature rather than form. At the same time the creator of true and fair view of accounting has to respect the principle of prudence and compliance with the legislation and techniques of the national accounting system. Czech accounting system GAAP, respectively. regulations (CAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) contain many differences, therefore the true and fair view different for both accounting systems. The aim of this paper is to analyze aspects true and fair view of accounting in the comparison of two different accounting systems CAS and IFRS.*

**Key words:** Fair and true view of accounting · Czech accounting standards (CAS) · International Financial Reporting Standards (IFRS)

## **Ekonomika a udržitelnost regionu**





# Hospodaření podniku služeb

Martin Rek

**Abstrakt:** Příspěvek se zabývá se analýzou hospodaření kapitálové obchodní společnosti produkující služby ve veřejném zájmu. Je zde posouzen vývoj nákladů, výnosů, majetku a zdrojů financování dané společnosti. V teoretické části je obecný popis zařazení obchodní kapitálové společnosti v rámci národního hospodářství, zdůvodněna její existence, význam a vztah k jejímu zakladateli. Dále jsou uvedena konkrétní data o dané společnosti, charakterizovány její činnosti a provedena horizontální a vertikální analýza výkazů společnosti.

**Klíčová slova:** Národní hospodářství · ziskový sektor · neziskový sektor · veřejný sektor · soukromý sektor · tržní selhání · veřejné statky a služby · obchodní kapitálová společnost · náklady · výnosy · horizontální analýza · vertikální analýza

## 1 Úvod

Organizace založené za účelem poskytování služeb plní v národním hospodářství nezastupitelnou roli. Tuto roli mohou zastávat jak organizace založené za účelem dosahování a maximalizace zisku, ale i organizace, kde je hlavní prioritou především zajištění služeb a hledisko zisku je méně důležité. Vlastníky těchto organizací může být i veřejný sektor, a to zejména u služeb, po kterých je poptávka, ale jejichž produkce je spojena s vysokými náklady. Otázkou zůstává, který sektor umí efektivněji využívat zdroje vztažené k produkci těchto služeb, zda sektor veřejný či ziskový.

V ekonomické teorii, ale i praxi je hledán takový systém alokace dostupných zdrojů ve společnosti, který by byl co nejvíce efektivní a umožnil dosahovat s existujícími zdroji maximální užitek. V dávných, primitivních společnostech bylo v této otázce rozhodováno podle zvyků a tradic. V novověku, byl problém alokace a rozdělování řešen s pomocí dvou základních ekonomických systémů, tržním a příkazovým systémem.

Pro efektivní alokaci a rozhodování, se z historie ukázal jako nejlepší tržní systém. O alokaci zdrojů bylo na trhu rozhodováno vztahem poptávky a nabídky. V dokonalé konkurenci byla na trhu utvářena optimální cena. Cena služeb byla stanovena mechanismem vzešlým z volného trhu. Cenou byly plněny tři funkce. Předávala informace, motivovala k zavádění nejméně nákladných a hospodárných výrobních procesů a určovala, kdo kolik výrobků vyrobí a kolik jich kdo získá.

Ekonomickou teorií byla zmiňována už před více než 200 lety teorie o „neviditelné ruce trhu“, kterou byla ovlivňována efektivní alokace zdrojů. Předpokladem fungování „neviditelné ruky trhu“ byla konkurence výrobců i spotřebitelů. Každým ekonomickým subjektem bylo rozhodováno o dosažení svého ekonomického optima, užitku, blahobytu.

Přestože tržní systém byl z pohledu alokace zdrojů zatím tím nejlepším, čeho bylo dosaženo, většina ekonomů se domnívala, že za určitých okolností docházelo i v tomto systému k selhání a k neefektivní alokaci zdrojů.

Aby byly ovlivněny příčiny a zmírněny důsledky tržního selhání, bylo státem zasahováno do průběhu ekonomických cyklů prostřednictvím státních zásahů. O státních zásazích bylo rozhodováno v demokratické společnosti veřejnou volbou. Státními zásahy ovšem docházelo též k neefektivní alokaci dostupných zdrojů, k tzv. vládnímu selhání. To bylo důsledkem nesprávných a neefektivních rozhodnutí (Peková, 2011).

## 2 Metodika

Cílem příspěvku je zhodnocení vývoje hospodaření vybraného podniku služeb a návrh opatření pro udržení jeho kontinuity a prosperity podnikání.

Ke zhodnocení hospodářské situace podniku jsou použity finanční výkazy za šest účetních období (2009 až 2014), v podnikem poskytnutém rozsahu. Vybraným podnikem je v této práci společnost s ručením omezeným. Ta svou charakteristikou odpovídá komunálnímu podniku ve vlastnictví zakladatele – obce. Společnost zajišťuje jak vysokonákladové služby, poptávané občany zakladatele, tak i celou škálu služeb, které jsou na trhu vyhledávány pro svou ziskovost subjekty soukromého sektoru.

V práci byl nejprve zhodnocen vývoj v oblasti nákladů pomocí horizontální analýzy ukazatelů z výkazu zisků a ztrát, který poskytla společnost v podrobnějším, analytickém členění. Byly sledovány výrazné odchylky, se zaměřením především na významnější nákladové položky, které by svou hodnotou mohly ovlivnit výsledek hospodaření společnosti. Dále byla vybraná data z účetních výkazů podrobena vertikální analýze. Vybraná data byla poměřována ve vztahu k hodnotám zvolených položek finančních výkazů. V závěru bylo hospodaření společnosti podrobena jednomu z bankrotních modelů.

Výstupem, z analýzy získaných dat, byla zjištění, která byla dále zhodnocena. Zjištění byla rozdělena na dvě skupiny. Na pozitivní, kterými byla příznivě ovlivňována hospodářská situace společnosti v rámci sledovaného období a na negativní, která měla na vývoj hospodářské situace společnosti vliv opačný. Zejména v případě negativních zjištění byla navržena opatření, která by s určitou mírou pravděpodobnosti mohla vést ke zlepšení hospodářské situace společnosti v nadcházejícím období.

### 3 Výsledky a závěry

Společnost poskytující služby byla posuzována z hlediska hospodaření. Před interpretací jednotlivých zjištění musí být ovšem zohledněna jedna důležitá skutečnost. V příspěvku nebyla řešena konkrétní technická a technologická opatření. Posouzen byl vývoj hospodaření společnosti z hlediska nákladů, výnosů a majetkové struktury. Společnost je ovlivněna mnoha faktory, pozitivními i negativními. Na základě vývoje těchto faktorů je v zájmu samotné společnosti, zda dokáže z pozitivních faktorů těžit a rozvíjet se za použití disponibilních finančních prostředků a zda se dokáže s negativními faktory vypořádat, případně je alespoň dostatečně eliminovat.

#### Pozitivní faktory

Zakladatelem nebyl v celém sledovaném období poptáván zisk, který byl vytvořen společností. Zisk je ponechán společnosti v zájmu jejího rozvoje. Společnosti je tímto krokem umožněno zvyšování investiční činnosti (viz tabulka 1, „*Odpisy, rezervy, komplexní náklady*“). Tato činnost je cestou k naplňování hlavního cíle – poskytování kvalitních služeb;

**Tabulka 1** - Odpisy, rezervy, komplexní náklady

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Odpisy, rezervy, komplexní náklady [Kč]</b>	578 533	1 085 220	1 889 247	460 616	702 998	1 148 867

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

Společností bylo postupně obnovováno a modernizováno technické zázemí. Touto cestou lze zvyšovat kvalitu poskytovaných služeb i samotnou produktivitu výrobních faktorů. Společnost může též zvyšovat svou úspěšnost na trhu a účast ve veřejných zakázkách. V souvislosti s výše uvedenou aktivitou společnosti mohou být zlepšeny téměř všechny analyzované poměrové ukazatele a snáze dosahovány stanové cíle - zvyšování kvality poskytovaných služeb na přijatelné cenové úrovni, zvyšování tržeb a zisku;

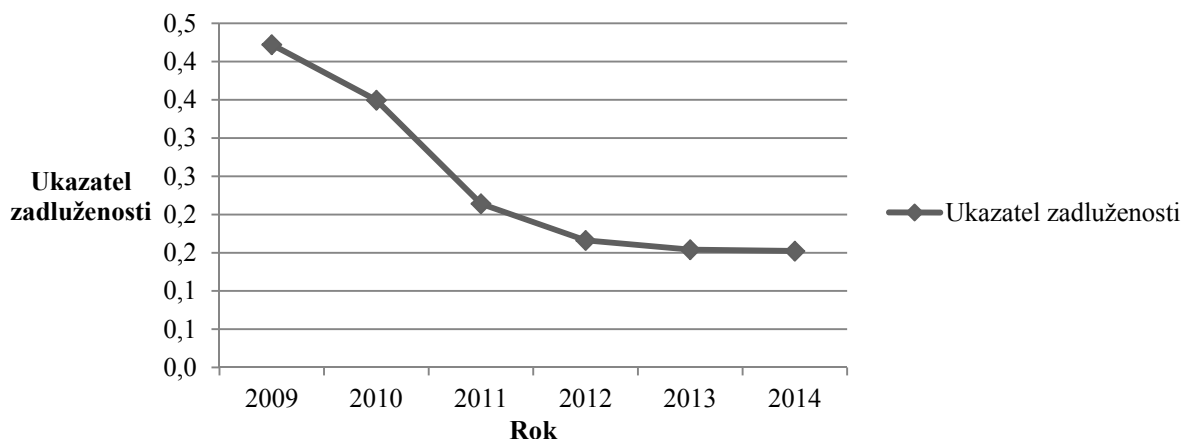
Byl navýšen majetek společnosti, který je zdrojem rozvoje a kvality služeb pro obyvatele. Zvyšování majetku společnosti přispívá spolu s nízkou zadlužeností ke zvyšování důvěryhodnosti pro věřitele (viz tabulka 2, „*Cizí kapitál, aktiva celkem, ukazatel zadluženosti*“);

**Tabulka 2** - Cizí kapitál; aktiva celkem; ukazatel zadluženosti

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Cizí kapitál [Kč]</b>	5 074 813	4 387 393	2 422 255	2 033 877	2 137 505	2 243 000
<b>Aktiva celkem [Kč]</b>	12 019 621	12 550 980	11 319 215	12 241 783	13 879 478	14 737 000
<b>Ukazatel zadluženosti</b>	0,42	0,35	0,21	0,17	0,15	0,15

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

Společností byla dosažena velmi malá hladina zadluženosti (viz tabulka 2, „*Cizí kapitál, aktiva celkem, ukazatel zadluženosti*“; viz graf č. 1, „*Ukazatel zadluženosti, Debt Ratio I.*“). Nízkou hladinu zadluženosti je možné spojovat s nižším rizikem při realizaci obchodních aktivit. Společnost tak může být velmi pozitivně vnímána z pozic jejích obchodních partnerů;

**Obrázek 1** - Ukazatel zadluženosti, Debt Ratio I.

Zdroj: vlastní zpracování

Společnosti byla zavedena pozitivní a motivační zaměstnanecká a mzdová politika věřitele (viz tabulka 3, „Osobní náklady“; viz tabulka 4, „Ostatní provozní výnosy, ostatní provozní výnosy - dotace“). Tato politika má úzkou spojitost s hlavním cílem společnosti. Má pozitivní vliv na kvalitu nabízených služeb a motivuje zaměstnance k vyšší produktivitě;

**Tabulka 3** - Osobní náklady

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Osobní náklady [Kč]</b>	9 367 737	10 332 796	9 978 086	10 838 462	11 984 307	10 867 203

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Tabulka 4** - Ostatní provozní výnosy, ostatní provozní výnosy – dotace

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Ostatní provozní výnosy [Kč]</b>	56 839	120 162	126 374	142 478	156 533	208 116
<b>Ostatní provozní výnosy - dotace [Kč]</b>	231 079	559 972	272 998	685 300	745 016	108 670

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

Byly zvýšeny aktivity spojené s tříděním a prodejem surovin využitelných pro účely dalšího zpracování (viz tabulka 5, „Tržby za vlastní výkony a zboží, tržby z prodeje služeb“). Suroviny byly poskytnuty ke zpracování osobám, oprávněným ke sběru nebo výkupu, podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů. Výnosy z těchto aktivit jsou příspěvkem ke zlepšení výsledku hospodaření;

**Tabulka 5** - Tržby za vlastní výkony a zboží, tržby z prodeje služeb

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Tržby za vlastní výkony a zboží [Kč]</b>	3 360 128	5 305	229 439	173 451	995 685	672 049
<b>Tržby z prodeje služeb [Kč]</b>	27 538 373	33 106 573	28 465 881	28 079 117	29 353 325	28 13 910

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

Společnosti nehrozi v blízké budoucnosti, dle Altmanova Z-skóre indexu, vážnější finanční problémy (viz tabulka 6, „Altmanovo Z-skóre“).

**Tabulka 6** - Altmanovo Z-skóre

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Altmanovo Z-skóre</b>	4,28	4,32	4,71	5,41	5,03	5,00

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

## Negativní faktory

Hospodaření společnosti a její výsledek hospodaření byly zatíženy rozhodnutími zakladatele. Těmito zásahy zakladatele byly dále ovlivněny výkony, cizí kapitál a časové dispozice managementu (viz tabulka 7, „*Vývoj tržeb součet, VH před zdaněním*“; viz tabulka 2, „*Cizí kapitál, aktiva celkem, ukazatel zadluženosti*“; viz tabulka 8, „*Tržby za prodej, výkony; průměrný počet zaměstnanců; produktivita práce z tržeb; osobní náklady*“). Společnost byla v některých případech povinna vykonávat neproduktivní a nákladné činnosti.

**Tabulka 7** - Vývoj tržeb součet, VH před zdaněním

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>vývoj tržeb součet [Kč]</b>	30 898 501	33 111 878	28 695 320	28 252 568	30 349 010	29 585 959
<b>VH před zdaněním [Kč]</b>	2 607 603	1 758 906	546 931	1 874 162	1 304 000	1 326 000

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Tabulka 8** - Tržby za prodej, výkony; průměrný počet zaměstnanců; produktivita práce z tržeb; osobní náklady

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Tržby za prodej, výkony [Kč]</b>	30 898 501	33 111 878	28 695 320	28 252 568	30 349 000	29 586 000
<b>Průměrný počet pracovníků</b>	31,99	36,38	30,52	33,94	37,39	31,05
<b>Produktivita práce z tržeb [Kč]</b>	965 880	910 167	940 214	832 427	811 688	952 850
<b>Osobní náklady [Kč]</b>	9 367 737	10 332 796	9 978 086	10 838 462	11 984 307	10 867 203

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - na základě zpracovaných nezávislých analýz je vhodné za účasti zástupců společnosti a zakladatele posoudit portfolio činností. Aktivity představující neefektivní alokaci prostředků je třeba omezit či ukončit, či nalézt vhodné alternativní řešení.

Výkony společnosti jsou vysoce závislé na 1 odběrateli. Podíl zakázek vykonávaných společností pro zakladatele je přibližně 65 %.

**Návrh** - řešením může být zvýšení podílu zakázek pro jiné subjekty. Společnost má nakročeno k vyššímu uplatnění na trhu modernizací svého technického zázemí. Společnost by měla využít tohoto pozitivu pro vytvoření nových obchodních vztahů.

Technické zázemí společnosti je částečně zastaralé. Daná skutečnost má vliv především na produktivitu výrobních faktorů a tržní konkurenceschopnost.

**Návrh** - společnost by měla vytvořit dostatečné zdroje pro obnovu technického zázemí. Zvyšování objemu investičních prostředků by napomohla i eliminace činností bez efektivní alokace zdrojů (viz tabulka 8, „*Tržby za prodej, výkony; průměrný počet zaměstnanců; produktivita práce z tržeb; osobní náklady*“). Zvyšování konkurenceschopné technické vybavenosti by mohlo napomoci k vytváření nových obchodních příležitostí, zvýšení tržeb a výsledku hospodaření.

Výkony společnosti jsou značně závislé na klimatických podmínkách (viz tabulka 9, „*Tržby za prodej, výkony, aktiva celkem, obrat aktiv*“). Příznivými klimatickými podmínkami bez nutnosti odstraňování závad ve schůdnosti či sjízdnosti komunikací je negativně ovlivněn výsledek hospodaření společnosti.

**Tabulka 9** - Tržby za prodej, výkony; aktiva celkem; obrat aktiv

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Tržby za prodej; výkony [Kč]</b>	30 898 501	33 111 878	28 695 320	28 252 568	30 349 000	29 586 000
<b>Aktiva celkem [Kč]</b>	12 019 621	12 550 980	11 319 215	12 241 783	13 879 478	14 737 000
<b>Obrat aktiv [počet/rok]</b>	2,57	2,64	2,54	2,31	2,19	2,01

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - společnost by měla změnit strukturu činností při snížení relativní závislosti na zakázkách majoritního odběratele. Eliminace rizika propadu tržeb, výsledku hospodaření a mezd zaměstnanců bude závislá na aktivitě managementu a na kladném postoji zakladatele. Je nutné zabránit propadu tržeb a výsledku hospodaření, jehož následkem by byla nižší investiční činnost a ztráta konkurenceschopnosti. Pokles vyplacených mzdových prostředků by mohl způsobit odchod kvalitních a loajálních zaměstnanců (viz tabulka 3, „*Osobní náklady*“).

Společnost je omezoována v účasti na veřejných zakázkách.

**Návrh** - zakladatelem by měla být umožněna širší účast společnosti v rámci tržního prostředí. Veřejné zakázky mohou být impulsem ke správné alokaci investičních prostředků do technického zázemí společnosti, impulsem k dosahování vyšší produktivity a kvality poskytovaných služeb. S kvalitním technickým vybavením mohou být následně poskytovány nadstandardně kvalitní služby obyvatelstvu na základě smluvního vztahu se zakladatelem a tím plněn stanovený hlavní cíl společnosti.

Vlivem hospodářského útlumu a souvisejícím poklesem celkového objemu zakázek se o zakázky malého rozsahu začaly ucházet velké, především stavební společnosti. Důsledkem jejich vstupu byl pokles cen za daná poptávaná plnění. Touto skutečností byla ovlivněna úspěšnost společnosti v oblasti soutěže o zakázky. U části zakázek, kde se společnost stala vítězným dodavatelem, došlo k poklesu ukazatele ziskovosti tržeb (viz tabulka 10, „*Bazický index, vývoj tržeb (součet), bazický index, VH před zdaněním*“).

**Tabulka 10** - Bazický index, vývoj tržeb součet; bazický index, VH před zdaněním

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Bazický index, vývoj tržeb součet</b>	1,00	1,07	0,93	0,91	0,98	0,96
<b>Bazický index, VH před zdaněním</b>	1,00	0,67	0,21	0,72	0,50	0,51

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - vstřícným krokem ke zvýšení úspěšnosti v rámci soutěže o zakázky je výše zmíněná snaha o modernizaci technického zázemí společnosti, produktivnější výrobní faktory i snaha spojená s dosahováním přijatelné kvality odváděných prací.

Společnost byla sankcionována v souvislosti s uložením biologicky rozložitelného komunálního odpadu, který vznikl v rámci plnění předmětu smluvního vztahu se zakladatelem. Uložení tohoto odpadu nebylo v souladu s legislativními požadavky. Sankcí byl negativně zatížen výsledek hospodaření společnosti (viz tabulka 11, „*Jiné provozní náklady*“).

**Tabulka 11** - Jiné provozní náklady

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Zůstatková cena prodaného DLHM [Kč]</b>	0	0	0	0	0	255 360
<b>Zůstatková cena prodaného DHIM [Kč]</b>	0	0	0	0	0	139 483
<b>Ostatní pokuty a penále [Kč]</b>	243	1 850	3 733	0	325	262 000

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - společnost je rozhodnuta využít kladného hospodářského výsledku pro investiční záměr spojený s postupnou výstavbou nového zařízení pro sběr komunálního odpadu v souladu s legislativními požadavky. Tento záměr je spojen nejen s eliminací rizika dalšího sankcionování ze strany oprávněných orgánů, ale i s růstem portfolia poskytovaných služeb.

Je vykazována vysoká hodnota ukazatele nákladovosti tržeb (viz tabulka 12, „*Vývoj tržeb součet, náklady celkem, rentabilita nákladů (ROC)*“). Společností byly v posledním sledovaném roce hospodaření vytvořeny z nákladů ve výši 1,00 Kč, tržby ve výši 1,02 Kč. Zde však musí být zmíněna skutečnost, že mezi náklady společnosti jsou začleňovány odpisy z pořizovaného investičního majetku.

**Tabulka 12** - Vývoj tržeb součet, náklady celkem, rentabilita nákladů (ROC)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>vývoj tržeb součet [Kč]</b>	30 898 501	33 111 878	28 695 320	28 252 568	30 349 010	29 585 959
<b>Náklady celkem [Kč]</b>	29 060 354	32 370 442	28 650 323	27 768 095	30 129 888	29 081 235
<b>Rentabilita nákladů (ROC)</b>	0,94	0,98	1,00	0,98	0,99	0,98

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - ze strany společnosti a zakladatele by měly být zhodnoceny, z rozhodnutí zakladatele, společností činěné aktivity, které se neslučují s původně uvažovanými záměry zakladatele, a zároveň jimi nejsou naplňovány cíle samotné společnosti. Společností by měla být využita možnost nákupů v době pokračujícího hospodářského útlumu, což by mohlo vést k úspoře nákladů. Svě nákupy by také měla společnost rozdělit mezi konkurenceschopné dodavatele, popř. se spojit s jinými obchodními jednotkami, za účelem společných nákupů. Byla by tak dosažena úspora nákladů na vstupu.

Společností je poskytován bezplatný obchodní úvěr odběratelům (viz tabulka 13, „*Doba inkasa pohledávek; doba obratu (splatnosti) krátkodobých závazků; závislost na použití cizího kapitálu; potřeba cizích zdrojů*“). Tato skutečnost s sebou nese zatížení, v podobě potřeby cizích, dodatečných zdrojů, které společností nepřinášejí žádný výnos.

**Tabulka 13** - Doba inkasa pohledávek; doba obratu (splatnosti) krátkodobých závazků; závislost na použití cizího kapitálu; potřeba cizích zdrojů

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Doba inkasa pohledávek [dnů]</b>	40	34	27	33	29	30
<b>Doba obratu (splatnosti) krátkodobých závazků [dnů]</b>	26	26	18	22	21	22
<b>Závislost na použití cizího kapitálu [dnů]</b>	14	9	9	11	8	7
<b>Potřeba cizích zdrojů [Kč]</b>	1 207 616	824 118	725 354	829 527	673 579	592 542

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - ze strany společnosti by měla být věnována velká pozornost oblasti včasného inkasa pohledávek a měla by být vhodně nastavena doba splatnosti přijatých plnění. Takto získané volné finanční prostředky mohou být následně smysluplně využity pro další rozvoj společnosti.

Společnost disponuje velkou měrou nejlikvidnějších aktiv (viz tabulka č. 14, „*Krátkodobý finanční majetek, krátkodobé závazky a úvěry, peněžní likvidita*“). Touto formou aktiv je možné na konci sledovaného období více než čtyřikrát uhradit krátkodobé závazky a úvěry společnosti.

**Tabulka 14** - Krátkodobý finanční majetek; krátkodobé závazky a úvěry; peněžní likvidita

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Krátkodobý fin. majetek [Kč]</b>	3 654 666	5 144 858	6 805 887	6 449 284	4 773 877	6 375 000
<b>Krátkodobé závazky a úvěry [Kč]</b>	2 251 597	2 347 811	1 424 946	1 720 998	1 744 661	1 842 000
<b>Peněžní likvidita [počet]</b>	1,62	2,19	4,78	3,75	2,74	3,46

Zdroj: vlastní zpracování dat z výkazů společnosti

**Návrh** - společností by měla být vyhodnocena potřebná míra držených nejlikvidnějších aktiv. Pokud bude zjištěno, že část nejlikvidnějších aktiv zůstává společností nevyužita, měla by být tato aktiva přesunuta do jiných příležitostí vedoucí ke zhodnocení těchto aktiv, rozvoji společnosti a plnění stanovených cílů.

#### 4 Závěr

Na základě výsledků jsou definovány pozitivní a negativní faktory, ovlivňující výsledky hospodaření dané společnosti. V případě negativních faktorů je navrženo řešení, směřující ke zlepšení výsledků hospodaření společnosti.

**Poděkování**

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

**Literatura**

Peková, J. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 642 s. ISBN 978-80-7357-698-1.

Rek, M. (2015). *Hospodaření podniku služeb* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.

## Management of enterprise services

Martin Rek

**Abstract:** *This paper analyzes the management of Capital Company producing services in the public interest. We assess development costs, revenues, assets and sources of financing of the company. The theoretical part of the paper consists of a general description of the classification of the capital company in the national economy and justification of its existence, meaning and relationship to its founder.*

**Keywords:** National economy · profit sector · non-profit sector · public sector · private sector · market failures · public goods and services · business capital company · costs · revenues · horizontal analysis · vertical analysis.



# Úloha cizího kapitálu v podniku

Radek Zeman

**Abstrakt:** Každý podnikatel potřebuje pro založení podniku cizí kapitál poskytovaný věřiteli či investory. Použití úvěrů, leasingu, investic a dalších zdrojů financování je spojeno s úroky, které jsou cenou cizího kapitálu. Příspěvek se zaměřuje na objasnění výhod a nevýhod použití tohoto typu kapitálu v konkrétní firmě za použití finanční analýzy jako hlavního nástroje. Porovnává finanční ukazatele, zejména ukazatele zadluženosti a ukazatele rentability. Pomocí Dupontovi analýzy bude ukazatel ROE rozložen na dílčí ukazatele pro určení jejich vlivů na vrcholový ukazatel pomocí logaritmické metody. Jako hlavní zdroj pro analýzu jsou použity finanční výkazy obsahující rozvahu a výkaz zisků a ztrát v období 2010 až 2014. Cílem příspěvku je posoudit zdroje financování ekonomického subjektu, případně navrhnout, jak minimalizovat náklady na cizí kapitál.

**Klíčová slova:** cizí kapitál · finanční analýza · ukazatele zadluženosti · zdroje financování · du pontova analýza

**JEL Classification:** M210

## 1 Úvod

Cizí kapitál jako vypůjčený zdroj sloužící ke krytí majetku společnosti je nedílnou součástí každé prosperující firmy, jelikož krytí majetku pouze ze zdrojů vlastních je pro podnik vysoce nákladné. Použití cizího kapitálu přináší podniku určité výhody, ale má také své nevýhody. Existují situace, kdy je výhodnější dát přednost financování majetku ze zdrojů cizích, jindy toto rozhodnutí může podnik uvést do finanční problémů.

Cílem příspěvku je objasnit problematiku cizího kapitálu, stejně jako výhody a nevýhody jeho použití v konkrétních podmínkách vybraného podnikatelského subjektu. Příspěvek se zabývá obecnou charakteristikou zdrojů krytí majetku, zejména cizího kapitálu a jeho jednotlivými složkami. Nedílnou součástí je také charakteristika finanční ukazatelů a metod, bez kterých by bylo nemožné objektivně zhodnotit úlohu cizích zdrojů v podmínkách konkrétního podniku. Jsou jimi zejména ukazatele zadluženosti, rentabilita či průměrné náklady na kapitál. Náplní příspěvku je vymezení společnosti Europasta SE z pohledu zdrojů financování za pomoci analýzy struktury pasiv a jejich vývoje v letech. Následuje výpočet ukazatelů uvedených v první části této a také rozklad ukazatele ROE pomocí Du Pontovi rovnice a následné určení vlivů dílčích ukazatelů na vrcholový ukazatel logaritmickou metodou.

Hlavním zdrojem pro výpočet finančních ukazatelů jsou účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty) za roky 2010 až 2014, které podávají souhrnné informace o hospodaření a finančním stavu podniku. Tyto informace jsou doplněné o některé údaje z výročních zpráv společnosti ve stejném období.

## 2 Materiál a metodika

Cizí kapitál je tvořen závazky vůči věřitelům. Není však zadarmo, cenou cizího kapitálu jsou úroky a také poplatky spojené s jeho získáním. Rozlišujeme jej dle doby, ve které je nutné tyto závazky splatit a tedy krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobým cizím kapitálem je například kontokorentní úvěr, revolvingový úvěr, ale také úvěr dodavatelský a faktoring, který spočívá v odkupu pohledávek faktoringovou společností (Buchta, 2005). Dlouhodobý cizí kapitál tvoří rezervy, úvěry a také leasing, který má několik forem a na rozdíl od ostatního cizího kapitálu není zachycen v rozvaze. Požití cizího kapitálu jako zdroje financování má své výhody: do určité doby je levnější než vlastní kapitál (vlivem působení daňového štítu a finanční páky) a zvyšuje rentabilitu vlastního kapitálu (Synek, 2010). Podnik by měl udržovat optimální strukturu kapitálu, tedy poměr mezi vlastními a cizími zdroji. S tím souvisí ukazatel zadluženosti, jehož doporučené hodnoty se však liší v závislosti na odvětví i struktuře majetku podniku (Synek, 2010). Optimální kapitálová struktura (tedy i optimální zadluženost) je taková kombinace vlastních a cizích zdrojů financování, která podniku přináší nejmenší průměrné náklady na kapitál (Hirschey, 2003). Pro efektivní řízení (nejen) kapitálové struktury je třeba sledovat ukazatele výnosnosti, zejména pak výnosnost vlastního kapitálu (ROE). Ten ve srovnání s WACC může pomoci při rozhodování, zda dodatečné použití cizího kapitálu zvýší výnosnost vlastního kapitálu vlivem působení finanční páky (Krutina & Novotná, 2009). Ukazatel ROE je syntetický a lze jej dekomponovat na dílčí ukazatele pomocí du pontova diagramu:

$$ROE = \frac{Zisk}{Vlastní\ Kapitál} = ROA * \frac{Aktiva}{Vlastní\ kapitál} = \frac{Zisk}{Tržby} * \frac{Tržby}{Aktiva} * \frac{Aktiva}{Vlastní\ kapitál}$$

Pro určení vlivů dílčích ukazatelů na změny syntetického vrcholového ukazatele ROE v jednotlivých obdobích lze použít několik metod. Z důvodu multiplikativních vztahů mezi ukazateli byla použita logaritmická metoda, která se jeví jako nejhodnější. Vzorec pro výpočet vlivu dílčího ukazatele (a) na změnu syntetického ukazatele (X) se pak vypočte dle vztahu:

$$Vliv_a = \frac{\log I_a}{\log I_X} * \Delta X$$

Tabulka 1 - Použité ukazatele

Název	Zkratka	Výpočet	Jednotky
Zisk před zdaněním a úroky	EBIT	EBT+NÚ	v tis. Kč
Zisk před zdaněním, úroky a odpisy	EBITDA	EBIT+ODP	v tis. Kč
Rentabilita aktiv	ROA	EAT/A	%
Rentabilita aktiv <sup>26</sup>	ROA	EBIT/A	%
Rentabilita vlastního kapitálu	ROE	EAT/VK	%
Rentabilita tržeb	ROS	EAT/(TZB+TVS)	%
Celková zadluženost		CK/P	%
Dlouhodobá zadluženost		(DPOHL+dBÚ)/P	%
Krátkodobá zadluženost		(kZÁV+kBÚ+kFV)/P	%
Míra zadluženosti		CK/VK	koeficient
Náklady na vlastní kapitál	$r_e$	podíly na zisku/VK	%
Náklady na cizí kapitál	$r_d$	NÚ/BÚV	%
sazba daně	t		%
Obrat aktiv	ObrA	(TZB+TVS+TDMM+OPV)/A	koeficient
Zisková marže	ZM	EAT/TC	%
Finanční páka	FP	VK/A	koeficient
Průměrné náklady na kapitál	WACC	$WACC = r_d * (1 - t) * \frac{CK}{K} + r_e * \frac{VK}{K}$	%

Tabulka 2 - Použité zkratky

NÁZEV	ZKRATKA	NÁZEV	ZKRATKA
Aktiva	A	Bankovní úvěry a výpomoci	BÚV
Dlouhodobý majetek	DM	Bankovní úvěry dlouhodobé	dBÚ
Oběžná aktiva	OA	Krátkodobé bankovní úvěry	kBÚ
Zásoby	ZÁS	Krátkodobé finanční výpomoci	kFV
Pohledávky	POHL	Časové rozlišení pasivní	ČRP
Dlouhodobé pohledávky	DPOHL	Tržby za prodej zboží	TZB
Krátkodobé pohledávky	KPOHL	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.	TVS
Krátkodobý finanční majetek	KFM	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	TDMM
časové rozlišení aktivní	ČRA	Tržby za prodej celkem	TC
Pasiva	P (nebo K)	Odpisy	ODP
Vlastní kapitál	VK	Ostatní provozní výnosy	OPV
Základní kapitál	ZK	Nákladové úroky	NÚ
Cizí zdroje	CK	Výsledek hospodaření před zdaněním	EBT
Dlouhodobé závazky	dZÁV	Výsledek hospodaření běžného období	EAT
Krátkodobé závazky	kZÁV		

<sup>26</sup> Pro účely porovnání ROA s WACC

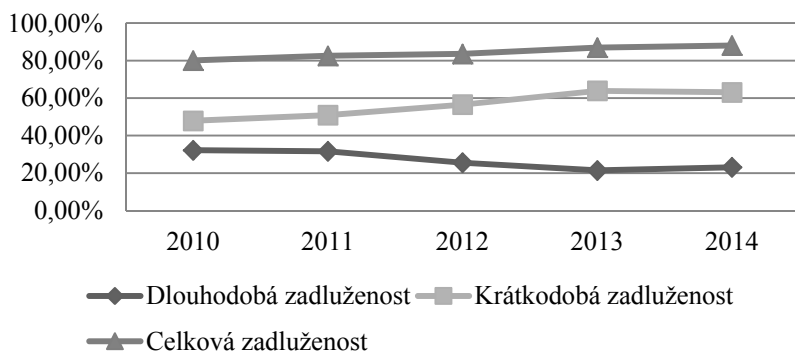
### 3 Výsledky

Předmětem analýz je společnost Europasta SE se sídlem v Boršově nad Vltavou, která působí v odvětví zpracovatelského (potravinářský) průmyslu.

#### 3.1 Analýza zadluženosti

Ukazatele zadluženosti zobrazují, v jaké míře podnik využívá dluhů k financování svých aktiv. Určitá míra zadluženosti je vždy žádoucí, jelikož financování aktiv pouze vlastními zdroji je nehespodárné (Synek, 2010).

**Obrázek 1** - Analýza zadluženosti v období 2010-2014



Zdroj: vlastní zpracování

Z obrázku 1 je patrný rostoucí vývoj celkové zadluženosti podniku. Na tuto skutečnost měla vliv zejména zadluženost krátkodobá, která za sledované období vzrostla téměř o 16 procentních bodů. Na zvyšování krátkodobé zadluženosti měly vliv obzvláště závazky z obchodních vztahů a také větší využívání revolvingových a kontokorentních úvěrů na úkor úvěrů dlouhodobých. To mělo také za následek pokles dlouhodobé zadluženosti, která klesala ve všech letech, kromě roku 2014. Celková zadluženost podniku se, jak již bylo řečeno, zvyšovala po celé období a v roce 2014 dosáhla nejvyšší hodnoty 88%. Při srovnání s odvětvovým průměrem (47,24 %), lze konstatovat, že firma má nadprůměrnou zadluženost oproti ostatním podnikům působícím ve zpracovatelském průmyslu (Ministerstvo průmyslu a obchodu, odbor 31400, 2015).

#### 3.2 Zhodnocení výnosnosti podniku

U podniku byla sledována výnosnost aktiv, výnosnost vlastního kapitálu a výnosnost tržeb.

**Tabulka 3** - Vývoj ukazatelů ROA, ROE, ROS v období 2010-2014

	2010	2011	2012	2013	2014
ROA (v %)	-0,14%	-2,36%	-5,92%	-3,40%	-1,07%
ROE (v %)	-0,71%	-13,52%	-36,00%	-25,95%	-8,92%
ROS (v %)	-0,13%	-1,77%	-4,95%	-2,47%	-0,75%

Zdroj: vlastní zpracování

Nejnižší hodnoty byly naměřeny v roce 2012, kdy podnik také dosáhl nejvyšší ztráty (55 822 tis. Kč). V tomto roce 1 Kč vlastního kapitálu přinesla ztrátu 0,36 Kč, 1 Kč aktiv přinesla podniku ztrátu 0,0592 Kč a 1 Kč tržeb přinesla ztrátu 0,0459 %. Od tohoto roku lze pozorovat výrazná zlepšení. Jelikož však podnik vykazoval záporný výsledek hospodaření po celé sledované období, 1 Kč vstupu vždy přinesla ztrátu.

#### 3.3 Du pontova analýza

Jelikož pouhý výpočet a sdělení hodnot jednotlivých ukazatelů rentability mnoho nevyovídá, je potřeba jejich bližší analýza, aby bylo možné určit, které položky měly největší vliv na vypočtené hodnoty. K tomu slouží rozklad vrcholového ukazatele ROE a následné určení vlivů dílčích ukazatelů na změny vrcholového ukazatele pomocí logaritmické metody.

Na změny ukazatele ROE měla zisková marže pozitivní vliv v roce 2013 a 2014. V roce 2011 a 2012 pak zisková marže nejvíce působila na zhoršení tohoto ukazatele. Obrát aktiv působil na změnu ROE pozitivně v roce 2012, v letech 2011 a 2013 ovlivnil změnu negativně a v roce 2014 působil téměř indiferentně. Nejhorší působila na změnu výnosnosti vlastního kapitálu finanční páka, která měla negativní vliv v celém sledovaném období, který byl v letech 2013 a 2014 největší z těchto tří dílčích ukazatelů. Finanční páka do určité míry odráží zadluženost podniku a tedy i kapitálovou strukturu podniku. Z tabulky 4 je patrné, že finanční páka působila na změny rentability vlastního kapitál negativně po celé sledované období, tedy snižovala ROE. Lze tedy říci, že v podniku nepůsobí pákový efekt, který je spojen

s využíváním cizího kapitálu. Kapitálová struktura podniku, zejména pak využívání cizích zdrojů, má v tomto případě negativní vliv na výkonnost podniku. Společnost by se měla snažit nepřijímat další cizí zdroje financování, jelikož jejich negativní vliv na rentabilitu vlastního kapitálu by se mohl rapidně zvyšovat s každým dalším použitým úvěrem.

**Tabulka 4** - Analýza vlivu ukazatelů na ROE v letech 2010-2014

Období		Ukazatel			
		Z/T (a)	T/A (b)	A/VK (c)	ΔROE
2011/2010	absolutní změna	-0,1169	-0,0054	-0,0059	-0,1282
	relativní změna	0,0677	0,8825	0,8739	0,0522
2012/2011	absolutní změna	-0,2310	0,0200	-0,0138	-0,2247
	relativní změna	0,3656	1,0912	0,9417	0,3757
2013/2012	absolutní změna	0,2246	-0,0539	-0,0702	0,1005
	relativní změna	2,0784	0,8389	0,7957	1,3872
2014/2013	absolutní změna	0,1838	0,0004	-0,0139	0,1703
	relativní změna	3,1648	1,0028	0,9163	2,9079

Zdroj: účetní výkazy, vlastní zpracování

#### 4 Závěr

Z provedených analýz je patrné, že společnost Europasta SE provádí financování podnikového majetku především pomocí cizího kapitálu. Použití tohoto typu financování s sebou přináší nemalé náklady v podobě úroků. Přestože celková suma cizích zdrojů ve sledovaném období vykazovala klesající tendenci (podnik využíval každým rokem méně cizích zdrojů k financování aktiv), rostla však zadluženost podniku rovněž po celé sledované období. Tato skutečnost byla způsobena zejména dosahovanými ztrátami, které snižovaly hodnoty vlastního kapitálu větší měrou, než byl pokles dluhů ve sledovaných obdobích, což mělo za následek růst zadluženosti podniku. Ukazatel zadluženosti dosahoval nejvyšších hodnot v roce 2014 a to 88%. Tato hodnota je nad průměrem ostatních podniků působících ve zpracovatelském průmyslu (64%). Podniku se úspěšně daří splácet dlouhodobé úvěry a tak ve sledovaném období klesala dlouhodobá zadluženost. Na růst celkové zadluženosti tak měla vliv zejména zadluženost krátkodobá, která je spojena s využíváním krátkodobých bankovních úvěrů a tzv. dodavatelských úvěrů. Využívání krátkodobého cizího kapitálu je však výrazně nákladnější, nežli využití dlouhodobých úvěrů a tuto skutečnost je třeba vzít v úvahu.

Du pontova analýza prokázala rozhodující a negativní vliv ziskové marže na změny ukazatele ROE od roku 2010 do roku 2012. Od tohoto roku až do konce sledovaného období (2014) však zisková marže měla zásadní pozitivní vliv na kladné změny tohoto ukazatele, který byl však po celé sledované období přesto záporný. Efekt finanční páky měl po celé sledované období negativní vliv, tedy cizí kapitál zhoršoval rentabilitu vlastního kapitálu. Podnik by tak neměl přijímat další úvěry jako zdroj financování aktiv, jelikož by mohli rapidně zhoršovat výnosnost vlastního kapitálu.

Podnik by se měl snažit do budoucna snižovat podíl úvěrů na financování aktiv a zvyšovat tržby při stávající úrovni cizího kapitálu. Za úvahu také stojí zvýšení základního kapitálu, které by mělo za následek snížení zadluženosti podniku a také zlepšení ukazatelů výnosnosti a finanční páky.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Buchta, M. (2005). *Manažerská ekonomika*. Brno: Univerzita Pardubice.
- Krutina, V., & Novotná, M. (2009). *Ekonomika podniku, cvičení*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
- Ministerstvo průmyslu a obchodu, odbor 31400. (6. 4 2015). *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2014* [online]. [cit. 2015-04-11]. dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument157262.html>>
- Synek, M. (2010). *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck.
- Hirschey, M. (2003). *Managerial Economics*. Mason: Thomson/South-Western.
- Zeman, R. (2015). *Úloha cizího kapitálu v podniku* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.

# The Role of Financial Capital in a Company

Radek Zeman

**Abstract:** *To launch a business, every entrepreneur needs financial capital provided by lenders or investors. Using loans, leasing, investments and other sources of funding is connected with interests, which are the cost of financial capital.*

*The paper focuses on clarifying the advantages and disadvantages of using this type of capital in a particular company by using a financial analysis as the main instrument. It compares financial indicators, especially leverage and profitability ratios. Du pont analysis also be performed to break ROE into three sub-indicators to comparing their influences on ROE by logarithmic method. Financial statements are used as the main source of this analysis, including balance sheets and profit/loss accounts in the past four years.*

*The goal of this paper is to assess the sources of funding of a chosen economic entity, and possibly to propose measures to minimalize the costs of debts.*

**Key words:** financial capital · financial analysis · leverage ratios · sources of funding · du pont analysis

**JEL Classification:** M210

# Možnosti zvýšení efektivity mzdového systému podniku

Alžběta Jančová

**Abstrakt:** Příspěvek se zabývá popisem a následným zhodnocením efektivity mzdového systému ve vybraném podniku. V příspěvku jsou zpracovány poznatky problematiky mzdového systému, včetně metod vedoucích ke zhodnocení efektivity mzdového systému. Dále je uveden popis vybraného podniku a jeho mzdového systému. V rámci analýzy jsou zde zpracovány ukazatele vedoucí ke zhodnocení efektivity lidského kapitálu, kterými jsou ukazatele produktivity práce. Na podkladě výsledků vyplývajících z aplikované analýzy jsou v závěru uvedeny návrhy, které mohou vést ke zvýšení efektivity lidského kapitálu podniku.

**Klíčová slova:** Mzdový systém · Mzda · Složky mzdy · Produktivita práce

## 1 Úvod

Systém odměňování můžeme označit za nástroj, prostřednictvím kterého každý zaměstnavatel oceňuje výkon svého zaměstnance. Tento systém definuje postup pro sestavení konečné výše odměny za práci. Díky této skutečnosti má systém odměňování významný vliv na výkonnost, motivaci, loajalitu, fluktuaci nebo i spolehlivost zaměstnance ve vztahu ke svému pracovišti.

Správné nastavení systému odměňování je v zájmu managementu podniku, konkrétně personálního oddělení. Jeho neadekvátní nastavení může mít nežádoucí vliv nejenom na produktivitu práce. Podstatným způsobem může zatěžovat náklady firmy, které nebudou v komparativním vztahu s výkonností pracovníků. Právě tato nesouměrnost se může projevit i v konkurenčním postavení podniku na trhu.

Zaměstnavatel by zároveň neměl věnovat pozornost pouze správnému sestavení systému odměňování, který by byl přizpůsoben charakteru podniku. Aby došlo k naplnění stimulačního a motivačního účinku systému odměňování, je na místě, aby zaměstnavatel věnoval úsilí jeho pochopení a porozumění ze strany svých zaměstnanců.

Správně nastavený systém odměňování se zároveň odráží ve zdravém klimatu firmy. Právě výše mzdy je označována za oblast, která je pro každého zaměstnance velice citlivá. Z tohoto důvodu je žádoucí, aby firmy věnovaly pozornost takovému nastavení systému odměňování, který bude plnit požadavky spravedlivého a objektivního oceňování. Pouze se spravedlivým systémem odměňování zaměstnanci podávají ty nejlepší výkony.

## 2 Materiál a metodika

V příspěvku budu věnovat pozornost problematice mzdového systému a jeho právní úpravě, včetně metod vedoucích ke zhodnocení efektivity mzdového systému. Poznatky z této oblasti byly čerpány z odborné české i zahraniční literatury v knižní a elektronické podobě.

Dále bude představena charakteristika zvoleného podniku, jehož mzdový systém je předmětem zkoumání. V rámci této charakteristiky konkrétně bude uveden předmět podnikání, organizační struktura a finanční situace podniku. Zdrojem všech těchto informací jsou veřejně dostupné informace prezentované v obchodním rejstříku, a to konkrétně výroční zprávy podniku. Mezi podklady, ze kterých byly čerpány informace o vybraném podniku, patří internetové stránky a interní zdroje společnosti.

Současně bude proveden popis mzdového systému společnosti a všech jeho složek včetně systému zaměstnaneckých výhod. Zdrojem informací týkajících se podnikového systému odměňování byly osobní konzultace s pracovníkem personálního oddělení společnosti.

Ke zhodnocení efektivity lidských zdrojů společnosti budou aplikovány ukazatele produktivity práce. V rámci tohoto ukazatele efektivity bude nejprve posuzována produktivita práce z celkových výnosů. Celkové výnosy budou poměřovány ve vztahu k osobním nákladům a k přepočtenému počtu zaměstnanců společnosti. Pro posouzení vývoje uvedených ukazatelů efektivity ve sledovaném období bude využit vzorec tempa růstu. Součástí příspěvku je zároveň posouzení vývoje meziročního tempa růstu osobních nákladů a jeho srovnání s vývoje přepočteného počtu zaměstnanců společnosti.

V závěru na základě všech zjištěných informací týkajících se vybraného podnikatelského subjektu a jeho mzdového systému bude vytvořen návrh vedoucí ke zvýšení jeho efektivity.

### 3 Výsledky

Výsledky se vztahují k lidskému faktoru podniku a jeho efektivnosti. K posouzení efektivnosti jsou aplikovány ukazatele produktivity práce z celkových výnosů. Pro zhodnocení efektivnosti tohoto výrobního faktoru je aplikován ukazatel posuzující vývoj produktivity ve sledovaném období v letech 2008 – 2013. Příspěvek se současně zabývá problematikou výše průměrné mzdy vyplácené ve vybraném podniku a jejím posouzením s výší průměrné mzdy odvětví a konkurenčního podniku.

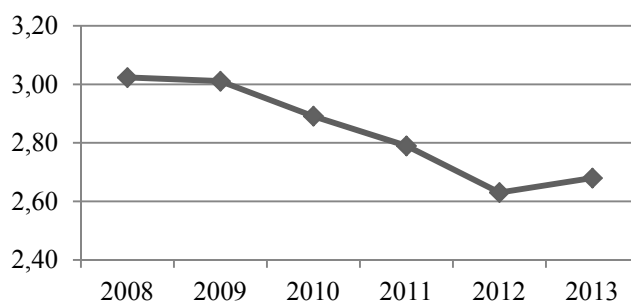
#### 3.1 Výpočet produktivity práce I.

Meziroční tempo růstu produktivity práce z celkových výnosů ve vztahu k osobním nákladům mělo v jednotlivých letech spíše klesající tendenci. Tuto skutečnost znázorňuje tabulka č. 1. Postupným snižováním produktivity práce, která se každoročně snižuje o nepatrné procento, se úroveň ukazatele dostává do značného propadu. Zlom však nastává v roce 2013, kdy se produktivita práce z celkových výnosů o necelé dvě procenta zvyšuje.

K zjištění produktivity práce z celkových výnosů, jsou zapotřebí dvě proměnné, a to:

- Celkové výnosy,
- Osobní náklady.

**Obrázek 1** - Vývoj produktivity práce z celkových výnosů ve vztahu k osobním nákladům v letech 2008 – 2013 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 1** - Tempo růstu produktivity práce z celkových výnosů ve vztahu k osobním nákladům v %

Tempo růstu	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PP z celkových výnosů	3,02	3,01	2,89	2,79	2,63	2,68
Výsledek	-	-0,42	-3,97	-3,51	-5,72	1,88

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet meziročního tempa růstu je zapotřebí aplikovat vzorec, ve kterém jsou aplikovány proměnné produktivity práce z celkových výnosů ve sledovaném a předcházejícím období. Poměr těchto dvou ukazatelů je následně porovnáván s ukazatelem produktivity práce předcházejícího období. Výsledný vzorec je pak ve tvaru:

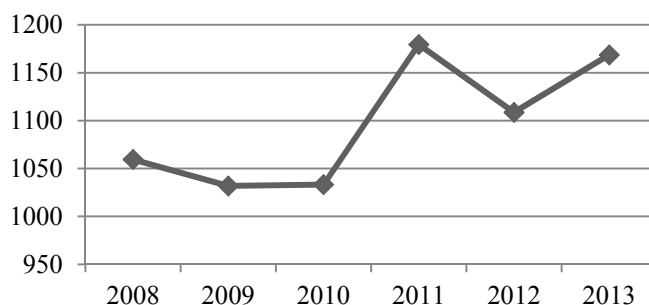
$$\text{Tempo růstu} = \frac{[PP(n) - PP(n-1)]}{PP(n-1)} \cdot 100 \quad (1)$$

kde:

$PP(n)$                     produktivita práce sledovaného období  
 $PP(n-1)$                 produktivita práce v předcházejícím období

#### 3.2 Výpočet produktivity práce II.

Meziroční tempo růstu produktivity práce z celkových výnosů tentokrát ve vztahu k počtu zaměstnanců, má v prvním roce sledovaného období převážně klesající tendenci. Rok 2011 však zaznamenal nárůst produktivity. Ovšem tuto skutečnost si vysvětlují výrazným poklesem počtu pracovníků v uvedeném roce. Po dalším poklesu však nastává v roce 2013 nárůst ukazatele efektivnosti lidského kapitálu.

**Obrázek 2** - Vývoj produktivity práce z celkových výnosů ve vztahu k přepočtenému počtu zaměstnanců v letech 2008 – 2009 v tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 2** - Tempo růstu produktivity práce z celkových výnosů ve vztahu k přepočtenému počtu zaměstnanců v %

Tempo růstu	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PP z celkových výnosů	1059,46	1031,78	1033,23	1179,49	1108,60	1168,57
Výsledek	-	-2,61	0,14	14,16	-6,01	5,41

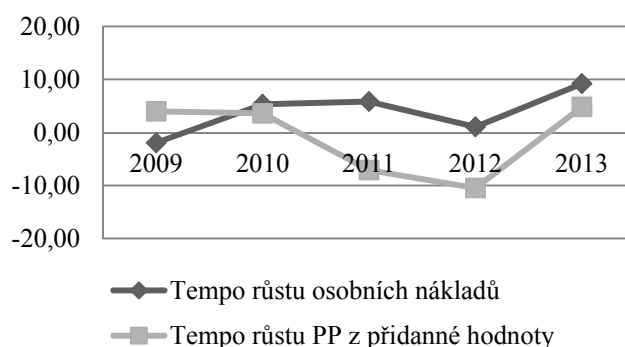
Zdroj: vlastní zpracování

### 3.3 Srovnání tempa růstu produktivity práce s tempem růstu osobních nákladů

Na začátku sledovaného období měly osobní náklady rostoucí tendenci. Tento průběh vývoj byl ukončen rokem 2012, kdy ve společnosti Rodenstock ČR s. r.o. došlo ke snížení tempa růstu nákladů na lidský kapitál. Oproti tomu v roce 2013 je vývoj osobních nákladů rostoucí a to o 9%. Pokud se zaměříme na křivku znázorňující tempo růstu produktivity práce, zjistíme, že křivka má naprosto odlišný průběh. Od roku 2010 tempo růstu produktivity práce z přidané hodnoty výrazně kleslo, a to až do roku 2012. Naproti tomu osobní náklady nezaznamenaly tak výrazný propad. Pozitivní vývoj tempa růstu produktivity práce z přidané hodnoty je zaznamenán až v roce 2013.

V rámci této analýzy porovnáváme tempo růstu ukazatelů produktivity z přidané hodnoty ve vztahu k osobním nákladům. Jak je patrné z názvu ukazatele, proměnnými tohoto ukazatele jsou:

- Přidaná hodnota
- Osobní náklady

**Obrázek 3** - Srovnání tempa růstu ukazatelů produktivity práce a osobních nákladů v letech 2009 – 2013 v %

Zdroj: vlastní zpracování

### 3.4. Srovnání tempa růstu počtu zaměstnanců s vývojem osobních nákladů

**Tabulka 3** - Přepočtený počet zaměstnanců a osobní náklady sledovaného období 2008 – 2013

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	805	807	815	729	739	780
- z toho členové řídicích orgánů	14	15	14	14	13	13
Osobní náklady (v tis. Kč)	282 088	276 560	291 253	308 216	311468	340 139

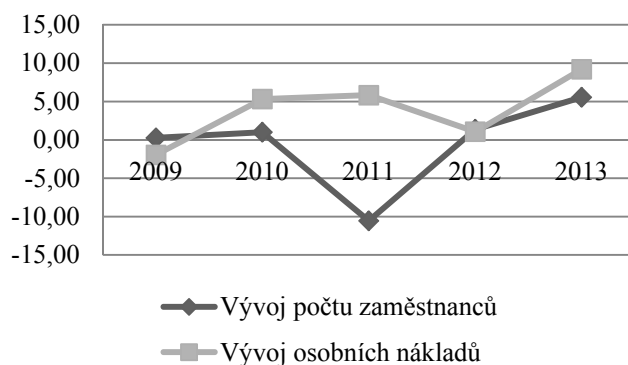
Zdroj: výroční zprávy společnosti v letech 2008 – 2013, vlastní zpracování



Hodnoty osobních nákladů, které jsou uvedeny v následující tabulce, každým rokem stoupají. Tento nárůst však není proporcionální s nárůstem hodnot, znázorňujících počet zaměstnanců společnosti v jednotlivých letech sledovaného období. V roce 2011 došlo k výraznému poklesu počtu zaměstnanců, a to z 815 na 729 zaměstnanců. Naopak osobní náklady v tomto roce vzrostly z 290 000 na 308 000 tisíc.

Následující graf znázorňuje meziroční tempa růstu těchto hodnot, přičemž tento ukazatel byl vypočítán obvyklým způsobem. Tento graf lépe vystihuje protichůdný vývoj sledovaných údajů v jednotlivých letech sledovaného období.

**Obrázek 4** - Vývoj meziročního tempa růstu osobních nákladů a počtu zaměstnanců v letech 2008 – 2013



Zdroj: vlastní zpracování

#### 4 Závěr

Představené poznatky byly základním kamenem k vytvoření návrhů vedoucích ke zvýšení efektivnosti mzdového systému. Prvním návrhem je revize mzdového systému. Důvodem takového razantního kroku byla především složitost mzdového systému, která může mít jistý podíl na klesající produktivitě práce. V rámci navrhované revize by mělo dojít k většímu přizpůsobení mzdového systému zaměstnancům, kteří působí nejen v odvětví výroby, ale i dalším řadovým zaměstnancům ostatních oddělení. Zaměstnanci vedoucích pozic by pak vykonávali svou pracovní činnost za mzdu stanovenou na základě dvoustranné dohody.

Druhý návrh se vztahuje k benefitům systému zaměstnaneckých výhod a podmínkám jejich udělování. Pro zajištění větší spravedlnosti při čerpání benefitů je vhodné udělit každému zaměstnanci základní částku, kterou by sám zaměstnanec mohl navyšovat prostřednictvím své výkonnosti. Třetím a současně posledním návrhem vedoucím ke zvýšení efektivnosti systému odměňování, je poskytování prémie. Podmínkou získání těchto prémie by bylo dosažení konkrétních výsledků, a to požadované výše ukazatele produktivity práce. Pro zvýšení efektivnosti mzdového systému je nutné zajistit a sledovat relaci mezi vzrůstajícími náklady spojenými s poskytováním prémie a nárůstem zisku vyvolaným zvyšující se produktivitou práce. Podmínkou realizace představených návrhů je, že jejich aplikace nebude mít za následek neúměrné zvýšení nákladů bez patřičného ekonomického růstu na výstupu podniku.

#### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

#### Literatura

- Jančová, A. (2015). *Možnosti zvýšení efektivnosti mzdového systému podniku* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Organizace. *Rodenstock* [online]. 2014 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.rodenstock.cz/rodb2c/cz/cz/1288434/docId-1280827/Rodenstock/Organizace.html>
- Počet zaměstnanců a průměrné hrubé měsíční mzdy podle CZ-NACE. In: *Český statistický úřad* [online]. 2012 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/150033157D/\\$File/w-11002314q4121.pdf](http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/150033157D/$File/w-11002314q4121.pdf)
- Podíl zaměstnanců. nacený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a nahlaví. In: *Český statistický úřad* [online]. 2013 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/7A003CFB6D/\\$File/310913a50.pdf](http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/t/7A003CFB6D/$File/310913a50.pdf)

- Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví. In: *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/E50025075B/\\$File/11002614A5.pdf](http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/E50025075B/$File/11002614A5.pdf)
- Počet zaměstnanců a průměrné hrubé měsíční mzdy podle CZ-NACE. In: *Český statistický úřad* [online]. 2013 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/15002FAF0D/\\$File/w-11002314q4121.pdf](http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/t/15002FAF0D/$File/w-11002314q4121.pdf)
- Přehled základních ukazatelů za leden až prosinec 2008 podle subsekcí OKEČ. In: *Český statistický úřad* [online]. 2009 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2009edicniplan.nsf/t/CA003510A8/\\$File/80020901b.pdf](http://www.czso.cz/csu/2009edicniplan.nsf/t/CA003510A8/$File/80020901b.pdf)
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2008* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2009 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=b0e0f5538fa542e9b0ac14619c9a5986>
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2009* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2010 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=9aa2c51dc05747a08e237691577f9382>
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2010* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2011 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=74d047050d45484b8f9656c7a307e6af>
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2011* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2012 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=369d6039f07a46f1abb8d92673a1cf69>
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2012* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2013 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=fcc7c6e80823402a952af6b64d2506fe>
- RODENSTOCK ČR S. R. O. *Výroční zpráva společnosti Rodenstock ČR s. r. o. za rok 2013* [online]. Klatovy: Rodenstock ČR s. r. o., 2014 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: [file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Rodenstock\\_%20R\\_s.r.o.\\_Vyrocni\\_zprava\\_2013%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Administrator/Downloads/Rodenstock_%20R_s.r.o._Vyrocni_zprava_2013%20(2).pdf)

## Possibilities of increasing the effectiveness the payroll system of the company

Alžběta Jančová

**Abstract:** *This paper describes and followed evaluation of the effectiveness the payroll system in selected company. The part of the paper process knowledge issues payroll system, including methods leading to evaluate the effectiveness of the payroll system. In the analysis are processed indicators leading to evaluate the effectiveness of human capital, which are indicators of labor productivity. On the basis of the results arising from the analysis are applied at the end of the paper includes suggestions that can lead to increased efficiency of human capital of the company.*

**Key words:** Payroll system · Wage · Wage components · Labour produktivity

**JEL Classification:** D24

# Hodnocení efektivity investic do lidského kapitálu v nestátních neziskových organizacích

Jaroslav Kamlach

**Abstrakt:** Cílem příspěvku je vyhodnocení efektivity investic do lidského kapitálu ve zvolené nestátní neziskové organizaci (NNO). Dosáhnou toho pomocí jednoduchého dotazníku, který bude ukazovat počet zaměstnanců dané organizace, způsob a velikost investic a také zhodnocení jejich užitečnosti. Zvolená NNO pak bude srovnána se 2 dalšími obdobnými organizacemi v tabulce. Problematika neziskového sektoru je pro většinu lidí téměř neznámá. Dokonce i jejich pouhé zařazení do národního hospodářství může být často až neřešitelný problém, neboť hranice mezi ziskovým a neziskovým sektorem se často navzájem prolínají. Trendem dnešní doby je, že největší konkurenční výhodou se stává lidský kapitál. Vybraná organizace je tedy analyzována především v oblasti lidských zdrojů - financování, vzdělávání a motivace. Závěrem by měla být rada oné organizaci, jak efektivněji investovat do svých zaměstnanců.

**Klíčová slova:** nestátní nezisková organizace · NNO · neziskový sektor · lidské zdroje · lidský kapitál · vzdělávání · motivace

## 1 Úvod

Tématem příspěvku je Hodnocení efektivity investic do lidského kapitálu v nestátních neziskových organizacích (NNO). Můj výběr pramenil z touhy po poznání, jak to chodí v neziskové organizaci.

Jako student oboru Řízení a ekonomika podniku se ode mě očekává, že jednou budu na vedoucí pozici určité ziskové společnosti. Nedílnou součástí tohoto zaměstnání bude samozřejmě i práce s lidskými zdroji – jejich výběr, hodnocení, motivování a odměňování. Jak to ale funguje v neziskové organizaci?

Nezisková organizace má svá vlastní specifika, jako je např. práce dobrovolníků, vysoká efektivita rozdělování finančních prostředků, určitá míra závislosti na dobré vůli ostatních a na dotacích od státu. Lidské zdroje zde taktéž mají jinou povahu, než je tomu u ziskového sektoru.

Než ale budu pokračovat, nejdříve bych rád trochu nastínil NNO podle 2 slavných ekonomů. Jedná se o Lestera M. Salomona a Helmuta K. Anheiera. Tito ekonomové se zasloužili o vytvoření tzv. strukturálně-operacionální definice, která vymezuje pět klíčových vlastností NNO. Ony vlastnosti popisují takto: (Boukal, Vávrová a kol., 2007)

- „Organizations, i.e., they have an institutional presence and structure;
- Private, i.e., they are institutionally separate from the state;
- Not profit distributing, i.e., they do not return profits to their managers or to a set of “owners”;
- Self-governing, i.e., they are fundamentally in control of their own affairs; And
- Voluntary, i.e., membership in them is not legally required and they attract some level of voluntary contribution of time or money.“ (Salamon, Sokolowski et al., 1999-2004, str. 3)

V překladu se jedná o to, že všechny NNO musí být: organizované, soukromé, nerozdělující zisk mezi vlastníky, samosprávné a dobrovolné. Zvláště druhou vlastnost bych rád vyzdvihl, neboť podle Pestoffa se neziskový sektor dále dělí na neziskový sektor domácností a neziskový soukromý a veřejný sektor. (Pestoff, 1995)

Ať už se jedná o ziskovou či neziskovou společnost, všude platí jedna zásada. Dnešním nejdůležitějším zdrojem a také největší konkurenční výhodou jsou zaměstnanci. U NNO je však jedna potíž. „Lidé, pracující v neziskové organizaci, jsou často nadšenci, kteří chtějí pomáhat druhým či společnosti, a nejsou nutně odborníci na danou problematiku.“ (Novotný, Lukeš a kol., 2008, str. 79)

Odborníci a specialisté se pro neziskový sektor hledají velice těžce, neboť raději investují svůj čas v sektoru ziskovém. Nemnoho NNO má na postu personálního manažera (nebo jiné osoby, starající se o personální činnosti) odborníka. Pravděpodobně je to způsobeno vlivem 2 faktorů: nedostatkem specialistů v dané problematice, ochotných pracovat u NNO; a chybějícími prostředky neziskových organizací. Tuto funkci tedy většinou zastává vedoucí organizace. Podobně je tomu i u ostatních specializovaných postů, jako je třeba finanční manažer. Zde už je ale účast kvalifikovaných osob častější, což je pochopitelné, neboť problematika financí je poněkud složitější a ne každý tomu rozumí. (Novotný, Lukeš a kol., 2008)

Nejdůležitější osobou každé NNO je její vedoucí, který je často i jejím zakladatelem. Dá se tedy říci, že organizace je na něm do značné míry závislá. Takovýto pracovník by neměl investovat všechnen svůj čas do zdárného chodu firmy.

Tím na něm bude závislá ještě více a bylo by pravděpodobné, že by s jeho odchodem mohla přestat fungovat. (Novotný, Lukeš a kol., 2008)

Specifickým druhem pracovníka u NNO jsou samozřejmě dobrovolníci, bez kterých by některé organizace nebyly de facto schopny fungovat. Dobrovolník je „člověk, který bez nároku na finanční odměnu poskytuje svůj čas, svoji energii, vědomosti a dovednosti ve prospěch ostatních lidí či společnosti.“ (Tošner, Sozanská, 2002, str. 35)

Položíme-li si otázku, co lidi motivuje k dobrovolnické práci, odpovědí nebude pouze dobrý pocit a smysluplnost, jak by se mohlo zprvu zdát. Jsou to sice hlavní důvody, ale zdaleka nejsou jediné. Může se totiž jednat také o:

- „Získání zkušenosti
- Přátelství a kontakty
- Uplatnění schopností a vzdělání
- Zážitky a zábava
- Nová řešení
- Nový pohled na svět“ (Boukal, Vávrová a kol., 2007, str. 80-81)

Dobrovolnou prací se tedy zabývají především lidé s potřebou získat pracovní zkušenosti (zejména studenti) nebo lidé s přebytkem volného času a bez pracovních příležitostí (především senioři a postižení).

Mluvíme-li ale o investicích do lidského kapitálu, do čeho tedy investovat? Z předešlého textu si můžeme odvodit odpověď. Nejdůležitější jsou lidé a to, co umí. Proto jsem se zaměřil na 2 věci: vzdělávání a motivace pracovníků. A jak brzy uvidíme, tyto dva termíny se proplétají daleko víc, než by se na první pohled mohlo zdát.

## 2 Cíle a metodika

Cílem příspěvku je analýza investic do lidských zdrojů v dané NNO a jejich srovnání s dalšími obdobnými organizacemi. Výsledkem bude průzkum investic, jejich efektivity a v případě nedostatků i návrh na jejich zlepšení.

Příspěvek se skládá ze dvou částí. Informace pro teoretickou část, do které patří historie NNO, charakteristika třetího sektoru a lidského kapitálu a z části i popis zvolené organizace, byly čerpány z odborných publikací českých i zahraničních autorů a taktéž i z mnoha internetových zdrojů.

Data pro zpracování druhé části byla získána naprosto odlišným způsobem. Vychází především z osobních rozhovorů s představiteli všech zmíněných organizací a z dotazníků, jenž jsem těmto představitelům předal.

Za účelem získání potřebných dat jsem oslovil asi dvojnásobný počet organizací, než který byl uveden. Naneštěstí mnoho z nich buď na mou žádost o setkání vůbec neodpovědělo, nebo mi bylo sděleno, že daná organizace je příliš mladá a ještě neinvestuje do svých zaměstnanců.

Osobní rozhovory u většiny organizací proběhly jen s jejich představenými, ale u dvou jsem měl možnost se blíže seznámit i se zaměstnanci, prostředím a způsobem práce. Když nepočítám Kontakt bB, kde se rozhovor udál u bazénu, kde se postižení pohybovali, blíže jsem se se všim seznámil jen u Auticentra a převážně pak u Konička, který je ústřední organizací pro mou práci.

Kromě toho, že jsem strávil nějaký čas v kancelářích, kde jsem pozoroval práci, kterou zaměstnanci Konička odvádějí, jsem se bavil i s několika pracovníky, jako je např. finanční ředitel Zdeněk Říha. Nakonec jsem také odcestoval na statek do Skřidel, kde jsem celý den shromažďoval informace a taktéž jsem se zapojil do zooterapie, která zde probíhá.

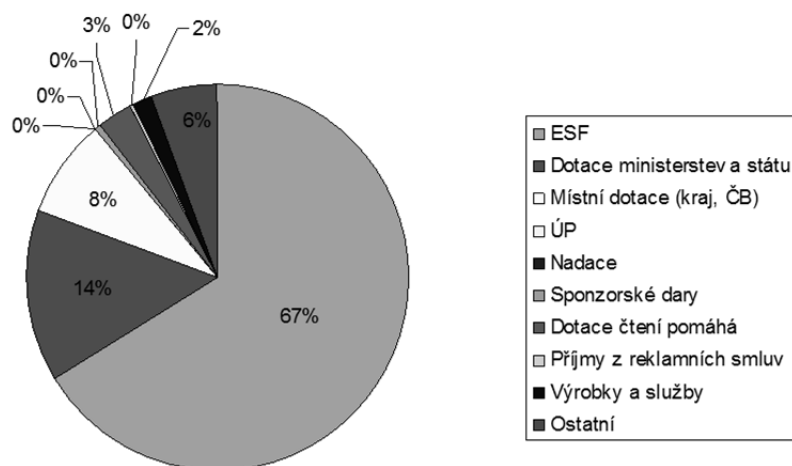
Na pomezí první a druhé části je charakteristika obecně prospěšné společnosti Koniček, kde jsem mimo rozhovory a webové stránky dané NNO využil především poslední zveřejněné výroční zprávy a to převážně pro tvorbu grafů a tabulky. Kromě toho jsem zužitkoval své zkušenosti z předmětu Logistika, jehož cílem bylo vytvořit dlouhodobě udržitelný projekt pro jinou NNO s názvem ŠVAGR. Podobnou spolupráci s ekonomickou fakultou jsem tedy navrhl i pro Konička.

## 3 Výsledky

### 3.1 Financování

Jelikož hlavním tématem jsou investice, nejdříve jsem se zaměřil na zdroje financování zvolené organizace. K tomu jsem využil výše zmíněné výroční zprávy. Došel jsem k závěru, že hlavními zdroji financování neziskových organizací nejsou dary, veřejné sbírky či některé zpoplatněné služby, jak by se nezavěšeným mohlo na první pohled zdát.

S pomocí níže uvedeného grafu se mi podařilo zjistit, že primárním zdrojem jsou beze sporu dotace a to konkrétně dotace z Evropských strukturálních fondů (ESF). V mnohem menší míře se pak na financování také podílejí dotace od ministerstev, státu a také kraje a města. Jen tyto tři položky představují přibližně 89% všech příjmů zvolené organizace.

**Obrázek 2 - Struktura zdrojů financování 2012**

Zdroj: Koníček, o. p. s., Výroční zpráva 2012, upraveno autorem

Zbývalo jen zjistit, zda-li je to pravidlem. Pomocí sloupcového grafu jsem porovnal poslední 3 zveřejněné roky a došel jsem k závěru, že i když jednotlivé položky oscilují kolem určité hodnoty, mohou některé položky zcela zmizet či raketově vzrůst (ESF roku 2012 vzrostl oproti předchozímu přibližně o třetinu). Celkově vzato ale stále zůstává pořadí prvních tří položek nezměněno.

Dané organizaci jsem doporučil rozšířit své styky s Jihočeskou univerzitou o ekonomickou fakultu, čímž by mohla získat další zdroj financování (viz výše popsaný projekt pro organizaci ŠVAGR).

### 3.2 Výsledky ze srovnání Koníčka s obdobnými organizacemi v oblasti vzdělávání a motivace

Jako nejčastější formu vzdělávání organizace uvedly vzdělávání na pracovišti. Vlastně se ani není čemu divit. Říká se přece, že člověk se učí neustále a jelikož pracovník tráví třetinu dne v zaměstnání, je přirozené, že se tam i učí. Mezi tuto formu můžeme zařadit např. coaching, asistování, workshop a mnoho dalších, které se uplatní zejména při přijetí nových pracovníků či dobrovolníků, kteří jsou tímto způsobem uvedeni do každodenních činností organizace.

Pro stále pracovníky se jako nejobvyklejší formou ukázaly být vzdělávací kurzy. S tím ale souvisí spousta dalších věcí, které je třeba řešit. Např. je nutné odpovědět na otázky typu: Co je pro organizaci na kurzech to nejdůležitější? Určí si zaměstnanci sami kurz podle svých preferencí, nebo jim ho vyhledá organizace? Takové a mnoho dalších otázek se mi povedlo výzkumem zodpovědět.

Neziskové organizace nebazírují na jediném poskytovateli, takže převládá fakt, že takovýchto poskytovatelů využijí vícero. Většinou si vybírají kurzy jen od několika málo organizací, což je logické. Těžko by se na malém území našlo více poskytovatelů, kteří se orientují právě na daný speciální typ služby. Pokud bychom brali v potaz i vzdálenější organizace, bylo by jich samozřejmě daleko více, ale společně s tím by opět rostly náklady.

Dalším zajímavým kritériem jsou preference u kurzů. První místo zcela jistě obsadila užitečnost, která je pro drtivou většinu organizací nejdůležitější. Na druhé pozici se umístil onen poskytovatel kurzu, jeho kvalita a důvěra v něj. O třetí a čtvrté místo svádí boj již dobře známá dvojice nákladů: cena samotného kurzu a alternativní náklady, jako je cestovné či ubytování. Poslední pomyslnou příčku tedy obsadily dotace od EU, jež některé z vybraných organizací nevyužívají vůbec. Dotace totiž mohou pokrýt cenu kurzu, ale doprava a ostatní náklady, které často přesáhnou onu cenu, zůstávají.

Další bod potvrdil hypotézu, že zaměstnanci se skutečně aktivně podílejí na vyhledávání a volbě vzdělávacích programů a to, alespoň u uvedených organizací, obvykle v rozsahu minimálně 50%.

S nedostatkem financí souvisí i charakter kurzů. Znovu záleží na dané organizaci, jakou formu vzdělávání využije, zda-li zpoplatněnou či ne. V průměru se však obě formy využívají přibližně rovným dílem. Pokud se ale nakonec využije těch zpoplatněných, organizace se je snaží uhradit, i když to naneštěstí není možné vždy a všude.

Jak už bylo psáno výše, klíčem k úspěchu je lidský kapitál, který je ze zákona povinný rozvíjet v rozsahu minimálně 24 hodin za rok. Dalo se tedy předpokládat, že bude spíše převládat vzdělávání delší než oněch 24 hodin, což se nakonec i potvrdilo.

Odhadované náklady na vzdělávání nám ukázaly celkem zajímavý výsledek. Dalo by se soudit, že vyšší náklady budou vynakládány na řídicí zaměstnance a se snižováním statutu se bude ruka v ruce snižovat investovaná částka. Avšak tak tomu není. Výzkum ukázal, že velikost investic do lidských zdrojů na manažerských a běžných pozicích, je přibližně stejná. Pak tu ale máme 2 odchylky. První je tradiční vyšší investování do výše postavených zaměstnanců. Druhý případ je ale zajímavější neboť se jedná o přesný opak – více se investuje do řadových zaměstnanců, než do manažerů. To na věc vrhá úplně nové světlo. NNO tedy obvykle nedělají při vzdělávání rozdíly mezi nadřízeným a podřízeným, avšak všichni společně pracují na spokojenosti klientů, což je hodno obdivu.

Při dotazování na výši nákladů na výcvik 1 dobrovolníka mi bylo řečeno, že jsou většinou nulové. Může to být např. z podobných důvodů, jaké uvedla Bc. Věra Srdečná z Bazalky. Dobrovolníci jsou totiž přijímáni pouze z dobrovolnického centra, kde musejí být registrovaní a kde probíhá veškerý jejich výcvik a školení, které zajišťuje ono centrum. Do organizace pak už přijde rovnou proškolený člověk, který ví, co a jak má dělat. (Srdečná, osobní sdělení, 2015)

U některých organizací to funguje tak, že se do zaměstnanců více investuje poté, co zůstanou v organizaci po určitou dobu. U Koníčka jsou to např. 2 roky. Dvě organizace uvedly, že takovýto požadavek nemají a zbytek se vyjádřil tak, že záleží na druhu vykonávané práce. Čím složitější práce, tím vyšší náklady na rozsah vzdělávání.

Zaměstnanci jsou většinou s formou výuky celkem spokojeni a hodnotí ji jako spíše užitečnou a spíše kvalitní. Přísloušným černým koněm je Kontakt bB, který to bere jako nutné zlo a dále uvádí, že je to zbytečné a jedná se jen o papírování. Tato organizace totiž vyvinula své vlastní techniky, jak se starat o klienty. Jednou ročně však musejí všichni zaměstnanci povinně na 3 týdny do Strakonic, kde se koná výukový kurz pro podobné organizace v rámci pobytu klientů. Výuka probíhá zásadně před a po plavání s postiženými, nikoli během tohoto procesu, neboť je nutné, aby všichni zaměstnanci věnovali plnou pozornost svým svěřencům. (Janoušek, osobní sdělení, 2015)

Kromě pocitu konání smysluplné práce je nejběžnější formou motivace pochvala. Je to také ideální forma, jelikož nic nestojí a jsou i lidé, kteří vyžadují pochvaly více než finanční přilepšení. Připadají si pak užiteční a respektovaní.

Finanční odměna je také často zmiňovaným prostředkem. NNO ani její zaměstnanci nedělají tuto zásluhou práci pro peníze a tak, vždy když to jde, organizace ráda svým zaměstnancům trochu přilepší za jejich obětavé úsilí.

Poslední z častých motivačních prostředků jsou firemní akce, jako je výše zmíněný firemní večírek; teambuildingové akce a pak delegování pravomocí. Pokud zaměstnanci mohou spolurozhodovat o chodu organizace, budou také klást vyšší úsilí, aby dělali organizaci čest a také, aby ona NNO „přežila“.

U některých organizací se taktéž objevují benefity, jako např. služební notebook, týden dovolené navíc (Bazalka), vstřícnost k termínům dovolené (případně neplaceného volna) a káva zdarma.

Kromě benefitů je zde ještě pár způsobů, jak pracovníky motivovat. Auticentrum má možnost pracovního rozvoje, což znamená, že když se chce zaměstnanec vzdělat v něčem speciálním, ostatní ho podpoří a organizace vyčlení finance. (Srdečná, osobní sdělení, 2015) Bazalka jinak uvádí „stát se členem týmu Bazalka“, což vede k možnosti uplatnit a realizovat své nápady.

Existují ještě další prostředky, které již nejsou tak tradiční a které jsou pro každou organizaci specifické.

Koníček nabízí svým zaměstnancům a dobrovolníkům jízdu na koni a její výuku. (Barvínková, osobní sdělení, 2014) Kontakt bB má ještě neočekávanější způsob. Převážně dívky si totiž rychle (obvykle tak do 2 let) najdou mezi klienty přítele, ne-li rovnou manžela. Sice to není přímo motivace pro nově příchozí, ale při troše dobré vůle to lze označit za motivaci zaměstnanců či dobrovolníků pro dlouhodobou spolupráci. Zajímavé však je, že u kluků to takto většinou nefunguje. (Janoušek, osobní sdělení, 2015) Mezi proudy zase nabízí svým dobrovolníkům možnost hrát v jeho divadle, což zajišťuje stálý příliv nových sil. (Kučera, osobní sdělení, 2015)

Rozdíly mezi náklady na motivování 1 manažera, řadového zaměstnance či dobrovolníka se u žádné z vybraných organizací nepotvrdily.

#### 4 Závěr

Jak už bylo několikrát řečeno, lidé jsou klíčovou složkou NNO. Jak ale k takové organizaci vlastně přijdou?

Jednou mi bylo řečeno, že prakticky všichni zaměstnanci třetího sektoru začínali jako dobrovolníci. (Barvínková, osobní sdělení, 2014) Tuto otázku jsem položil zástupcům všech organizací, s nimiž jsem jednal a došel jsem k závěru, že to není tak docela pravda. Jistě. Jsou organizace, jako Koníček či Kontakt bB, kde toto pravidlo platí. Na druhé straně se ale nacházejí například NNO Mezi proudy či Auticentrum, kde je tomu jinak. Zde totiž platí, že takovýchto pracovníků je tam jen asi polovina.

I když všechny zmíněné organizace pracují v sociální sféře, každá je jiná a nelze tedy aplikovat zlaté pravidlo pro všechny. Totéž platí i ohledně způsobu zaměstnaneckého závazku. Dobrovolníci v NNO pracují obvykle na základě smlouvy o výkonu dobrovolnické činnosti. Řadoví pracovníci mají ale pestrou paletu úvazků. Jednoznačně dominuje

běžný pracovní poměr, přičemž neobvyklý není ani zkrácený. Na dohodu o provedení práce či o pracovní činnosti je v organizacích jen několik málo zaměstnanců, v průměru asi jen 0 až 3.

Jedním z velkých problémů NNO je financování. Jak mi bylo sděleno, žádná banka těmto subjektům neposkytuje kontokorentní úvěr a i kdyby ho poskytla, nebude nijak zvýhodněný. (Urbanová, osobní sdělení, 2015) Když se totiž řekne „Nezisková organizace“, všichni hned de facto dávají ruce pryč. Nemá-li organizace prokazatelný dostatečný příjem, nikdo jí nepůjčí. Ano. Z ekonomického hlediska je to v pořádku, ale co z lidského úhlu pohledu? Zaměstnanci vykonávající záslužnou práci by si snad zasloužili trochu ohledů, nehledě na to, že leckterá NNO má už dlouho trvajících historii a je tedy nepravděpodobné, že by najednou zkrachovala.

Nyní se ale vraťme k hlavnímu tématu, což jsou investice do lidského kapitálu. Jak ale zjistit jejich efektivnost u NNO? Na to bohužel nikdo nezná přesnou odpověď. Jednou z možností je měření fluktuace a spokojenosti zaměstnanců. Z uvedených dat a z rozhovorů vyplývá, že pracovníci NNO jsou se stylem vzdělávání spíše spokojeni a k fluktuaci dochází jen v případě těhotenství či nedostatku financí.

Jak lze zjistit z úvodu, zaměřil jsem se převážně na oblasti vzdělávání a motivace pracovníků.

Vzdělávat se dá prakticky jen dvěma směry – do šířky a do hloubky. Nelze přesně říci, co je důležitější či preferovanější, neboť každá, ať už zisková či nezisková, organizace to může vidět jinak. Jedno je ale jisté. Oba způsoby musejí být využity.

Řekl bych, že u NNO je ale častější investování do šíře vzdělávání. Mnoho zaměstnanců totiž nevykonává jen jednu práci, nýbrž jsou spíše multioborově zaměřeni. Jako příklad bych mohl uvést Centrum Bazalka. Kromě klasických vzdělávacích kurzů se zaměstnanci ještě navíc účastní 56 hodinového externího školení na žíněnkách, kde se učí základům sebeobrany tak, aby svého „protivníka“ zklidnili, ale nijak mu neublížili. (Srdečná, osobní sdělení, 2015)

Na druhé straně zde máme prohlubování znalostí dané problematiky. Lékaři nebo i jiné organizace mohou kdykoli přijít na nějaký nový poznatek či postup, který může pomoci či zjednodušit práci, které se NNO věnují. Proto je třeba neustále vše sledovat a učit se ze všech možných zdrojů.

V návaznosti na dotazník jsem dospěl k závěru, že i samo vzdělávání může být motivací. Jak bylo psáno výše, stačí, aby zaměstnanec projevil zájem rozšířit své znalosti o nějakou oblast a organizace i zaměstnanci ho rádi podpoří. Dále bych rád upozornil na to, že některé organizace velice vychvalovali supervize, jako nejefektivnější formu vzdělávání. Organizace Koniček ji však neuvedla. Proto bych navrhoval, aby tuto možnost prozkoumala, neboť má pravděpodobně velký potenciál.

Nejzajímavějším závěrem však je fakt, že lidé pracující ve třetím sektoru mají mnohem větší potenciál, než většina ostatních pracovníků. Je tomu tak možná proto, že v NNO není nic jisté. Člověk nejenže stále musí pracovat na maximum, ale on chce, přičemž si musí dávat pozor na syndrom vyhoření. Řekl bych, že v tomto ohledu je největší rozdíl. Většina běžných zaměstnanců časem ustrne s tím, že tak, jak dělají svou práci, to stačí. V NNO ale žádné „stačí“ neexistuje. Chce-li NNO prosperovat, její zaměstnanci musejí vše dělat ne pro sebe či pro organizaci, ale pro ostatní.

## Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

Děkuji ředitelce Konička, o. p. s., Mgr. Marcele Barvínkové a jejím spolupracovníkům za trpělivost a ochotu zodpovědět všechny mé otázky. Taktéž děkuji ostatním vedoucím pracovníkům neziskových organizací, jejichž data jsem využil pro srovnání s Koničkem. Nakonec bych ještě rád poděkoval panu Ing. Radku Touškovi, Ph.D. za sledování pokračování projektů, které jsme vytvořili pro občanské sdružení ŠVAGR, a poskytnutí informací o jejich průběhu.

## Literatura

- Boukal, P., T. Novák, P. Sieber a H. Vávrová, 2007. *Ekonomika a financování neziskových organizací*. Praha: Oeconomica, 110 s. ISBN 978-80-245-1293-8
- Kamlach, J. (2015). *Hodnocení efektivity investic do lidského kapitálu v nestátních neziskových organizacích* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Koníček, o.p.s. *Výroční zpráva 2012* [online]. 2009 [cit. 2014-09-02]. Dostupný z: <http://konicekcb.webnode.cz/o-nas/ke-stazeni/>
- Novotný, J. a M. Lukeš a kol., 2008. *Faktory úspěchu nestátních neziskových organizací*. Praha: Oeconomica, 224 s. ISBN 978-80-245-1473-4
- Pestoff, V. A., 1995. *Reforming Social Services in Central and Eastern Europe: An eleven nation overview*. Cracow, Poland: Cracow Academy of Economics Press, 418 p.
- Salamon, L., H. Anheier, R. List, S. Toepler and S. Sokolowski et al., 1999. *Global civil society: Dimensions of the nonprofit sector*. Baltimore, Maryland: Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 511 p. ISBN 1-886333-42-4
- Tošner, J. a O. Sozanská, 2002. *Dobrovolníci a metodika práce s nimi v organizacích*. Praha: Portál, 152 s. ISBN 80-7367-178-6

# Evaluation the Effectiveness of Investments in Human Capital in Non-Governmental Organizations

Jaroslav Kamlach

**Abstract:** *The target of my paper is the evaluation of the effectiveness of investments in human capital in the selected non-governmental organization (NGO). I achieve that through the simple questionnaire, which shows the number of employees of the organization, the way and the size of investment and also the evaluation of their utility. The selected NGO is compared with another 2 similar organizations in the table. The issue of the non-profit-sector is for most people almost unknown. Even the mere inclusion into the national economy can be often an unsolvable problem, because borders between the for-profit and non-for-profit sector are often mutually intersected. Today's trend is that the greatest advantage is the human capital. The selected organization is analyzed mainly in human resources – their financing, education and motivation. The conclusion of my paper advises that organization, how to more effectively invest to their employees.*

**Keywords:** non-governmental organizations · NGOs · non-for-profit sector · human resources · human capital · education · motivation

**JEL Classification:** G32



# Behaviorální ekonomie – jak drahé je vlastnictví

Tereza Bodešinská

**Abstrakt:** *Behaviorální ekonomie je spojení mezi ekonomikou a psychologií. Speciálně zkoumá lidskou iracionalitu. Jedno z témat behaviorální ekonomie je vlastnictví. Zabývá se vztahem mezi vlastnictvím a cenou*

*Příspěvek popisuje teorii behaviorální ekonomie. Představuje posluchači historii, současnost a důležité osobnosti v této oblasti. Poté se zabývá osobami, které přispěly svými vědomostmi o spojení mezi psychologií a ekonomikou. Dále popisuje experiment, který byl vytvořen pro potvrzení teoretických znalostí. Experiment zkoumá, jak velký vliv má vlastnictví na cenu (pro spotřebitele). Studenti Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity odpovídali na dotazníky a výsledky experimentu jsou vysvětleny v závěru.*

**Klíčová slova:** behaviorální ekonomie · vlastnictví · vliv

## 1 Úvod

První pohnutkou před vznikem behaviorální ekonomie byly nepřesnosti v klasické teorii očekávaného užítku. Psycholog Daniel Kahneman si všiml, že tato teorie neodpovídá racionálnímu chování spotřebitelů a tím pádem nemůže dobře předpovídat následky spotřebitelských rozhodnutí. Kahneman se svým kolegou Amosem Tverským zpracovali několik experimentů z této problematiky a na jejich základě vytvořili prospektovou teorii.

Prospektová teorie je modifikací teorie očekávaného užítku v tom slova smyslu, že ji více přibližuje realitě a je teorií deskriptivní. Jejím úkolem tedy není normovat, jak by co mělo být, ale pouze popisuje skutečnosti. Později se k nim přidal ještě Richard Thaler, který byl jediným ekonomem v celé trojici, a začali vydávat články na téma behaviorální ekonomie. Tyto články sklídily velký ohlas i u odborných čtenářů a tento moment je považován za oficiální vznik behaviorální ekonomie.

Výše zmíněný Richard Thaler se zabýval především jevem zvaným „majetnický efekt“. Tato teorie poukazuje na jakousi „tajemnou přidanou hodnotu“, která vzniká vlastnictvím statku. Vlastně jde o to, že člověk, který daný statek vlastní ho ohodnotí vyšší částkou, než člověk, který tento statek nevlastní. V klasické ekonomické teorii by tento jev nemohl nastat, protože podle ní by kupní i prodejní cena na trhu měly být shodné. Lidé ale nejsou nadpřirozené bytosti a působí na ně mnoho faktorů, které ovlivňují jejich rozhodování. V případě majetnického efektu působí zejména „averze ke ztrátě“.

Hlavním cílem je tedy prokázat, že se projevuje majetnický efekt. Na základě teoretických poznatků je třeba vytvořit experiment, který bude dobře interpretovat vliv vlastnictví na hodnotu produktu. Pro tento experiment jsou tři hypotézy:

H<sub>1</sub>0: vlastnictví nemá vliv na hodnotu produktu

H<sub>2</sub>0: hodnota není ovlivněna pohlavím subjektu

H<sub>3</sub>0: hodnota není ovlivněna zkoušejícím

## 2 Materiál a metodika

Pro účely experimentu jsem jako vhodný produkt zvolila kredity, získané vysokoškolským studiem. Konkrétně kredity za Mikroekonomii I a Finanční a pojistnou matematiku. Pomocí dotazníkového šetření jsem nasbírala data, která jsem následně mohla vyhodnotit.

Mými respondenty byli výhradně studenti Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity. Ptala jsem se jich, zda mají výše uvedené předměty splněny. Pokud odpověděli „ano“, následující otázka zněla, za kolik korun by tyto kredity prodali. Prodejem by o kredity samozřejmě přišli a museli by předmět plnit znova. Pokud byla jejich odpověď „ne“, dále jsem se jich ptala, za kolik by tyto kredity koupili. Koupí by kredity získali a předmět dále nemuseli absolvovat.

Dotazník 1 se týkal předmětu Mikroekonomie I a zde jsem se studentů ještě zeptala, kdo je z tohoto předmětu zkoušel. Dotazník 2 o Finanční a pojistné matematice tuto otázku neobsahoval, protože zkoušející je pouze jeden a byla by tedy bezpředmětná.

Získaná data jsem pomocí metody „trimmed mean“ upravila o extrémní data a převedla je do programu STATISTICA. Pro zjišťování výsledků a zkoumání vlivu jsem využila neparametrické statistiky. Konkrétně jsem zvolila metodu porovnání dvou nezávislých vzorků a Mann – Whitneyův U test.

Výsledné grafy jsem zpracovala v programu STATISTICA a v programu Excel. Pro zjištění výsledků jsem porovnávala p-hodnotu s hodnotou 0,05. Pokud je p-hodnota nižší, mohu hypotézu zamítnout a potvrdit tak statisticky významný vliv veličiny. V opačném případě nejsou výsledky jednoznačné, protože hypotézu nemohu zamítnout.

### 3 Výsledky

Očekávala jsem, že majetnický efekt se projeví a také, že se projeví vliv zkoušejícího. O pohlaví jsem se domnívala, že hodnotu nijak výrazně neovlivňuje.

#### 3.1 Dotazník 1

Při zkoumání vlivu vlastnictví na hodnotu kreditů jsem získala p-hodnotu 0,000009. Projevil se tedy statisticky velmi významný vliv majetnického efektu. Tabulka výsledků tohoto testu je znázorněna Obrázkem 1.

Obrázek 1 - Výsledky – vlastnictví (Dotazník 1)

Mann-Whitneyův U Test (w/ oprava na spojitost) (Tabulka1)					
Dle proměn. Splněno					
Označené testy jsou významné na hladině p <,05000					
Proměnná	Sčt poř. ano	Sčt poř. ne	U	Z	p-hodn.
Cena	1339,0000	372,0000	119,0000	4,430953	0,000009

Zdroj: vlastní zpracování

Vliv pohlaví a zkoušejícího Mann-Whitneyův U test nepotvrdil. U pohlaví vyšla p-hodnota 1 a u zkoušejícího 0,4798. Obě tyto hodnoty jsou poměrně vysoké a hypotézy  $H_20$  a  $H_30$  tedy nemohu zamítnout.

#### 3.2 Dotazník 2

U druhého dotazníku jsem zkoumala pouze vliv vlastnictví. Jak jsem uvedla, zkoušející je stále stejný a pohlaví jsem nezkoumala z důvodu nízkého počtu respondentů mužského pohlaví. Podle předchozích výsledků lze ale očekávat, že ani tady by se vliv pohlaví nijak významně neprojevil. U zkoumání vlivu vlastnictví mi p-hodnota vyšla 0,000368, hypotézu  $H_10$  tedy mohu zamítnout a potvrdit tak statisticky velmi významný vliv vlastnictví na hodnotu kreditů. Výsledky tohoto testu jsou viditelné na Obrázku 2.

Obrázek 2 - Výsledky - vlastnictví (Dotazník 2)

Mann-Whitneyův U Test (w/ oprava na spojitost) (Tabulka1)					
Dle proměn. Splněno					
Označené testy jsou významné na hladině p <,05000					
Proměnná	Sčt poř. ano	Sčt poř. ne	U	Z	p-hodn.
Cena	493,0000	248,0000	58,00000	3,561759	0,000368

Zdroj: vlastní zpracování

### 4 Závěr

Hlavním cílem bylo prokázat vliv vlastnictví na hodnotu produktu. Tento cíl se mi podařilo pomocí vhodného experimentu naplnit. Kromě výsledku vlivu zkoušejícího jsem zjištěné výsledky očekávala. To, že zkoušející nemá vliv, mě překvapilo, ale z pohledu studia a výuky jsou to výsledky samozřejmě pozitivní.

Behaviorální ekonomie je vědní disciplína, která v České republice zatím není moc rozšířena. Její studium je velmi náročné, protože je k němu zapotřebí prolínat mnoho oborů. Od psychologie, sociologie až po ekonomii. Většina autorů publikací o behaviorální ekonomii i toto uvádí jako ten největší problém

Přesto je dle mého názoru behaviorální ekonomie vědou blízké budoucnosti. V dnešní době je to věda více než vhodná, vzhledem k tomu, že se zabývá lidským ekonomickým rozhodováním. Zkoumá různé triky jak co nejrychleji prodat co nejvíce zboží a to je to co dnešní management zajímá nejvíce.

Behaviorální ekonomie je také schopna podat přesnější predikce budoucnosti. To je především z toho důvodu, že pracuje s "běžnými lidmi", počítá s iracionalitou v jejich rozhodování, také s city a zkušenostmi, které na lidi působí. Ví, že člověk není stroj, který si dokáže okamžitě vypočítat tu nejlepší možnou alternativu a zároveň také zná odchylky, které se stále dokola opakují. Tudíž může lépe popisovat realitu a tím i lépe predikovat do budoucnosti.

Pro mnoho lidí je pojem behaviorální ekonomie zcela neznámý a pro mnoho je pouhou teorií. Je to možná dáno tím, že u nás se s ní opravdu v podstatě nesetkáváme. Obor je stále na počátku své existence, ale v budoucnu má určitě své místo mezi ostatními směry.

### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

### Literatura

- Bodešinská, T. (2015). *Behaviorální ekonomie - jak drahé je vlastnictví* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Houdek, P. (2010). Preference, užitek a dosahování štěstí (přístup behaviorální ekonomie), LEE, VŠE, 2010
- Kahneman, D. (2012). *Myšlení, rychlé a pomalé: proč nás selský rozum často vede ke ztrátovým rozhodnutím*. Vyd. 1. Brno: Jan Melvil, 2012, 542 s. Pod povrchem. ISBN 978-80-87270-42-4.
- Baláz, V. (2009). *Riziko a neistota: úvod do behaviorálnej ekonómie a financií*. 1. vyd. Bratislava: Veda, 2009, 451 s. ISBN 9788022410823
- Ariely, D. (2009). *Jak drahé je zdarma: proč chytří lidé přijímají špatná rozhodnutí : iracionální faktory v ekonomice i v životě*. Vyd. 1. Praha: Práh, 2009, 212 s. ISBN 978-80-7252-239-2.
- Ariely, D. (2011). *Jak drahá je intuice: proč nás selský rozum často vede ke ztrátovým rozhodnutím*. Vyd. 1. Praha: Práh, 2011, 255 s. ISBN 978-80-7252-327-6.

## Behavioural Economics - How Expensive is Ownership

Tereza Bodešinská

**Abstract:** *Behavioural economics is a connection between economics and psychology. Especially, it examines human irrationality. One of the topics of behavioural economics is an ownership. It deals with a relationship between the ownership and the price. The first part of the paper describes the theory of behavioural economics. It introduces history, present and the important personalities of this field to the reader. Further it deals with the persons that contributed with their knowledge about the connection of psychology and economics. The second part describes an experiment which is done to verify the theoretical knowledge. The experiment examines how influential the ownership is towards the price (for a consumer). The students of the Faculty of Economics in our University answer the questionnaire and the results of the experiment are explained at the end of the paper.*

**Keywords:** behavioural economics · ownership · influence

# Analýza programovacího období 2007 – 2013 v zemích V4

Věra Hronková

**Abstrakt:** *Předmětem příspěvku je analýza čerpání finančních prostředků z fondů Evropské unie na území Visegrádských zemí v rámci programovacího období 2007 - 2013. Příspěvek řeší především, kolik celkově bylo vyčerpáno z předpokládané finanční alokace a výsledné čerpání člení na oblasti, do kterých finance v příjmových zemích putují a zda opravdu dochází k plnění závazků, které si země na počátku programovacího období 2007 – 2013 v operačních programech stanovily.*

**Klíčová slova:** Visegrádská skupina (čtyřka) · regionální rozvoj · programovací období · strukturální fondy · regionální politika · projekty · operační programy · alokace

**JEL Classification:** R10

## 1 Úvod do problematiky

Předně bude v následující práci zhodnoceno, zda finanční prostředky, jež získalo uskupení nazývané Visegrádskou čtyřkou plně, svědomitě a odpovědně využilo všechny finanční prostředky, které bylo těmto zemím umožněno obdržet ze společného evropského rozpočtu.

Země V4 byly pro tuto komparaci vybrány z důvodu historické blízkosti a pospolitosti. Předmětem zájmu je prozkoumat, jak svědomitě tyto sobě si podobné země, umějí zacházet z penězi, které jim byly svěřeny. Svěřeny na základě solidarity a určité míry tolerance, která je prostoupena celým fungováním Evropské unie.

Cílem příspěvku je předně získání a následná komparace čerpání finančních prostředků jednotlivých zemí Visegrádské skupiny z fondů EU. V praktické části je proveden rozbor čerpání finančních prostředků, jejich použití. Čerpané prostředky jsou děleny do jednotlivých rozvojových oblastí.

## 2 Materiály a metodika

Informace pro práci byly čerpány z odborné literatury, internetu, vlastních studijních materiálů, pracovních textů projektů a případových studií, zákonů, dokumentů operačních programů aj. Potřebná literatura byla vypůjčena v Akademické knihovně Jihočeské univerzity. V rámci příspěvku bylo také kontaktováno (převážně e-mailem, dále pak telefonicky či osobně) mnoho osob zodpovědných za poskytování informací ohledně operačních programů, kancelář Europe Direct v Českých Budějovicích a další.

V úvodu dojde k základnímu srovnání států Visegrádské čtyřky z hlediska jejich současné makroekonomické pozice a nastínění situace v ekonomice EU. Prvotně byl u každé země proveden popis Národních rozvojových plánů a dalších strategických dokumentů, které ovlivňují způsob čerpání finančních prostředků z EU a popis hlavních priorit regionální politiky.

Navazující část obsahuje tabulkové a grafické zpracování porovnání předběžné a skutečně čerpané alokace za každý operační program. Skutečná alokace byla získávána a nasčítávána z co nejaktuálnějších seznamů příjemců podpory jednotlivých OP.

Pro případný přepočet byl uveden kurz aktuální k datu, kdy byl příspěvek zpracován. Jednotlivé seznamy příjemců nebyly vždy čerstvě aktuální, mnohdy se mezi jejich publikací a tvorbou nacházel více než rok. Současný kurz k přepočtu tedy zajišťoval alespoň částečnou aktuálnost zpracování.

Data a informace získané v této práci jsou ovlivněna mnohými skutečnostmi a také dobou, resp. datem jejich zpracování. Materiály byly zpracovávány v průběhu půl roku. Za tuto dobu se jejich aktuálnost mohla změnit, nicméně vzhledem k množství dat této čerstvosti nelze dosáhnout.

Některá data bohužel nebyla k dispozici ani po několikanásobném kontaktu se zodpovědnými osobami. Data, která byla použita, v mnohých případech nebyla plně aktuální. Zastaralost některých seznamů příjemců byla v řádu let. Bohužel na e-mailovou komunikaci spousta zodpovědných osob nereaguje a při telefonickém kontaktu bohužel informace buď nemohou podat, nebo nejsou ještě zpracovány.

### 3 Hlavní výsledky a závěry

Hlavním výsledkem je sumarizace dat. Výsledky analýzy jsou předběžné, protože většina operačních programů stále ještě dobíhá, a tedy takováto data nejsou zatím nikde pohromadě v jednom dokumentu. Prozatím nejsou data sumarizována ani pro jeden stát a jeho operační programy dohromady, natož pro 4 státy Visegrádské skupiny.

Na základě získaných dat pak byla provedena jednoduchá analýza za každý jednotlivý stát a následně komparace všech 4 států dohromady.

Následující tabulka 1 zobrazuje základní srovnání v čerpání.

**Tabulka 1** - Základní vzájemné srovnání čerpání zemí V4

	Česká Republika	Slovenská republika	Polská republika	Maďarsko
Plnění plánovaná alokace v %	76,39	102,00	98,73	102,01
Počet projektů	83 785	5 233	99 749	-
Průměrná alokace na 1 projekt v €	248 895,10	1 973 292,15	645 831,20	-
Průměrná alokace na OP v €	1 303 354 738,16	618 367 445,68	3 262 487 249,80	1 669 289 687,99
Získaná alokace/počet obyvatel v €	1 980,69	2 167,30	1 673,97	2 197,02
Průměrný počet projektů na OP	3642,83	313,37	4 987,45	-

Zdroj: vlastní zpracování

Nejvíce operačních programů realizovalo Polsko. Využilo celkem 16 ROP, a tedy vykazuje velkou míru decentralizace rozhodování v regionálním rozvoji. Tematické OP drželo na nízké úrovni a více se zaměřovalo na konkrétní lokální potřeby jednotlivých regionů. Nejvíce Tematických OP vytvořilo Slovensko, ale s tím, že regionální OP vytvořilo pouze jeden s působností na celém území. Tato celoplošná působnost nemůže s důsledností pokrýt detailní lokální a místní potřeby.

Všechny zkoumané země také vykazují velký počet přeshraničních programů, EU se zde snaží navazovat spolupráci ve všech oblastech, všemi směry, bez ohledu na národnost a lokalitu státu. Přeshraniční spolupráce je velmi důležitým faktorem koheze EU.

Nejvíce z plánované finanční alokace vyčerpalo Maďarsko, dokonce čerpalo nad rámec předpokládané alokace o 2,01 %. Z této aktivity by se mělo velmi učit Česko, které je ve velké ztrátě. ČR vytvořila a realizovala projekty pouze za 76,39 % předpokládané alokace.

Nejvíce projektů realizovalo Polsko – téměř 100 tisíc, naopak Slovensko pouhých 5 233. Otázkou však je, která země vykazuje vyšší kvalitu realizovaných projektů? Polsko jasně deklaruje záměr decentralizace a rozhodování na velmi nízké úrovni, s realizací projektů postupuje co nejbližší k občanům, kteří mají z výsledků projektů největší přínos. Na druhou stranu kontrola takového počtu projektů musí být značně náročná a zdoluhavá. Do jaké míry probíhala kontrola realizace, můžeme jen hádat.

ČR vykazuje nejnižší alokaci na projekt – tuto výši ovlivňuje jednak nízké čerpání, jednak velké množství podpořených projektů.

Maďarsko a v těsném závěsu Slovensko získali nejvyšší finanční částku na jednoho obyvatele své země. Každý jejich občan získal profit z podpořených projektů okolo 2 tisíc €. V tomto ohledu nejsou rozdíly mezi jednotlivými státy nijak výrazné. Můžeme říci, že získané alokace v poměru na jednoho obyvatele jsou spravedlivě navržené Evropskou komisí tak, aby zajistili rovnoměrný ekonomický a sociální růst v navzájem srovnatelných státech jako je V4. Protože pokud tyto státy porostou rovnoměrně vzhledem ke své vzájemné provázanosti, bude kvalitativně vyvážená i jejich vzájemná spolupráce, podpora a aktivity.

Celkově je souhrnné čerpání zemí V4 srovnatelné, až na velmi nízký počet alokovaných peněz v ČR. Během prvního celého sedmiletého PO, které absolvovaly uvedené země, jsme si mohli ověřit, že státy jsou schopné řídit celou řadu projektů, v různých oblastech – jak místně, tak odborně a zájmově.

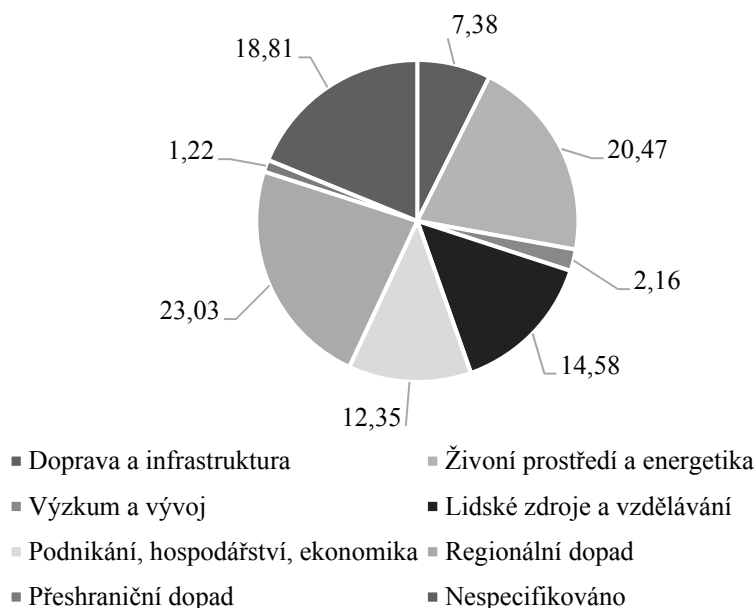
**Tabulka 2** - Poměr čerpání v rozvojových oblastech V4

Oblast rozvoje	Česká Republika	Slovenská republika	Polská republika	Maďarsko
Doprava a infrastruktura	3 852 900 229,15	4 905 302 674,55	-	-
	161	104	-	-
	18,48 %	42,21 %	-	-
Životní prostředí	3 171 171 595,21	1 910 917 196,52	19 189 538 484,24	-
	17 725	814	420	-
	15,21 %	16,44 %	29,79 %	-
Výzkum a vývoj	1 846 812 893,96	719 391 354,26	-	-
	176	366	-	-
	8,86 %	6,19 %	-	-
Lidské zdroje a vzdělávání	3 144 907 870,53	2 377 531 585,70	11 773 409 338,00	-
	17 414	894	47 873	-
	15,08 %	20,46 %	18,28 %	-
Podnikání, hospodářství, ekonomika	3 449 750 349,49	1 005 035 705,84	10 186 030 644,00	-
	11 431	1 782	20 410	-
	16,54 %	8,65 %	15,81 %	-
Regionální dopad	3 335 160 703,78	701 884 719,32	23 272 034 880,69	-
	27 260	1 273	31 046	-
	15,99 %	6,04 %	36,12 %	-
Přeshraniční dopad	492 267 673,8	128 918 231,65	529 271 649,02	294 849 746,01
	1 262	721	786	759
	2,36 %	1,11 %	0,82 %	1,36 %

Zdroj: vlastní zpracování

Projekty realizované v uvedených oblastech mají omezený dopad, ale velký potenciál pro růst a rozvoj řešené oblasti. Velký rozdíl je v množství projektů realizovaných v oblasti životního prostředí, kde ČR výrazně převládá v kvantitě. ČR má u většiny oblastí okolo 16 % alokovaných prostředků a dbá na vyrovnanost dotovaných oblastí. Naopak Polsko klade velký důraz na kvalitu a ochranu životního prostředí a projekty s regionálním dopadem, které lépe vystihují konkrétní potřeby obyvatelstva. Slovensko dominantně nejvíce financí vkládá do obnovy a posílení dopravní infrastruktury. Druhou nejpodporovanější oblastí je na Slovensku i v Polsku oblast lidských zdrojů a vzdělávání sociální infrastruktury.

K dokonalejšímu vysvětlení uvedené tabulky 2 slouží následující obrázek 1, který zobrazuje uvedené podíly v jednom koláčovém zobrazení spolu s uvedenými podíly za celou V4.

**Obrázek 1** - Podíl financí alokovaných na jednotlivé rozvojové oblasti s různým dopadem za celou V4

Zdroj: vlastní zpracování

V rámci V4 jsou nejvíce podporovány aktivity a projekty s regionálním dopadem, týkající se oblasti cestovního ruchu, místní infrastruktury, úpravy městských částí, obnovy sídlišť, místního vzdělávání a sociálních služeb. Velký důraz je také kladen na kvalitu životního prostředí, využívání obnovitelných zdrojů, revitalizaci vodních toků a moderní a ekologickou energetickou síť.

Oblastí, která zaručuje potenciální kvalitní růst a rozvoj země, jsou lidské zdroje a jejich neustálé zkvalitňování, proškolení a informování. Mezi často realizované projekty patří výuka cizích jazyků, kreativní výroby a workshopy, zavádění moderních technologií do podniků s následným zaškolováním zaměstnanců, modernizace výuky a výukových materiálů ve školství, podpora a rozvoj podnikatelských aktivit u žáků základních škol – orientace na řemeslné aktivity apod.

### Poděkování

Príspevek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

### Literatura

- Centrum ekonomických studií. (2013). *Konkureční schopnost České republiky 2011-2012* (online). Dostupné z: [http://www.vsem.cz/data/data/ces-soubory/rocnka/Konkurencni\\_schopnost\\_2011\\_2012.pdf](http://www.vsem.cz/data/data/ces-soubory/rocnka/Konkurencni_schopnost_2011_2012.pdf)
- Český statistický úřad. (2014). Dostupné z: <http://www.czso.cz/>
- European Commission (2011). *Eurostat* (online). Dostupné z: [epp.eurostat.ec.europa.eu](http://epp.eurostat.ec.europa.eu)
- Grabmüllerová, Daniela (2009). *Územní soudržnost* (online). Získáno z: [http://www.uur.cz/images/publikace/uur/2009/2009-05/02\\_uzemni.pdf](http://www.uur.cz/images/publikace/uur/2009/2009-05/02_uzemni.pdf)
- Halásková, Martina (2010). *Zhodnocení veřejné správy v zemích visehradské skupiny V4* (online). Dostupné na: [https://dspace.upce.cz/bitstream/10195/38514/1/HalaskovaM\\_ZhodnoceniVerejne\\_2010.pdf](https://dspace.upce.cz/bitstream/10195/38514/1/HalaskovaM_ZhodnoceniVerejne_2010.pdf)
- Hronková, V. (2015). *Analýza programovacího období 2007 - 2013 v zemích V4* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Chvojková, Anna, & Květoň, Viktor a kol. (2007). *Finanční prostředky fondů EU v programovacím období 2007 – 2013*. Praha: IREAS, Institut pro strukturální politiku.
- Kasáková, Zuzana (2009). *Access to information relating to EU structural funds and implementation system in Czech Republic* (online). Europeum. Získáno z: <http://www.europeum.org/doc/pdf/897.pdf>
- Kolařík, Petr, & Tomešová, Jana, & Šumpela, Vít (2013). *Komparace systému řízení intervencí v České republice, Polské republice a Maďarsku*. Regionální studia. (01, 2013)
- Michálková, Irena (2008). *Analýza absorpční kapacity mikroregionu* (online). Bakalářská práce. Masarykova univerzita. Dostupné na: [http://is.muni.cz/th/26861/esf\\_b/](http://is.muni.cz/th/26861/esf_b/)
- Nový, Michal (2013). *Politický regionalismus v zemích Visegrádské čtyřky: pojem, východiska, vysvětlení*. Regionální studia. (02, 2013)
- Secce pro evropské záležitosti Úřadu vlády České republiky (2014). *Ekonomické vyhodnocení členství České republiky v EU po deseti letech* (online). Dostupné na: [http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/analyzy-EU/SEZUV-2014-1\\_Ekonomicke\\_vyhodnoceni\\_clenstvi\\_Ceske\\_republiky\\_v\\_EU\\_po\\_deseti LET.pdf](http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/analyzy-EU/SEZUV-2014-1_Ekonomicke_vyhodnoceni_clenstvi_Ceske_republiky_v_EU_po_deseti LET.pdf)
- Štatistický úrad Slovenskej republiky. (2014). Dostupné z: <http://slovak.statistics.sk/>
- Ústav územního rozvoje (2010). *Společná strategie územního rozvoje států V4+2* (online). Získáno z: <http://www.uur.cz/images/5-publikacni-cinnost-a-knihovna/metodicke-prirucky-a-publikacni-materialy/2014/spolecna-strategie-v4-plus2-tisk.pdf>
- Vilamová, Šárka (2004). *Jak získat finanční zdroje Evropské unie*. Praha: GRADA Publishing, a. s.
- Vilamová, Šárka (2005). *Čerpáme finanční zdroje Evropské unie*. Praha: GRADA Publishing, a. s.
- Zahradník, Petr (2003). *Vstup do Evropské unie – přínosy a náklady konvergence*. Praha, C. H. Beck
- Zákon 539/2008 Z. Z., O podpoře regionálního rozvoje (2008).
- Zimmermannová, Lucie, & Brown, Lenka (2012). *Problematika čerpání prostředků ze strukturálních fondů v České republice: přehledy limitující plynulé čerpání z fondů* (online). Získáno z: [http://nf.vse.cz/wp-content/uploads/fewpp\\_article-cerpani-SF-zimmermannova-brown.pdf](http://nf.vse.cz/wp-content/uploads/fewpp_article-cerpani-SF-zimmermannova-brown.pdf)

## The analysis programming period 2007 – 2013 at Visegrad's countries

Věra Hronková

**Abstract:** *The subject of this paper is to analyse the disbursement of funds the European Union on the territory of Visegrad countries within the programming period 2007 – 2013. Primarily the paper deals with how much was been reached from expected financial allocation resources and the resulting drawdown of funds divided into areas in which the finance income in countries and whether there really to fulfil the commitments made by the country in the operational programs at the beginning of the programming period 2007 – 2013.*

**Key words:** Visegrad group · regional development · program period · structural funds · regional policy · projects · operational programmes · allocation

**JEL Classification:** R10



# Komparace financování vybraných sociálně zdravotních zařízení z evropských a národních zdrojů

Kristýna Janoušková

**Abstrakt:** *Předmětem příspěvku je porovnat a zhodnotit čerpání finančních prostředků z evropských i národních zdrojů vybraných sociálně zdravotních zařízení. V teoretické části je popsána Regionální politika Evropské unie, její cíle, principy a nástroje. V návaznosti na tuto politiku vysvětlují i Strukturální politiku a fondy. Poslední část je zaměřena na vysvětlení systému sociálních služeb v České republice a zdroje jeho financování. Praktická část je zaměřena na historii, charakteristiky, nabízené služby a financování Domova pro seniory ve Kdyni a v Domažlicích.*

*Výsledkem je zhodnocení a zjištění případných rozdílů v současném financování dvou sociálně zdravotních zařízení, dále pak zjištění, zda sociální zařízení využívají všech možností čerpání financí z Evropských či z národních zdrojů, které jsou dostupné.*

**Klíčová slova:** Regionální politika · Strukturální politika · sociálně zdravotní zařízení · rozpočet EU · rozpočet sociálně zdravotních zařízení

## 1 Úvod

Se vstupem do Evropské unie získala Česká republika přístup k široké škále nástrojů finanční a technické pomoci. Prvotním cílem příspěvku je porovnat a zhodnotit čerpání finančních prostředků z evropských a národních zdrojů vybraných sociálně zdravotních zařízení. Dále pak na základě zjištěných informací bude zhodnocena úspěšnost a efektivnost čerpání finančních prostředků jednotlivými zařízeními. Dílčím cílem bude popsání 2 sociálně zdravotních zařízení a navrnutí dalších možností čerpání z fondů, pokud budou dostupné. Z prvotního cíle vyplývá základní hypotéza - čerpají vybrané sociální zařízení efektivně finanční zdroje z Evropských a národních zdrojů. Druhá hypotéza zní - pomohlo čerpání Evropských a národních zdrojů obyvatelům domovů ke zkvalitnění jejich pobytu.

V teoretické části se zaměřuji na popsání regionální strukturální politiky, Evropských fondů a kterým subjektům jsou určeny, a za jakých podmínek mohou tyto subjekty z fondů čerpat. Dále se věnuji přiblížení oblasti, ve které Evropské fondy poskytují svou pomoc. V tomto případě se jedná o podporu sociálních služeb.

V praktické části se zaměřuji na konkrétní dva poskytovatele sociálních služeb. Popisují historii Domova seniorů Kdyně a Centrum sociálních služeb Domažlice, kde se zaměřuji na Domov pro seniory Domažlice. Dále pak současné fungování a hlavně finanční stránku těchto institucí.

## 2 Materiál a metodika

V teoretické části bude po důkladné studii odborné literatury sepsána literární rešerše vztahující se k dané problematice. Literární rešerše se zabývá problematikou, kterou vymezují zejména tyto pojmy - národní zdroje financování společně se státním rozpočtem, evropské zdroje financování a rozpočet Evropské unie a dále pak rozpočty krajů a obcí. U všech těchto rozpočtů se zaměřím na prostředky plynoucí do sociálních sfér České republiky. V souvislosti s evropskými zdroji obsahuje teoretická část také základní informace o Strukturálních fondech a Fondu soudržnosti, které jsou finančními nástroji zřízené za účelem provádění regionální politiky Evropské unie. Vzhledem k zaměření na sociální zařízení bude také představena sociální politika EU a České republiky a zároveň také sociálně zdravotní zařízení.

V praktické části na základě zjištěných informací bude cíl zaměřen na zhodnocení úspěšnosti a efektivnosti čerpání finančních prostředků jednotlivými zařízeními. Potřebné informace do praktické části budou získávány metodou dotazování formou konzultací s pověřenými pracovníky jednotlivých sociálně zdravotních zařízení. Pro tyto potřeby je sestaven dotazník s 15 otázkami. Tyto otázky se zaměřují především na čerpání finančních prostředků z Evropských a národních zdrojů. Dotazníky budou poslány vedoucím jednotlivých zařízení, kteří poskytnou podle svých možností na dané otázky odpovědi. Podle potřeby budou využívány také dostupné internetové zdroje a to především webové stránky Domova pro seniory ve Kdyni a Městského domova pro seniory v Domažlicích.

### 3 Výsledky

V této části jsou rozebrány dvě instituce poskytující sociální služby. Jedná se o zařízení na území Plzeňského kraje, konkrétně v okrese Domažlice. Tento okres byl zvolen kvůli snadné dostupnosti požadovaných informací. Tyto konkrétní dvě instituce, Domov pro seniory Domažlice a Domov pro seniory Kdyně, byly vybrány z určitých důvodů, jsou to: zřizovatelem těchto zařízení je Plzeňský kraj, nacházejí se v okrese Domažlice, mají zaregistrovanou stejnou službu tedy - Domov pro seniory, kapacita zařízení nepřesahuje 200 obyvatel.

#### 3.1 Domov pro seniory Domažlice

Domov pro seniory Domažlice, jejímž zřizovatelem je Plzeňský kraj, je zařízením Centra sociálních služeb Domažlice, příspěvkové organizace. Tato organizace má zaregistrovanou čtyřicetihodinovou službu domov pro seniory. Zaměřuje se na osoby nad 55 let, které potřebují pravidelnou pomoc od jiné fyzické osoby. (cssdomazlice.cz, O nás, 2015).

Úhrady za pobyt jsou stanoveny v souladu se zákonem o sociálních službách a prováděcí vyhláškou č. 505/2006 Sb., v platném znění. V roce 2013 u klientů Domova pro seniory Domažlice činí měsíční částka 11 460,63 Kč a představuje úhradu za ubytování, stravu, péči a tzv. fakultativní služby dohromady (cssdomazlice.cz, Výroční zpráva 2013, 2015).

Domov není zdravotnické zařízení, a proto zdravotní pojišťovna platí pouze služby spojené se zdravotními výkony, které předepsal ošetřující lékař klienta. Veškerou zdravotnickou péči, kterou zařízení vykoná za určité období, vykazuje Všeobecné zdravotní pojišťovně ČR. Tuto péči vykonávají všeobecné zdravotní sestry na základě předepsaných výkonů pro uživatele od lékařů. CSS Domažlice předkládá VZP ČR každý měsíc faktury za provedenou hrazenou zdravotní péči. Kč (cssdomazlice.cz, Výroční zpráva 2013, 2015).

Domov seniorů Domažlice využil dotace z Evropských fondů ke mzdovému příspěvku od Úřadu práce ČR, krajské pobočky v Plzni, na vytvoření nového pracovního místa. Jednalo se o projekt financovaný z prostředků ESF prostřednictvím OP LZZ a ze státního rozpočtu ČR Máte šanci v Plzeňském kraji. Tento projekt byl zahájen 1. 8. 2012. Samotná realizace po výběru dodavatele služeb v 6 turnusech začala v lednu 2013 a bude probíhat až do 31. 7. 2015 (esfcr.cz, Máte šanci v Plzeňském kraji, 2013).

V roce 2013 obdrželo CSS Domažlice neinvestiční dotaci na základě rozhodnutí Ministerstva práce a sociálních věcí. Tato dotace byla ve výši 18 000 000, 00 Kč na poskytování registrovaných sociálních služeb (cssdomazlice.cz, Výroční zpráva 2013, 2015).

#### 3.2 Domov seniorů Kdyně

Domov poskytuje dlouhodobé pobytové služby pro 104 obyvatel. V současné době má Domov registrovanou jednu sociální službu - Domov pro seniory. Cílovou skupinou jsou dospělí od 50 let (dskdyne.cz, Popis domova, 2015).

Služby jsou poskytovány v souladu se zákonem č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, v platném znění, prováděcí vyhláškou č. 505/2006 Sb. a obecně závaznými předpisy. Domov pro seniory Kdyně poskytuje svým klientům ubytování, celodenní stravu po celý rok, úklid a praní. (dskdyne.cz, Služby, 2015).

Obyvatelé hradí dle smlouvy o poskytnutí sociální služby částku za ubytování a stravu dle platného ceníku. V částce „Za bydlení“ je zahrnuto ubytování, energie, voda, úklid, praní prádla, drobné opravy prádla, údržba. V částce „Za stravu“ jsou zahrnuta 3 hlavní jídla denně a dvě svačiny (dskdyne.cz, Ceník, 2015).

Domov pro seniory Kdyně vykazuje odborné výkony, které provádějí zdravotní sestry, Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky a Zdravotní pojišťovně ministerstva vnitra České republiky. Veškeré vykázané výkony byly ze stran pojištěn v roce 2013 proplaceny. Jednalo se celkem o 523 452 výkonů, které byly provedeny ze stran zdravotních sester. Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR poskytla Domovu pro seniory Kdyně platbu ve výši 3 421 517 Kč. Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR proplatila výkony v hodnotě 76 658, 53 Kč (dskdyne.cz, Výroční zpráva 2013, 2015).

Domov seniorů Kdyně je zapojen do projektu „Dům seniorů Kdyně - být všem blíž“, který je financovaný z Evropského sociálního fondu prostřednictvím OP Lidské zdroje a zaměstnanost. Tento projekt začal 1. října 2013 a probíhá až do 30. června 2015. Pro tento projekt byla přidělena částka ve výši 3 543 315,80 Kč. Za rok 2013 dostal Domov pro seniory Kdyně dotaci ve výši 350 573 Kč (esfcr.cz, Dům seniorů Kdyně - být všem blíž, 2013).

Domov seniorů Kdyně dostal v roce 2013 celkem neinvestiční dotaci od Plzeňského kraje 3 030 000 Kč, kterou využil na osobní náklady včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění, které hradí zaměstnavatel za své zaměstnance, a dalších osobních nákladů, které je zaměstnavatel za zaměstnance podle platných předpisů povinen odvádět. Investiční dotace 5 300 000 Kč, kterou využil na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který je využíván zaměstnanci a obyvateli domova (Výroční zpráva dům seniorů Kdyně 2013, 2013).

### Výsledky dotazníkového šetření

Výsledky příspěvku byly zjišťovány pomocí dotazníků, které mi vyplnili jednotliví vedoucí Domovů pro seniory. Dotazník se skládal z 15 otázek, které byly zaměřeny na služby, které zařízení poskytují, zaměstnance, kteří tyto služby poskytují, ale především na finanční prostředky, které obdržely od svých klientů nebo čerpaly z Evropských či národních zdrojů v roce 2013. Pro ilustraci jsem vybrala 3 nejdůležitější otázky z dotazníku a vzájemně porovnám odpovědi jednotlivých zařízení.

Otázka č. 7 Jaká je průměrná částka, kterou dostáváte od Vašich klientů měsíčně za Vaše služby?

Odpověď zástupce DS Domažlice

„V roce 2013 u klientů Domova pro seniory Domažlice činil 11 460,63 Kč a představuje úhradu za ubytování, stravu, péči a tzv. fakultativní služby dohromady”.

Odpověď zástupce DS Kdyně

„Průměrná měsíční úhrada obyvatele se pohybuje okolo 10 650 Kč. V ceně je zahrnuta úhrada za stravu, ubytování, fakultativní služby a péči”.

Je patrné, že DS Domažlice má za své služby, které nabízí svým obyvatelům, stanoveny vyšší měsíční platby. Vzhledem k průměrnému důchodu, který se pohybuje okolo 11 000 Kč měsíčně se mi zdají tyto částky poměrně vysoké. Avšak většina obyvatel, jak v DS Kdyně, tak v DS Domažlice mají přiznaný příspěvek na péči. Z poskytnuté příspěvku si obyvatelé hradí pomoc, kterou jim DS nabízí. Celkově za rok 2013 DS Domažlice obdržel úhrady od obyvatel ve výši 21 623 531 Kč a DS Kdyně 20 818 430 Kč.

Otázka č. 10 Využíváte možnosti financování ze zdrojů EU (strukturální fondy)Kdy, jak, na co?

Odpověď zástupce DS Domažlice

„Od roku 2013 čerpáme mzdový příspěvek od ÚP ČR, krajské pobočky v Plzni, na vytvoření nového pracovního místa. Jednalo se o projekt financovaný z prostředků ESF prostřednictvím OP LZZ a ze státního rozpočtu ČR Máte šanci v Plzeňském kraji, reg. Č. CZ.1.042/2.1.00/70.00030”.

Odpověď zástupce DS Kdyně

„Domov využívá projekt z Evropských sociálních fondů na podporu dalšího vzdělávání 57 pracovníků DS Kdyně v sociálních službách. Projekt vede k prohlubování a rozšiřování kvalifikace zaměstnanců, k zlepšení pobytových sociálních služeb v zařízení žadatele a zvýšení kvality života a spokojenosti seniorů jako osob ohrožených sociálním vyloučením”.

Obě sociální zařízení v roce 2013 čerpaly z projektu, který byl zaměřený na vytvoření nového pracovního místa či zlepšení kvalifikace pracovníků. Těmito projekty tedy také přispěly k zvýšení zaměstnanosti v Plzeňském kraji a kvalitnějšímu poskytování sociálních služeb.

Otázka č. 12 Jakým způsobem přispívá na provoz zařízení obec, město, kraj?

Odpověď zástupce DS Domažlice

„Zřizovatel naší organizace je Plzeňský kraj, proto dostáváme každý rok investiční a neinvestiční dotace na provoz organizace”.

Odpověď zástupce DS Kdyně

„Dostáváme každoroční dotace od našeho zřizovatele, Plzeňského kraje, které využíváme na provozní činnosti naší organizace”.

Všechny poskytnuté dotace od Plzeňského kraje mají předem určený způsob využití. Tímto způsobem musí zařízení, která dotace čerpají využít. Obě zařízení využívají tyto dotace na zaplacení úhrad za své zaměstnance. Jedná se přede-

vším o zdravotní a sociální pojištění a další náklady spojené se zaměstnanci. Tyto dotace jim snižují náklady na zaměstnance, které by museli jinak hradit z výnosů z provozní činnosti.

### **Návrh možné finanční podpory v programovacím období 2014 - 2020**

Jak už jsem se zmínila v předchozí části, kapacita jednotlivých zařízení neodpovídá počtu zájemců o ubytování, proto jsou tvořeny pořadníky zájemců o službu. Umístění v pořadníku je určeno jasně danými kritérii. Takže zájemce může čekat na umístění do Domova i několik let.

Tento projekt je určen pro Domovy s naplněnou kapacitou svého zařízení. Z důvodu naplnění kapacity se zvyšuje čekací doba zájemců o služby Domova. Za prvé by tento projekt mohl poskytnout finance na zvýšení kapacity Domovů, tedy na dostavbu další části objektu. S tímto navýšením kapacity by souviselo i vytvoření nových pracovních míst pro poskytování stále kvalitních služeb. Za druhé by mohli zařízení sociálních služeb čerpat finance na zřízení nových terénních pracovních pozic. Tito terénní pracovníci by pomáhali s běžnými činnostmi zájemcům o sociální služby přímo v jejich domovech.

Hlavním cílem projektu je snížit počet čekatelů na sociální péči v domovech, proškolení nových pracovníků a jejich následné vzdělávání a pomoc zájemcům, kteří chtějí využívat služby Domova při jejich běžných činnostech v jejich domácím prostředí.

Cílové skupiny jsou Domovy seniorů, které potřebují pro vysoký zájem navýšit své kapacity. Dále pak jednotlivé zaměstnanci, kteří jsou potřeba proškoleni k výkonu práce terénních pracovníků a pracovníků v jednotlivých Domovech.

Výsledkem bude zvýšená kapacita sociálních zařízení, vytvoření nových pracovních míst a odborná způsobilost zaměstnanců jednotlivých Domovů.

## **4 Závěr**

Cílem příspěvku bylo porovnat a zhodnotit čerpání finančních prostředků z evropských a národních zdrojů vybraných sociálně zdravotních zařízení. Financování má velmi podstatný vliv na finanční výkonnost sociálního zařízení.

V literární rešerši jsou popsány všechny teoretické pojmy související s daným tématem. Nejprve jsou rozebrány pojmy jako regionální politika, strukturální politika a v návaznosti na tyto politiky jsou popsány jednotlivé strukturální fondy a operační programy, které jsou z těchto fondů financovány. Nedílnou součástí jsou i informace o státním rozpočtu ČR a rozpočtu EU. V literární rešerši by důležitý i rozbor zaměřený na sociální sféru a pojmy s ní spjatý. Zde jsou uvedeny pojmy jako sociální politika, sociální zabezpečení, jeho formy a financování. V posledních kapitolách literární rešerše jsou definovány sociální služby, které jsou poskytovány v České republice.

Všechny tyto kapitoly jsou nezbytné pro zpracování praktické části, která je zaměřena na konkrétní dva poskytovatele sociálních služeb. Jedná se o Domov pro seniory Domažlice a Domov pro seniory Kdyně.

V praktické části jsou tedy rozebrány již výše zmíněné Domovy pro seniory, u kterých je práce zaměřena na historii, popis, poskytované služby a druhy financí, které využívají ke své činnosti.

V závěrečné diskusi jsou shrnuty poznatky, na které se přišlo v praktické části, a sou zde také potvrzeny předem stanovené hypotézy.

Posledním bodem praktické části je vytvoření návrhu pro další možné využití finančních prostředků EU, který je určen na zvýšení kapacity sociálních zařízení a poskytování služeb v domovech zájemců. Vytvořený projekt by mohl čerpat finanční prostředky z prioritní osy 2 Zkvalitnění veřejných služeb a podmínek života pro obyvatele regionů specifického cíle 2. 2., která je připravována na programovací období 2014 - 2020.

## **Poděkování**

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

**Literatura**

- Janoušková, K. (2015). *Komparace financování vybraných sociálně zdravotních zařízení z evropských a národních zdrojů* (bakalářská práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Evropský sociální fond v ČR (2013). *Máte šanci v Plzeňském kraji* (online). Dostupné na www: <http://www.esfcr.cz/projekty/mate-sanci-v-plzenskem-kraji>
- Evropský sociální fond ČR (2013). *Dům seniorů Kdyně - být všem blíž* (online). Dostupné na www: <http://www.esfcr.cz/projekty/dum-senioru-kdyne-byt-vsem-bliz>
- Domov pro seniory Domažlice (2015). *O nás* (online). Dostupné na www: <http://www.cssdomazlice.cz/index.php/domov-pro-seniory-domalice/o-nas>
- Domov pro seniory Domažlice (2015). *Výroční zpráva 2013* (online). Dostupné na www: <http://www.cssdomazlice.cz/index.php/uvod/vyroni-zpravy>
- Dům seniorů Kdyně (2015). *Popis domova* (online). Dostupné na www: <http://www.dskdyne.cz/popis-domova.aspx>
- Dům seniorů Kdyně (2015). *Služby* (online). Dostupné na www: <http://www.dskdyne.cz/recepce.aspx>
- Dům seniorů Kdyně (2015). *Výroční zpráva 2013* (online). 2015. Dostupné na www: <http://www.dskdyne.cz/vyrocni-zpravy-z-minulych-let.aspx>
- Dům seniorů Kdyně (2015). *Ceník* (online). Dostupné na www: <http://www.dskdyne.cz/cenik.aspx>

## Comparison of funding selected social and health facilities from European and national sources

Kristýna Janoušková

**Abstract:** *The subject of the paper is to compare and evaluate the depletion of financial resources from European and national sources of selected social-health care centres. In the theoretical part, is described the Regional policy of the European Union together with its goals, principle and instruments and also structural policy and funds in relationship to this Regional policy. Finally is focused in explanation of system social services in the Czech Republic and resources of its financing.*

*The practical part focuses on history, characteristics, the services offered and the funding of social-health care centres in Kdyně and in Domažlice from European and national sources. The paper is evaluates and detects of potential differences of current funding of two social-health care centres, hereafter a finding, whether these facilities use all possibilities of the depletion of finances from the European or national sources, which are available.*

**Key words:** regional policy · structural policy · social-health care centres · budget of the EU · budget of social-health care centres

# Možnosti financování kultury na území vybraného města

Hana Košanová

**Abstrakt:** *Príspevek je zaměřen na možnosti financování kulturních památek na Strakonicku. Hlavním cílem je najít a analyzovat finanční podpory investované do kulturního dědictví Strakonicka. Dílčím cílem je zjistit, zda tyto investice pozitivně ovlivnily atraktivitu regionu. Další dílčí cíl bylo prozkoumat, jestli finanční prostředky investované do kulturní oblasti byly finanční zátěží pro město. Príspevek se zabývá různými evropskými i národními finančními podporami, které jsou spjaté s oblastí kultury. Dále jsou analyzovány financování konkrétních kulturních památek na Strakonicku.*

**Klíčová slova:** kulturní dědictví · operační programy · národní kulturní památka

## 1 Úvod

Obecně kulturní politika nespadá do klíčových a prioritních oblastí, tudíž z pohledu rozpočtu veřejných financí není kladen značný důraz ani na její financování. Přirozeně jsou v popředí jiné klíčové sféry, než je péče o památky, na druhou stranu kulturní památky jsou národním dědictvím a zasluhují si naši pozornost. Lze konstatovat, že by měl existovat veřejný zájem či národní povinnost se podílet na ochraně těchto historických artefaktů. Národní pamětihodnosti poukazují na dějiny českého národa, slouží rovněž jako poznávání života v minulosti, zároveň jsou předmětem zájmu cestovního ruchu a v novodobé historii slouží jako centrum pro pořádání kulturních akcí. Není možné bez povšimnutí přihlížet k chátrajícím historickým objektům, které vyžadují, někdy mohutné a nákladné investice. Prvním pozitivním milníkem pro kulturu a péči o ní v novodobé historii byl rok 1989 a druhý, z hlediska potenciálních finančních možností důležitějším byl rok 2004, a teda vstup České republiky do Evropské Unie. Členstvím České republiky v EU se otevřela brána s širším obzorem finanční pomoci i v oblasti kultury. Prioritně je potřeba zdůraznit, že každá země by měla vyždvihnout svou národní hrdost a využít potenciál z ní plynoucí. Dílčím cílem národních vlád je vytvořit kulturní hodnoty daného státu, které se stanou přínosy pro životy budoucích generací. Bohužel méně věhlasná je skutečnost, že kultura patří mezi nejtransparentnější výdajový sektor státního rozpočtu.

## 2 Materiál a metodika

V první části bude čtenář uveden do problematiky strukturálních fondů Evropské Unie, dále bude rozebrána otázka financování z řad národních zdrojů financování směřované k obnově či záchraně kulturních památek v regionu Strakonicko. Dílčí částí je věnována kapitola struktury fondů z Evropské Unie v minulém období, tj. 2007 – 2013, které bylo toho času aktuální pro vybrané kulturní památky na Strakonicku. Není možné opomenout perspektivu finančních možností, které nabízí nový směr budoucích možností získání finanční pomoci.

V části druhé, tzv. aplikační navazuje na teoretickou rešerši. Zprvu je čtenář uveden do obecné roviny řešené problematiky. Príspevek je zpracován a aplikován na region Strakonicko. Ve Strakonících stojí již po staletí hrad, který je rovněž od roku 1995 Národní kulturní památkou a právě tento hrad bude stěžejní ikonou v této práci. Dalším historicky a kulturně zajímavých objektem je dochovaný mlýn v nedalekých Hoslovicích.

V závěru jsou shrnuty dílčí výsledky, po té následuje diskuse v problematice kultury, kulturního dědictví, možnostech financování, celkového postoje vlastníků těchto památek i celé České republiky a rovněž jsou nastíněny predikce budoucího vývoje v oblasti kultury.

## 3 Výsledky

Dle dosažených výsledků lze konstatovat, že investice do těchto památek pozitivně ovlivnily kulturní dění a atraktivitu tohoto regionu. Nejen, že se zvýšila návštěvnost, ale v důsledku mohutných rekonstrukcí byly zpřístupněny prostory, které v minulosti bylo nemožné navštívit či využít jako kulturní prostory.

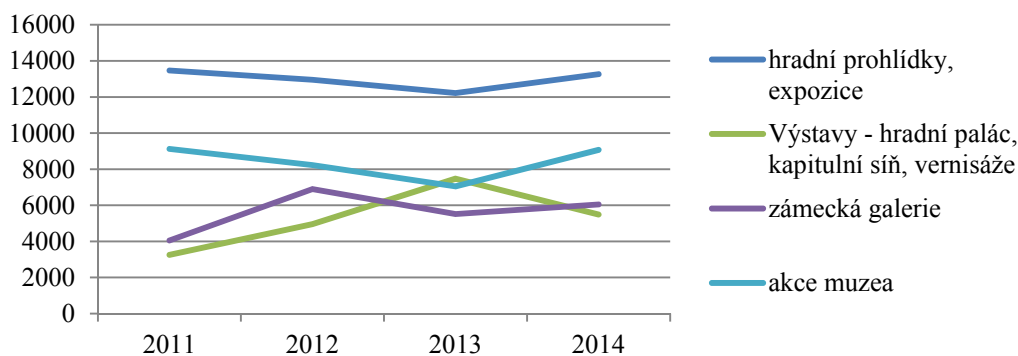
Město Strakonice, jako jeden ze tří vlastníků strakonického hradu, bylo spoluinvestorem všech etap rekonstrukce. Ačkoliv byla poskytnuta výrazná finanční pomoc, město se vždy muselo podílet na financování. Z důvodu rozdělení

rozsáhlé rekonstrukce hradního areálu, byla celková suma rozmělněna do několika let a tak pro město Strakonice nebylo nutné žádat o úvěry. Z toho vyplývá, že nebylo zatíženo cizími zdroji a všechny podíly města pocházely z rozpočtu města.

Budoucí rozvoj analyzovaných kulturních památek může nastat vybudováním a zpřístupněním objektů pro znevýhodněné, handicapované osoby. Tato inovace by případně spočívala v instalaci informačních systémů, zajištění bezbariérových vstupů, poskytování slev či možnost poskytnutí asistenčních služeb.

Tento odstavec bude zaměřen na výsledky týkající se rekonstrukce dochovaného vodního mlýna v Hoslovicích. Jak je výše uvedeno, v dubnu 2008 byl slavnostně otevřen široké veřejnosti. Jeho obnova si vysloužila v soutěži Gloria musealis cenu Muzejní počín roku 2007. Toto ocenění patří Jihočeskému kraji, který je vlastníkem této národní kulturní památky. Výsledný efekt mohutných investic v hoslovickém mlýnu je v současné době považován jako turistické a vzdělávací centrum brány Šumavy a Podlesí. Návštěvníci zavítají na mlýn nejen na pravidelně pořádané akce, ale vracejí se do kulturně relaxačního zákoutí Šumavy, objevovat neprozkoumané prostory tohoto regionu. Cílem správce, tj. MSP jako pořadatele je přiblížení historického stylu života v tomto mlýně, pomocí pořádání stylových akcí, jako je pečení chleba, spouštění mlýnského kola a ukázky tradičních malovýrobních řemesel. Zásluhou dochovaného objektu, investicím, usilovné snaze získat finanční pomoc je dnešní podoba vodního mlýna jedním ze základních kamenů zdejší regionální lidové kultury, což naplňuje podstatu „*Koncepce účinnější péče o lidovou kulturu*“ (dále jen „*Koncepce*“), schválenou vládou ČR v roce 2003. Zároveň je centrem schůzek při odborných seminářích. V této oblasti se „rozmahá“ ekologické zemědělství a ekoturistika, tudíž areál vodního mlýna může sloužit jako podpora při začátcích v podnikání. Po navázání spolupráce s bavorským muzeem ve Finsterau, se podařilo vytvořit informační centrum a sociální zařízení pro turisty, což zhodnotilo služby a celkový pobyt na mlýně. Zároveň byla zřízena celoroční etnografická expozice „*Ze života šumavského Podlesí*“, která přibližuje život na venkově, místní tradice a zvyky. Je potřeba zdůraznit, že přínosem druhého projektu je propagační spolupráce s muzeem ve Finsterau a Muzea Středního Pootaví. Tato kooperace je zaměřena na předávání informací o místních řemeslech a tradicích. Zároveň byla v roce 2011 ve Finsterau výstava hoslovického mlýna a okolních mlýnů. Rok 2012 byl zajímavý tím, že byla vydána kniha ve dvou jazycích o vodním mlýnu v Hoslovicích a Podlesí. Spolupráce mezi těmito muzei i nadále pokračuje.

**Obrázek 1-** Návštěvnost hradního areálu (dle druhu )

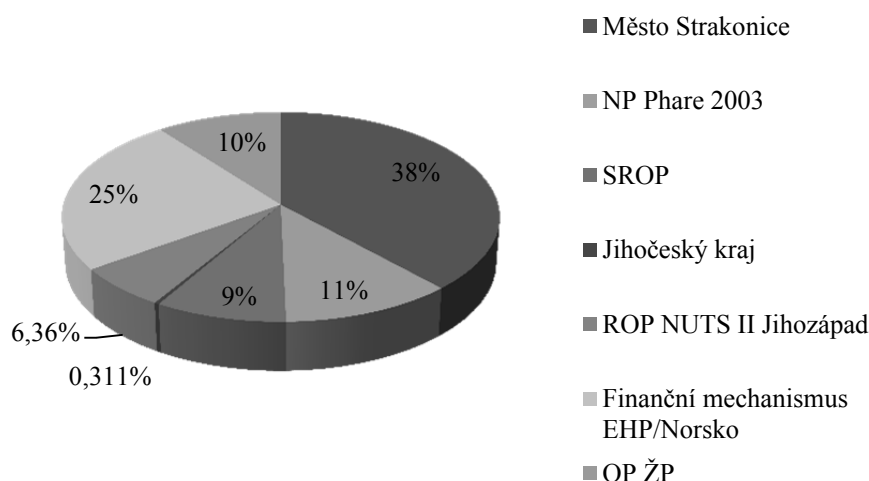


Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 1** - Přehled jednotlivých etap rekonstrukce

Etapa	Období	Podpora z fondu
I.	2005 - 2007	Phare 2003
		SROP
II.	2008 - 2010	ROP NUTS II Jihozápad
		Finanční mechanismy
		EHP/Norsko
III.	2011 - 2012	OP životního prostředí

Zdroj: vlastní zpracování

**Obrázek 2** - Podíl jednotlivých finančních podpor (v %)

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4 Závěr

Příspěvek byl zaměřen na dvě národní kulturní památky v tomto regionu, do jejichž obnovy byly investovány nemalé finanční prostředky. V důsledku obnovení vodního mlýna v Hoslovicích byla oživena místní i okolní kultura. Nynější podoba objektu slouží jako ukázka tradiční lidové kultury i za účelem vzdělávání a přiblížení venkovskému životu ve mlýně či možnost pořádání odborných přednášek. Byla zároveň naplněna „koncept“ vlády ČR tím, že dnešní podoba objektu tvoří „stavební kámen“ tradiční lidové kultury v Podlesí. Přínosem celého projektu se stala, stále probíhající, přeshraniční spolupráce s muzeem ve Finsterau, založená na vzájemné pomoci, nejen finanční. Úspěch, získání grantu z operačního programu přeshraniční spolupráce, pomohl hoslovickému mlýnu nejen zhodnotit areál, ale součástí udržitelnosti projektu je i vzájemná propagační činnost obou zúčastněných stran. Stále probíhající vzájemně propojené seznamování s odlišnou lidovou kulturou a pořádání společných akcí je bezpochyby pozitivním výsledkem i radostí lidí, kteří se podílí na této spolupráci.

Strakonický hrad prošel za poslední desetiletí celou řadou rekonstrukcí. Enormně vysoká suma investovaných peněz byla rozdělena do tří etap a byly získány značné finanční pomoci. Stojí za zmínku uvést, že získání grantu z Finančního mechanismu EHP, je v této oblasti financování ojedinělá, avšak velkou měrou přispěla k realizaci projektu nejvíce poškozených částí hradního areálu. Díky masivním rekonstrukcím, se dříve dělnické město proměnilo v centrum kulturního dění. Lze konstatovat, že investice do kulturního skvostu ve Strakonících, ovlivnily širokou veřejnost – od odborníků, kteří mohou využít badatelnu, po čtenáře navštěvující Šmidingerovu knihovnu, novomanželské páry, milovníka hudby, děti navštěvující hradní Safari či „pouze“ turistu. Přínosem se stalo taktéž propojení s klidovou zónou Podskalí.

Strategie regionálního rozvoje pro období 2014 – 2020 je soustředěna na poznávání nových faktorů, jako jsou demografické změny, energetické změny a začlenění co nejvíce možných orgánů do regionálního rozvoje. Finanční toky v oblasti kultury doposud nevykazují přesná data a zprávy o přidaných hodnotách v české ekonomice či neekonomických sférách. Příspěvek by mohl být v budoucnu vzorem pro další zpracování těchto hodnot, exaktně vyjadřující přínos tuzemské ekonomice. Konkrétně vyčíslená data o efektivitě jednotlivých kulturních produktů.

#### Poděkování

Příspěvek byl zpracován jakou součástí řešení projektu GAJU 149/2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

Ráda bych poděkovala paní PhDr. Ivaně Říhové za poskytnutí materiálů, které mi pomohly při tvorbě příspěvku.



## Literatura

- Boháčková, I., Hrabánková, M. *Strukturální politika Evropské unie. 1.* Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-111-6.
- Košánová, H. (2015). *Možnosti financování kultury na území vybraného města* (diplomová práce). České Budějovice: Ekonomická fakulta JU v Českých Budějovicích.
- Český statistický úřad. (2015). *Charakteristika okresu strakonice* (online). Retrieved from : [http://www.czso.cz/x/redakce.nsf/i/charakteristika\\_okresu\\_st](http://www.czso.cz/x/redakce.nsf/i/charakteristika_okresu_st)
- eAgri Dotace. (2009). *Leader ČR* (online). Retrieved from : <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/dobihajici-a-ukoncene-dotace/leader-cr/>
- eAgri. (2009). *Závěrečná zpráva o programu leader ČR* (online). Retrieved from [http://eagri.cz/public/web/file/297808/Zaverecna\\_zprava\\_o\\_Programu\\_LEADER\\_CR.pdf](http://eagri.cz/public/web/file/297808/Zaverecna_zprava_o_Programu_LEADER_CR.pdf)
- eAgri Dotace. (2009). *Program rozvoje venkova 2007–2013* (online). Retrieved from <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/program-rozvoje-venkova-na-obdobi-2007/>
- EEA Grants. (2015). *Fondy ehpcz06 – kulturní dědictví a současné umění* (online). Retrieved from : <http://www.norskefondy.cz/?lang=cs>
- Euractiv. (2004). *Strukturální fondy* (online). Retrieved from <http://www.euractiv.cz/strukturalni-fondy>
- European Commission. (2014). *Regional policy – inforegio* (online). Retrieved from : [http://ec.europa.eu/regional\\_policy/videos/video-details.cfm?vid=1482&LAN=cs](http://ec.europa.eu/regional_policy/videos/video-details.cfm?vid=1482&LAN=cs)
- European Territorial CO-operation Austria-Czech republic 2007 -2013. (2007). *Priority programu* (online). Retrieved from [http://www.at-cz.eu/at-cz/cz/1-2\\_priority.php](http://www.at-cz.eu/at-cz/cz/1-2_priority.php)
- European Territorial CO-operation Austria-Czech republic 2014 -2020. (2013). *Status-quo „program spolupráce at-cz 2014-2020“* (online). Retrieved from [http://www.at-cz.eu/at-cz/cz/8\\_2014-2020.php](http://www.at-cz.eu/at-cz/cz/8_2014-2020.php)
- Jihočeský kraj. (2014). *Náplň činnosti odboru v samostatné působnosti kraje* (online). Retrieved from : [http://www.kraj-jihocesky.cz/223/napln\\_cinnosti\\_odboru\\_v\\_samostatne\\_pusobnosti\\_kraje.htm](http://www.kraj-jihocesky.cz/223/napln_cinnosti_odboru_v_samostatne_pusobnosti_kraje.htm)
- Ministerstvo kultury. (2007). *Círky a náboženské společnosti* (online). Retrieved from <http://www.mkcr.cz/cirkve-a-nabozenske-spolecnosti/>
- Ministerstvo kultury ČR. (2007). *Činnost památkové inspekce* (online). Retrieved from : <http://www.mkcr.cz/scripts/detail.php?id=56>
- Ministerstvo kultury ČR. (2007). *Státní kulturní politika na léta 2009-2014* (online). Retrieved from <http://www.mkcr.cz/cz/kulturni-politika/statni-kulturni-politika-na-leta-2009-2014-4892/>
- Ministerstvo kultury ČR. (2009). *Státní kulturní politika České republiky 2009 – 2014* (online). Retrieved from : <http://www.mkcr.cz/assets/kulturni-politika/kulturni-politika-fresh.pdf>
- Ministerstvo kultury ČR. (2008). *komparace systémů finanční podpory kultury v ČR s vybranými vyspělými státy* (online). Retrieved from <http://www.mkcr.cz/assets/kulturni-politika/Studie-a-analyzy/Komparace-systemu-financni-podpory-kultury-v-CR-s-vybranymi-vyspelymi-stat.pdf>
- Ministerstvo pro místní rozvoj ČR. (2013). *Strategie regionálního rozvoje ČR 2014-2020* (online). Retrieved from <http://www.mmr.cz/cs/Podpora-regionu-a-cestovni-ruch/Regionalni-politika/Koncepce-Strategie/Strategie-regionalniho-rozvoje-CR-2014-2020>
- Ministerstvo pro místní rozvoj ČR. (2012). *Integrovaný operační program* (online). Retrieved from <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Microsites/Integrovaný-OP/Uvodni-strana>
- Národní památkový ústav. (2011). *Národní kulturní památky* (online). Retrieved from <http://www.npu.cz/pro-odborniky/pamatky-a-pamatkova-pece/pamatkovy-fond/narodni-kulturni-pamatky/>
- Národní památkový ústav. (2008). *Žádáme o dotaci na kulturní památku* (online). Retrieved from : <http://www.npu.cz/pro-vlastniky/financni-pomoc/zadame-o-dotaci-na-kulturni-pamatku/>
- Národní památkový ústav. (2013). *Příručka vlastníka kulturní památky* (online). Retrieved from : <http://www.npu.cz/download/1108734974/prirvlpam.pdf>
- Operační program životního prostředí. (2007). *Dotace pro odpadové hospodářství a odstraňování starých ekologických zátěží* (online). Retrieved from <http://www.opzp.cz/sekce/370/prioritni-osa-4/>
- ROP Jihozápad. (2014). *Prioritní osy programu* (online). Retrieved from <http://www.rr-jihozapad.cz/?menu=rop-jihozapad>
- Sociologie. (2011). *Sociologie kultury*. Retrieved from <http://www.sociologie.cz/web.org/kultura.html>
- Strukturální fondy. (2005). *Programové období 2007 – 2013* (online). Retrieved from : <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programove-obdobi-2007-2013/Programy-2007-2013>
- Strukturální fondy. (2004). *Programy 2004 – 2006* (online). Retrieved from [https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2004-2006/Operacni-programy/SPOLECNY-REGIONALNI-OPERACNI-PROGRAM-\(SROP\)](https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2004-2006/Operacni-programy/SPOLECNY-REGIONALNI-OPERACNI-PROGRAM-(SROP))
- Strukturální fondy. (2007). *Evropská územní spolupráce* (online). Retrieved from <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2007-2013/Evropska-uzemni-spoluprace/Cil-3-CR-Bavorsko>

## Opportunities of culture funding for Strakonice region

Hana Košánová

**Abstract:** *The main topic of paper is rescue culture heritage, its financial support from the EU or National budget of the Czech republic. The paper includes the kinds of financial supports, a present and a future progression of Czech and European regional culture field. Paper is more focused on the Czech culture strategy. The regional policy has ben elevated since 2014. The culture sector will be the main part the European economy strategy because of its social and economic potential. The second part of the paper is about the concrete regional artefacts which have been reconstructed with a financial supports by the owners, national or European funds. The last part have been concentrated for resume of the achieved results and a recommendation for the future culture progression.*

**Key words:** European Structural Funds · culture · Programmes · national culture heritage · cohesion fund · regional policy



---

Název: **Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní (2. díl)**  
Editor: Oddělení vědy a výzkumu Ekonomické fakulty JU v Českých Budějovicích  
Vydavatel: Ekonomická fakulta Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Tisk: Nová Forma s.r.o.  
Náklad 60  
Počet stran 154  
Vydání první

---

Jednotlivé příspěvky byly oponentovány řešiteli projektu GAJU 149/2014/S.

Za věcnou a jazykovou správnost díla odpovídají autoři příspěvků.

ISBN 978-80-7394-537-4



9 788073 945374