

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



**Účetní reforma státní a samosprávy v oblasti
dlouhodobého majetku v konkrétních
podmínkách obce Mochtín**

Autor diplomové práce: Bc. Jiřina Kloudová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Takáčová

Rok obhajoby: 2013

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Účetní reforma státní a samosprávy v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétních podmínkách obce Mochtín“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne 31. 8. 2013

.....

Podpis

Poděkování:

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí své diplomové práce, paní Ing. Haně Takáčové, za možnost zpracovávat dané téma pod jejím odborným dohledem, za čas a ochotu, kterou mi věnovala, a za cenné připomínky.

Mé poděkování patří rovněž panu Ing. Jaroslavu Kantovi, starostovi obce Mochtín, a paní Aleně Beranové, referentce obecního úřadu, kteří mi poskytli potřebné materiály a informace a se vší vstřícností odpovídali na mé dotazy.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou právě probíhající účetní reformy státní správy a samosprávy. Skládá se z teoretické části a praktické části.

Teoretická část se zaměřuje na obce jako územní samosprávné celky. Na začátku stručně popisuje základní principy fungování obcí a jejich postavení ve veřejné správě. Dále se zabývá podstatou vzniku účetnictví státu a hlavními cíli účetní reformy. Pozornost je věnována především jednotlivým změnám příslušné legislativy a následně jejich dopadu na oblast vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě.

Praktická část se zaměřuje na podrobné zhodnocení důsledků účetní reformy na konkrétním případě obce Mochtín. Změny v účetních postupech a metodách vykazování dlouhodobého majetku jsou pro lepší názornost a pochopení aplikovány na reálných účetních případech, které se v obci za dané období uskutečnily.

Klíčová slova: veřejná správa, účetní reforma, územní samosprávný celek, legislativa, dlouhodobý majetek

Obsah

Úvod.....	7
1 Veřejná správa jako část veřejného sektoru	9
1.1 Územní samospráva a právní úprava	10
1.2 Postavení, význam a principy fungování obcí v rámci veřejné správy.....	11
2 Účetní reforma státní správy a samosprávy	18
2.1 Vznik účetnictví státu a jeho cíle	18
2.2 Účetní legislativa.....	20
3 Přehled hlavních změn v jednotlivých právních předpisech.....	23
3.1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů	23
3.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů	24
3.2.1 Změny v účetním výkaznictví.....	25
3.2.2 Změny v účetních metodách vyplývající z reformy	28
3.3 Technická vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů.....	29
3.4 Vyhláška č. 449/2009 Sb. pro hodnocení plnění rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.....	30
3.5 Inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb., ve znění pozdějších předpisů	31
3.6 Konsolidační vyhláška	31
3.7 České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky.....	32
4 Vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě u ÚSC	35
4.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	35
4.2 Oceňování dlouhodobého majetku.....	36
4.2.1 Ocenění v historických cenách	36
4.2.2 Ocenění reálnou hodnotou	37
4.2.3 Převzetí ocenění od jiné vybrané účetní jednotky	40
4.2.4 Ocenění ve výši 1 Kč	41

4.3	Pořízení dlouhodobého majetku.....	42
4.4	Odpisování dlouhodobého majetku.....	48
4.5	Vyřazení dlouhodobého majetku	53
4.6	Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku.....	54
4.7	Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku	56
5	Účetní reforma v konkrétních podmínkách obce Mochtín	59
5.1	Základní informace o obci Mochtín.....	59
5.2	Dopady účetní reformy na obce Mochtín.....	61
5.3	Struktura majetku obce Mochtín.....	61
5.4	Vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě	63
5.4.1	Pořízení dlouhodobého majetku	65
5.4.2	Pořízení drobného dlouhodobého majetku	69
5.4.3	Odpisování dlouhodobého majetku	70
5.4.4	Nové metody oceňování dlouhodobého majetku.....	72
5.4.5	Vyřazení dlouhodobého majetku	74
5.4.6	Tvorba rezerv a opravných položek.....	75
	Závěr	76
	Seznam použité literatury a pramenů.....	78
	Seznam grafů, schémat, tabulek a příkladů	82
	Příloha.....	84

Úvod

Od roku 2010 se pro územní samosprávné celky podstatně změnily dosud používané metody, postupy a principy účtování. Dříve tyto účetní jednotky vedly účetnictví na bázi příjmů a výdajů, jinak nazývané - cash báze. Tímto se zásadně odlišovaly od subjektů v podnikatelské sféře, které vedou účetnictví na bázi aktuální. Z tohoto důvodu vznikla potřeba přiblížit vedení účetnictví vybraných účetních jednotek způsobu, kterým vedou účetnictví podnikatelské subjekty. K naplnění tohoto záměru došlo v rámci účetní reformy státní správy a samosprávy, která byla zahájena 1. 1. 2010 a která probíhá dodnes. Předpokladem k dosažení stanoveného cíle bylo provedení několika nezbytných změn a úprav. Hlavním krokem byla především změna odpovídajících právních předpisů, které by obsahovaly jasná pravidla, pokyny, a postupy, kterými by se územní samosprávné celky v nadcházejících letech měly řídit. Touto změnou byla samozřejmě dotčena i oblast vykazování dlouhodobého majetku, kterou se tato práce podrobněji zabývá.

Objekt mé diplomové práce byl zvolen cíleně, neboť jsem obyvatelkou jedné ze spádových obcí Mochtína, a tak mě zajímal pohled na obec skrze účetní výkazy rovněž z osobního hlediska a nejen jako prostředek k sepsání této diplomové práce.

Cílem diplomové práce je podrobněji rozebrat jednotlivé změny spojené s vykazováním dlouhodobého majetku u obcí a následně prostřednictvím konkrétních příkladů zhodnotit dopady těchto změn na dosavadní činnost konkrétní obce Mochtín.

První kapitola je zaměřena na funkci územní samosprávy ve veřejném sektoru. Dále je stručně nastíněno postavení, charakteristika a význam obcí včetně jejich orgánů, hospodaření a kontroly.

Druhá kapitola je věnována účetní reformě státní správy a samosprávy, ve které jsou uvedeny její hlavní cíle a nezbytné kroky k její úspěšné implementaci.

Ve třetí kapitole je podrobněji zachycen postupný vývoj změn v jednotlivých právních předpisech, kterými se obce povinně řídí.

Čtvrtá kapitola je již zaměřená na oblast dlouhodobého majetku, které je věnovaná největší pozornost. Detailně jsou zde rozebrány jednotlivé účetní postupy při pořízení,

ocenění, vyřazení nebo odpisování majetku. Zmíněny jsou dále i nově využívané účetní metody oceňování majetku nebo tvorba opravných položek a rezerv.

Poslední, pátá, kapitola se zabývá reálnými dopady účetní reformy na obec Mochtín se zaměřením na vykazování dlouhodobého majetku. Pro ucelenější pohled na jeho vývoj ve vykazování bylo zvoleno období let 2009 až 2012. Z konkrétních příkladů založených na skutečných údajích je patrný současný způsob zachycení majetku v účetnictví obce.

Jednotlivé kapitoly jsou doplněny přehlednými schématy, tabulkami a grafy. Pro lepší pochopení jsou uvedeny i praktické příklady. Pro teoretickou část práce byly informace čerpány převážně z platných právních předpisů, knižních publikací a aktuálních elektronických zdrojů. Informace uvedené v praktické části byly zpracovány na základě čtených rozhovorů s účetní a starostou obce a dále z údajů obsažených v účetních výkazech a dalších záznamech, které obec poskytl.

Hlavní komplikací při zpracování diplomové práce na toto téma byla skutečnost, že od poloviny roku 2012 nastoupila v obci nová účetní. Z tohoto důvodu bylo časově náročnější dohledat veškerá potřebná data, jelikož ona sama ještě nemá dokonalý a podrobný přehled o veškerých záležitostech, které se do doby jejího příchodu v obci odehrály.

1 Veřejná správa jako část veřejného sektoru

V rámci jednotlivých zemí, u kterých je rozvinuta tržní ekonomika, vystupuje stát jako aktivní ekonomický subjekt. Často jsou tyto ekonomiky nazývány jako ekonomiky tzv. „smíšeného typu“, neboť v nich fungují dva sektory současně, soukromý a veřejný.

Úkolem veřejného sektoru je zabezpečovat veřejné statky, k jejichž nedostatku dochází v rámci fungování tržního mechanismu. Hlavním cílem při poskytování statků, jak by se mohlo zdát, ovšem není dosahování zisku (hospodářského výsledku) jako tomu je u sektoru soukromého. Veřejný sektor pro stát představuje jakýsi prostředek, pomocí něhož může ovlivňovat základní makroekonomické veličiny a do určité míry i pomáhat při zmírňování regionálních rozdílů.

Strukturu veřejného sektoru tvoří tzv. resorty. Resortů je celá řada, přičemž z těch nejvýznamnějších lze jmenovat zdravotnictví, školství, ochranu životního prostředí, bezpečnost, obranu, justici a mnoho dalších. Do těchto resortů veřejného sektoru se řadí i již zmíněná veřejná správa, která mezi nimi zaujímá zvláštní pozici, neboť díky ní dochází k řízení veřejného sektoru.

Nahlízet na veřejnou správu je možné ze dvou hledisek. V širším slova smyslu je chápána jako soustava orgánů, činností a vztahů mezi mocí zákonodárnou, soudní a výkonnou. V užším slova smyslu je pojem veřejná správa spíše chápán jako správní činnost.

V České republice je veřejná správa navíc rozdělena na dva zcela samostatné celky – státní správu a samosprávu. Státní správu vykonávají zpravidla státní orgány např. ústřední orgány či ministerstva, kdežto samospráva je založena na principu autonomie. Autonomie jako taková spočívá ve volném a samostatném rozhodování o důležitých záležitostech. Samospráva existuje buď ve formě územní samosprávy (tj. obce, města, kraje), nebo ve formě zájmové samosprávy (tj. profesní komory či vysoké školy a univerzity).

1.1 Územní samospráva a právní úprava

Územní samospráva prošla od svého vzniku dlouhým historickým vývojem a i v současné době se její úloha ve společnosti stále zvyšuje. To dokazuje i vývoj za uplynulých dvanáct let, neboť během nich došlo ke dvěma rozsáhlým reformám veřejné správy a územní samosprávy.

První významná reforma se uskutečnila v roce 2000. Podstatnou změnou a zároveň nejvýznamnějším krokem, ke kterému během této reformy došlo, bylo rozdělení dosavadní odpovědnosti za zajišťování a financování veřejných statků mezi stát a územní samosprávné celky. V první fázi reformy v roce 2000 byl ustanoven vznik krajů jako vyšších územních samosprávných celků, které měly představovat novou složku řízení, na kterou by byly přeneseny jak kompetence od nejvyšších orgánů státní správy, tak i kompetence okresních úřadů, k jejichž zrušení došlo na konci roku 2002. V důsledku zániku okresních úřadů, byl výkon státní správy včetně majetku a zřizovatelských funkcí převeden do působnosti obcí a krajů. Největší část výkonu státní správy byla přenesena na 205 obcí s rozšířenou působností. Zbytek byl převeden na kraje s působností samostatnou i přenesenou. Tímto došlo k výraznému zásahu do jejich finančního hospodaření. V roce 2003 byla reforma územní veřejné správy dokončena. Nedílnou součástí celé reformy bylo vytvoření nového legislativního rámce příslušných právních norem. Druhá rozsáhlá reforma státní správy a samosprávy, kterou se celá tato práce podrobněji zabývá, byla zahájena v roce 2010 a pokračuje dodnes.

Právní hledisko územní samosprávy je v současné době zakotveno v Ústavě České republiky – Hlavě VII. „Územní samospráva“. Zde lze nalézt stručný výklad k postavení územní samosprávy, podle něhož v České republice existují dva stupně územních samosprávných celků, základní a vyšší. Do základních (nižších) územních samosprávných celků patří obce a k vyšším územním samosprávným celkům se řadí kraje. V konečném důsledku platí pravidlo: obec jako základní samosprávný celek vždy spadá pod územní samosprávný celek vyšší tj. kraj. Chybně by mohlo dojít k představě, že se jedná o vztah nadřízenosti a podřízenosti, neboť každý územní samosprávný celek má své pravomoci, do nichž žádný jiný územní samosprávný celek nesmí zasahovat. Podle následujících ustanovení tohoto ústavního pramene práva jsou

jednotlivé územní samosprávné celky spravovány zastupitelstvem, které je voleno na konkrétní funkční období a disponuje určitými pravomocemi, jemu svěřenými.

Podrobnější výklad k postavení a výkonu územních samosprávných celků obsahují následující právní předpisy¹:

- zákon č. 128/2000 Sb. o obcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 129/2000 Sb. o krajích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 314/2002 Sb. o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností, ve znění pozdějších předpisů.

V zákoně o obcích je upraveno zejména postavení, působnost a hospodaření obcí, přičemž zde nalezneme i výčet jednotlivých orgánů obce, subjektů oprávněných k výkonu kontroly a dozoru. Podobně strukturován je i zákon o krajích.

1.2 Postavení, význam a principy fungování obcí v rámci veřejné správy

V České republice je pod pojmem obec označován nejnižší samosprávný útvar, který je základní územní jednotkou státu a zároveň zcela samostatným ekonomickým subjektem.

Podle ustanovení zákona č. 128/2000 Sb. § 1 je obec „základním územním samosprávným společenstvím občanů; tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce“.

Obec je podle zákona taktéž vymezena jako veřejnoprávní korporace, která vlastní majetek a finanční prostředky, s nimiž efektivně a účelně hospodáří na základě samostatně sestaveného rozpočtu. V právních vztazích je povinna jednat vlastním jménem a nést veškerou odpovědnost, která pro ni z těchto vztahů vyplývá.

Hlavním úkolem obce je zajistit a vytvořit vhodné podmínky pro všestranný rozvoj obce a péči o potřeby svých občanů. Mimo výkon správní činnosti musí obec pro své

¹ PAVLÁSEK, V., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně v České republice*. Str. 142. 1. vyd. Plzeň: Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2010. 215 s. ISBN 978-80-7211-360-6.

občany zabezpečit potřebný rozsah a strukturu veřejných statků. Veřejné statky lze rozdělit do více skupin, přičemž nejvýznamnější je skupina upřednostněných veřejných statků a celostátních veřejných statků. Do první skupiny patří veřejné statky, na jejichž spotřebě má bez ohledu na svou finanční situaci zájem stát (např. školství, zdravotnictví, sociální péče). Druhá skupina pak zahrnuje ty statky, které nejsou využívány pouze obyvateli dané obce, ale také ostatními občany státu, na jejichž financování se stát podílí formou poskytovaných dotací ze státního rozpočtu. Při rozhodování o jejich zajištění je ovšem obec do jisté míry nucena brát ohled na hospodárnost vynakládání finančních prostředků a současně na uspokojování potřeb občanů. Veřejné statky obec zajišťuje buď sama, nebo prostřednictvím zakázek zadaných soukromým podnikům nebo podnikům, které obec sama založila, popřípadě neziskovým a komunálním podnikům. Často může docházet k zakládání tzv. svazků obcí, prostřednictvím nichž obce zabezpečují ochranu a prosazují své společné zájmy. Nezbytnou součástí však při výkonu funkce obce je chránit veřejný zájem.

Obec jako subjekt územní samosprávy lze vymezit čtyřmi následujícími vzájemně propojenými aspekty²:

1. *Osobní aspekt* – obcí se rozumí společenství občanů obce; za občana obce je považována každá fyzická osoba, která je občanem České republiky a současně má v obci nahlášen trvalý pobyt; každý občan starší 18 let má právo volit a zároveň být volen do zastupitelstva obce, účastnit se jeho zasedání a vyjadřovat se na něm, připomínkovat návrhy rozpočtu a závěrečného účtu obce, nahlížet do rozpočtu a další.
2. *Územní aspekt* – na vlastním území má obec samosprávnou působnost.
3. *Mocenský aspekt* – do kompetencí obce spadá i pravomoc vytvářet vlastní veřejnomocenské akty.
4. *Ekonomický aspekt* – obec vlastní majetek a zdroje, se kterými samostatně hospodaří.

² NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. II. díl*. Str. 26 a 27. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 168 s. ISBN 978-80-245-1797-1.

Podle zákona o obcích jsou obce rozlišovány podle druhu na obce, města a městyse, statutární města a hlavní město Praha. Údaje v následující tabulce č. 1, převzaté z oficiálních stránek Českého statistického úřadu, podávají přehled o celkovém počtu jednotlivých druhů obcí na území České republiky za rok 2012.

Tabulka č. 1: Rozdělení obcí v České republice v roce 2012

Rozdělení	Počet
Obce	6 251
Města	598
Městyse	210
Hlavní město	1

Zdroj: Český statistický úřad – Malý lexikon obcí ČR 2012, dostupné z <http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/p/1302-12>, vlastní zpracování

Působnost obce

Působnost obce je chápána jako skupina aktivit či okruh společenských vztahů, které jsou obci svěřeny a jejím prostřednictvím regulovány. Své kompetence pak obec realizuje v rámci samostatné působnosti. V České republice je obecní zřízení založeno na tzv. smíšeném systému. V závislosti na míře výkonu funkce státní správy a samosprávy se obce dělí na obce se samostatnou působností a obce s přenesenou působností. V rámci samostatné působnosti obec realizuje veškeré své úkony autonomně, kdežto v rámci přenesené působnosti obec vykonává činnosti, které na ni deleguje stát na základě právních předpisů.

Samostatná působnost se vyznačuje tím, že je obec samostatně spravována zastupitelstvem, aniž by docházelo ze strany státu k nějakým nařízením či zásahům. K samostatné působnosti beze sporu patří právo mít vlastní majetek a samostatně s ním nakládat. Není-li stanoveno ve zvláštním právním předpise, že jde o přenesenou působnost, platí vždy, že jde o působnost samostatnou.

V rámci přenesené působnosti dochází k delegaci okruhu činností ze strany státu na jednotlivé orgány obce, které je jeho jménem zabezpečují. Tímto způsobem poskytují státu podporu při výkonu jeho působnosti a pravomoci. Metodická a odborná pomoc je zajišťována prostřednictvím věcně příslušných orgánů státní správy a příslušných krajských úřadů. Jedná se o určitý druh služeb, které si stát od obcí objednáva

a jako protihodnotu jim za ně přiděluje prostředky, které mají posloužit na jejich zajištění.

Dozor, orgány a právní předpisy obce

Podle toho jakou má obec působnost, se stanoví subjekt, který vykonává nad obcemi dozor. Jedná-li se o obec se samostatnou působností, zabezpečuje dozor Ministerstvo vnitra. Půjde-li o obec s přenesenou působností je výkon dozoru plně svěřen krajským úřadům.

Obec má ve své kompetenci vydávat vlastní právní předpisy a normy, které musí následně dodržovat. V rámci samostatné působnosti obce vydávají obecně závazné vyhlášky. Vedle toho obce s přenesenou působností vydávají tzv. nařízení obce, které jsou současně prováděcími právními předpisy k zákonům.

Hlava IV. zákona č. 128/2000 Sb., o obcích se věnuje organizační struktuře obce, která je tvořena jednotlivými orgány obce. Definiuje jejich práva a povinnosti. Vrcholným orgánem obce je zastupitelstvo obce. Mezi ostatní orgány obce patří zejména rada obce, starosta, obecní úřad a zvláštní orgány obce (např. výbory a komise). Rada obce plní funkci výkonného orgánu obce. Není-li rada obce zvolena, vykonává její funkci starosta. Starosta stojí v čele obecního úřadu a plní funkci zástupce vůči široké veřejnosti. Je volen zastupitelstvem, jemuž se zodpovídá za výkon své funkce. Obecní úřad se skládá ze starosty, místostarosty, tajemníka a zaměstnanců obecního úřadu. Zastupitelstvo má v pravomoci zřizovat kontrolní a poradní orgány obce, mezi které se řadí finanční a kontrolní výbory nebo komise.

Organizace zřizované obcemi

Jak již bylo zmíněno, obec musí ze zákona zajistit pro své obyvatele veřejné statky. Existuje mnoho variant, jak toho může dosáhnout. První možností je, že obec vše zajistí prostřednictvím svého vlastního rozpočtu. Druhá možnost vyplývá ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, díky níž si obec k jejich zajištění může zřídit jiné účetní jednotky tj. vlastní organizace. Těmito organizacemi mohou být např. organizační složky nebo příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace nejsou zakládány za účelem zisku, neboť všechny finanční vztahy jsou napojené na rozpočet svého zřizovatele (čili obce). Na základě zřizovací listiny tyto organizace také nakládají s majetkem zřizovatele. Příspěvkové organizace vystupují jako účetní jednotky, které disponují vlastní právní subjektivitou. Do oblasti služeb, které jsou prostřednictvím příspěvkových organizací zabezpečovány, spadají zdravotnictví, školství, kultura, věda a výzkum a jiné.

O zřizování organizačních složek rozhoduje zastupitelstvo obce, z čehož vyplývá, že tyto složky nejsou účetními jednotkami s právní subjektivitou. Stejně jako příspěvkové organizace jsou organizační složky napojeny na rozpočet svého zřizovatele. Zřizovatel jim k hospodaření poskytuje rozpočtové prostředky ve formě peněžní zálohy. V důsledku toho se organizační složky označují jako zálohové organizace. Nevyčerpá-li organizační složka celou zálohu, musí ji do stanoveného termínu vrátit zpět svému zřizovateli. Ke zřízení organizačních složek zřizovatel přistupuje zejména pro činnosti, u kterých není nutné mít velký počet zaměstnanců, při nichž není potřebné náročné technické vybavení a nejde o vstup do komplikovaných právních nebo ekonomických vztahů či složitého členění.

Hospodaření obce

Pravidla pro hospodaření obcí upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Obec hospodaří s finančními prostředky na základě finančního plánu tj. rozpočtu, který si sama každý rok sestavuje. Podstatou tvorby rozpočtu je nakládat se získanými finančními zdroji co možná nejefektivněji. Při jeho sestavování by obec měla vycházet z předpokládaných budoucích příjmů a odhadu reálného vývoje ekonomiky v dalších letech. Jako pomocný nástroj pro jeho vypracování slouží tzv. rozpočtový výhled.

Obce zpravidla rozpočet sestavují jako vyrovnaný, i když výjimečně může dojít k situaci, kdy rozpočet bude sestaven jako schodkový nebo přebytkový. Nutnou podmínkou při jeho tvorbě, projednávání a schvalování je soulad s platnou rozpočtovou skladbou, neboť rozpočet musí vyjadřovat závazné ukazatele pro výkonné orgány obce při jejich hospodaření a pro ostatní právnické osoby, které byly v působnosti obce zřízeny. Roční rozpočet obsahuje jednak příjmy a výdaje, jednak i jiné peněžní operace, které probíhají uvnitř tohoto rozpočtu např. tvorba a použití peněžních fondů. Hlavními příjmy pro obec jsou příjmy z vlastního majetku, výsledků

vlastní činnosti, správní činnosti, daní, poplatků, ale i dotací ze státního rozpočtu a státních fondů. Mezi výdaje obce nejčastěji patří výlohy spojené s vlastní činností, s výkonem státní správy nebo s veřejně prospěšnou činností. Po schválení rozpočtu zastupitelstvem dochází k podrobnému rozpisu jednotlivých položek příjmů a výdajů podle závazné rozpočtové skladby, kterou vydává ministerstvo financí České republiky. Její obsah upravuje vyhláška č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů, podle níž jsou příjmy a výdaje členěny ze čtyř různých hledisek – odpovědnostního, druhového, odvětvového a konsolidačního.

Plnění rozpočtu kontroluje zastupitelstvo obce po celý rozpočtový rok pravidelně a systematicky. V případě, že dojde k rozdílu mezi plánovaným rozpočtem a jeho skutečným plněním, je oprávněno přijímat nutná rozpočtová opatření, jejichž cílem je vzniklé odchylky eliminovat. Po uplynutí každého rozpočtového období se skutečné údaje plnění rozpočtu promítají do závěrečného účtu, který je sestavován a následně projednáván a schvalován zastupitelstvem. Jeho součástí je i vypracování zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření obce. Pro návrh rozpočtu a závěrečný účet platí následující podmínka. Oba dokumenty musí být k dispozici všem občanům, kteří mají právo se k nim na zasedání zastupitelstva vyjadřovat, a to alespoň po dobu 15 dnů přede dnem konání zasedání zastupitelstva vyvěšením na úřední desce a zveřejněním v elektronické podobě na takovém místě, ke kterému mají občané umožněn dálkový přístup.

Kontrola hospodaření obce

Z jednotlivých právních předpisů pro obce vyplývají i jisté kontrolní povinnosti, na základě nichž si jednotlivé municipality vytváří určitý systém finanční kontroly, díky kterému zajišťují nejen finanční kontrolu vlastního hospodaření, ale současně také kontrolu hospodaření jednotlivých příspěvkových organizací a organizačních složek ve své působnosti. Důležitou roli v systému kontroly veřejné správy hraje i auditorská směrnice č. 52 Audit obcí a organizací veřejného sektoru, na základě níž dochází k rozdělení auditu na tři části – přezkoumání hospodaření obcí, audit obcí (finanční audit), výkonnostní audit. Předmětem všech těchto částí je zejména kontrola finančních údajů o hospodaření obce zobrazených v její účetní závěrce. Zjišťuje se, zda bylo s finančními prostředky nakládáno v souladu s rozpočtem a zda byly poskytnuté dotace vynaloženy na stanovený účel, nebo zda je dodržena věcná

a formální správnost dokladů. Zákon o obcích umožňuje obci zvolit si subjekt, který přezkoumání hospodaření provede. Tímto subjektem může být buď krajský úřad, nebo auditor popř. auditorská společnost. O výkonu přezkoumání je vyhotoven písemný zápis označovaný jako zpráva, ve kterém je vyjádřen závěr o tom, zda při kontrole byly či nebyly zjištěny chyby a nedostatky. Tato zpráva se poté přikládá k závěrečnému účtu ve formě přílohy.

O účetnictví územních samosprávných celků pojednává následující kapitola věnovaná stále probíhající účetní reformě státní správy a samosprávy, jenž má na jejich dosavadní činnost zásadní vliv a dopad.

2 Účetní reforma státní správy a samosprávy

2.1 Vznik účetnictví státu a jeho cíle

Dne 23. 5. 2007 došlo na základě schválení usnesení vlády č. 561 ke vzniku jednotného účetnictví státu. Toto rozhodnutí nabylo účinnosti dne 1. 1. 2010.

Podstatou celé reformy a zároveň jejím hlavním cílem bylo „*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách*“³.

V souvislosti s novelou zákona o účetnictví a dalších zákonů mělo dojít i k naplnění dalších cílů⁴:

- využívat v rámci veřejného sektoru účetní metody analogické k pravidlům a zásadám využívaným pro vedení účetnictví v podnikatelské sféře,
- disponovat informacemi o potencionálních pohledávkách a závazcích k lepšímu řízení na vyšších i nižších úrovních,
- zabezpečit podmínky pro získávání důvěryhodných informací pro účely vykazování, a to na všech úrovních (jak státu, tak účetních jednotek),
- v rámci účetnictví vytvořit dostatečný prostor pro průběžné shromažďování informací nutných k operativnímu řízení.

Nejvýznamnějším důvodem vzniku této reformy byla skutečnost, že organizační složky státu spolu s územně samosprávnými celky nevedly účetnictví s dostatečnou vypovídací schopností. Bylo to způsobeno především tím, že do té doby tyto účetní jednotky používaly účetní metody, které nevedly k získání reálných informací o jejich majetkové a finanční situaci.

Nezbytná podmínka pro získání vyšší důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku vůči ostatním státům Evropské unie, ale i jiným zahraničním investorům a mezinárodním subjektům tak spočívá ve vytvoření účetnictví státu, při němž bude aplikován aktuální princip účtování.

^{3,4} Ministerstvo financí České Republiky: Účetní reforma veřejných financí. [Online].[cit. 2013-06-25]. Dostupné [www: <http://media.mfcr.cz/MF/Catalog/Front.aspx?cid=c72b9fe9-2403-4187-ba22-aaab5a02368d>](http://media.mfcr.cz/MF/Catalog/Front.aspx?cid=c72b9fe9-2403-4187-ba22-aaab5a02368d)

Účetní reforma je založena na čtyřech základních východiscích. Nejdůležitější je zajištění vhodného prostředí pro sběr informací. Další nutnou podmínkou je získání věrných a poctivých informací. Svou roli zajisté hraje dostatečná včasnost a patřičná efektivita při vynakládání zvolených prostředků.

Celá koncepce vzniku účetnictví státu byla založena a následně vypracována na základě následujících předpokladů, do nichž patří zejména⁵:

- analýza a vyhodnocení současného stavu,
- aplikace získaných zkušeností ze zahraničí pro zavedení účetnictví,
- posouzení využitelnosti mezinárodních účetních standardů,
- vyhodnocení možností a potřeb státu i dalších účetních jednotek,
- potřeba vzájemně provázaných, opodstatněných a reálných kroků.

V rámci jednotného účetnictví státu budou nadále platit následující tři tvrzení⁶:

1. Česká republika se nestane samostatnou účetní jednotkou a nebude vést účetnictví.
2. Nedojde ke vzniku nových organizačních složek státu vedoucích účetnictví za dosavadní účetní jednotky, neboť i nadále bude zachována dosavadní struktura účetních jednotek spolu s jejich odpovědností za vedení účetnictví.
3. Ministerstvo financí České republiky bude nově zajišťovat sestavování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku.

⁵ SMETANOVÁ, Martina. *Prezentace pro VŠE Praha - Kontrola ve veřejné správě*. 21. Prosince 2011.

⁶ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl*. Str. 5 a 6. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 166 s. ISBN 978-80-245-1757-5.

2.2 Účetní legislativa

V důsledku účetní reformy došlo k zásadním změnám v legislativě, při kterých však musely být respektovány mezinárodní smlouvy zavazující Českou republiku k jejich plnění. Při tvorbě návrhu vzniku účetnictví státu byl do jisté míry brán zřetel na celou řadu mezinárodních předpisů a pravidel, z nichž jsou nejdůležitější tři následující systémy⁷:

- IAS/IFRS (Mezinárodní účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví),
- IPSAS (Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor),
- ESA 95 (Evropský systém národní a regionálních účtů – evropský statistický systém).

Hlavní význam souladu české legislativy s mezinárodními předpisy tkví ve snaze harmonizovat účetnictví v mezinárodním měřítku. Harmonizací se rozumí proces, při kterém dochází k přibližování a sjednocování účetních výkazů a pravidel ostatních zemí za účelem dosažení srozumitelných a srovnatelných účetních výkazů a informací.

V rámci Evropské unie je při vedení účetnictví a následném sestavování účetních výkazů využíván soubor platných mezinárodních směrnic, mezi které patří IAS (mezinárodní účetní standardy) a IFRS (mezinárodní standardy účetního výkaznictví. S ohledem na využití v praxi jsou ale tyto standardy pro účetnictví veřejného sektoru považovány za málo vhodné. Z tohoto důvodu tedy došlo k vytvoření nové instituce IPSASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, jejíž úloha spočívala ve vypracování pravidel a zásad pro veřejný sektor. Z porovnání těchto pravidel, vytvořených a vydaných ve formě doporučení, a české legislativy však vyplývá několik odlišností v oblasti koncepce, oceňování a účetních výkazů, neboť účetnictví veřejného sektoru se v každém státě řídí svými právními předpisy.

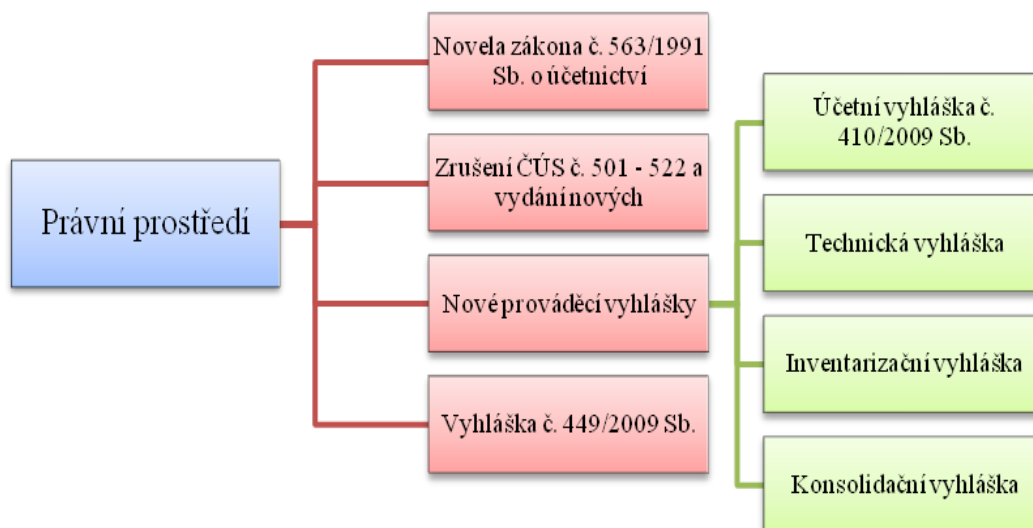
Koncem roku 2010 bylo ze strany státu, zejména pak ze strany Ministerstva financí České republiky, přislíbeno zajištění metodické podpory pro naplnění základních

⁷ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl*. Str. 6. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 166 s. ISBN 978-80-245-1757-5.

principů účetnictví státu. Již začátkem roku 2011 došlo ke zřízení odpovídajících metodických center, jejichž výhradním úkolem bylo zodpovídat účetním jednotkám jejich dotazy. Dále také pravidelně docházelo k aktualizaci oficiálních stránek Ministerstva financí, na kterých mohly účetní jednotky získat nejnovější informace. Do jisté míry byla zabezpečena i potřebná komunikace a nutné konzultace probíhající mezi příslušnými ministerstvy a samotnými účetními jednotkami.

Na následujícím schématu č. 1 jsou znázorněny právní předpisy, jejichž stávající znění muselo být novelizováno nebo naopak zcela nově vydáno. V platnost však tyto normy nevstoupily souběžně a okamžitě, jelikož v průběhu reformy docházelo a dodnes stále dochází ke značným změnám a dodatečným úpravám.

Schéma č. 1: Přehled změn v legislativě



Zdroj: Ing. Ivana Schneiderová – Prezentace Účetní reforma od 1. 1. 2010, vlastní zpracování

Úpravou v první řadě prošlo současné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, které muselo být novelizováno. K výrazným změnám pak došlo v rámci českých účetních standardů. Stávající české účetní standardy č. 501 – 522 byly zrušeny a nahrazeny novými. V rámci tvorby odpovídajícího právního prostředí byl naplánován i vznik zcela nových prováděcích vyhlášek, k jejichž vydání původně mělo dojít do konce roku 2008. Vydány však byly pouze tři z nich, a to až v druhé polovině roku následujícího tj. v roce 2009. Jednalo se o vyhlášku č. 410/2009, technickou vyhlášku č. 383/2009 Sb. vyhlášku č. 449/2009 Sb. o způsobu, termínech a rozsahu údajů pro

plnění rozpočtů. Důvodem opožděné účinnosti bylo nedostatečně zajištěné prostředí a náročné podmínky na jejich přípravu. O rok později v roce 2010 vstoupila v platnost v pořadí třetí prováděcí vyhláška, inventarizační vyhláška. K vydání poslední plánované prováděcí vyhlášky, konsolidační vyhlášky, bohužel zatím stále nedošlo.

Podrobnější výklad k těmto právním předpisům a z toho vyplývajících významných změn pro územní samosprávné celky je uveden v následující kapitole.

3 Přehled hlavních změn v jednotlivých právních předpisech

Jak již bylo několikrát zmíněno, myšlenka vzniku účetnictví státu a s tím související průběh účetní reformy státní správy a samosprávy výrazně zasáhly do současného způsobu účetního výkaznictví a účetních metod vybraných účetních jednotek prostřednictvím vydání nových či novelizováním stávajících právních předpisů.

3.1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Základní právní normou pro vznik účetnictví státu se stal zákon o účetnictví, který byl novelizován zákonem č. 304/2008 Sb. Tato novela, která se týkala především vybraných účetních jednotek, nabyla účinnosti od 1. 1. 2010.

Vybranými účetními jednotkami⁸ se dle § 1 odst. 3 tohoto zákona rozumí *„organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny“*.

V rámci této novely bylo do zákona o účetnictví nově zakotveno několik požadavků:

- pro územní samosprávné celky stanovit povinnost vést účetnictví v plném rozsahu,
- u majetku určeného k prodeji povinně účtovat o jeho reálné hodnotě,
- pro získání účetních dat od vybraných účetních jednotek vytvořit vhodné místo, na kterém by docházelo k jejich shromažďování. Tímto místem se rozumí centrální systém účetních informací státu⁹,
- pro oblast inventarizací u vybraných účetních jednotek vydat zvláštní právní předpis tj. inventarizační vyhlášku,
- zabezpečit dostatečně vhodné podmínky pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku,

⁸ Pro účely diplomové práce se těmito účetními jednotkami dále rozumí pouze územní samosprávné celky.

⁹ Dále jen CSÚIS

- dodržování stanovených účetních metod a postupů vyplývajících z českých účetních standardů.

První velká změna se týkala rozsahu vedení účetnictví. Od 1. 1. 2010 se územní samosprávné celky¹⁰ podle § 9 zákona o účetnictví řadí do skupiny účetních jednotek, které mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Nejpodstatnějším rozdílem mezi vedením účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a v plném rozsahu je pro účely této práce ten, že při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu není z hlediska účetních metod povinné používat ocenění reálnou hodnotou, tvořit rezervy a opravné položky nebo účtovat na podrozvahových účtech¹¹.

V zákoně o účetnictví došlo během roku 2010 k dalším dvěma novelám. První z nich vstoupila v platnost 1. 1. 2011 a řešila mimo jiné možnost u menších vybraných účetních jednotek sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. Dále upravovala i možnost při čtvrtletních mezitímních závěrkách neúčtovat o opravných položkách a rezervách, či stanovovala, že zásoby nemají být oceněny reálnou hodnotou podle §27 odst. 1 písm. h), jako tomu je u majetku. Druhá novela, zákon č. 239/2012 Sb., nabyla účinnosti až o rok později v roce 2012 a týkala se problematiky ocenění při bezúplatných převodech mezi vybranými účetními jednotkami, dílčích úprav inventarizace, ale i problematiky schvalování účetních závěrek u územních samosprávných celků.

3.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Nově vydanou vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se řídí většina zákonem vyjmenovaných vybraných účetních jednotek. Tato vyhláška zcela nahradila stávající vyhlášku č. 505/2002 Sb., jež byla po jejím nabytí účinnosti od 1. 1. 2010 zrušena. Podobně jako pro zákon o účetnictví i pro ni platí, že podléhá každoročně novelizacím.

¹⁰ Dále jen ÚSC

¹¹ Jedná se o účetní metody nově zavedené v rámci jednotlivých etap účetní reformy pro vybrané účetní jednotky.

Plán jednotlivých etap účetní reformy, zahrnující konkrétní změny v účetnictví vybraných účetních jednotek společně s nejzazšími termíny pro jejich plnění, souhrnně uveřejnilo Ministerstvo financí ČR na svých webových stránkách. (viz tabulka č. 2)

Tabulka č. 2: Harmonogram plnění jednotlivých fází účetní reformy

Fáze	Problematika	Termín prvního plnění povinností
A0	Změna směrné účtové osnovy	1.1.2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20.7.2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20.7.2010
A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20. 7. 2010
B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Poprvé 31. 12. 2011 (již 2010)
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace – sestavení účetních výkazů za Českou republiku	Předpoklad změny - v roce 2014 za rok 2013
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1. 1. 2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31. 12. 2011

Zdroj: MF ČR - Harmonogram účetní reformy v letech 2011 – 2013, vlastní

zpracování, publikováno 9. 11. 2011, dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rozfazovani_vytvoreni_ucetnictvi.html

3.2.1 Změny v účetním výkaznictví

Hlavním cílem této vyhlášky bylo vymezit označování, uspořádání a obsah jednotlivých položek účetních výkazů a dále určit použití jednotlivých účetních metod. Zásadní úpravou prošla v první řadě směrná účtová osnova, která má nyní trochu odlišnou strukturu a obsah, a to z důvodu zrušení některých starých účtů a zavedení nových. Při jejím sestavení se do jisté míry dbalo na to, aby obsah dříve používaných syntetických účtů byl zachován. Významným prostředkem pro převod

zůstatků z dříve používaných syntetických účtů na účty nově zavedené se stal tzv. převodový můstek, jehož vydáním bylo pověřeno Ministerstvo financí ČR.

Další reformní kroky se promítly do účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek, neboť došlo ke změně rozsahu účetní závěrky. Mezi účetní výkazy, které musí na základě vyhlášky účetní jednotky nově sestavovat, se řadí rozvaha, výkaz zisků a ztráty, výkaz o peněžních tocích, přehled o změnách ve vlastním kapitálu a příloha. V příloze k vyhlášce č. 410/2009 Sb. jsou přesně stanovené závazné formy těchto výkazů, které se od sebe liší zejména podle toho, o jaký typ účetní jednotky se jedná, ale také podle rozdílů v hospodaření či financování jednotlivých forem organizací. Dříve byly údaje v účetní závěrce uváděny v tisících Kč s přesností na dvě desetinná místa, nově jsou tyto údaje vykazovány v Kč s přesností na dvě desetinná místa.

Do roku 2009 se jednotlivé položky aktiv a pasiv v rozvaze vykazovaly za běžné účetní období ve dvou sloupcích – sloupec „stav k 1. 1.“ a sloupec „stav k“. (viz tabulka č. 3)

Tabulka č. 3: Formát výkazu – Rozvaha (před reformou)

AKTIVA	Stav k 1. 1.	Stav k
Stálá aktiva		
Oběžná aktiva		

PASIVA	Stav k 1. 1.	Stav k
Vlastní kapitál		
Cizí kapitál		

Zdroj: Vyhláška č. 505/2002, ve znění pozdějších předpisů; vlastní zpracování

Nové uspořádání výkazu rozvaha se podobá modelu podnikatelské rozvahy. Struktura rozvahy má podobu vertikální tabulky, ve které se vykazují údaje jednotlivých položek aktiv a pasiv. Pro běžné období jsou u položek aktiv vyčleněny tři sloupce – brutto, korekce, netto a pro minulé období pouze sloupec jeden - netto. Pro položky pasiv jsou vyhrazeny pouze dva sloupce – běžné a minulé období. (viz tabulka č. 4)

Tabulka č. 4: Formát výkazu – Rozvaha (po reformě)

AKTIVA	Běžné období			Minulé období (Netto)
	Brutto	Korekce	Netto	
Stálá aktiva				
Oběžná aktiva				

PASIVA	Běžné období	Minulé období
Vlastní kapitál		
Cizí kapitál		

Zdroj: Otrusínová M., 2012, (str. 66); vlastní zpracování

Změnou prošel i výkaz zisků a ztrát, neboť jedním z cílů účetní reformy bylo, aby účetnictví vybraných účetních jednotek bylo vedeno na aktuálním principu.

Dříve byly údaje ve výkazu zisků a ztrát vykazovány pouze za běžné účetní období, přičemž se zvlášť vykazovaly údaje za hlavní činnost a zvlášť za činnost hospodářskou. (viz tabulka č. 5)

Tabulka č. 5: Formát výkazu – Výkaz zisků a ztráty (před reformou)

	Činnosti	
Položka	Hlavní činnost	Hospodářská činnost

Zdroj: Vyhláška č. 505/2002, ve znění pozdějších předpisů; vlastní zpracování

Nově je tento výkaz strukturován obdobně jako výkaz rozvaha. Obsahuje celkem čtyři sloupce, které jsou rozděleny na běžné a minulé období, do kterých se vyplňují údaje za hlavní a hospodářskou činnost. (viz tabulka č. 6)

Tabulka č. 6: Formát výkazu – Výkaz zisků a ztráty (po reformě)

	Běžné období		Minulé období	
Položka	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost

Zdroj: Otrusínová M., 2011, (str. 67); vlastní zpracování

Za účelem poskytování podrobnějších informací o celkovém hospodaření vybrané účetní jednotky vycházející ze sestavených účetních výkazů se významně rozšířil i obsah přílohy.

Mezi podstatné změny ve výkaznictví územních samosprávných celků lze tedy zařadit např. zrušení účetních okruhů, zrušení vazby mezi účetnictvím a rozpočtem, rozšíření pojetí výnosů a nákladů a obsahové vymezení jednotlivých účtů ve směrné účtové osnově.

3.2.2 Změny v účetních metodách vyplývající z reformy

Zásadní úpravou prošly také účetní metody. I přesto však pro ÚSC a ostatní vybrané účetní jednotky stále platí princip stálosti účetních metod, který je stanoven § 7 odst. 4 zákona o účetnictví. Rozumí se jím zejména to, že pro zaúčtování stejných účetních případů v rámci jednoho období se použije shodná účetní metoda. Ke změně metody může dojít pouze na základě jedné z následujících dvou příčin: změna předpisu nebo vlastní rozhodnutí za účelem přesnějšího zobrazení skutečnosti.

V důsledku změn stávajících účetních metod využívaných v běžném účetním období před reformou bylo nutné zabezpečit, aby nedošlo k ovlivnění výsledku hospodaření běžného účetního období. Pro tento účel byl zaveden účet 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody, na který se účtovalo pouze při prvotním použití metody či její změny vyplývající ze změn právních předpisů.

Od 1. 1. 2010 bylo zavedeno podrozvahové účetnictví. Těmto účtům je nyní vymezena celá účtová třída 9 s tím, že se na nich účtuje podvojně. Smyslem těchto účtů je zaznamenat skutečnosti, které nesplňují podmínky pro vykázání na účtech hlavní knihy. Jasným kritériem je, že náklady vynaložené za účelem získání informace nesmí převýšit přínosy z této informace, nebo že informace není významná.

Nově bylo zavedeno použití dvou oceňovacích metod - ocenění reálnou hodnotou a ocenění ve výši 1 Kč. V roce 2010 s účinností od roku 2011 došlo k odkladu plánované metody odpisování dlouhodobého majetku a tvorby opravných položek k majetku na 31. 12. 2011. Do té doby se odpisování týkalo pouze příspěvkových organizací a územních samosprávných celků, které využívaly majetek v rámci hospodářské činnosti. Od roku 2011 se však tato účetní metoda týká všech účetních

jednotek. Vedle toho všeho došlo i k významné úpravě v oblasti transferů.¹² Další změny se v tomto roce bohužel neuskutečnily a to i přesto, že existovaly značné pochybnosti a problémy, na které bylo předtím několikrát upozorňováno.

V roce 2011 s účinností od roku 2012 byly specifikovány např. pravidla pro opravy nesprávností minulých let, obsah přílohy účetní závěrky, opravy a rozšíření struktury v přehledech o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích. Dále byly také zavedeny nové účty (např. účet 558 pro pořizování drobného majetku) a pozměněna obsahová náplň řady účtů. V tomto roce byly navíc odstraněny drobné chyby a nesprávnosti, které byly známy již v průběhu let předchozích.

3.3 Technická vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů

Oficiální název této vyhlášky zní „Vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu“.

Nejdůležitějším prostředkem celé účetní reformy státu se stal centrální systém účetních informací státu (CSÚIS), jehož vznik je právně zakotven v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 1 odst. 3 a 4. Hlavní výhoda zavedení centralizovaného systému tkví v tom, že umožňuje všechna data zajistit v jednotné formě a v elektronické podobě, což usnadňuje práci ostatním uživatelům, kteří potřebují získat potřebné informace (např. agregované účetní údaje za veřejný sektor) bez toho aniž, by byli nuceni příslušné účetní jednotky nějakým způsobem kontaktovat. S tím souvisí i již zmíněná tvorba konsolidovaných účetních výkazů za stát a dílčí konsolidační celky státu, kterými jsou zejména organizační složky státu, kraje a obce.

V této vyhlášce lze nalézt obecně závazná pravidla pro předávání účetních dat do CSÚIS, která jsou pro vybrané účetní jednotky směrodatná. Dále jsou obsahem i normy stanovující závaznou strukturu a formát účetních záznamů, konkrétní termíny

¹² Podrobnější popis k jednotlivým změnám týkajícím se vykazování dlouhodobého majetku je uveden v kapitole 4.

a frekvence jejich vkládání, jež musí být řádně plněny. Stručně jsou zde popsány postupy a způsoby, kterými se příslušná data do tohoto systému mohou vkládat.

Stejně jako předchozí právní normy i technická vyhláška prošla od svého vzniku několika zásadními novelizacemi. Zásadní změnou uskutečněnou v roce 2012 byla specifikace Pomocného analytického přehledu (PAP) a stanovení vybraných účetních jednotek, které mají povinnost tento přehled sestavovat.

Přestože se celý krok zavedení tohoto systému stal nejdražším experimentem celé účetní reformy státu, lze objektivně říci, že se jedná o nepříliš úspěšný pokus způsobený především nedostatečnou připraveností, otestováním a velkým množstvím chyb ve vyhlášce a souvisejících metodikách.

3.4 Vyhláška č. 449/2009 Sb. pro hodnocení plnění rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

V souvislosti s vydáním technické vyhlášky byla zrušena mimo jiné i vyhláška č. 16/2001 Sb. a nahrazena vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů, neboť bylo nezbytné zajistit soulad obou vyhlášek. V textu vyhlášky č. 16/2001 Sb. došlo k nahrazení pojmu ARIS (Automatizovaný rozpočtový informační systém) pojmem CSÚIS (Centrální systém účetních informací státu). Některá její další ustanovení byla přesunuta do znění technické vyhlášky. K novelizacím této vyhlášky docházelo každoročně, v letošním roce se tak poslední změna uskutečnila vyhláškou č. 10/2013 Sb. s účinností od 16. ledna 2013.

Údaje pro plnění rozpočtu - „výkaz FIN 2-12M pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků“ mají povinnost územní samosprávné celky měsíčně předávat do CSÚIS způsobem a v termínech stanovených v Příloze č. 2 vyhlášky. Rozsah a způsob sestavení tohoto výkazu pak upravuje Příloha č. 4 k této vyhlášce. Kontrolovat předání a úplnost výkazů mají následně v pravomoci krajské úřady, kterým jsou obce odpovědny.

3.5 Inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Tato vyhláška navazuje na § 29 a § 30 zákona o účetnictví a definuje zejména základní pojmy, postupy a pravidla při provádění inventarizace majetku a závazků u vybraných účetních jednotek. V pokynu podrobněji nalezneme např. rozhodnutí o provedení periodické či průběžné inventarizace, dobu zahájení a časový průběh inventury, personální zajištění spolu s pravomocemi a odpovědností inventarizačních komisí, osoby odpovědné za provedení inventur, seznam informací inventurního soupisu, podpisové vzory a uložení dokumentace o inventarizaci. Skutečné stavy se zjišťují stejně jako u podnikatelských subjektů dvěma způsoby, fyzickou a dokladovou inventurou. Mezi věcné požadavky inventarizace u ÚSC se řadí povinnost provádět fyzické inventury u pozemků, ale i u cizích věcí nacházejících se na nemovitém majetku účetních jednotek. Postupy vypořádání a zaúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci pak dále stanovují ČÚS. Tato vyhláška na rozdíl od předchozích právních předpisů zůstala ve svém původním znění bez nutnosti jakýchkoli dodatečných změn.

3.6 Konsolidační vyhláška

Již v zákoně o účetnictví je stanoveno Ministerstvo financí jako subjekt, který má za úkol spravovat konsolidované účetní výkazy. Česká republika je v tomto ohledu chápána jako konsolidační celek, za který se sestaví konsolidovaná účetní závěrka. Účetní záznamy nezbytné k jejímu vyhotovení jsou pak ve stanovené struktuře a v daných termínech povinny zabezpečovat všechny podřízené účetní jednotky. Těmito účetními jednotkami mohou být jak jednotlivé účetní jednotky (tj. organizační složky státu, příspěvkové organizace, obchodní společnosti s účastí územní samosprávných celků atd.), tak i dílčí konsolidační celky státu (tj. správci kapitol, územní samosprávné celky atd.). Konsolidovaná účetní závěrka je složena z následujících konsolidovaných účetních výkazů: souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha.

Jak již bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, konsolidační vyhláška nebyla do dnešní doby vydaná, neboť se povinnost sestavovat konsolidované výkazy za Českou republiku neustále odkládá. V současné době to vypadá, že účinnosti nabude nejdříve

v roce 2014. Podle § 23 b) odst. 5 zákona o účetnictví by měla přesně definovat okruh subjektů, které budou do konsolidace zahrnuty a stanovovat jasná pravidla a metody, jakými se budou účetní záznamy konsolidovat.

3.7 České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky

Značnými změnami prošly i České účetní standardy vztahující se k účetnictví vybraných účetních jednotek. Tyto standardy definují podrobněji jednotlivé účetní metody a postupy účtování. Vystupují spíše jako nástroj, který konkretizuje a rozvádí ustanovení zákona o účetnictví a jeho prováděcí vyhlášku. V souvislosti se vznikem účetnictví státu musely být stávající ČÚS č. 501 až 522 zrušeny a nahrazeny novými ČSÚ označenými novou číselnou řadou tj. č. 7xx.

Ke konci roku 2010 se Ministerstvo financí zavázalo vydat jednotlivé ČÚS do 31. 7. 2011 alespoň v takovém rozsahu, aby vybrané účetní jednotky byly schopny podle nich účtovat. Slib však splněn v uspokojující míře nebyl, neboť i dnes ČÚS některé problematické oblasti vůbec neřeší nebo obsahují značná problémová ustanovení.

Do dnešní doby bylo postupně vydáno následujících 10 účetních standardů¹³, s tím že některé z nich byly v průběhu účetní reformy novelizovány. Obsahem tučně zvýrazněných standardů se tato práce podrobněji zabývá v kapitole 4 - Vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě u obcí.

- 701 – Účty a zásady účtování na účtech
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- **703 – Transfery**
- 704 – Fondy účetní jednotky
- **705 – Rezervy**
- **706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek**
- 707 - Zásoby
- **708 – Odpisování dlouhodobého majetku**
- **709 – Vlastní zdroje**
- **710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek**

¹³ Vydání ČÚS oznamuje Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji.

Vlivem účetní reformy se zásadním způsobem změnil i přístup při dodržování českých účetních standardů. Do doby zahájení reformy měly ÚSC právo odchýlit se od postupů daných těmito standardy, byl-li zajištěn věrnější a poctivější obraz předmětu účetnictví. V současné době je dle platné právní úpravy (tj. §36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších ustanovení) povinností ÚSC tyto standardy bezpodmínečně dodržovat.

Na následujícím schématu č. 2 je zachycena posloupnost postupů při závazném použití právních předpisů u vybraných účetních jednotek a ostatních účetních jednotek.

Schéma č. 2: Závaznost postupů dle právních předpisů



Zdroj: Otrusínová M., 2011, (str. 48); vlastní zpracování

V praxi je však možné nalézt několik případů, kdy dochází ke značným rozporům mezi ustanoveními jednotlivých právních předpisů. Lze uvést jednoduchý příklad, jenž je obdobou příkladu, který uvádí ve své publikaci Schneiderová:

Příklad: „Soukromá podnikatelská firma se rozhodla postavit v obci koupaliště. Součástí dohody obce a investora bylo především to, že investor vybuduje místní komunikace včetně veřejného osvětlení kolem koupaliště a převede je na obec. Hodnota veškerých staveb je na základě posudku stavebních techniků odhadována na 15 mil. Kč. Převod byl ale realizován na obec prostřednictvím kupní smlouvy, ve které byla sjednaná cena ve výši 1 Kč.

Problém: Obec nyní stojí před otázkou, zda má pořízený majetek ocenit pořizovací cenou uvedenou ve smlouvě, za kterou skutečně majetek pořídila, nebo ho má ocenit reprodukční pořizovací cenu, neboť se jedná o zastřený právní úkon, protože faktickým obsahem právního úkonu je darování majetku.

Řešení: Dle názoru autorky publikace by bylo vhodnější majetek ocenit reprodukční pořizovací cenou, aby byl zachován princip věrnějšího obrazu hodnoty majetku. V ČÚS je uvedeno, že dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v souladu s § 25 až § 27 zákona a § 55 vyhlášky. Pro obec je v první řadě závazný ČÚS, jak již bylo uvedeno na schématu č. 1, a tak by správně měla nabytý majetek ocenit pořizovací cenou na základě kupní smlouvy tj. ve výši 1 Kč.“ ČÚS se odvolává na ZÚČ, tedy je nadřazený.

Vlastní řešení: Ztotožňuji se s názorem autorky, že by v tomto případě měla dostat přednost varianta ocenění reprodukční pořizovací cenou. Dle mého názoru je zcela zásadní, aby byl dodržen princip zachování věrného obrazu hodnoty majetku, neboť právě na něj je při vedení účetnictví kladen největší důraz.

V tomto případě je vhodné uvést motto autorky publikace, prostřednictvím kterého vyjadřuje osobní názor na problematiku: „*Pamatujte si, ať vyberete jakékoliv řešení pro zaúčtování, vždy může být napadnuto, že se jedná o řešení špatné.*“¹⁴

¹⁴ SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace: po novele zákona o účetnictví*. str. 36. 1. vyd. Turnov: Acha obec účtuje, c2012, 710 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-260-2780-5.

4 Vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě u ÚSC

Podstatné změny, které pro obce jako územní samosprávné celky z jednotlivých etap účetní reformy vyplynuly, se promítly zejména do oblasti vykazování dlouhodobého majetku. Tento nový způsob vykazování územními samosprávnými celky se značně přiblížil vykazování dlouhodobého majetku podnikatelskými subjekty.

4.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Hlavními charakteristickými znaky, kterými se dlouhodobý majetek u všech typů účetních jednotek vyznačuje, jsou zejména jeho dlouhodobá doba používání (tj. delší než 1 rok), postupné opotřebení a výše jeho ocenění překračující stanovenou hranici. Konkrétní vymezení dlouhodobého majetku v účetnictví se prakticky od jeho vymezení daňovými předpisy neliší. Jeho vymezení v rámci jednotlivých typů organizací (např. ÚSC a podnikatelské subjekty) také není významně rozdílné.

Dlouhodobý majetek je podle jednotlivých paragrafů vyhlášky č. 410/2009 Sb. rozdělen do tří skupin, u kterých je stanovena minimální hranice ocenění položky pro její zařazení do jedné ze skupin:

- dlouhodobý nehmotný majetek > 60 000 Kč (§ 11 odst. 3),
- dlouhodobý hmotný majetek > 40 000 Kč (§ 14),
- dlouhodobý finanční majetek (§ 17).

Zvláštní postavení zaujímá drobný dlouhodobý majetek, u něhož minimální hranice ocenění pro jeho zařazení do skupiny dlouhodobého majetku činí pro:

- drobný nehmotný majetek 7 000 – 60 000 Kč (§ 11 odst. 6 písm. a)),
- drobný hmotný majetek 3 000 – 40 000 Kč (§ 14 odst. 6).

4.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Pro oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se v podmínkách České republiky používají zejména § 24 až § 27 zákona o účetnictví a § 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb. V účetnictví jsou na základě těchto ustanovení používány dva oceňovací koncepty:

- **Ocenění na úrovni historické ceny**
Jde o základní metodu využívanou u většiny aktiv. Toto ocenění vychází z hodnoty aktiva, která v minulosti byla zavedena do účetnictví a u které nedochází k jejímu přecenění. Výhodou použití tohoto konceptu je jeho průkaznost, neboť obzvláště u majetku pořízeného za úplatu je snadné na základě dokladů prokázat jednotlivé složky pořizovací ceny. Nevýhoda tohoto ocenění tkví ve vykazování neaktuální hodnoty aktiv. Aktiva oceněné touto metodou však nemusí být vykazovány pouze na úrovni původních hodnot, nýbrž mohou být korigovány prostřednictvím účetních metod, které respektují účetní zásadu tj. princip opatrnosti pro vykazování aktiv. Jedná se především o odpisy a opravné položky.
- **Ocenění na bázi reálné hodnoty**
Smyslem tohoto oceňovacího konceptu je přecenit aktiva na aktuální tj. současnou hodnotu. Výhodou je, že přispívá k reálnějšímu a jednoduššímu zobrazení stavu majetku. Nevýhoda naopak spočívá v neprůkaznosti stanovení reálné hodnoty. V podmínkách české legislativy se ocenění reálnou hodnotou využívá pro relativně malý okruh majetku.

4.2.1 Ocenění v historických cenách

V minulosti převládalo ocenění v historických cenách. Podobně jako u podnikatelských subjektů i v rámci ÚSC je možné dlouhodobý majetek oceňovat třemi následujícími způsoby založenými na bázi historických hodnot. Podle § 25 odst. 5 zákona o účetnictví se jedná o:

- pořizovací cenu (rozumí se jí cena pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících; jde o nejpoužívanější oceňovací koncept),
- vlastními náklady (jsou jimi přímé a nepřímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost u majetku vytvořeného vlastní činností),

- reprodukční pořizovací cenu (podle § 25 odst. 5 se jí rozumí *cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*; využívá se zejména při bezúplatném nabytí majetku).

Může však dojít k situaci, kdy je oceňování vzájemně kombinováno. Nejčastěji je používaná kombinace reprodukční a pořizovací ceny. Příklad: ÚSC přijme jako dar nemovitost, na které musí být před uvedením do užívání provedeny značné úpravy. Pro účely účetnictví je nemovitost oceněna podle stavu věci reprodukční pořizovací cenou, avšak výdaje související s úpravami jsou považovány za výdaje investiční, z čehož vyplývá, že do majetku bude nemovitost zařazena kombinací obou metod ocenění.

4.2.2 Ocenění reálnou hodnotou

Postupem času stále více nabývá na významu ocenění v reálných hodnotách. Smyslem uplatnění této metody by mělo být zrealnění hodnot vykazovaného majetku v rozvaze.

Co se reálnou hodnotou rozumí, vymezuje zákon o účetnictví v § 27 odst. 4: *Pro účely tohoto zákona se jako reálná hodnota použije:*

- *tržní hodnota (jedná se hodnotu vyhlášenou na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu),*
- *ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalcem,*
- *ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.*

V zákoně o účetnictví § 27 odst. 1 jsou vyjmenovány jednotlivé složky majetku a závazků, u kterých je ocenění reálnou hodnotou povinné použít. Pro ÚSC, jak uvádí ve své publikaci Schneiderová, lze majetek rozdělit do tří následujících kategorií:

- cenné papíry určené k obchodování (krátkodobý finanční majetek),
- majetkové cenné papíry nepředstavující rozhodující nebo podstatný vliv,
- majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

Cenné papíry, které jsou podle § 27 odst. 1 písm. a) oceňovány reálnou hodnotou se účtují na účtu 069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek. Jedná se například o účasti na akciových společnostech typu „Vodovody a kanalizace a.s.“ nebo majetkové cenné papíry, které účetní jednotka drží za účelem postupného inkasa dividend. Kvalifikovaný odhad může být stanoven na základě interního odhadu zaměstnance

účetní jednotky v případě, že jde o zanedbatelný počet cenných papírů, které ÚSC v minulosti získaly, nebo pokud ÚSC má jako podklad pro stanovení reálné hodnoty výši nabídky na odkup příslušných cenných papírů. Posudek znalce stejně jako kvalifikovaný odhad není nejlepší způsob, jak získat správnou hodnotu ocenění cenných papírů, neboť i znalec bude mít při jeho stanovení stejný problém jako zaměstnanec účetní jednotky. Většina ÚSC se v současné době metodou přeceňování tohoto dlouhodobého finančního majetku nezabývá, protože neexistuje veřejný trh, který by pomohl reálnou hodnotu stanovit. ÚSC nemusí podle obecných účetních principů ocenění reálnou hodnotou použít za podmínky, kdy by náklady vynaložené za účelem získání tohoto ocenění převýšily přínosy pro uživatele účetní závěrky.

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 7 upravuje postup při ocenění v situacích, kdy se ÚSC nepodaří reálnou hodnotu stanovit výše uvedenými postupy. Hned první věta hovoří o tom, že „*Není-li objektivně možné stanovit reálnou hodnotu, považuje se za tuto hodnotu ocenění způsoby podle § 25*“.

O přecenění cenných papírů na reálnou hodnotu tj. rozdíly mezi původní hodnotou a reálnou hodnotou se podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. § 59 odst. 2 účtuje rozvahově na příslušné syntetické účty.

Příklad č. 1: Účtování o přecenění cenných papírů k prodeji reálnou hodnotou

Obec vlastní 50 ks akcií společnosti ČD, které byly získány bezúplatným převodem. V účetnictví tyto akcie ocenila ve výši 50 000 Kč. Reálná hodnota těchto akcií byla stanovena kvalifikovaným odhadem na 1 Kč za akcii. Díky tomuto ocenění si zajistila účetní evidenci majetkového podílu. V dalším roce byly akcie prodány v hodnotě 25 Kč za akcii.

Přecenění na reálnou hodnotu 31. 12. 2012	49 950 Kč	407/069
Prodej akcií v roce 2013	1 250 Kč	311/661
Zúčtování přecenění reálné hodnoty	49 950 Kč	564/407
Zúčtování hodnoty přeceněných CP do nákladů	50 Kč	561/069

Důvody pro ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou neupravuje v podmínkách České republiky žádný právní předpis. Existuje pouze důvodová zpráva k novele č. 304/2008 Sb. zákona o účetnictví, ve které lze nalézt oficiální komentář, který jako jediný obsahuje výklad daného ustanovení. Z tohoto komentáře je patrné,

že historické ocenění majetku státu nedisponuje odpovídající vypovídací schopností a tudíž musí být oceňován reálnou hodnotou, což státu v konečném důsledku pomůže získat relevantní, věrné a včasné informace. Jedná se ovšem jen o odůvodnění zcela obecné, které neposkytuje objasnění účelu této metody ocenění.

Jak se zmiňuje Schneiderová ve své publikaci: Na základě diskuze se zaměstnanci Ministerstva financí se domnívá, že mohou pro aplikaci ocenění reálnou hodnotou u majetku určeného k prodeji existovat dva možné teoretické důvody. První z nich je poskytnout informace o tom, zda se prodej uskutečňuje za nižší či vyšší hodnotu než je reálná hodnota. Druhým důvodem pak může být informovat o majetku a o získaných finančních prostředcích z očekávaného prodeje, což může posloužit pro odhad budoucích finančních toků a správnému stanovení likvidity účetní jednotky.

Majetek uvedený v § 27 odst. 1 písm. h) však není možné chápat pouze jako majetek dlouhodobý, neboť Ministerstvo financí rozhodlo o tom, že vyloučeny z ocenění reálnou hodnotou budou pouze zásoby. Z toho vyplývá, že aplikace ocenění reálnou hodnotou by se měla provádět vedle majetku určeného k prodeji také u dalších složek aktiv, kterými jsou pohledávky, dlouhodobý finanční majetek, drobný dlouhodobý hmotný majetek nebo jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek.

Problém spojený s přeceněním majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu se týká především otázky významnosti. Právní předpisy, kterými je zákon o účetnictví a jeho prováděcí vyhláška, se touto spornou otázkou vůbec nezabývají. Preferují jeho aplikaci u jakéhokoliv majetku, který je určen k prodeji. Účetní jednotky mohou ovšem z hlediska nevýznamnosti odmítnout metodu použít a aplikovat tak ocenění podle § 27 odst. 7 zákona o účetnictví. Limit pro určení hladiny významnosti však musí stanovit ve své vnitřní směrnici.

Při prvotním použití ocenění reálnou hodnotu u majetku určeného k prodeji ÚSC postupují dle § 64 odst. 2 vyhlášky č. 410/2010 Sb. ve kterém je stanoveno, že o okamžiku, ke kterému je nutno přecenění provést, rozhoduje osoba nebo orgán k tomu oprávněný na základě jiného právního předpisu. Problematicnost tohoto ustanovení spočívá v tom, že zákon o obcích se o existenci takové osoby či orgánu vůbec nezmiňuje. Řeší totiž až samotný akt prodeje. Ministerstvo financí se k dalšímu postupu nijak nevyjádřilo, neboť ČÚS obsahuje formulaci, že si účetní jednotka tento okamžik stanoví sama ve svém vnitřním předpise. ÚSC nezbyvá nic jiného než hledat

osoby popř. orgány k tomuto aktu kompetentní, nebo stanovit tento okamžik např. na základě schválení záměru prodeje zastupitelstvem, zahájením nabídkového řízení nebo vyvěšením záměru prodeje na úřední desku. Nutné je zmínit, že v průběhu ocenění může docházet i k případným korekcím reálné hodnoty. Nejčastěji k nim bude docházet vlivem pohybu tržních cen majetku nebo vlivem zásahu do tohoto majetku. V okamžiku prodeje pak dochází ke zrušení tohoto ocenění. Může ovšem nastat situace, kdy se majetek určený k prodeji nepodaří účetní jednotce prodat. Okamžikem pak zpravidla bývá den, kdy příslušný orgán rozhodne o jeho ponechání v majetku účetní jednotky nebo den, který si účetní jednotka určí ve své vnitřní směrnici.

Zachycení metody ocenění reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji v účetnictví řeší vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 64 odst. 1. Na základě tohoto ustanovení se změna reálné hodnoty účtuje prostřednictvím účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly a v okamžiku prodeje se použije výsledkových účtů zpravidla účtu 564 – Náklady nebo účtu 664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou.

4.2.3 Převzetí ocenění od jiné vybrané účetní jednotky

Metoda převzetí ocenění od jiné vybrané účetní jednotky je upravena v bodě 5.3.3 a 6.3 ČÚS č. 708. V zákoně o účetnictví v § 25 odst. 6 se její ustanovení vztahující se na veškerý majetek účetní jednotky objevilo až po vydání novely č. 239/2012 Sb.

Postup převzetí ocenění se uplatňuje výhradně v rámci bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami. Účetní jednotka, která přebírá majetek, použije při vykázaní hodnoty majetku výši ocenění, kterou ve svém účetnictví měla uvedenu účetní jednotka, která o tomto majetku naposledy účtovala. Shodně postupuje účetní jednotka při odpisování tohoto majetku, neboť přebírá i výši dosavadních opravek k majetku.

Výjimku z tohoto ocenění tvoří převod majetku za úplatu mezi vybranými účetními jednotkami, v tomto případě je aplikováno ocenění pořizovací cenou.

V praxi však při bezúplatném převodu majetku mohou nastat problémové situace, při kterých přebírající účetní jednotka zjistí, že ocenění majetku a jeho účtování na straně předávající účetní jednotky bylo chybné. Při takovém zjištění může přebírající účetní jednotka reagovat níže uvedenými způsoby.

Příklad: Určitá část majetku v darovací smlouvě je oceněna, ale v účetnictví tato hodnota vykázána není – přebírající účetní jednotka oceněný majetek v okamžiku přijetí zaúčtuje běžným způsobem, avšak neoceněný majetek musí před jeho zaúčtováním ocenit, učiní tak zpravidla reprodukční pořizovací cenou.

Příklad: Určitá část majetku byla chybně odpisována – přebírající účetní jednotka, v případě že se jedná o významnou finanční hodnotu, může požádat předávající účetní jednotku, aby svoje zaúčtování opravila, nebo tuto chybu bude přebírající účetní jednotka respektovat a následně ji převezme do svého účetnictví.

4.2.4 Ocenění ve výši 1 Kč

Dalším oceněním, které se nově u vybraných účetních jednotek používá, je uvedeno v zákoně o účetnictví v § 25 odst. 1 písm. k) tj. ocenění ve výši 1 Kč. Tato metoda se týká zejména majetku, u kterého není známa jeho pořizovací cena: kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby. Důvodem použití ocenění ve výši 1 Kč je fakt, že u těchto předmětů není prakticky možné vyčíslit jejich hodnotu kvůli jejich jedinečnosti a neexistence příslušného trhu, který by umožnil určit jejich cenu.

Hlavním smyslem aplikace této metody v účetnictví je upozornit na skutečnost, že nějaký majetek tohoto druhu účetní jednotka vlastní a řádným způsobem ho eviduje.

S formulací některých ustanovení týkajících se metody ocenění 1 Kč mohou souviset i značné výkladové problémy například:

- z ustanovení zákona o účetnictví novelizovaného zákonem č. 304/2008 Sb. účinném od 1. 1. 2009 vyplývá: „*V případě kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních stav jsou účetní jednotky povinny provést ocenění podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nejpozději do 3 let ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“,
- V případě, kdy účetní jednotka již některý z výše uvedeného majetku pořídila před začátkem účetní reformy a tudíž ho v účetnictví ocenila reprodukční pořizovací cenou. Otázka zní, zda má či nemá účetní jednotka majetek přecenit na 1 Kč. Ustanovení je možné chápat dvěma způsoby: a) chápat ho tak, že se ocenění použije pouze u majetku dříve

v účetnictví neoceněného, nikoliv u majetku, který byl v minulosti oceněn nebo b) ustanovení chápat jako povinnost veškerý majetek uvedený v § 25 odst. 1 písm. k) ocenit 1 Kč. Pro správnější pochopení svědčí spíše varianta b), avšak podle Ministerstva financí je správný postup podle varianty a).

- z ustanovení podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. § 71 odst. 4 vyplývá: „*Sbírka muzejní povahy, u které není známé ocenění, se oceňuje 1 Kč. Pokud dochází ke změnám v jejím rozsahu, ocenění této sbírky muzejní povahy se nemění*“.
- V případě, kdy se účetní jednotka rozhodne dokoupit majetek do muzejních sbírek oceněných 1 Kč. Otázka zní, jak účetní jednotka ocení tento nový majetek. Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že se ocenění v tomto případě nemění. Důsledkem této situace bude skutečnost, že při pořízení takového majetku se bude vždy jednat o provozní výdaj.

Co se týče souborů majetku kulturních památek a předmětů kulturní hodnoty, oceňují se dvěma následujícími způsoby. V případě, že není pořizovací cena ani jedné z věcí souboru majetku známa, použije se ocenění ve výši 1 Kč. V ostatních případech se výše ocenění zjistí jako součet pořizovacích cen nebo reprodukčních pořizovacích cen všech věcí tvořících společný soubor. Dojde-li k nějakým změnám ve velikosti souboru majetku oceněného ve výši 1 Kč, nedochází k žádné změně v ocenění. V ostatních případech se ocenění upraví o výši ocenění změněné věci.

4.3 Pořízení dlouhodobého majetku

Pravidla a postupy účtování o dlouhodobém majetku jsou upraveny v ČÚS č. 710 - Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. ÚSC má stejně jako podnikatelské subjekty několik možností jak získat tj. pořídit dlouhodobý majetek:

- nákupem (od dodavatele),
- vytvořením vlastní činností
- bezúplatným nabytím nebo darem,
- inventarizační přebytky.

Nákup od dodavatele

Nejčastěji ÚSC pořizují dlouhodobý majetek nákupem od dodavatelů. Při pořízení majetku povinně účetní jednotky využívají účtů ve skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý majetek (tj. 041 – pro nehmotný majetek, 042 – pro hmotný majetek), na kterých zachycují cenu pořízení a související vedlejší pořizovací náklady. V § 55 vyhlášky jsou taxativně vyjmenované náklady, které do ocenění majetku nevstupují. V případě, že ÚSC vyřazuje starou stavbu za účelem výstavby nové, vstupuje zůstatková cena staré budovy do pořizovací ceny nové. Pro účtování o zařazení majetku do užívání využívá podle charakteru dlouhodobého majetku účtů z účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a 02- Dlouhodobý hmotný majetek.

Vytvoření vlastní činností

K situaci, kdy si účetní jednotka pořizuje dlouhodobý majetek vlastní činností, dochází jen zřídka. Může jít například o práce spojené s výstavbou nového osvětlení nebo o přípravné práce spojené s výstavbou místní kanalizace. Majetek je v případě tohoto způsobu nabytí majetku oceňován vlastními náklady. Pro zachycení odpovídajícího ocenění dlouhodobého majetku se využívá účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku (účtuje se na stranu D) nejpozději k rozvahovému dni souvztažně s účtem pořízení 04x (na straně MD). ÚSC celek účtuje o hodnotě nákladů např. na mzdy pracovníků, výrobní režie, které musela vynaložit za účelem pořízení tohoto dlouhodobého majetku.

Bezúplatné nabytí nebo dar

Dalším možným způsobem, jak získat majetek, je nabytí darem na základě darovací smlouvy. Může jít především o situaci, kdy obyvatelé nebo drobní zemědělci darují obci část svého pozemku. Za této situace musí účetní jednotka majetek ocenit reprodukční pořizovací cenou a účtovat prostřednictvím zápisu 04x/401. Bude-li se jednat o převod majetku od jiné vybrané účetní jednotky, musí mít ÚSC vždy na paměti, že vedle pořizovací ceny současně přebírá i výši opravek a zůstatek nerozpuštěného transferu, pokud byl na pořízení dlouhodobého majetku poskytnut.

Inventarizační přebytky

V případě, že ÚSC zjistí při inventarizaci, že vlastní majetek, o kterém doposud neúčtovala, účtuje o tzv. inventarizačním přebytku na stranu MD majetkového účtu souvztažně se stranou D účtu 401-Jmění účetní jednotky. Obzvláště velkou pozornost by měly ÚSC věnovat právě takto zjištěnému majetku, neboť se nemusí vždy jednat o inventarizační přebytek jako takový, nýbrž o chybu z minulých let způsobenou opomenutím při jeho účtování.

Technické zhodnocení

Zvláštním způsobem je provedení tzv. technického zhodnocení, které navyšuje vstupní cenu majetku. Definici technického zhodnocení lze nalézt v § 33 zákona o dani z příjmu: „*Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za rok částku 40 000 Kč*“. Z účetního hlediska je tato hranice nastavena poněkud odlišně. Pro dlouhodobý hmotný majetek je výše shodná, tudíž 40 000 Kč, ale pro nehmotný majetek činí 60 000 Kč. Co se jednotlivými pojmy jako rekonstrukce a modernizace rozumí je podrobněji definováno v následujících odstavcích tohoto zákona. Pro zachycení technického zhodnocení v účetnictví jsou vyčleněny kalkulační účty nebo také jinak označované uspořádací účty 044 – pro nehmotný majetek a 045 – pro hmotný majetek, které nesmí ke konci roku vykazovat zůstatek.

Mohou však nastat situace, kdy výdaje na technické zhodnocení nepřevýší za účetní období stanovenou hranici. V takovém případě účetní jednotka musí zvážit, zda dojde k překročení této hranice v příštím roce či nikoliv. Existuje-li pravděpodobnost, že v následujícím účetním období bude stanovený limit překročen, zúčtuje ÚSC uspořádací účet na účet pořízení 041 nebo 042 a po dokončení technického zhodnocení uvede do užívání. Pokud by v příštím roce k překročení limitu nedošlo, dojde k zúčtování uspořádacího účtu na nákladový účet 549.

Transfery

ÚSC nemusí pořizovat majetek pouze z vlastních zdrojů, ale mohou na jeho pořízení získat finanční podporu od jiných subjektů. Touto finanční podporou jsou tzv. transfery, které jsou zpravidla poskytovány od krajů, ze státního rozpočtu, ze státních fondů, z fondů EU, ze zahraničí, ale i dalších jiných poskytovatelů. Základní účetní postupy jak ze strany příjemce, tak ze strany poskytovatele transferů jsou striktně upravena v ČÚS č. 703 – Transfery.

Podle bodu 3.1 písm. a) se transferem rozumí „...*dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary*...“. Za transfer není považováno „...*přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, ...daně, poplatky, ..., pokuty, penále, odvody a obdobné platby*“. Transfery jsou členěny podle mnoha různých hledisek, avšak pro účely dlouhodobého majetku je nejvýznamnější členění transferů z hlediska povahy na investiční (na pořízení dlouhodobého majetku) a neinvestiční (na provozní náklady). Důležitým hlediskem pro účtování na podrozvahových účtech je rozdělení transferů na tuzemské a zahraniční, neboť při příjmu transferu ze zahraničí jsou ÚSC povinné používat podrozvahových účtů vždy. U tuzemských transferů se na podrozvahových účtech účtuje při splnění stanovené hladiny významnosti, určené účetní jednotkou. Dále je možné transfery členit podle finančního vypořádání, zda podléhají či nepodléhají vypořádání v určitém časovém intervalu.

Za transfery bez povinnosti vypořádání se považují takové transfery, u nichž poskytovatel nepožaduje po příjemci, aby doložil, na co daný transfer skutečně použil. V tomto případě nejsou poskytovány zálohy na transfer, neboť nemůže být zpochybněna jeho výše. Účtování na podrozvahových účtech není za těchto podmínek povinné. Příjemce (tj. ÚSC) účtuje následovně:

Příklad č. 2: Účtování o přijatém transferu bez finančního vypořádání

- | | |
|---|------------------------------------|
| 1. nároku na neinvestiční transfer | 34x / 672 (pro násled. období 384) |
| nárok na investiční transfer | 34x / 403 (pro násled. období 384) |
| 2. přijetí transferu (v běžném období) | 23x popř. 24x / 34x |
| 3. přijetí transferu (v násled. obdobích) | 384 / 672 |

Naopak transferem s povinností finančního vypořádání se rozumí transfer, u něhož jsou poskytovatelem striktně zadány podmínky, které příjemce musí splnit, aby finanční prostředky mohl získat. V tomto případě dochází k přijetí zálohy na transfer a existuje povinnost účtovat vedle rozvahových účtů také na podrozvahových účtech. Nutné je však rozlišovat dvě situace, zda výše transferu je či není zpochybnitelná. Za předpokladu nezpochybnitelné výše transferu účtuje příjemce takto:

Příklad č. 3: Účtování o přijatém transferu s finančním vypořádáním

Na začátku účtuje o podmíněné pohledávce na podrozvahových účtech o:

transferu s vypořádáním do 12 měsíců 942 /999

transferu s vypořádáním nad 12 měsíců 943/999

- | | |
|---|-----------------------------|
| 1. přijetí zálohy | 23x nebo 24x / 374 nebo 472 |
| <i>Odúčtování z podrozvahy</i> | <i>999/942 popř. 943</i> |
| 2. nárok na neinvestiční transfer | 34x / 672 |
| nárok na investiční transfer | 34x / 403 |
| <i>(k okamžiku, kdy příjemce obdrží dokument od poskytovatele, na základě kterého je mu finanční vypořádání uznáno)</i> | |
| 3. zúčtování zálohy při vypořádání | 374 nebo 472 / 34x |
| 4. inkaso doplatku | 23x nebo 24x / 34x |
| 5. úhrada přeplatku | 374 nebo 472 / 23x nebo 24x |

Může však nastat situace, kdy výše transferu není předem známa a je tudíž zpochybnitelná. Dokončení majetku a jeho následné uvedení do užívání zpravidla předchází příjmu celkového transferu. Důvodem vzniku tohoto časového nesouladu je úprava ve smlouvě o přiznání transferu, kde bývá zpravidla uvedena formulace, že konečné přiznání dotace od poskytovatele se uskuteční až po provedení kontroly. Příjemce pak účtuje následovně:

Příklad č. 4: Účtování o přijatém transferu s finančním vypořádáním

Na začátku účtuje o podmíněné pohledávce na podrozvahových účtech o:

transferu s vypořádáním do 12 měsíců 942 (939) /999

transferu s vypořádáním nad 12 měsíců 943 (941)/999

1. přijetí zálohy	23x nebo 24x / 374 nebo 472
<i>Odučtování části zálohy z podrozvahy</i>	<i>999/942 popř. 943</i>
2. nárok na neinvestiční transfer	388 / 672
nárok na investiční transfer	388/ 403
<i>(ke konci roku se účtuje o dohadě)</i>	
3. vypořádání neinvestičního transferu	34x / 388
vypořádání investičního transferu	34x / 388
<i>(k okamžiku, kdy příjemce obdrží dokument od poskytovatele, na základě kterého je mu finanční vypořádání uznáno)</i>	
4. zúčtování zálohy	374 nebo 472 / 34x
<i>Odučtování zbývajících zálohy z podrozvahy</i>	<i>999/942 popř. 943</i>
5. inkaso doplatku	23x nebo 24x / 34x
6. úhrada přeplatku	34x / 23x nebo 24x

Pořízení drobného dlouhodobého majetku

Samostatnou skupinu tvoří drobný dlouhodobý majetek, hmotný i nehmotný, s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Pro zařazení jednotlivých položek do jedné z těchto dvou skupin je stanovena hranice ocenění majetku následovně: pro drobný nehmotný majetek platí rozpětí od 7 000 – 60 000 Kč a pro drobný hmotný majetek je od 3 000 – 40 000 Kč. Příslušnými majetkovými účty pro jejich účtování je účet 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek a 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Souvztažné zápisy provede ve prospěch účtu 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku. Pořizovací cena se současně zachytí na vrub účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku se souvztažným zápisem např. na účet 321 – Dodavatelé, 231 – Základní běžný účet.

Půjde-li o majetek s nižší hodnotou ocenění, který chce účetní jednotka vést jako drobný majetek, má dvě možnosti. Buď použije tzv. podrozvahové účty 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek, 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a 903 – Ostatní majetek, nebo si ve svém vnitřním předpise sníží minimální hranici ocenění pro zařazení a bude o tomto majetku účtovat na majetkových účtech 018 a 028. Bude-li majetek oceněn nižší hodnotou než je stanovený limit pro zařazení,

použije účetní jednotka účet 518 – Ostatní služby (pro nehmotný majetek) nebo účet 501 – Spotřeba materiálu (pro hmotný majetek).

Drobný dlouhodobý majetek, který si účetní jednotka vytvoří vlastní činností, účtuje do jisté míry shodně jako u dlouhodobého majetku a to 018/078 nebo 028/088 a současně o nákladech prostřednictvím zápisu 558/506.

V situaci, kdy bude drobný dlouhodobý majetek získán darem popř. bezúplatným převodem nebo jako inventarizační přebytek, účtuje ÚSC účetní zápisem 028/088 pro DDHM, popř. 018/078 pro DDNM. Dostane-li však ÚSC majetek od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou, zachytí tento převod nebo dar následujícím účetním předpisem 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku/088 či 078 a následně 028 či 018/ 649 – Ostatní výnosy z činnosti.

4.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek má pro ÚSC ale i jiné účetní jednotky veřejného sektoru velký význam, neboť tvoří podstatné procento z jejich celkových aktiv. Pro vyjádření postupného opotřebení dlouhodobého majetku v průběhu účetního období se využívá odpisů, jejichž vykazováním dochází k zabezpečení relevantnějších informací o hodnotě aktiv a následném porovnávání s dlouhodobými zdroji financování. Cílem zásahu v oblasti odpisování dlouhodobého majetku u ÚSC byla možnost tímto způsobem získávat objektivní a významné informace pro rozhodování (zejména manažerů). Obecně jsou odpisy nástrojem, který umožňuje vynaložené výdaje na majetek rozložit do nákladů jednotlivých období, jež jsou stanoveny podle předpokládané doby použitelnosti. Jde o položku vykazovanou v nákladech, pomocí níž lze zjistit, jaké zdroje jsou zapotřebí k zajištění reprodukce majetku. Pokud účetní jednotka nevykazuje výnosy, které by pokryly náklady na odpisy, je z toho patrné, že před vytvářením zdrojů na obnovu dlouhodobého majetku více upřednostňuje běžnou spotřebu. V souvislosti s odpisy je důležité zmínit pojem oprávky, jež jsou kumulovaným součtem odpisů a vyjadřují korekci k ocenění majetku, čímž poukazují na skutečnost, že je majetek již nějakou dobu využíván.

Metoda odpisování dlouhodobého majetku byla dlouhou dobu plánovaná. První použití bylo odhadováno na rok 2010, avšak pro nedostatečné zajištění ze strany Ministerstva financí k jejímu zahájení nedošlo. Odepisování dlouhodobého majetku

bylo odloženo až na 31. 12. 2011. Do této doby se odpisování dlouhodobého majetku týkalo pouze příspěvkových organizací a ÚSC, které využívaly majetek v rámci hospodářské činnosti. Smysl tohoto odpisování však nebyl totožný s cílem dnešním, neboť odpisy původně vyjadřovaly náklady na hospodářskou činnost, které byly posléze převáděny na činnost hlavní za účelem krytí investičních výdajů v rámci této činnosti. Od roku 2011 se však účetní metoda odpisování týká všech účetních jednotek. K celé problematice byl vydán ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, ve kterém lze nalézt základní postupy stanovení výše odpisů a oprávek včetně jejich účtování, ale i návody, jak postupovat v účtování při zavedení metody odpisování k 31. 12. 2011.

V zákoně o účetnictví § 28 je stanoveno, že dlouhodobý majetek odpisuje výhradně vlastník tohoto majetku (nikoliv uživatel) a to i v případě, že je majetek pronajímán či vypůjčován. Výjimku tvoří pouze příspěvkové organizace nebo dobrovolné svazky obcí, kterým byl majetek svěřen za účelem hospodaření s ním. Za této situace se evidování a odpisování majetku týká účetní jednotky, která jej užívá. V případě, že na majetku bylo provedeno technické zhodnocení, má právo na jeho odpisování a účtování v souladu s účetními metodami ten, kdo ho provedl na svůj účet (tzn. pokud, tak učinil uživatel věci, odpisuje a účtuje o technickém zhodnocení on).

Vyloučený z odpisování dlouhodobého majetku je tzv. neodpisovaný majetek. Do tohoto majetku podle § 66 odst. 7 vyhlášky 410/2009 Sb. spadají např.:

- *umělecká díla, sbírky muzejní povahy, movité a nemovité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty,*
- *nedokončený dlouhodobý majetek a technické zhodnocení neuvedené do užívání,*
- *finanční majetek,*
- *zásoby a pohledávky,*
- *povolenky na emise a preferenční limity,*
- *dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou na základě § 27 zákona,*
- *drobný dlouhodobý majetek,*
- *pozemky.*

Dlouhodobý majetek se odepisuje z výše celkového ocenění vyplývajícího z § 25 zákona o účetnictví postupně v průběhu jeho používání na základě tzv. odpisového

plánu. Pro ÚSC tak zavedení nové účetní metody (tj. odpisování) znamenalo povinnost sestavit odpisový plán k veškerému dlouhodobému majetku, který zahrnuje informace o druhu majetku a jeho použitelnosti, zvoleném způsobu odpisování, postup výpočtu odpisu popř. nastavení zbytkové hodnoty. Dlouhodobý majetek může být odepsán maximálně do výše 100 % celkové ceny majetku. Se zahájením odpisování se začíná 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl dlouhodobý majetek zařazen do užívání. Celková částka odpisů se musí zaokrouhlit na celé koruny nahoru. V průběhu doby používání má účetní jednotka právo upravovat odpisové plány. Dojde-li k zařazení majetku do užívání v průběhu účetního období, musí účetní jednotka stanovit úhrn odpisů v poměrné výši a to nejpozději k rozvahovému dni. ÚSC má právo v odpisovém plánu zaznamenat skutečnost týkající se jak technického zhodnocení, tak zejména vyřazení dlouhodobého majetku tím, že si stanoví hranici významnosti, při níž bude účtovat o zůstatkové ceně dlouhodobého majetku při jeho vyřazení. Podle zákona je touto významnou hranicí považováno 5 % celkové ceny majetku. Dojde-li k bezúplatné změně dispozice či zcizení majetku mezi vybranými účetními jednotkami, musí přebírající účetní jednotka navazovat na výši ocenění a opravek účetní jednotky, která odpisování předtím prováděla.

Podle ČÚS č. 708 mohou ÚSC využívat tři následující způsoby odpisování:

- rovnoměrný způsob

Jedná se o nejčastěji používanou metodu odpisování, která je stanovena na základě předpokládané doby použitelnosti majetku. Existují tři techniky výpočtů: vstupní cena dělena doba použitelnosti, odpis % ze vstupní ceny nebo odpis s rozkladem zůstatkové ceny do zbývajících předpokládané doby životnosti.

- výkonový způsob

Používá se především u majetku, u kterého lze snadno odhadnout jeho životnost ve vztahu k výkonu či využití. Jedná se o nejpřesnější metodu stanovení odpisu. Podle ČÚS ho využívají ÚSC pro výpočet odpisů skládky, dále je-li to vhodné pro zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, nebo stanovuje-li tak jiný právní předpis.

- komponentní způsob

Tento způsob je založen na principu rozložení ceny majetku na několik samostatných částí tzv. komponent, které se od sebe vzájemně liší dobou

životnosti. Odpisování pak probíhá odděleně na základě předpokládané doby životnosti každé komponenty. Tento způsob je hodně pracný, ale díky němu je možné investice do majetku a jeho opravy přesněji plánovat. V praxi se tento postup využívá velmi málo.

Dnes je často využívaný způsob odpisování do výše „zbytkové hodnoty“, který je upraven v §56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., na základě kterého účtují podnikatelé. Zbytkovou hodnotou se podle ustanovení rozumí odhadovaná hodnota majetku, kterou by v případě vyřazení majetku (např. prodejem) po odečtení veškerých souvisejících nákladů mohla účetní jednotka získat. Standard č. 708 pro vybrané účetní jednotky se od tohoto výkladu do značné míry odlišuje a to zejména postupem, kterým se zbytková hodnota uplatňuje v případě odpisování. Výše zbytkové hodnoty se podle tohoto standardu většinou stanoví jako fixní procento z hodnoty majetku, které vyjadřuje jeho zůstatkovou cen. Majetek se tudíž neodepíše do nuly, ale po určité době, kdy zůstatková hodnota dosáhne požadované úrovně, se odpisování zastaví. Pro srovnání je nutné zmínit, že u podnikatelů se vstupní hodnota majetku sníží o odhad zbytkové hodnoty a následně se odpisuje ze snížené hodnoty.

Zároveň dle ČÚS pro vybrané účetní jednotky může docházet ke kombinaci jednotlivých způsobů a případným změnám způsobů odpisování v jednotlivých letech. Podmínkou je, že nově zvolený způsob může být použit až od prvního dne následujícího účetního období.

Zajímavou informací je, že účetní jednotky mohly od roku 2011 do roku 2012 použít tzv. zjednodušený způsob odpisování. Tento způsob spočíval zejména v odhadu výše doby používání samotnou účetní jednotkou, jelikož do té doby nebyla přesně stanovena kategorizace majetku, která by byla upravena v platném ČÚS. ÚSC si tudíž dobu životnosti stanovily s ohledem na fyzické a morální opotřebení majetku, přičemž vycházely ze základní doby životnosti stanovené v příloze č. 2 a č. 3 ČÚS č. 708., nebo si naopak stanovily vlastní skupiny majetku (např. podle společných vlastností), u kterých vymezily dolní a horní meze doby odpisování.

V praxi jsou používány daňové odpisy a účetní odpisy. Rozdíl mezi nimi spočívá v jejich poslání. Daňové odpisy se řídí zákonem o dani z příjmů, neboť slouží ke zjištění základu daně. Vyjadřují totiž poměrnou část ceny majetku, která je maximálně uznatelným daňovým nákladem. Zatímco účetní odpisy slouží jako prostředek

k vyjádření skutečného opotřebení majetku za dané účetní období, které se vykazuje v nákladech.

V účetní závěrce za rok 2011, kdy ÚSC poprvé použily metodu odpisování, nevykázaly náklady vyjadřující odpisy dlouhodobého majetku, nýbrž jen výši vypočtených opravek za dobu používání majetku v letech, kdy se neodpisovalo. Tento postup je často označován termínem „dooprávkování“. Pro stanovení doby používání za roky minulé se využilo kvalifikovaného odhadu v závislosti na okamžiku jeho zařazení. V případě, že doba zařazení nebyla známá, výše opravek se stanovila ve výši 40 % z celkové hodnoty majetku. Neznala-li účetní jednotka pořizovací hodnotu majetku, použila pro její ocenění reprodukční pořizovací cenu. Dopočtené oprávky byly poprvé zaúčtovány jako oceňovací rozdíl při změně metody na účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody souvztažným zápisem na účet 07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku příp. 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Pro následující roky účetní jednotka majetek zařadila do kategorií podle přílohy č. 1 ČÚS č. 708 a sestavily odpisový plán s přihlédnutím ke kvalifikovanému odhadu zbývajících doby používání majetku. Není-li účetní jednotka schopna odhadnout zbývajících dobu používání, stanoví ji podle přílohy č. 4 ČÚS č. 708.

Od roku 2013 musí ÚSC provádět u veškerého majetku jeho zařazení do jednotlivých kategorií majetku podle přílohy č. 1, neboť na základě toho dochází ke stanovení odpisové skupiny. Následně stanoví předpokládanou dobu použití majetku a sestaví odpisový plán. V případě majetku, který není v kategorizaci uveden, účetní jednotka musí přihlídnout k charakteru majetku nebo srovnatelné době používání uvedené pro jednotlivé odpisové skupiny. Komplikace nastávají u odpisových skupin s poměrně velkým intervalem doby životnosti majetku, které byly stanoveny pro zjednodušený způsob, neboť v současné době se v této kategorii nachází majetek s kratší dobou životnosti. Pro účetní jednotky, které využily do roku 2012 zjednodušeného způsobu odpisování, vyplývá z právního předpisu povinnost k 1. lednu 2013 pro dlouhodobý majetek upravit odpisový plán na základě odhadované zbývajících doby používání. ÚSC účtují o odpisech do nákladů na vrub nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku souvztažným zápisem ve prospěch syntetického účtu 07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku příp. 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

Pokud si účetní jednotka pořídí dlouhodobý majetek, který financuje zcela anebo jen částečně z investičního transferu, účtuje zároveň s odpisy dlouhodobého majetku o časovém rozpuštění přijatého investičního transferu. Pro zaúčtování použije majetkový účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku na straně MD a výnosový účet 672 – Výnosy z transferů na straně D. Výši vykázané hodnoty časového rozpuštění stanoví jako odpis krát transferový podíl¹⁵. V roce 2011 pro zaúčtování časového rozpuštění transferu ÚSC použily hodnotu opravek násobenou transferovým podílem, přičemž ji zachytily na stranu MD účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku souvztažně se stranou D účtu 401 – Jmění účetní jednotky.

Majetek určený k prodeji oceněný reálnou hodnotou se neodpisuje. Od roku 2012 jsou ÚSC povinné dosud zaúčtované oprávky k majetku zrušit prostřednictvím účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly souvztažně s majetkovým účtem, a to k okamžiku vzniku přecenění na reálnou hodnotu.

4.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

ÚSC mohou dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vyřazovat z několika možných důvodů. Nejčastěji jde o vyřazení v důsledku:

- prodeje (účet 552/553 – Prodaný dlouhodobý nehmotný/hmotný majetek, účet 554 – Prodané pozemky),
- likvidace v důsledku opotřebení (účet 551 – Odpisy dlouhodobého majetku),
- likvidace v důsledku manka a škody (účet 547 – Manka a škody),
- bezúplatného převodu nebo darem (účet 543 – Dary),
- vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
- neuskutečněného zařazení do užívání (účet 547 – Manka a škody).

V případě, že se účetní jednotka rozhodne dlouhodobý majetek vyřadit, musí mít na paměti, že k tomuto dlouhodobému majetku mohou existovat zůstatky na ostatních rozvahových účtech, které musí být zajisté vyřazeny spolu s ním. Nejčastěji se jedná o účty opravek, opravných položek, oceňovacích rozdílů v důsledku přecenění reálnou hodnotou nebo účty transferů.

¹⁵ Jedná se o podíl hodnoty transferu a zůstatkové hodnoty majetku.

Následující postup se použije pro majetek se zůstatkovou hodnotou u vyřazení v důsledku likvidace, manka a škody, darem jiné účetní jednotce nebo při prodeji majetku nepřeceněného reálnou hodnotou. Jako první krok účetní jednotka provede doúčtování opravek do výše celkového ocenění majetku (tj. u majetku se zůstatkovou hodnotou) prostřednictvím zápisu na straně MD 5xx / 07x nebo 08x na straně D. Druhým krokem je zaúčtování účetního případu vyřazení majetku 07x nebo 08x / 01x nebo 02x. Existují-li k majetku opravné položky, zruší se prostřednictvím předkontace 15x nebo 16x / 556. V případě zůstatku nerozpuštěného investičního transferu účtujeme o jeho rozpuštění zápisem 403/672.

Vyřazuje-li se majetek, který nemá zůstatkovou hodnotu, první dva kroky týkající se doúčtování opravek a následného vyřazení majetku se nepoužije. Účtuje se pouze o vyřazení zápisem na vrub 5xx a současně ve prospěch majetkového účtu např. 03x. Jiný postup se týká také drobného dlouhodobého majetku, u kterého se o vyřazení účtuje zápisem 078/018 pro nehmotný majetek nebo 088/ 028 pro hmotný majetek. Výjimku tvoří drobný majetek určený k prodeji, který je přeceňován reálnou hodnotou, neboť při něm dochází současně i k zúčtování oceňovacího rozdílu.

4.6 Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku se do začátku účetní reformy používaly pouze v účetnictví podnikatelských subjektů. Základní charakteristika k opravným položkám je upravena zákonem o účetnictví § 26 odst. 3, ze kterého vyplývá, že smyslem tvorby opravných položek k dlouhodobému majetku je vyjádřit dočasné snížení hodnoty majetku. Pro své poslání se staly nástrojem pro dodržování zásady opatrnosti.

Dle § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek pro opravné položky obecně platí, že nesmí být vyšší než hodnota majetku snížená o výši opravek a nesmí vykazovat aktivní zůstatek. V rozvaze se vykazují ve sloupci „korekce“. K samotné tvorbě dochází buď k rozvahovému dni, nebo průběžně na základě inventarizačních zjištění, při kterých zároveň dochází k posouzení jejich výše a odůvodněnosti. V odstavci 2 vyhlášky je navíc stanovena hladina významnosti,

při jejímž dosažení se o opravných položkách k majetku účtuje bez zbytečného odkladu. Tato hranice činí 20 % snížení hodnoty majetku.

Existují i výjimky majetku, u kterého k tvorbě opravných položek nikdy nedochází. Jedná se o majetek oceněný reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, majetek oceněný ve výši 1 Kč (např. kulturní památky, předměty kulturní hodnoty nebo církevní stavby s neznámou výší pořizovací ceny), drobný dlouhodobý majetek a krátkodobý finanční majetek.

Pro ÚSC povinnost začít tvořit opravné položky u všech složek majetku na základě inventarizace vyplynula k 31. 12. 2011, neboť došlo k vydání ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek. Při prvním použití této metody ÚSC promítly hodnotu opravných položek do účetnictví v podobě oceňovacího rozdílu při změně metody zaúčtovaného na účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody. V současné době je tvorba opravných položek účtována do nákladů běžného období na vrub účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek souvztažně s majetkovým účtem účtové skupiny 15x až 17x. Pomine-li však důvod, pro který byla opravná položka vytvořena, nebo dojde-li k vyřazení majetku, musí se zrušit ve prospěch tohoto účtu. Zjistí-li účetní jednotka, že dočasné snížení hodnoty majetku je ve skutečnosti nižší/vyšší než dříve vytvořená opravná položka, upraví o případný rozdíl výši opravné položky.

ÚSC využívají tvorbu opravných položek nejčastěji u nedokončeného dlouhodobého majetku, u dlouhodobého finančního majetku neoceněného reálnou hodnotou a u dlouhodobého hmotného majetku s omezenou využitelností.

ÚSC může také účtovat o opravné položce k dlouhodobému majetku, na jehož pořízení byl poskytnut investiční transfer podle ČÚS č. 703. V tomto případě pro její tvorbu popř. zvýšení využije stranu MD účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku souvztažně stranu D účtu 67x -Výnosy s transferů, přičemž samotnou výši stanoví jako skutečnou výši opravné položky krát transferový podíl. Při účtování o snížení popř. zrušení opravné položky k tomuto majetku postupuje přesně naopak.

Pro ÚSC nastává problém s účtováním opravných položek u odpisovaného majetku, neboť informace týkající se jejich existence jsou zachyceny v odpisovém plánu. Zároveň z ČÚS č. 706 bodu 3. 8. vyplývá skutečnost, že je zakázáno vzájemně

kompenzovat výši oprávek k dlouhodobému majetku s jeho opravnými položkami. Otázkou je, jak tedy postupovat v rámci odpisování, pokud se u majetku tvoří nebo zvyšují opravné položky (popř. ruší nebo snižují opravné položky). Ministerstvo financí na tento často pokládaný dotaz odpovídá následovně. Ve chvíli, kdy účetní jednotka účtuje o změně hodnoty opravné položky k odpisovanému majetku, má povinnost snížit (popř. zvýšit) odpisy v následujících letech pravděpodobné doby používání a změny v odpisovém plánu zohlednit. I přes tento věcný rozbor je nastíněný postup poněkud obtížně aplikovatelný, neboť nebyl zveřejněn Ministerstvem financí žádný vzorový příklad, který by daný problém přehledně zachycoval. V souvislosti s tím se většina ÚSC tvorbě opravných položek na odpisovaném majetku vyhýbá, protože se domnívají, že toto tvrzení nekoresponduje s obecnou koncepcí chápání opravných položek dle českých právních předpisů.

4.7 Tvorba rezerv k dlouhodobému majetku

Metoda tvorby a čerpání rezerv je upravena ČÚS č. 705 – Rezervy. Tato metoda nabyla účinnosti 1. 1. 2010 a je typickým prvkem akruálního účetnictví. Rezerva představuje nejen jakousi odloženou sumu peněžních prostředků pro zvláštní účely, ale i určitý prostředek k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů v příštích obdobích. K tvorbě rezerv tedy účetní jednotka přistupuje ve chvíli, kdy v budoucím účetním období očekává výrazný nárůst nákladů v důsledku vzniku skutečnosti v běžném účetním období, ze které vyplývá budoucí riziko. Rezervy se však netvoří na pořízení dlouhodobého majetku, jak by se mohlo na první pohled zdát. Hlavním smyslem totiž není šetřit na budoucí výdaje ani na neočekávaný výpadek příjmů v budoucnosti.

Zvláštní postavení mají rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. V souvislosti s tím jsou označovány pojmem zákonné rezervy¹⁶. Těmito rezervami jsou např. rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost nebo rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou.

O tvorbě rezervy ÚSC účtuje na vrub nákladového účtu 555 – Tvorba a zúčtování rezerv (na stranu MD), naopak v okamžiku vzniku potřeby krýt následek budoucího rizika účtuje o jejím čerpání popř. zrušení, a to ve prospěch tohoto účtu (na stranu D).

¹⁶ Rezervy, které nejsou tvořeny podle zákona o rezervách, jsou označovány jako ostatní rezervy.

Souvztažným účtem pro zachycení obou účetních případů je účet 441 - Tvorba rezervy. Rezervy tvořené v roce 2010 za roky předcházející účtují ÚSC rozvahově na vrub účtu 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody.

Nutné je zmínit i několik pravidel souvisejících s tvorbou a čerpáním rezerv. Rezerva smí být čerpána pouze na pokrytí výdajů, na které byla předem určena. Pomine-li důvod pro její existenci, musí účetní jednotka rezervu zrušit. Není-li stanoveno jiným právním předpisem, výši rezervy si obvykle účetní jednotka stanoví sama ve své vnitřní směrnici. Nejčastěji používaný způsob pro stanovení výše rezerv je odhad výše nákladů na pokrytí následků rizika, který se opírá o předchozí zkušenosti účetní jednotky či odhady nezávislých znalců. Podle vyhlášky § 67 se jedná o položky, u nichž není předem známá výše částky nebo datum jejich vzniku, ale je znám účel, na který je tvořena. Rezervy nemohou být používány pro úpravy hodnoty aktiv (za tímto účelem se totiž tvoří opravné položky) a nesmějí vykazovat aktivní zůstatek. Zároveň u nich platí, že zůstatky se převádějí do dalšího účetního období.

ÚSC zpravidla vytvářejí rezervy na případné penále či odvody na základě prováděných neuzavřených kontrol, na případná plnění ze soudních sporů, na vratky výnosů nebo na opravy dlouhodobého majetku.

Z předešlého textu vyplývá, že rezerva na opravy dlouhodobého majetku, je zákonnou rezervou podle zákona o rezervách č. 593/1992 Sb. § 7. Tato rezerva je však tvořena za účelem budoucího použití majetku k dané činnosti, což si odporuje s charakteristikou účetní rezervy. Je tedy nutné zvážit, zda by k její tvorbě mělo vůbec docházet. Ze zákona vyplývá několik podmínek, které musí být splněny, aby k její tvorbě mohlo dojít. První kritérium stanovuje, že musí jít o rezervu, kterou ÚSC využívá k dosažení příjmů, jež jsou předmětem daně z příjmu právnických osob. Nelze tedy tvořit rezervu na majetek, který je například vypůjčen příspěvkové organizaci (to ovšem neplatí u pronájmu). Další podmínkou je, aby obec byla vlastníkem majetku, na který se rezerva tvoří. Vždy se musí jednat o rezervu, která se týká mimořádné opravy (rezerva se nikdy netýká technického zhodnocení). Rezerva se musí tvořit minimálně dva roky a k plánované opravě může dojít až v roce následujícím. Poslední podmínka se týká povinnosti rezervu inventarizovat a mít pro ni vyhrazen zvláštní účet.

Příklad č. 5: Účtování o tvorbě a čerpání rezerv

Obec se rozhodla vytvořit rezervu na opotřebení budovy. Rezervu bude tvořit po tři roky s tím, že odhad výše rezervy bude činit 100 000 Kč/rok. Tvorba první výše rezervy bude uskutečněna před rokem 2010 (před účetní reformou). Čtvrtý rok bude provedena oprava za 500 000 Kč.

1. Tvorba rezervy	100 000 Kč	406 / 441
2. Tvorba rezervy	100 000 Kč	555 / 441
3. Tvorba rezervy	100 000 Kč	555 / 441
4. Provedena oprava	500 000 Kč	511 / 321
5. Čerpání rezervy	300 000 Kč	441 / 555

5 Účetní reforma v konkrétních podmínkách obce Mochtín

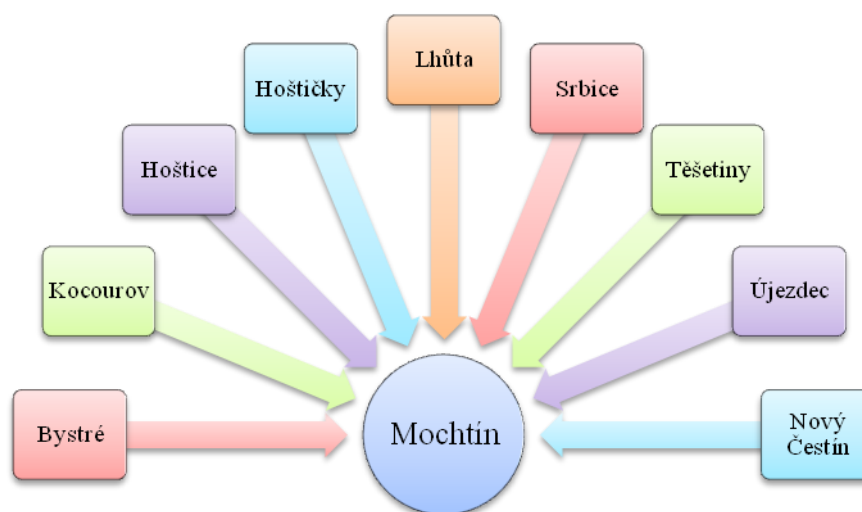
Od prvních změn uskutečněných v rámci účetní reformy uplynuly téměř tři roky. Poslední významná změna se dotkla oblasti dlouhodobého majetku, která zasáhla do dosud zavedených a používaných účetních metod a způsobů vykazování majetku územními samosprávnými celky.

Tato kapitola je praktickou částí celé práce, neboť zachycuje reálný dopad zavádění nových metod v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétní obci Mochtín. Celkový vývoj je pro lepší představu zachycen za období let 2009 až 2012, jelikož v každém roce došlo k podstatným změnám v příslušné legislativě.

5.1 Základní informace o obci Mochtín

Obec Mochtín leží na hranicích pohoří Šumavy v nadmořské výšce 450 m n. m. a nachází se přibližně 7 km jihovýchodně od Klatov. Obyvatelstvo je z hlediska zastoupených národností celkem rozmanité, neboť vedle Čechů zde žijí také Slováci, Ukrajinci, Rumuni nebo Moldavané. Celkový počet obyvatel se pohybuje kolem 980. Obec Mochtín však není obcí jedinou, jelikož k ní náleží i devět integrovaných (spádových) obcí nacházejících se v okruhu 4 km. Jedná se o obce znázorněné na schématu č. 3.

Schéma č. 3: Přehled spádových obcí



Zdroj: Vlastní zpracování

Obec má bohatou historii sahající až do roku 1398. V současné době je možné v obci Mochtín najít subjekty poskytující obyvatelstvu celou řadu služeb např. domov pro seniory, pobočku České pošty, lyžařský areál, obchod se smíšeným zbožím, prodejnu ZKD či hostinec. V obci podnikají i drobní živnostníci např. automechanici, zemědělci, truhláři nebo sklenáři. V současné době je zde činných i několik spolků jako Automotoklub Hoštičky, Český svaz žen, TJ Sokol Mochtín, Myslivecké sdružení Mochtín. Každoročně se zde také konají různé kulturní a společenské akce např. vítání občánků, přespolní běh, rybářské závody, cyklistické závody, hudební zábavy a další.

Hlavním orgánem obce je obecní úřad, který vykonává funkci obce v samostatné působnosti. Organizační strukturu obce tvoří zastupitelstvo, starosta, dva místostarostové a tři zaměstnanci. Rada obce v současné době zastoupena není, neboť na konci roku 2010 došlo k jejímu zrušení.

Obec provozuje pouze hlavní činnost, ze které jí plynou příjmy do obecního rozpočtu. Jde zejména o pronájmy bytů, nebytových prostor, pozemků, prodeje pozemků, provoz vodovodů nebo prodej dřeva z obecních lesů.

Obec je zřizovatelem jedné příspěvkové organizace Základní a mateřské školy Mochtín, pod níž spadá školní družina a školní jídelna. Škola není úplná, neboť je určena pro žáky prvního stupně. Vedle příspěvkové organizace má zřízeny celkem čtyři organizační složky. Jedná se o sbory dobrovolných hasičů tj. SDH Hoštičky, SDHO Mochtín, SDH Srbice, SDH Kocourov.

5.2 Dopady účetní reformy na obec Mochtín

Jak již bylo v úvodu zmíněno, změny uskutečněné v rámci účetní reformy se dotkly zejména oblasti účetního výkaznictví a zavedení nových účetních metod a postupů.

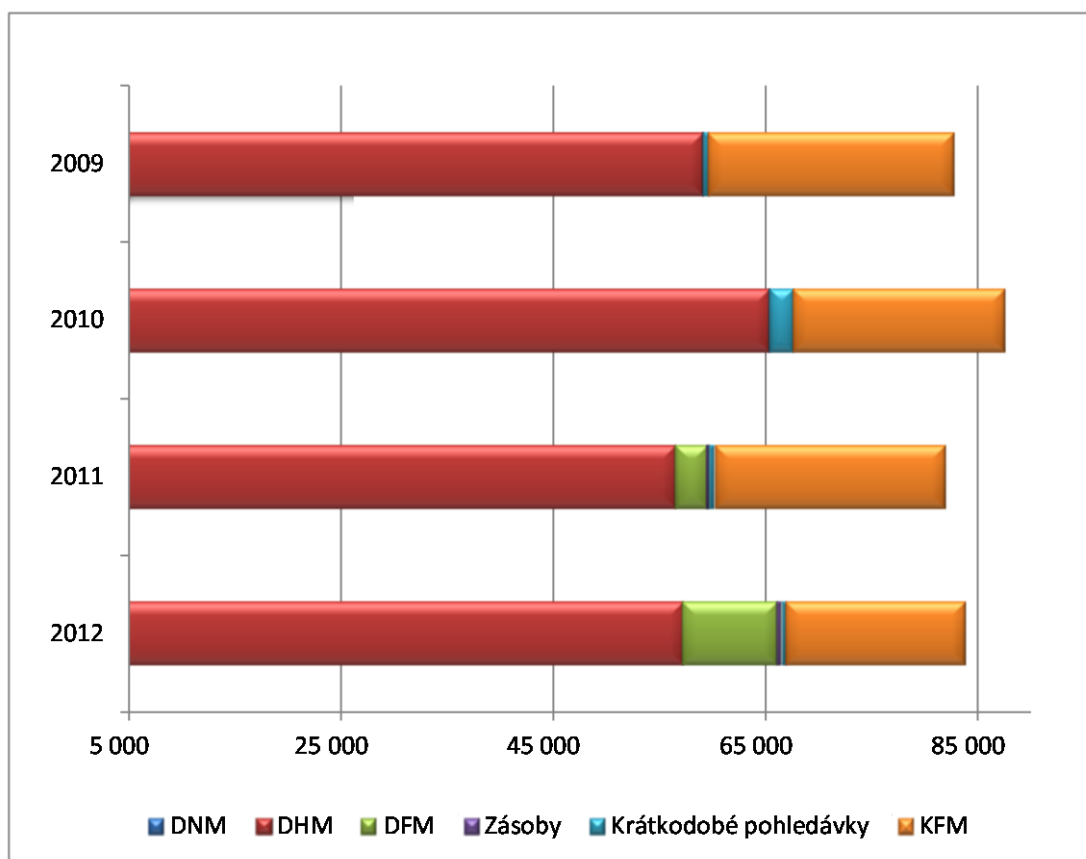
S příchodem roku 2010 se pro obec Mochtín mnohé změnilo. Povinně musela začít sestavovat nové finanční výkazy a účetní záznamy a pravidelně je zasílat prostřednictvím Krajského úřadu Plzeňského kraje do CSÚIS. Jedná se o měsíční výkaz Fin 2-12 M o plnění rozpočtu ÚSC a čtvrtletní výkaz rozvaha, výkaz zisků a ztrát a výkaz příloha. Ostatní výkazy, kterými jsou přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu, obec nesestavuje, protože nespĺňuje ani jednu z podmínek stanovených zákonem.

Do současné doby obec zrealizovala následující dvě změny. Začala s tvorbou opravných položek k pohledávkám a s účtováním časového rozlišení u položek nad 50 000 Kč. Další podstatné změny se již odehrály v oblasti vykazování dlouhodobého majetku, kterou se detailněji zabývají následující kapitoly. Do svého účetnictví například zavedla metodu oceňování dlouhodobého majetku reálnou hodnotou nebo nově i odpisování dlouhodobého majetku.

5.3 Struktura majetku obce Mochtín

Struktura majetku obce není příliš rozmanitá, jak vyplývá z následujícího grafu č. 1. V letech 2009 až 2012 se bilanční suma aktiv pohybuje v rozmezí 83 – 87 mil. Kč. Nejvýznamnější položkou aktiv je jistě dlouhodobý majetek, který obec vlastní a se kterým efektivně a účelně hospodáří. Svým rozsahem zaujímá téměř 80 % celkové hodnoty aktiv. Zbývajících 20 % majetku je rozděleno mezi oběžná aktiva, přičemž největší položka patří krátkodobému finančnímu majetku (19 %), který obsahuje peněžní prostředky uložené na běžném účtu. Ostatní položky se dělí o zbylé 1 % celkových aktiv. Jde o majetek v podobě zásob nebo krátkodobých pohledávek z poskytnutých záloh, za odběrateli nebo státem.

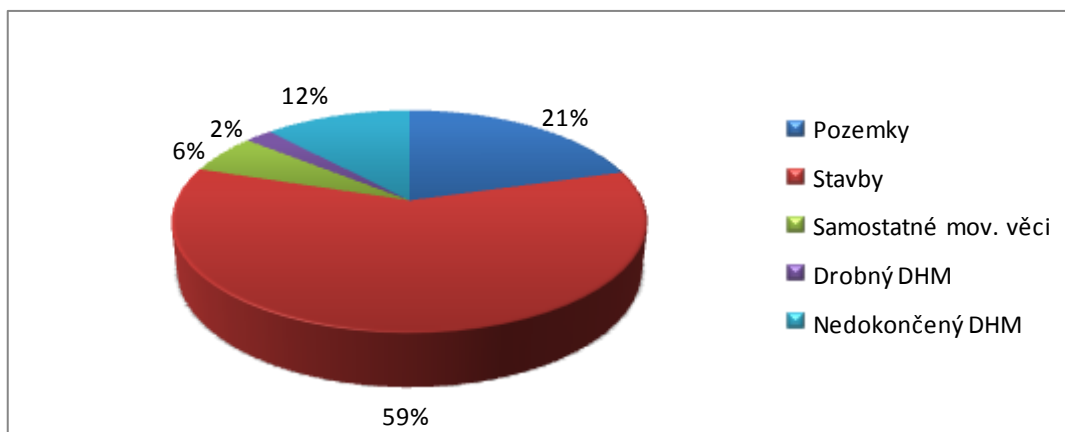
Graf č. 1: Struktura aktiv za období 2009 – 2012 (v tis. Kč)



Zdroj: Účetní výkazy obce, vlastní zpracování

V současné době obec vlastní cca 1 655 položek dlouhodobého majetku, ve kterém jsou zastoupeny všechny tři složky dlouhodobého majetku tj. nehmotný, hmotný i finanční. Největší podíl celkových stálých aktiv vykazuje hmotný majetek, který tvoří přibližně 86 %. Z grafu č. 2 je patrné, že značně zastoupeny jsou především stavby s 59 %. Mezi stavby obec řadí komunikace, kanalizace, vodovody, rybníky, budovy pro obyvatelstvo a další. Pozemky tvoří 21% podíl na hmotném majetku. Jedná se zejména o lesy, orné půdy nebo pozemky určené k prodeji. Svůj podíl na hmotném majetku patří i nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku, na kterém jsou evidovány nejčastěji technická zhodnocení staveb, která dosud nebyla zařazena do užívání. Zbytek tvoří samostatné movité věci a drobný majetek, do kterých spadají položky jako zemědělská technika, automobily, vybavení obecního úřadu, vybavení hasičských kluboven a zbrojnic a jiné.

Graf č. 2: Struktura dlouhodobého hmotného majetku (v %)



Zdroj: Účetní výkazy obce 2012, vlastní zpracování

Zbýlých 14 % je rozděleno mezi nehmotný majetek (2 %) a finanční majetek (12 %). Do nehmotného majetku patří položka ostatní nehmotný majetek, do kterého je zařazen územní plán obce Mochtín a lesní hospodářský plán obce Mochtín. Jako drobný nehmotný majetek obec eviduje nakoupené počítačové a účetní programy. Do složky nedokončeného nehmotného majetku řadí zejména rozpracované plány obce.

Za poslední dva roky obec také značnou část peněžních prostředků investovala do dlouhodobého finančního majetku za účelem jejich uložení a následného zhodnocení. Šlo o nákup cenných papírů v podobě dluhopisů držných do splatnosti, ale také o uložení prostředků na termínované vklady, ze kterých jí čtvrtletně plynou úroky.

5.4 Vykazování dlouhodobého majetku po účetní reformě

Do roku 2010, ve kterém došlo k prvním změnám ve vedení účetnictví, obec Mochtín evidovala veškeré pohyby majetku v papírové podobě prostřednictvím inventárních knih dlouhodobého majetku a hodnotu majetku vykazovala na účtu jmění účetní jednotky nebo na účtu transferů. Obsahem inventárních knih byly přesné informace o druhu a typu majetku, o datu a způsobu pořízení nebo datu jeho vyřazení.

Účetní obce se několikrát během let 2009 - 2010 zúčastnila řady školení za účelem získání podvědomí o tom, jaké nové legislativní změny se plánují. Jednou z připravovaných změn, která obec v následujícím roce měla postihnout, bylo začít

s odpisováním dlouhodobého majetku. Plánovaný začátek byl stanoven na rok 2010, avšak v důsledku nedostatečně metodicky zajištěného prostředí ze strany státu došlo k jeho odložení až na rok 2011. Ze získaných informací ohledně plánovaných změn v oblasti dlouhodobého majetku, dospěla účetní k závěru, že pokračovat v dosavadním způsobu vedení evidence majetku by pro ni bylo administrativně a časově velmi náročné. V důsledku toho se obec v roce 2010 rozhodla investovat 16 000 Kč do implementace nového účetního programu, který je specializován na evidenci dlouhodobého majetku a dokáže práci s ním spojenou značně ulehčit. Zásadní krok, který tedy účetní musela učinit, bylo veškeré dosavadní záznamy o dlouhodobém majetku převést z inventárních knih do účetního programu, což účetní stálo nemálo času a úsilí.

Nezbytnou součástí celého procesu změn v oblasti dlouhodobého majetku byla i každoroční aktualizace interních směrnic, aby se docílilo souladu vedení účetnictví s platnými ustanoveními všech právních předpisů. Ač nerada, musím zmínit, že současný stav některých směrnic je zcela nedostatečný. Obsahuje totiž zastaralé informace o postupech účtování. Příčinou tohoto špatného stavu je zejména nedostatek času účetní obce, která je zaneprázdněna jinými důležitějšími záležitostmi, než je právě tato.

Interní směrnice, kterou si obec sama vytváří, obsahuje zásady a postupy zachycení majetku v evidenci, jeho účtování a odpisování. Zde jsou stručně nastíněna zaktualizovaná pravidla, jež platí v obci Mochtín pro vykazování dlouhodobého majetku:

Do jednotlivých složek dlouhodobého majetku obec zařazuje položky s dobou použitelnosti delší než 1 rok a současně se vstupní cenou převyšující stanovené hranice. Výši ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku má obec vymezenou shodně s vyhláškou č. 410/2009 Sb.:

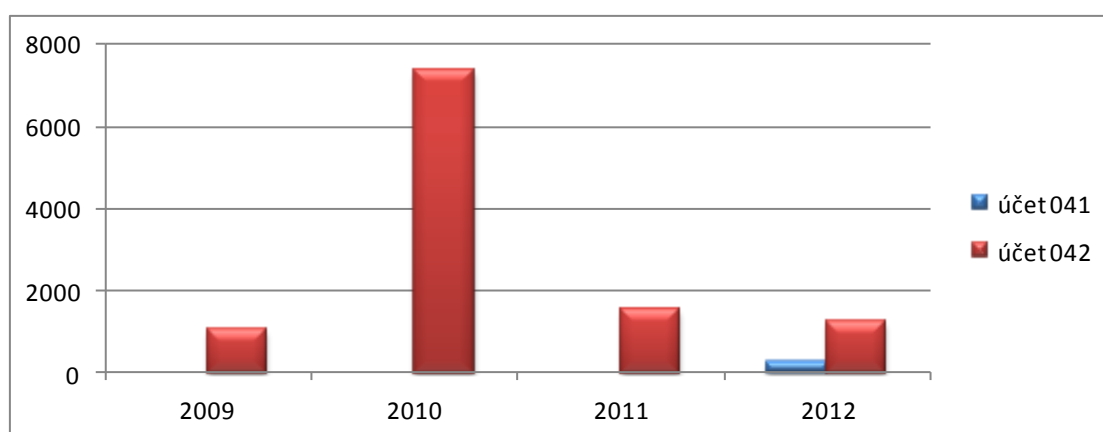
- dlouhodobý nehmotný majetek > 60 000 Kč,
- dlouhodobý hmotný majetek > 40 000 Kč,
- drobný dlouhodobý nehmotný majetek od 7 000 – 60 000 Kč,
- drobný dlouhodobý hmotný majetek od 3 000 – 40 000 Kč.

5.4.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Pro pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku obec povinně využívá účtů v účtové skupině 04. Tyto účty jsou označovány jako účty pořízení, jde o účet 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Z následujícího grafu č. 3, který zachycuje údaje o postupném vývoji v období 2009 - 2012 strany MD těchto dvou účtů, je patrné, že obec každý rok investuje významnou část svých finančních prostředků do dlouhodobého hmotného majetku.

Graf č. 3: Účty pořízení dlouhodobého majetku za období 2009 – 2012 (v tis. Kč)



Zdroj: Účetní výkazy obce, vlastní zpracování

V roce 2009 vynaložila peněžní prostředky zejména na nové plynovody, kanalizace, silnice, čističky odpadních vod nebo veřejné osvětlení. Účelem těchto nákladných investic byla výstavba obytných zón a infrastruktur, které zamýšlela v nadcházejících letech prodat jako zasítované stavební parcely.

V roce 2010 investovala obec přibližně 8 mil. Kč na pořízení nových dopravních prostředků pro zemědělské a lesnické účely, ale i do vybudování nových fotbalových kabin s přístavbou, na které v roce 2011 byla poskytnuta dotace.

Rok 2011 znamenal pro obec také další výdaje, neboť mimo jiné zrekonstruovala sociální zařízení v Mateřské škole Mochtín, nechala postavit dětské hřiště a zakoupila ojetý osobní automobil.

V roce 2012 došlo k přípravě nového územního plánu, který bude v letošním roce zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku. Dlouhodobý hmotný majetek se v roce 2012 navýšil například o dešťové kanalizace, technické zhodnocení mostu nebo o instalaci fotovoltaické elektrárny na střechu Mateřské školy Mochtín.

Nákup DM z vlastních zdrojů

Způsobem, který obec nejčastěji pro pořízení majetku využívá, je nákup od dodavatelů. Vynaložené výdaje na pořízení majetku kryje ve většině případů pouze z vlastních zdrojů, které eviduje na účtu 231 – Základní běžný účet.

Příklad č. 6: Účtování o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Obec Mochtín nechala v roce 2012 zpracovat územní plán obce Mochtín za 249 600 Kč, který následně v roce 2013 převedla do dlouhodobého nehmotného majetku.

Pořízení územního plánu	249 600 Kč	041/321
Úhrada faktury	249 600 Kč	321/231
Zařazení územního plánu do DNM	249 600 Kč	019/041

Příklad č. 7: Účtování o pořízení dlouhodobého hmotného majetku

V roce 2011 se obec rozhodla koupit ojetý osobní automobil, který bude využívat pro své potřeby. Pořizovací cena automobilu činila 152 000 Kč a byla uhrazena z běžného účtu.

Pořízení os. automobilu	152 000 Kč	042/231
Zařazení do užívání	152 000 Kč	022/042

Nákup DM z části krytý transferem

Při větších investicích do majetku se obec snaží na pokrytí části výdajů využívat i finančních prostředků formou investičních transferů od různých subjektů. Mezi nejvýznamnější poskytovatele transferů patří zejména Plzeňský kraj PSOV (Program stabilizace a obnovy venkova), MMR (Ministerstvo pro místní rozvoj), SZIF (Státní zemědělský intervenční fond) nebo SFŽP (Státní fond životního prostředí). Ve většině případů se jedná o dotace z tuzemska. V ojedinělých případech dochází i k situaci, kdy část dotace pochází z tuzemska a část ze zahraničí např. ze zdrojů EU. Na základě

českých účetních standardů pak obec o zahraničních transferech povinně účtuje na podrozvahových účtech.

Přijme-li obec dotaci na pořízení dlouhodobého majetku, nesníží o tuto hodnotu pořizovací cenu dlouhodobého majetku jako je tomu u podnikatelských subjektů. Při odpisování se vychází z celkové vstupní ceny majetku, přičemž výše transferu je v poměrné výši následně postupně rozpouštěna do výnosů s ohledem na respektování principu věcné a časové souvislosti účetním zápisem 403/672.

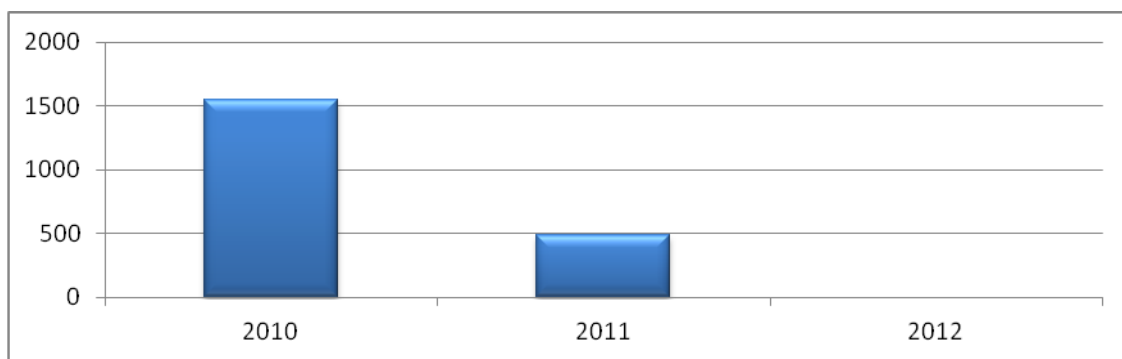
Příklad č. 8: Účtování o pořízení majetku, na který byl poskytnut investiční transfer

Obec se rozhodla postavit pro sportovce fotbalové kabiny s přístavbou a terasou. K zařazení do dlouhodobého majetku došlo v prosinci roku 2010. Celkové náklady na investici činily 4 031 874 Kč. Dotace ve výši 1 520 000 Kč byla poskytovatelem SZIF schválena rovněž v prosinci roku 2010 a následně inkasována. Část finančních prostředků bylo získáno z EU (1 216 000 Kč) a část z ČR (304 000 Kč). Obec jako příjemce transferu účtovala následovně:

Pořízení fotbalových kabin	4 031 874 Kč	042/321
Zařazení do užívání	4 031 874 Kč	021/042
Platba faktury	4 031 874 Kč	321/231
<i>Evidence na podrozvaze</i>	<i>1 216 000 Kč</i>	<i>939/999</i>
<i>Evidence na podrozvaze</i>	<i>304 000 Kč</i>	<i>942/999</i>
Schválení transferu	1 520 000 Kč	346/403
<i>Odúčtování z podrozvahy</i>	<i>1 216 000 Kč</i>	<i>999/939</i>
<i>Odúčtování z podrozvahy</i>	<i>304 000 Kč</i>	<i>999/942</i>
Příjem transferu	1 520 000 Kč	231/346

Následující graf č. 4 zachycuje přehled výše vyinkasovaných dotací na pořízení dlouhodobého majetku (účet 403) v jednotlivých letech 2010 – 2012. V roce 2012 obec nezískala žádnou dotaci. Naopak rok 2010 byl velice přínosný. Ze státního zemědělského intervenčního fondu získala 1 520 000 Kč na výstavbu fotbalových kabin s přístavbou. V roce 2011 činily investiční transfery cca 500 000 Kč, ze kterých obec financovala vybudování nového dětského hřiště, pořízení bezdrátového rozhlasu nebo nový kotel pro bytové jednotky.

Graf č. 4: Přehled výše inkasovaných transferů za období 2010 – 2012 (v tis. Kč)



Zdroj: Účetní výkazy obce, vlastní zpracování

Vedle investičních transferů obec získává i peněžní prostředky ve formě neinvestičních transferů např. na obnovy lesních porostů, na škody způsobené povodněmi, na školství a správu, volby a další jiné účely. Pro jejich účtování však podrozvahové evidence nevyužívá, neboť účtuje pouze o předpisu nároku na daný transfer a jeho následném inkasu.

Příklad č. 9: Účtování neinvestičního transferu

Dne 9. 10. 2012 byl obci na základě schválení Plzeňského kraje přiznán neinvestiční transfer na obnovu lesních porostů ve výši 101 571 Kč. Do konce roku byla celá částka přijata na běžný účet.

Předpis nároku na dotaci	101 571 Kč	348/672
Příjem dotace na BÚ	101 571 Kč	231/348

Bezúplatný převod nebo dar

Velmi zřídka obec získává majetek formou darů. Ve většině případů se jedná o pozemky. Za poslední několik let získala majetek např. od Pozemkového fondu, místních obyvatel nebo drobných zemědělců. Pro stanovení hodnoty darovaného majetku nevyužívá odhadu znalce, jelikož tento způsob je pro ni příliš nákladný. Vychází proto nejčastěji z hodnot uvedených ve smlouvě.

Příklad č. 10: Účtování o pořízení majetku bezúplatným převodem popř. darem

Obec v 14. 7. 2010 získala od Pozemkového fondu pozemek ve spádové obci Újezdec. Pozemek ocenila cenou, kterou stanovil dárce ve smlouvě, hodnotou 75 493 Kč. O tomto převodu účtovala zápisem:

Bezúplatný převod pozemku	75 493 Kč	031/401
---------------------------	-----------	---------

Příklad č. 11: Účtování o pořízení majetku bezúplatným převodem popř. darem

V roce 2012 získala obec Mochtín 350 m² lesního pozemku od místního obyvatele na základě darovací smlouvy. Hodnota pozemku byla ve smlouvě stanovena podle § 30 vyhlášky č. 3/2008 Sb. ve výši 3,80 Kč/m². Podkladem pro stanovení této sazby byl detailně popsán stav a charakter pozemku v dodatku ke smlouvě, jenž byl předložen finančnímu úřadu ke schválení. Vydáním souhlasu příslušného orgánu obec tudíž nebyla nucena žádat o odhad znalce.

Dar – lesní pozemek od obyvatele	1 330 Kč	031/401
----------------------------------	----------	---------

5.4.2 Pořízení drobného dlouhodobého majetku

Jedná-li se o drobný dlouhodobý majetek, účtuje o jeho pořízení jako o provozním výdaji prostřednictvím účtu 558, který následně zařazuje do užívání. Pro drobný dlouhodobý majetek má zavedenou analytickou evidenci jak podle jednotlivých složek, tak podle hmotně-odpovědných osob.

Příklad č. 12: Účtování o pořízení drobného dlouhodobého majetku

V roce 2010 byl koupen nový monitor k počítači za 3 650 Kč. Předpokládaná doba používání delší než 1 rok a ocenění převyšující hranici pro zařazení položky do drobného hmotného majetku.

Nákup nového monitoru	3 650 Kč	558/231
Zařazení do užívání	3 650 Kč	028/088

Jde-li o drobný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, ale současně není splněna hranice ocenění, v případě drobného nehmotného majetku účtuje o provozním výdaji prostřednictvím účtu 518 a u drobného hmotného majetku používá účet 501.

Příklad č. 13: Účtování o pořízení drobného majetku do nákladů

Obec v roce 2012 koupila do prostor obecního úřadu vývěsní tabuli za 1 340 Kč. Tabuli předpokládá užívat déle než 1 rok, avšak z hlediska ceny majetku ji nezařadila do drobného majetku, nýbrž do provozních nákladů.

Nákup vývěsní tabule	1 340 Kč	501/231
----------------------	----------	---------

5.4.3 Odpisování dlouhodobého majetku

V roce 2010 bylo obci Mochtín nařízeno Krajským úřadem Plzeňského kraje provést u veškerého drobného dlouhodobého majetku dooprávkování ve výši 100 % celkové hodnoty. Při účtování postupovala na základě doporučených postupů, tak aby výše opravek vztahující se k minulým účetním obdobím neovlivnila hospodářský výsledek běžného roku. Za tímto účelem využila účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody.

Příklad č. 14: Účtování při dooprávkování drobného DM

Dooprávkování drobného DNM	152 596 Kč	406/078
Dooprávkování drobného DHM	992 460 Kč	406/088

K odpisování dlouhodobého majetku byla povinna přistoupit obec k 31. 12. 2011. K tomuto datu musela být vyčíslena výše opravek vztahujících se k dosavadní době používání. Jak již bylo v předešlém textu zmíněno, obec na základě této významné dlouho připravované změny přistoupila k evidenci dlouhodobého majetku pomocí účetního programu. Uchránila se tak od ručního dopočítávání opravek u velkého počtu položek dlouhodobého majetku, který by bylo z časového hlediska, administrativní zátěže či pravděpodobnosti vzniku chyb zcela neefektivní.

Při výpočtu opravek k datu 31. 12. 2011 postupovala následovně. Nejprve veškerá potřebná vstupní data týkající se každé položky dlouhodobého majetku zadala do účetního programu. Na základě výsledků jednání zastupitelstva obce, při kterém se rozhodovalo o předpokládané zbývajících době používání majetku, každou položku zařadila do příslušné skupiny podle kategorizace uvedené ve Finančním zpravodaji 03/2011. Následně pak u veškerého majetku stanovila odpisový plán. Nutné je zmínit,

že obec Mochtín pro všechny položky používá rovnoměrný způsob odpisování se zbytkovou hodnotou 5 % a daňovými odpisy se vůbec nezabývá.

Následující tabulka č. 7 přehledně zachycuje stav majetku, který obec Mochtín vykazuje ve svých účetních výkazech v jednotlivých letech 2009 – 2012. Z níže uvedených údajů je patrné, že odpisování majetku započalo již v roce 2010. Jednalo se ovšem pouze o již zmíněné dooprávkování drobného dlouhodobého majetku. Ke skutečnému odpisování došlo až v roce 2011, což je patrné z navýšených opravek majetku v tomto roce.

Tabulka č. 7: Hodnoty majetku vykázané v letech 2009 – 2012 (v Kč)

Rok	2009	2010	2011	2012
Nehmotný majetek	620 764	636 764	636 764	912 032
- Oprávky k DNM	0	152 596	423 991	478 903
Hmotný majetek	58 511 967	65 849 986	67 430 227	68 674 260
- Oprávky k DHM	0	992 460	11 141 184	11 923 853
Finanční majetek	0	0	3 000 000	9 000 000
Celkem netto	59 132 731	65 341 694	59 501 816	66 183 536

Zdroj: Účetní výkazy obce, vlastní zpracování

Výši opravek k 31. 12. 2011, kterou obec zaúčtovala a vykázala v rozvaze ve sloupci korekce u dlouhodobého majetku, činila pro:

- dlouhodobý nehmotný majetek – 271 395 Kč 078/406
- dlouhodobý hmotný majetek – 9 638 828 Kč 088/406

Zbývající výše opravek k DHM v hodnotě 509 896 Kč připadá na pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku. Obec však také zaúčtovala operaci vztahující se k rozpuštění poměrné výše investičních dotací získaných v roce 2010 a 2011 v hodnotě 25 922, 99 Kč na účet 403/401.

Od následujícího účetního období tj. od roku 2012 již obec pravidelně účtuje o měsíčních odpisech do nákladů, čímž podstatně zhoršuje výsledek hospodaření běžného účetního období. Výše odpisů k 31. 12. 2012 činila pro:

- dlouhodobý nehmotný majetek – 29 244 Kč 551/078
- dlouhodobý hmotný majetek – 744 832 Kč 551/088

Zbývající výše opravek DNM ve výši 25 668 Kč připadá na drobný dlouhodobý nehmotný majetek (tj. nové účetní programy pro evidenci obyvatel a banky), který obec pořídila během roku 2012. Zbylá výše opravek k DHM ve výši 37 837 Kč připadá opět na pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku. V tomto roce zúčtovala 66 169 Kč jako rozpuštění investičních transferů zápisem 403/672. Poměrnou výši odpisu stanovila podílem přijatého transferu k pořizovací ceně majetku.

5.4.4 Nové metody oceňování dlouhodobého majetku

Velký vliv na vykazování dlouhodobého majetku mělo pro obec Mochtín zavedení metody ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou. Tato změna se jí dotkla převážně proto, že značné množství pozemků, které má ve svém vlastnictví, nabízí k prodeji pro účely výstavby nových rodinných domů.

Pravidla pro využití reálné hodnoty si stanovila ve své vnitřní směrnici. Do majetku, jenž je z jejího pohledu předmětem přeceňování reálnou hodnotou, patří dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, drobný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek pohledávky. Realizaci prodeje majetku dle této směrnice účetní jednotka vždy očekává v krátkodobém horizontu, nejpozději však do dvou let od schválení záměru prodeje. Dále má stanoveno, že reálnou hodnotou nebude přeceňovat jednotlivé části majetku, které zamýšlí prodat.

Hladinu významnosti pro použití přecenění reálnou hodnotou má stanovenou ve výše 260 tis. Kč nebo 0,3 % netto hodnoty aktiv za minulé období, přičemž vždy vychází z hodnoty nižší. Existuje-li pouze jeden kupující při prodeji majetku, považuje účetní jednotka reálnou hodnotu za objektivně nezjistitelnou. V takovém případě vychází při stanovení reálné hodnoty ze sjednané prodejní ceny, která se přibližně shoduje s obvyklou tržní cenou v daném místě a za daných podmínek. Jedná se o situaci, kdy jsou prodávány zbytkové pozemky do 200 m² nebo byla-li uzavřena smlouva o smlouvě budoucí. Za objektivně nezjistitelnou reálnou hodnotu považuje účetní jednotka i situaci, kdy existují technické nebo jiné okolnosti, které neumožňují potřebné informace o reálné hodnotě získat (např. kulturní předměty, věci historické hodnoty).

Reálnou hodnotou nebude účetní jednotka přeceňovat záměry prodeje části majetku, zásoby, finanční majetek určený k obchodování a oceněný reálnou hodnotou a majetek vedený na účtech 901 a 902.

V dalším bodu interní směrnice má vymezeny okamžiky, ke kterým se majetek určený k prodeji přeceňuje na reálnou hodnotu. Vychází přitom z příslušných právních předpisů, kde je stanoveno, že tento okamžik je bezprostředně spojen s rozhodnutím odpovědné osoby nebo orgánu. U nemovitostí, majetkových účastí a majetku evidovaného v jiné účetní jednotce o této skutečnosti rozhoduje zastupitelstvo obce. V případě movitých věcí, staveb a drobného majetku o tom rozhoduje starosta obce. Pro převážnou většinu z nich je okamžikem uskutečnění účetního případu den zpracování kvalifikovaného odhadu odpovědnou osobou popř. znaleckého posudku.

Nastane-li situace, že k uskutečnění prodeje nedojde, obec od aplikace reálné hodnoty upustí v okamžiku, kdy odpovědná osoba nebo orgán rozhodne o upuštění od záměru prodeje, o jiném způsobu využití tohoto majetku nebo při zjištění jiných skutečností např. likvidace, škody.

Povinným testováním adekvátnosti stanovené reálné hodnoty je pověřena odpovědná osoba nebo orgán. Tato činnost se provádí vždy k datu inventarizace majetku a dále v situacích, kdy dochází k technickému zhodnocení nebo významné opravě na majetku určeném k prodeji, v případě vzniku škody či znehodnocení nebo v případě zjištění významných faktů majících vliv na ocenění reálnou hodnotou.

Vedle účetní metody přecenění majetku reálnou hodnotou obec Mochtín další jinou metodu ocenění (např. ocenění ve výši 1 Kč) nepoužívá, neboť ve svém vlastnictví nemá předměty, které by této metodě ocenění podléhaly.

Příklad č. 15: Účtování o přecenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou

Obec vlastní pozemek o výměře 30 m² pozemku v účetní hodnotě 3,75 Kč/m². Zastupitelstvo však rozhodlo, že tento pozemek v roce 2012 prodá za cenu 50 Kč/m². Na konci roku obec musí majetek určený k prodeji vykázat v ocenění, které odpovídá reálné hodnotě.

Pozemek v účetní hodnotě k 1. 1. 2012	112,50 Kč	031/491
Přecenění pozemku na RH k 31. 12. 2012	1 387,50 Kč	031/407

5.4.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

O vyřazení dlouhodobé majetku obec Mochtín účtuje výhradně v situacích, dochází-li k jeho prodeji (týká se převážně pozemků) nebo k jeho likvidaci v důsledku opotřebení. Nejčastěji se však jedná právě o vyřazení v důsledku prodeje.

Příklad č. 16: Účtování o vyřazení DM prodejem

V roce 2012 zastupitelstvo obce rozhodlo o prodeji 30 m² pozemku za 50 Kč/m², zatímco účetní hodnota byla stanovena 3,75 Kč/m². Existují dva předpoklady:

a) Smlouva byla podepsaná v roce 2012

Prodej pozemku	1 500,00 Kč	311/647
Vyřazení pozemku	112,50 Kč	554/031
Inkaso za prodej	1 500,00 Kč	231/311

b) Smlouva do konce roku 2012 podepsaná nebyla - nutné přecenit pozemek RH

Přecenění pozemku k 31. 12. 2012	1 387,50 Kč	031/407
Prodej pozemku v roce 2013	1 500,00 Kč	311/647
Vyřazení pozemku	1 500,00 Kč	554/031
Zúčtování přecenění RH	1 887,50 Kč	407/664
Inkaso za prodej	1 500,00 Kč	231/311

Příklad č. 17: Účtování o vyřazení v důsledku likvidace

Obec se v roce 2010 rozhodla vyřadit vozidlo pro požární účely, které bylo již nefunkční a zastaralé v hodnotě 9 800 Kč. Do této doby však majetek neodpisovala, proto o likvidaci účtovala následovně.

Vyřazení vozidla z evidence	9 800 Kč	401/022
-----------------------------	----------	---------

V případě, že by majetek vyřadila až v roce 2012, přičemž zůstatková hodnota vozidla by činila zmíněných 9 800 Kč. Pak by účtovala tímto způsobem:

ZC vozidla - likvidace (opotřebení)	9 800 Kč	551/088
Vyřazení vozidla v PC (odhad)	41 000 Kč	088/022

Zcela výjimečnou situaci, kterou obec v roce 2011 zaznamenala ve svém účetnictví, bylo účtování o vyřazení (tj. o zmařené investici), jelikož zastupitelstvo obce rozhodlo, že se s výstavbou již nebude pokračovat.

Příklad č. 18: Účtování o zmařené investici

Od roku 2006 do roku 2007 obec investovala do výstavby tří bytových domů 258 000 Kč. Během let 2008 až 2011 k dalším investicím nedošlo, přestože výstavba nebyla dokončena. Zastupitelstvo rozhodlo, že se v dalších letech se stavbou pokračovat nebude a rozhodli o derealizaci celé akce. V roce 2011 obec účtovala o tzv. zmařené investici.

Celkové výdaje na realizaci	258 000 Kč	042/321
Zaplacení faktur	258 000 Kč	321/231
Zmařená investice	258 000 Kč	547/042

5.4.6 Tvorba rezerv a opravných položek

Dalšími účetními metodami, které s sebou účetní reforma přinesla, je tvorba rezerv a opravných položek. Obec Mochtín do dnešní doby o těchto metodách neúčtovala, a proto k nim neexistují ani interní směrnice. Proč tomu tak je, jsem se dotazovala starosty i účetní obce. Ze získaných odpovědí a zmíněných protiargumentů jsem vyvodila závěr, že obec metody nepoužívá, neboť pro ně nejsou zákonem stanovenou povinností. Z pohledu účetní by šlo pouze o další administrativní zátěž. Ze strany starosty je tvorba rezerv zcela zbytečná, jelikož na plánované investice si obec vyhrazuje peněžní prostředky v rozpočtu. Mimořádné výdaje spojené se vznikem nenadálých situací pak obec kryje provozními prostředky uloženými na běžném účtu.

Co se týče opravných položek, v současné době účtují pouze o opravných položkách k pohledávkám. O tvorbě opravných položek k dlouhodobému majetku zatím vůbec neuvažují, přestože by jim do jisté míry pomohly zohlednit riziko při nerealizování nedokončených investičních akcí a dodržet zásadu opatrnosti, na kterou je v současné době v účetním výkaznictví kladen velký důraz.

Závěr

Vlivem účetní reformy státní správy a samosprávy, která byla odstartována 1. 1. 2010 a jež probíhá dodnes, se pro obce jako územní samosprávné celky mnohé změnilo. Hlavním cílem celé reformy bylo vytvořit jednotné účetnictví státu, které by umožňovalo efektivně získávat včasné, úplné a správné informace o hospodářské situaci státu. Záměrem tedy bylo docílit toho, aby se vybrané účetní jednotky veřejného sektoru co možná nejvíce přiblížily způsobu, kterým vedou účetnictví podnikatelské subjekty. Pro územní samosprávné celky tato skutečnost znamenala přechod od dosud zaběhlých principů a postupů účtování na nový způsob vedení účetnictví na aktuální bázi.

Jedním z nezbytných kroků, ke kterým v rámci účetní reformy muselo dojít, byla úprava a vydání příslušné legislativy. Došlo například k opakovaným novelizacím zákona o účetnictví, k nahrazení českých účetních standardů nebo k vydání nových vyhlášek. Především se jednalo o vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se řídí také územní samosprávné celky. Vydané právní předpisy procházely četnými změnami v důsledku nedokonalé propracovanosti ze strany státu. Tyto nepřesnosti výrazně stěžovaly jejich aplikaci v praxi a účetním jednotkám způsobily nemalé potíže, jak při zavádění tak i v pozdějším účtování.

Zásadní změny se dotkly zejména oblasti dlouhodobého majetku. Nově byly zavedeny účetní metody jako tvorba opravných položek nebo tvorba rezerv za účelem dodržení zásady opatrnosti při jeho vykazování. Dále byla obcím uložena povinnost používat nové způsoby ocenění např. ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou, ocenění majetku ve výši 1 Kč nebo ocenění převzaté od vybrané účetní jednotky. Značné změny se odehrály i v samotných postupech účtování dlouhodobého majetku, které se odvíjely od jednotlivých způsobů jeho pořízení nebo vyřazení. Od 31. 12. 2011 došlo k zavedení metody odpisování majetku, kterou od tohoto dne musí povinně všechny obce respektovat.

Jednotlivými etapami účetní reformy v oblasti dlouhodobého majetku a jejich postupnou aplikací v praxi se podrobněji zabývá praktická část této diplomové práce, která je zaměřena na konkrétní obec Mochtín.

Do roku 2009 obec Mochtín veškerý pohyb dlouhodobého majetku evidovala na účtu označovaném jako „jmění účetní jednotky“ popřípadě na příslušném účtu transferů.

Od roku 2010 vykazuje hodnotu tohoto majetku na příslušných majetkových účtech v rozvaze. V současné době obec eviduje cca 1 655 položek dlouhodobého majetku v hodnotě 66 mil. Kč, který v sobě zahrnuje převážně dlouhodobý hmotný majetek, do kterého spadají především stavby (např. kanalizace, vodovody, komunikace, rybníky) nebo pozemky (např. lesy, orné půdy, pozemky určené k prodeji aj.). V dlouhodobém nehmotném majetku eviduje pouze dvě položky, kterými jsou územní plán obce Mochtín a lesní hospodářský plán obce. Za poslední dva roky obec investovala značnou část volných peněžních prostředků do cenných papírů za účelem jejich zhodnocení.

Pořízení majetku financuje Mochtín převážně z vlastních zdrojů. Jedná-li se o větší investiční akce, snaží se obec využívat v maximální možné míře zdrojů v rámci transferů od různých subjektů např. Státního zemědělského intervenčního fondu, Ministerstva pro místní rozvoj nebo od Plzeňského kraje. Pokud dojde k získání transferů z evropských fondů, účtuje vždy obec Mochtín dle nových českých účetních standardů na podrozvahových účtech. V případě, že obec eviduje majetek určený k prodeji, používá ocenění reálnou hodnotou namísto dříve používané účetní hodnoty. Od účinnosti reformy mohou obce účtovat o tvorbě opravných položek k dlouhodobému majetku i rezerv, avšak obec Mochtín tuto možnost ve svém účetnictví dosud nepoužila.

Největší dopad, který měla zmiňovaná reforma pro obec Mochtín, je povinnost odpisovat dlouhodobý majetek. V roce 2010 bylo nutné dooprávkovat veškerý drobný dlouhodobý majetek do výše 100 %. Ostatní dlouhodobý majetek byl dooprávkován o rok později. Zaúčtování dodatečně vypočtené výše opravek muselo být provedeno tak, aby nezkreslovalo hospodářský výsledek příslušného účetního období. Od roku 2012 již probíhá standardní odpisování s veškerými dopady na náklady potažmo na hospodářský výsledek.

Přes veškeré komplikace se obci Mochtín podařilo splnit všechny podmínky, které s sebou účetní reforma přinesla. V důsledku její nepropracovanosti a četných problémů při její aplikaci je však obcí vnímána poměrně negativně, jelikož pro ni znamenala výraznou administrativní zátěž a vysoké osobní nasazení dotčených osob. Určitým povzbuzením ale může být pro zaměstnance obce skutečnost, že při pravidelných účetních kontrolách prováděných Krajským úřadem nejsou v účetnictví shledávány žádné nedostatky.

Seznam použité literatury a pramenů

Knižní publikace

- [1] KŘÍŽ, M., KANTOVÁ, H. *Mochtín – Toulky minulostí obce*. Klatovy: Nakladatelství Arkáda, 2009. 62 s.
- [2] NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Dotisk 1 vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2009. 231 s. ISBN: 978-80-245-1068-2.
- [3] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl*. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 166 s. ISBN 978-80-245-1757-5.
- [4] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. II. díl*. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 168 s. ISBN 978-80-245-1797-1.
- [5] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 178 s. :. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [6] PAVLÁSEK, V., HEJDUKOVÁ, P. *Veřejné finance a daně v České republice*. 1. vyd. Plzeň: Nakladatelská a vydavatelská agentura, 2010. 215 s. ISBN 978-80-7211-360-6.
- [7] PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 304 s. ISBN 978-80-247-2789-9.
- [8] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace: po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Turnov: Acha obec účtuje, c2012, 710 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [9] KLOUDOVÁ, Jiřina. *Bakalářská práce: Plnění rozpočtu v časové řadě let 2008-2010 v konkrétních podmínkách obce Mochtín*. Rok 2011.

- [10] SMETANOVÁ, Martina. *Prezentace pro VŠE Praha - Kontrola ve veřejné správě*. 21. Prosince 2011.

Elektronické zdroje

- [11] Český statistický úřad - Malý lexikon obcí ČR 2012. [online].[cit. 2013-06-12]. Dostupné z www: <http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/p/1302-12>
- [12] Ing. Milena Otavová, Ph.D., Ing. Pavlína Vaculíková - Změny ve výkazech účetní závěrky vybraných účetních jednotek; [online].[cit. 2013-06-18]. Dostupné z www: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26929v35294-zmeny-ve-vykazech-ucetni-zaverky-vybranych-ucetnich-jednotek/>
- [13] Ing. Ivana Schneiderová – prezentace Účetní reforma od 1. 1. 2010 pro vedení obcí a měst; [online].[cit. 2013-06-18]. Dostupné z www: <http://www.smocr.cz/data/files/seminar-smo-prezentace.ppt/>
- [14] Jihočeský kraj - Metodický pokyn: Příklady účtování pro obce a DSO. [online]. 2012. vyd. [cit. 2013-07-30]. Dostupné z www: http://www2012.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MP28OEKO_Priklady_uctovani_obce_DSO_verze_8_010812.pdf
- [15] Ministerstvo financí České Republiky - Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace [online].[cit. 2013-06-25]. Dostupné z www: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi/ucetnictvi-statu>
- [16] MŠMT - Dokument Informace o Jednotném účetnictví státu a legislativních změnách účinných od 1. ledna 2010; [online].[cit. 2013-06-12]. Dostupné z www: <http://www.msmt.cz/ekonomika-skolstvi/informace-o-jednotnem-ucetnictvi-statu-a-navazujicich-zmenach/>
- [17] Ministerstvo financí ČR - prezentace Informace o nových prováděcích vyhláškách v souvislosti s vytvořením účetnictví státu; [online].[cit. 2013-06-20], Dostupné z www: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace_provadeci_vyhlasaky_ucetnictvi_statu_19082008.ppt

- [18] Ministerstvo financí ČR - prezentace Pilíře účetní reformy v oblasti veřejných financí, jednotlivé kroky a postup legislativních prací; [online].[cit. 2013-06-18]. Dostupné z www:
www.mfcr.cz/.../Prezentace_Pilire_ucetni_reforma_statu_legislativa_19082008.ppt
- [19] Ministerstvo financí ČR - Základní principy vzniku účetnictví státu. [online].[cit. 2013-06-18]. Dostupné z www:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007_priloha.pdf
- [20] MF ČR - Harmonogram účetní reformy v letech 2011 – 2013, publikováno 9. 11. 2011. [online].[cit. 2013-06-18]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rozfazovani_vytvoreni_ucetnictvi.html
- [21] Ministerstvo financí České Republiky. [online]. Dostupné www: < <http://www.mfcr.cz/> >
- [22] Obec účtuje (Vše o účetnictví obcí) - dokumenty. [Online]. Dostupné www: <<http://www.obecuctuje.cz/>>
- [23] Obec Mochtín. [Online]. Dostupné www: < <http://www.mochtin.cz/> >
- [24] Svaz měst a obcí České republiky. [Online]. [online].[cit. 2013-06-25] Dostupné www: <<http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/default.aspx>>

Legislativa

- [25] České účetní standardy č. 701. – 710, pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- [26] Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů
- [27] Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do CSÚIS a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů, ve znění pozdějších předpisů
- [28] Vyhláška č. 410/2009 Sb., pro vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů

- [29] Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění rozpočtu, ve znění pozdějších předpisů
- [30] Vyhláška č. 505/2000 Sb., pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů
- [31] Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- [32] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů
- [33] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Interní zdroje poskytnuté obcí

- [34] Rozhovory se starostou a referentkou obce Mochtín
- [35] Účetní výkazy obce Mochtín za rok 2009, 2010, 2011, 2012
- [36] Směrnice obce
- [37] Inventurní karty DM a další potřebné podklady

Seznam grafů, schémat, tabulek a příkladů

Seznam grafů

Graf č. 1: Struktura aktiv za období 2009 – 2012 (v tis. Kč).....	62
Graf č. 2: Struktura dlouhodobého hmotného majetku (v %).....	63
Graf č. 3: Účty pořízení dlouhodobého majetku za období 2009 – 2012 (v tis. Kč)...	65
Graf č. 4: Přehled výše inkasovaných transferů za období 2010 – 2012 (v tis. Kč)....	68

Seznam schémat

Schéma č. 1: Přehled změn v legislativě.....	21
Schéma č. 2: Závaznost postupů dle právních předpisů	33
Schéma č. 3: Přehled spádových obcí.....	59

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Rozdělení obcí v České republice v roce 2012.....	13
Tabulka č. 2: Harmonogram plnění jednotlivých fází účetní reformy	25
Tabulka č. 3: Formát výkazu – Rozvaha (před reformou).....	26
Tabulka č. 4: Formát výkazu – Rozvaha (po reformě)	27
Tabulka č. 5: Formát výkazu – Výkaz zisků a ztráty (před reformou)	27
Tabulka č. 6: Formát výkazu – Výkaz zisků a ztráty (po reformě)	27
Tabulka č. 7: Hodnoty majetku vykázané v letech 2009 – 2012 (v Kč).....	71

Seznam příkladů

Příklad č. 1: Účtování o přecenění cenných papírů k prodeji reálnou hodnotou.....	38
Příklad č. 2: Účtování o přijatém transferu bez finančního vypořádání	45
Příklad č. 3: Účtování o přijatém transferu s finančním vypořádáním.....	46
Příklad č. 4: Účtování o přijatém transferu s finančním vypořádáním	46
Příklad č. 5: Účtování o tvorbě a čerpání rezerv.....	58
Příklad č. 6: Účtování o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.....	66
Příklad č. 7: Účtování o pořízení dlouhodobého hmotného majetku	66
Příklad č. 8: Účtování o pořízení majetku, na který byl poskytnut investiční transfer	67

Příklad č. 9: Účtování neinvestičního transferu.....	68
Příklad č. 10: Účtování o pořízení majetku bezúplatným převodem popř. darem	69
Příklad č. 11: Účtování o pořízení majetku bezúplatným převodem popř. darem	69
Příklad č. 12: Účtování o pořízení drobného dlouhodobého majetku	69
Příklad č. 13: Účtování o pořízení drobného majetku do nákladů.....	70
Příklad č. 14: Účtování při dooprávkování drobného DM	70
Příklad č. 15: Účtování o přecenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou...	73
Příklad č. 16: Účtování o vyřazení DM prodejem	74
Příklad č. 17: Účtování o vyřazení v důsledku likvidace	74
Příklad č. 18: Účtování o zmařené investici	75

Příloha

Přehled účtových skupin a účtů **vztahujících se k účtování dlouhodobého majetku**

Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 - Stavby

022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 - Pozemky

032 - Kulturní předměty

Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

044 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku

045 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek

061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem

062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem

Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku

079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 - Oprávky ke stavbám

082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků

231 - Základní běžný účet územních samosprávných celků

Účtová skupina 26 - Peníze

261 - Pokladna

Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky

311 – Odběratelé

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

321 – Dodavatelé

Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

377 - Ostatní krátkodobé pohledávky

378 - Ostatní krátkodobé závazky

Účtová skupina 38 - Účty příštích období a dohadné účty

384 - Výnosy příštích období

388 - Dohadné účty aktivní

Účtová skupina 40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky

401 - Jmění účetní jednotky

403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

406 - Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody

407 - Jiné oceňovací rozdíly

Účtová skupina 44 - Rezervy

441 - Rezervy

Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery

472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

506 - Aktivace dlouhodobého majetku

Účtová skupina 51 - Služby

511 - Opravy a udržování

518 - Ostatní služby

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

543 - Dary

547 - Manka a škody

Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

551 - Odpisy dlouhodobého majetku

552 - Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek

553 - Prodaný dlouhodobý hmotný majetek

554 - Prodané pozemky

555 - Tvorba a zúčtování rezerv

556 - Tvorba a zúčtování opravných položek

558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

Účtová skupina 56 - Finanční náklady

564 - Náklady z přecenění reálnou hodnotou

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku

646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků

647 - Výnosy z prodeje pozemků

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou

665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 93, 94 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva

939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

942 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům

943 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům

Účtová skupina 99 - Vyrovnávací účty

999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům