

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2013

Lenka Bartušková

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Účetní reforma účetnictví územních
samosprávných celků a její dopad na
účetnictví obce Temelín**

(bakalářská práce)

Autor bakalářské práce: Lenka Bartušková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Takáčová

Rok obhajoby: 2013

Prohlášení:

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Účetní reforma účetnictví územních samosprávných celků a její dopad na účetnictví obce Temelín“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne.....

.....

Lenka Bartušková

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Haně Takáčové za vedení své bakalářské práce, její cenné rady, ochotu a čas, který mi věnovala. Dále bych ráda poděkovala obci Temelín, zejména účetní Mileně Hovorkové, která mi poskytla veškeré informace a potřebné materiály.

..

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou účetní reformy účetnictví územních samosprávných celků platnou od roku 2010. V úvodu práce je pojednáváno o charakteristice územních samosprávných celků a o důvodu vzniku účetní reformy. Hlavním cílem práce je posoudit dopad nově přijatých účetních metod na účetnictví obce Temelín, zejména jako je reálná hodnota, opravné položky k pohledávkám, časové rozlišení a odpisování majetku. V závěru práce je na vzorovém příkladu ukázáno jaký vliv mají tyto metody na hospodářský výsledek a na výsledek rozpočtového hospodaření.

Obsah

Úvod	8
1 Charakteristika územních samosprávních celků	9
1.1 Veřejná správa	9
1.2 Územní samospráva	9
1.2.1 Postavení územní samosprávy	10
1.3 Obec	11
1.3.1 Postavení a činnosti obce	12
2 Účetní reforma územních samosprávních celků	14
2.1 Důvody a vznik reformy účetnictví	14
2.2 Účetnictví pro ÚS	15
3 Obec Temelín	17
3.1 Prezentace obce	17
3.2 Reálná hodnota	18
3.3 Opravné položky k pohledávkám	20
3.4 Časové rozlišení	23
3.5 Odpisování dlouhodobého majetku	25
4 Výsledek rozpočtového hospodaření a výsledek hospodaření	30
4.1 Porovnání výsledku rozpočtového hospodaření a výsledku hospodaření obce Temelín	30
4.2 Vzorový příklad	32
Závěr	41
Seznam použité literatury	42
Seznam obrázků, tabulek a schémat	44

Přílohy	45
---------------	----

Úvod

Veřejný sektor prochází v posledních letech mnoha změnami a reformami kvůli narůstajícímu dluhu státního rozpočtu. Jedna z reforem, která postihla veškeré vybrané účetní jednotky je reforma účetnictví státu se vstupem v platnost od 1. ledna 2010. Jedním z hlavních důvodů vzniku této reformy bylo přiblížit výkaznictví těchto účetních jednotek co nejvíce účetnictví podnikatelů tak, aby vznikl věrný a poctivý obraz hospodářské situace v celé veřejné sféře, a mohl být sestaven výkaz za celou Českou republiku. Vzhledem k tomu, že do této doby vybrané účetní jednotky účtovaly kompletně odlišně oproti nově zavedeným pravidlům, vznik této reformy způsobil daným jednotkám nemalé problémy, což byl jeden z hlavních důvodů výběru tohoto tématu. Během studia střední školy jsem měla příležitost absolvovat měsíční praxi na Obecním úřadě v Temelíně, a díky tomu jsem byla součástí příprav vstupu do nového „světa účetnictví“. Nejistota, neznalost a pochybnosti pronásledovali každého účastníka, a i přes zdlouhavá školení a nově vydané vyhlášky a doporučení jsou obce ve svých krocích stále nejisté a neví si rady s mnoha případy. Pro některé pracovníky byl přechod na „účetnictví podnikatelů“ nový a kompletně odlišný. Proto jsem se zaměřila na toto téma a danou problematiku se rozhodla posoudit přímo z prostředí vybrané obce. Celá účetní reforma byla rozdělena do na sebe postupně navazujících kroků v jednotlivých letech a stále není kompletně dokončena.

Má práce je rozdělena do čtyř ucelených kapitol. V první kapitole se zabývám charakteristikou územních samosprávných celků, kterých se daná reforma týká. Poskytuje základní informace o vybraných účetních jednotkách a vysvětluje základní činnosti a pravomoci obcí. V druhé kapitole jsou rozebrány hlavní důvody vzniku účetní reformy, její hlavní kroky a postupy. Třetí kapitola je zaměřena již na obec Temelín. Jelikož celá reforma účetnictví státu je rozsáhlá a v celku komplikovaná, zaměřila jsem se jen na nejdůležitější nově zavedené účetní metody v letech 2010 – 2012. Jednotlivé metody krátce představuji a rozebírám na příkladu z obce. Poslední čtvrtá kapitola se týká rozdílu ve vykazování výsledku hospodaření a výsledku rozpočtového hospodaření.

Cílem mé práce je posoudit dopady účetní reformy na účetnictví obce Temelín v jednotlivých letech s aplikací jednotlivých příkladů dané problematiky a porovnat rozdíly ve vykazování.

1 Charakteristika územních samosprávních celků

1.1 Veřejná správa

„Veřejná správa, kterou označujeme jako správu věcí veřejných, tak akademický obor. V každé civilizační epoše lidstva, starověkem počínaje, se setkáváme s požadavkem, aby se věci veřejné spravovaly správně, ne jenom tak, jak to momentálně vychází, ale s rozmyslem. O veřejné správě se má přemýšlet, a to dokonce před tím, než se o něčem rozhodne, než se něco stane, či se na něco zapomene. To říkali a stále říkají mnozí (i když někdy máme dojem, že marně).“¹ Veřejná správa se většinou jako nositel veřejné moci dělí na státní správu, samosprávu a ostatní účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku.²

Již delší dobu se řeší problémy týkající se financování veřejného sektoru, zejména růst veřejného dluhu. Stát se snaží předcházet těmto skutečnostem vydáváním reformních opatření. Mezi základní reformy, řešící tento problém, patří reforma účetnictví státu. Subjekty spadající pod tuto reformu definuje Ministerstvo financí jako: *“tzv. vybrané účetní jednotky, kterými jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny“.*³

1.2 Územní samospráva

Územní samospráva (dále jen ÚS) je chápána jako forma veřejné vlády a veřejné správy – tzn. samostatné spravování věcí veřejných na území menším, než je stát a na základě

¹ R. POMAHAČ A KOL., *Veřejná správa*, str. V.

² J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, str. 11

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

zákonem stanovené působnosti a ekonomických podmínek.⁴ Podle Pekové: „*Stát uznává schopnost územní samosprávy spravovat na svém území věci veřejné a přádává jí část veřejné správy jako nestátnímu subjektu – obci nebo kraji.*“

Jak je pro veřejný sektor typické i ÚS v průběhu let procházela mnoha změnami. Zpočátku byly stanoveny vyšší územní samosprávné celky, jako jsou kraje. Do uskutečnění této reformy fungovaly okresní úřady, z kterých byla přenesena kompetence na již uvedené kraje spolu s kompetencemi nejvyšších orgánů státní správy.⁵

Ústava České republiky definuje územní samosprávu: „*Česká republika se člení na obce, které jsou základními územními samosprávnými celky, a kraje, které jsou vyššími územními samosprávnými celky*“.⁶ Vznikl tak dvoustupňový systém ÚS, který známe dodnes.

1.2.1 Postavení územní samosprávy

Územní samospráva (dále jen ÚS) je charakterizována jako reprezentant společenství občanů, jejich zájmů a preferencí. Je reprezentantem svých občanů, zároveň by však s těmito občany měla spolupracovat. ÚS může zapojovat své občany do činnosti v iniciativních a poradních orgánech, jelikož v systému demokracie má občan právo se aktivně zapojovat do rozvoje municipality, což zapříčiňuje lepší přehlednost v oblasti potřeb a preferencí svých obyvatel ohledně veřejných statků. Jednotlivci mají právo kontrolovat činnost a hospodaření dané municipální samosprávy. Jednou z charakteristik je povinnost zabezpečit celou řadu veřejných statků (služeb) a vytvořit podmínky pro sociálně ekonomický rozvoj municipality, resp. kraje, a zejména maximalizovat ekonomický blahobyt v rámci dané oblasti.⁷

⁴ J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, str. 17

⁵ Š. NOVÁKOVÁ, *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách II.díl*, str. 25

⁶ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, článek č. 99

⁷ J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, str. 22. – 23.

ÚS plní dvě základní funkce:

- **samosprávní**, v ČR je nazývána jako samostatná působnost, což představuje zabezpečení potřeb svých občanů v podobě lokálních či regionálních veřejných statků,
- **přenesenou**, v ČR nesoucí název přenesená působnost – decentralizace kompetencí, kdy jsou občanům poskytovány veřejné statky, které mají povahu národních statků.⁸

1.3 Obec

Obec je považována za základní článek územní samosprávy. Základní územní jednotka státu, jenž je tvořena obyvatelstvem na základě vymezeného území (katastrálního území) s právem na samosprávu plynoucí z Ústavy ČR.⁹

V návaznosti na Zákon o obcích je obec definována jako: „*Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů. Tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce. Obec je veřejnoprávní korporací, která hospodaří s vlastním majetkem, vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese z těchto vztahů odpovědnost.*“¹⁰ Ze zákona především vyplývá vlastní samosprávní funkce obce, v ČR vysvětlována jako samostatná působnost ohledně záležitostí, které mohou být samostatně ovlivňovány na základě zákonem upravené pravomoci. Obec je zejména považována za územní společenství občanů s právem samosprávy. Veřejná správa je vykonávána v samostatné působnosti, tzn. volenými orgány obce (zastupitelstvem), které svým rozhodnutím svěřují vlastní realizaci svým výkonným orgánům.¹¹

⁸ J. PEKOVÁ, J. PILNÝ, *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*, str. 73

⁹ J. PEKOVÁ, J. PILNÝ, *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*, str. 94

¹⁰ Zákon 128/2000 Sb., o obcích

¹¹ J. PEKOVÁ, J. PILNÝ, *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*, str. 94.

1.3.1 Postavení a činnosti obce

Jako základní stupeň ÚS má obec ze zákona nezávislé kompetence, pravomoce a odpovědnosti v rámci tzv. samostatné působnosti vyplývající ze zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, hlava II. „*Působností obce se obecně řečeno rozumí právně vymezený okruh společenských vztahů, předmět, obsah a rozsah činností, v nichž obec realizuje svoji pravomoc. Pravomocí obce se potom rozumí souhrn oprávnění, jimž je obec vybavena, a právních povinností, jež jsou obci uloženy, pro potřeby plnění úkolů obce.*“¹²

Obec je považována za **veřejnoprávní korporaci**, což vysvětluje, že je to společenství občanů a firem se sídlem na daném území. Podle Novákové je občan vysvětlen: „*Občan je fyzická osoba, která má v obci nahlášen trvalý pobyt a je současně občanem ČR. Každý občan obce, který dovršil věku 18 let, má právo volit a být volen do zastupitelstva, vyjadřovat se na jeho zasedání, vznášet připomínky k návrhu rozpočtu obce, k závěrečnému účtu, nahlížet do rozpočtu, apod.*“¹³

Obec by měla pečovat o všestranný **sociálně ekonomický rozvoj** na svém území a o potřeby svých občanů ve veřejném zájmu. Nese právo schvalovat územní plán obce, kde jasně vymezuje obytné zóny a zóny určené k výstavbě podniků, apod.¹⁴

Vlastní majetek, který musí být využíván účelně a hospodárně v souladu se zákonem vymezené působnosti. Majetek musí být zabezpečen proti zničení, poškození, odcizení nebo zneužití.¹⁵

Obec může při výkonu samostatné působnosti **vzájemně spolupracovat**. Podle zákona je tato spolupráce uskutečňována zejména na základě smlouvy uzavřené ke splnění

¹² P. PRŮCHA, *Veřejná správa a samospráva*, str. 51

¹³ Š. NOVÁKOVÁ, *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách II.díl*, str. 26

¹⁴ J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, str. 83. – 86.

¹⁵ Zákon 128/2000 Sb., o obcích

konkrétního úkolu, například na základě vytvoření dobrovolného svazku obcí. Toto sdružení umožňuje výhodnější společné zabezpečování lokálních veřejných statků.¹⁶

Je chápána jako samostatný **ekonomický subjekt**, v ČR tzv. právnická osoba nesoucí právní subjektivitu. V případě právních záležitostí vystupuje svým vlastním jménem a má právo vstupovat do smluvních vztahů samozřejmě i s odpovědností plynoucí ze svých rozhodnutí.¹⁷

Obec nese povinnost **zabezpečit** na svém území svým občanům potřebný rozsah a strukturu **veřejných statků** (služeb) s lokálním charakterem sloužící k uspokojování potřeb svých občanů. Tyto statky zprostředkovává svou činností financovanou ze svého rozpočtu (např. osvětlení, úklid, obecní policii apod.). Dále existují také činnosti, které jsou na obec delegovány státem, a to zejména např. školství, zdravotnictví, sociální péče apod. Obec není samozřejmě nucena poskytovat veškeré tyto služby sama, může k tomu zřizovat neziskové organizace propojené s rozpočtem samotné obce.¹⁸

Obec má určitou **finanční suverenitu**, která je vymezena zákony o rozpočtových pravidlech. Tyto zákony umožňují, aby byla obec alespoň z části nezávislá na státu. V postavení nestátního subjektu má právo hospodařit na základě vlastního rozpočtu, případně tvořit i mimorozpočtové fondy. V návaznosti na samostatnou působnost obcí se setkáváme s tzv. přenesenou působností, jejíž rozsah se u každé obce liší.

¹⁶ J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy*, str. 83. – 86..

¹⁷ taktéž

¹⁸ taktéž

2 Účetní reforma územních samosprávních celků

2.1 Důvody a vznik reformy účetnictví

Podle usnesení vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007, byl schválen vznik účetnictví státu ke dni 1. 1. 2010. Právní rámec pro vznik účetnictví státu byl vytyčen v zákoně č. 340/2008 Sb., na základě kterého byl změněn samotný zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.¹⁹

Jedním z hlavních důvodů této reformy byl přetrvávající schodek státního rozpočtu v oblasti veřejných financí. Snahou bylo docílit snížení tohoto deficitu tak, jak Česká republika slíbila Evropské unii. Základním úkolem této reformy bylo zabezpečit podané informace o příslušných účetních jednotkách správně, úplně a včasně, jak individuálně i konsolidačně, tak aby vznikl věrný a poctivý obraz hospodářské situace v celé veřejné sféře a mohl tak být sestaven výkaz za celou Českou republiku. Vznikl tak centrální systém účetních informací státu. V neposlední řadě byl vymezen výkaz za Českou republiku v členění – souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a příloha.²⁰

Forma účetní závěrky vybraných účetních jednotek byla nejednotná a nesloužila tak k rozhodování, ani k žádnému porovnání hospodaření vybraných účetních jednotek. Účetní reforma odstraňuje nejednotnost jednotlivých evidencí a výkazů těchto účetních jednotek. Je umožněno zachytit v účetnictví průběžné informace, které jsou nezbytné pro operativní řízení. Účetní záznamy jsou v elektronické a digitalizované podobě, aby byla snížena administrativní náročnost ve vedení účetnictví a byly tak zjednodušeny příslušné kontrolní mechanismy.²¹

¹⁹ Š. NOVÁKOVÁ, *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách I.díl*, str. 5.

²⁰ I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2010 a ÚSC*, str. 15.

²¹ taktéž

2.2 Účetnictví pro ÚS

Aby bylo účetnictví hodnověrné, důvěryhodné, přehledné a srovnatelné, muselo být provedeno několik změn. Do roku 2009 vybrané účetní jednotky účtovaly na základě peněžního principu, který můžeme přirovnat k účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, neboli sledování příjmů a výdajů. Účetnictví na základě tohoto principu nebylo dostatečně průkazné. Po schválení této reformy byl zaveden akruální princip, který zabezpečuje zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku. Akruální princip je vysvětlena v zákoně o účetnictví: „*Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.*“²² Od 1. ledna 2010 je povinností všech účetních jednotek účtovat na základě stejných zásad jako pro podnikatele. Účetní evidence a vykazování informací o majetku státu se tímto stalo podrobnější a přesnější. Do vzniku účetnictví státu nebyla respektována zásada opatrnosti, tudíž nebylo možné tvořit opravné položky. Dlouhodobý majetek byl evidován v historických cenách a jeho hodnota byla z dlouhodobého hlediska nadhodnocena. Neexistovaly odpisy a časové rozlišení.

V zákoně č. 563/1991 Sb, o účetnictví k 1. 1. 2010 byly provedeny změny, které se týkají ÚSC a dalších vybraných účetních jednotek. Závaznou se stala vyhláška č. 410/2009 Sb., která se týká zavedených nových účetních metod zejména pro ÚS a organizační složky státu. Tyto nové metody nebyly v minulosti vůbec používány a patří mezi ně například:

- použité reálné hodnoty majetku s úmyslem prodeje (§ 64),
- metoda opravných položek (§ 65),
- metoda odpisování (§ 66),
- metoda rezerv (§ 67),
- metoda časového rozlišení (§ 69),
- a některé další.²³

²² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²³ Vyhláška 410/2009 Sb., přechodná ustanovení

Účetní reforma je rozdělena do několika fází. Zpočátku byly zavedeny změny, které nebyly tolik časově a finančně náročné. Jednotlivé nově zavedené metody jsou rozebrány v následující kapitole s přímou aplikací na obec Temelín.

3 Obec Temelín

3.1 Prezentace obce²⁴

Název obce je znám především díky blízké jaderné elektrárně, která převzala její jméno. První písemná zmínka se datuje k roku 1381, název vznikl z osobního jména Temela.

Obec Temelín se nachází v Jižních Čechách, 7 km od města Týn nad Vltavou a patří do okresu České Budějovice. Má na starosti 8 přidružených obcí (Sedlec, Lhota pod Horami, Kaliště, Knín, Kočín, Litoradlice, Šon a Zvěrkovice). Katastrální výměra obce je 4 688 ha s 906 obyvateli. Obec Temelín je jedna z menších obcí mající však celkem rozsáhlý rozpočet.

Mezi poskytované služby obce patří:

- matrika,
- úřední ověření podpisu a kopií,
- vyřízení žádosti o státní občanství,
- Czech Point – výpis z katastru nemovitostí, obchodního rejstříku, živnostenského registru a rejstříku trestů, výpis bodového ohodnocení řidičů.

Na základě zákona o obcích má obec zastupitelstvo a jeho podřízené organizační složky, jako Finanční výbor zastupitelstva, Kontrolní výbor zastupitelstva a Sociální výbor zastupitelstva.

Jelikož se obec Temelín nachází v ochranném pásmu jaderné elektrárny Temelín o poloměru 5 km (zóna havarijního plánování), je její povinností zabezpečit ochranu obyvatel pro případ jaderné havárie. Obec vydala příručku pro obyvatele a má propracovaný systém varování ve formě sirén.



Obrázek 1: Mapa

²⁴ GALILEO CORPORATION, s. r. o., Oficiální stránky obce Temelín [online]. Dostupné na: <<http://www.obectemelin.cz/>>

Zároveň je zřizovatelem příspěvkové organizace Základní a mateřská škola v Temelíně. Základní škola byla znovu obnovena v roce 1993 a je pouze pro první stupeň. Tento právní subjekt slučuje základní školu, mateřskou školu, školní družinu a školní jídelnu.

Nyní se přímo zaměřím na účetnictví obce Temelín a na změny metod z důvodu účetní reformy, které byly zaváděny v letech 2010 – 2012. Nově přijatých metod bylo příliš, a proto v jednotlivých letech rozeberu pouze ty nejdůležitější.

V roce 2010 byly zavedeny nové metody, které do této doby obce neznaly a přinesly s sebou mnoho nejistot a otázek. Jednou z největších změn bylo účtování o nákladech a výnosech. Aby nedocházelo ke zkresleným výsledkům hospodaření, vybrané účetní jednotky byly nuceny používat účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody, který měl zabezpečit oceňovací rozdíly ze změny metod. Mezi nové metody pro rok 2010 patří přechod na reálnou hodnotu, opravné položky k pohledávkám, rezervy a časové rozlišení. Pro rok 2011 jsou nejznámější změny v podobě opravných položek k majetku. Vybrané účetní jednotky musely ke konci roku 2011 dotvořit oprávkou k veškerému svému majetku a od roku 2012 začít plně odpisovat.

3.2 Reálná hodnota

Reálná hodnota je chápána jako aktuální hodnota majetku, případně závazků. Podle § 27 odst. 1 zákona o účetnictví je účtování o reálné hodnotě stanoveno pro:

- cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,
- **u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji (kromě zásob).**

Vyhláška 410/2009 Sb. – přechodná ustanovení upravuje způsob přecenění reálnou hodnotou. Stanovuje však, že toto přecenění majetku reálnou hodnotou určeného k prodeji je platné pouze pro vybrané účetní jednotky. Pro podnikatelskou sféru není toto přecenění přípustné. Podle zákona o účetnictví se reálné hodnotě rozumí jako tržní hodnotě nebo hodnotě stanovenou kvalifikovaným odhadcem.

Pro majetkové cenné papíry nepředstavující rozhodující nebo podstatný vliv (do 20 % vlivu) je typické ocenění provedené kvalifikovaným odhadcem. Při tomto přecenění na reálnou hodnotu je účtováno na účet 407 – Jiné oceňovací rozdíly. Pokud vybraná účetní jednotka tento majetek prodává, účtuje mimo jiné reálnou hodnotu do nákladů a k tomu i účet 407 – Jiné oceňovací rozdíly.²⁵

Dále je povinností obce přecenit reálnou hodnotou i majetek, který je určen k prodeji. Pokud je během roku rozhodnuto o majetku, který bude prodán, obec je nucena majetek přecenit reálnou hodnotou k datu rozhodnutí příslušné osoby nebo orgánu (např. zastupitelstva). Ať už se jedná o přecenění k rozvahovému dni či během roku, o této skutečnosti je účtováno prostřednictvím účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly. V okamžiku prodeje se zůstatek účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly doúčtuje proti nákladům či výnosům.

- **Obec Temelín**

Obec Temelín vykazuje na účtu 062 – Majetkové cenné papíry v osobách s podstatným vlivem. Podíl ve společnosti Domovy Klas, o.p.s. Temelín v hodnotě 70 000 Kč vlastní od 19. 11. 2009. Z výše uvedené informace vyplývá, že by obec měla přecenit reálnou hodnotou tyto cenné papíry kvalifikovaným odhadcem. V roce 2010 vykazuje opět 70 000 Kč, z čehož je jasné, že obec nepřecenila majetek reálnou hodnotou. Tato skutečnost byla umožněna na základě Zákona o účetnictví § 27 odst. 7, který dovoluje ponechat v účetnictví hodnotu, o které bylo účtováno již v minulosti. Důvod je jednoduchý, náklady na odhad znalce by byly příliš vysoké.

²⁵ I. Schneiderová, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*, str. 100. - 103.

Dále v roce 2011 obec vykazuje zůstatek 7 076 Kč na účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly. Jeden z občanů daroval obci pozemek v této hodnotě 7 076 Kč. Obec na základě této skutečnosti účtovala na účtu 407 - Jiné oceňovací rozdíly. Podle mého názoru účtování na účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly je v tomto okamžiku bezpředmětné, jelikož nedošlo k žádnému přecenění. Prostřednictvím tohoto účtu by účtovala v okamžiku prodeje daného pozemku, jehož cena by byla ve skutečnosti vyšší nebo nižší.

3.3 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky slouží jako nástroj zásady opatrnosti. Podle zákona o účetnictví, § 25, 3 odst. účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy. Berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. Zákon bere v úvahu trvalé nebo přechodné snížení hodnoty majetku. Při trvalém snížení hodnoty dochází k úplnému odepsání do nákladů, neboli k odpisu.

Vybrané účetní jednotky v roce 2010 mohly účtovat pouze o opravných položkách k pohledávkám. Opravné položky k majetku se staly účinné až v roce 2011.²⁶

Vyhláška č. 410/2009 Sb., vymezuje pohledávky, ke kterým se opravné položky netvoří, a jsou to například dlouhodobě poskytnuté zálohy, dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery, pohledávky za eskontované cenné papíry, krátkodobě poskytnuté zálohy, pohledávky ze sdílených daní, pohledávky za zaměstnanci, zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, a mnoha dalších. Opravné položky se uvádějí v rozvaze ve sloupci korekce připadající k položce pohledávky.

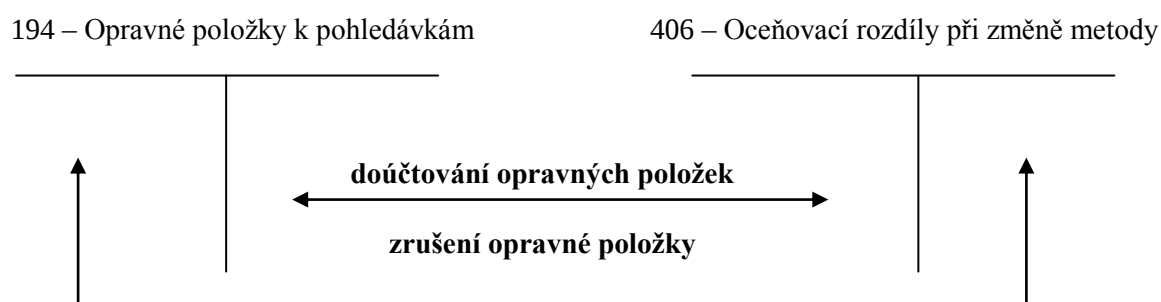
K 1. 1. 2010 vybrané účetní jednotky musely povinně dotvořit opravné položky k vybraným typům pohledávek po splatnosti, a to na vrub účtu 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody a ve prospěch účtu 194 - Opravné položky k pohledávkám. Pokud vybrané účetní jednotky tvoří opravnou položku k pohledávkám s dobou splatnosti spadající pod

²⁶ I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*, str. 127.

daný rok, účtují na vrub účtu 556 - Tvorba a zúčtování opravných položek a ve prospěch účtu 194 – Opravné položky k pohledávkám. Pokud obec usoudí, že je pohledávka nevymahatelná (například z důvodu úmrtí dlužníka) může tuto pohledávku plně odepsat.²⁷

Opravná položka je tvořena ve výši 10 % za každých ukončených devadesát dnů po splatnosti dané pohledávky.

Zúčtování a zrušení opravných položek k pohledávkám s dobou splatnosti před rokem 2010:



Zúčtování a zrušení opravných položek k pohledávkám s dobou splatnosti po roce 2009:

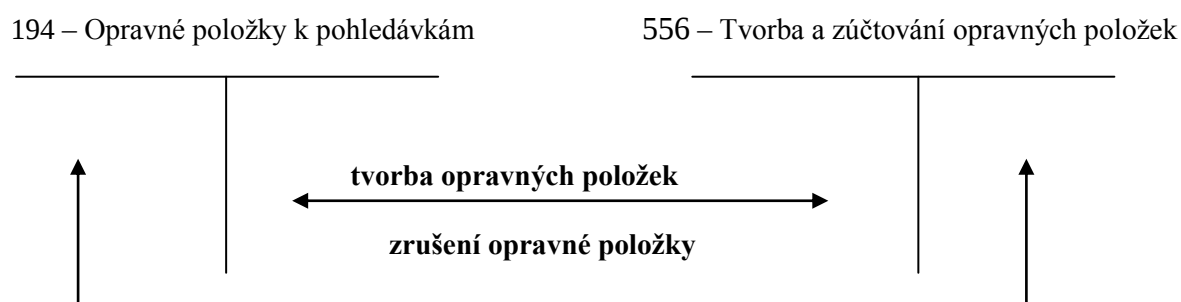


Schéma 1: Účtování o opravných položkách k pohledávkám²⁸

- **Obec Temelín**

Obec Temelín v roce 2010 tvořila opravné položky k pohledávkám za svými odběrateli. Částku 17 469 Kč nalezneme v položce korekce u krátkodobých pohledávek, konkrétně za odběrateli. Tato tvorba opravných položek byla doúčtována dodatečně k 31. 12. 2010 k

²⁷ I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*, str. 127.

²⁸ Vlastní zpracování

pohledávkám po splatnosti a nepromítla se ve výsledovce, tedy není celá vykazována na účtu 556 – Tvorba opravných položek. Částkou 16 758 Kč nebyl ovlivněn hospodářský výsledek a operace byla zaúčtována rozvahově na účet 406 – Oceňovací rozdíly ze změny metody k pohledávkám. Pohledávky byly po splatnosti již před rokem 2010. Zbylá částka, tedy 711 Kč byla zaúčtována již na účet 556 – Tvorba opravných položek, a to k pohledávkám po splatnosti vzniklé již v roce 2010.

Datum	Text	MD	D	Kč
31. 12. 2010	Tvorba OP k pohledávkám po splatnosti již před rokem 2010	406	194	16 758
31. 12. 2010	Tvorba OP k pohledávkám po platnosti	556	194	711

Tabulka 1: Opravné položky k pohledávkám

V roce 2011 obec Temelín opět vykazuje stejnou částku 17 469 Kč v korekci pohledávek za odběrateli. Pohledávky teda nebyly splaceny a ani nebyla dotvořena další opravná položka. Podle mého názoru by obec měla tuto skutečnost napravit. Měla by posoudit, zda jsou tyto pohledávky vymahatelné, a v tomto případě vytvořit další opravnou položku. Pokud zjistí, že je pohledávka již nevymahatelná, měla by jí plně odepsat.

Jako příklad jsem si vybrala pohledávku od občanů za vývoz odpadu v hodnotě 3 200 Kč vzniklou v letech 2006 a 2007. Obec k této pohledávce vytvořila opravnou položku 10 %, tedy 320 Kč. Pohledávka je nevymahatelná a doporučila bych jí plně odepsat. Pokud by obec ještě předpokládala její částečné nebo úplné uhrazení i po odepsání, měla by jí evidovat na podrozvahovém účtu.

Číslo	Text	MD	D	Kč
1	Zrušení opravné položky	194	406	320
2	Odpis pohledávky	557	321	3 200

Tabulka 2: Doučtování opravných položek

Pokud by tato situace nastala a za nějakou dobu byla dlužná pohledávka uhrazena, obec by o této skutečnosti účtovala takto.

Číslo	Text	MD	D	Kč
1	Evidence odepsané pohledávky	911	999	3 200
2	Úhrada již odepsané pohledávky	231	643	3 200
3	Odúčtování odepsané pohledávky z podrozvahového účtu	999	911	3 200

Tabulka 3: Podrozvahová evidence

3.4 Časové rozlišení

Vybrané účetní jednotky musí nově účtovat o nákladech a výnosech v časové a věcné souvislosti. Metoda časového rozlišení umožňuje dodržení tohoto pravidla akruálního principu, neboli rozlišení výdajů, příjmů, nákladů a výnosů v určitém časovém období. Vymezuje časové rozlišení v užším a širším pojetí. Pro časové rozlišení v užším pojetí (náklady, výnosy, příjmy a výdaje příštích období) je charakteristická znalost:

- účelu (na co byl vynaložen náklad, nebo z čeho vznikl výnos),
- částky (jaká je hodnota nákladu nebo výnosu),
- období (do kterého účetního období náklad nebo výnos spadá a v jakém poměru je rozdělit).²⁹

Časové rozlišení v širším pojetí zahrnuje i situace, ve kterých přesně neznáme výše uvedené parametry. V tomto případě jsou tvořeny účty dohadných položek.

„Metodu časového rozlišení nepoužije účetní jednotka v případě, pokud náklady na získání informace převýší přínosy plynoucí z této informace a tato informace se nepovažuje za

²⁹ P. ŠTOHL, V. KLIČKA, *Maturitní okruhy z účetnictví*, str. 105. – 108.

významnou.³⁰ Může být stanovena i hladina významnosti, od které by mělo být o časovém rozlišení účtováno. Tato hladina významnosti by měla být vymezena ve vnitroorganizační směrnici. Jako hladina významnosti je v obci Temelín považována hodnota 300 000 Kč.

Pro časové rozlišení je typické jeho zaúčtování na přelomu roku. Stává se, že k plnění dochází ke konci roku, ale příslušné faktury či doklady dojdou až v průběhu následujícího roku. Vzniká tak nesoulad časové a věcné souvislosti a je potřeba o této skutečnosti účtovat.

Účtování časového rozlišení je jednoduché. Náklady a příjmy příštího období a dohadné účty aktivní nalezneme v aktivech rozvahy vybrané účetní jednotky a naopak výnosy a výdaje příštích období a dohadné účty pasivní hledáme v pasivech rozvahy. Náklady a výnosy příštích období obec eviduje v případě, že se v běžném roce uskutečnil výdaj či příjem peněžních prostředků k danému nákladu či výnosu, jenž se uskuteční v následujícím období. Stejná situace probíhá u příjmů a výdajů příštích období v opačném pořadí, tzn. nejdříve vzniká náklad či výnos běžného období a přijetí platby či zaplacení proběhne až v příštím období. Použití dohadných účtů pasivních a aktivních nastává, pokud v okamžiku uskutečnění neznáme skutečnou částku výnosu či nákladu. Částku, o které účtujeme v podobě dohadných účtů, pouze odhadujeme.

Důležitou poznámkou je opět skutečnost, že vybrané účetní jednotky musely v roce 2010 účtovat o časovém rozlišení, které nastalo v předcházejících letech dodatečně opět prostřednictvím účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody, což se netýkalo obce Temelín.³¹

- **Obec Temelín**

V roce 2010 neúčtovala o nákladech, příjmech, výnosech a výdajích příštího období ani o dohadných položkách aktivních. V částce 1 060 000 Kč účtovala pouze na dohadných

³⁰ I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*, str. 74. – 77.

³¹ takéž

položkách pasivních. V roce 2011 obec opět vykazuje pouze částku 325 761 Kč na účtu dohadné položky pasivní, dohadné účty aktivní se účtují souvztažně s výnosy a ty v hlavní činnosti obec neměla.

K 31. 12. 2010 Obec tvořila dohadné účty pasivní k nepřijatým fakturám za elektřinu, vodu, plyn a uhlí na základě odhadů podle minulého roku. Účet 502 – Energie je analyticky členěna podle typu druhu.

Datum	Text	MD	D	Kč
31. 12. 2010	Dohadné položky - elektřina	502/300	-	920 000
	- Voda	502/311	-	50 000
	- Plyn	502/312	-	60 000
	- Uhlí	502/313	-	30 000
	- Celkem	-	389	1 060 000

Tabulka 4: Časové rozlišení

3.5 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisování majetku poprvé proběhlo, jak už bylo řečeno, k 31. 12. 2011, kdy vybrané účetní jednotky musely doúčtovat oprávky k celému svému majetku za uběhlá léta používání. Plně odpisovat začali k 1. 1. 2012. Odpisy mohou být vysvětleny dvěma způsoby, a to:

- Opotřebení majetku je vyjádřeno právě odpisy a jeho vykazovaná hodnota v rozvaze je upravována pomocí oprávek. Hodnota používaného majetku je tak přesnější.
- „Odpisy jsou nákladovou položkou umožňující vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku. Situace, kdy účetní jednotka není schopna svými výnosy krýt odpisy majetku, znamená, že upřednostňujeme běžnou

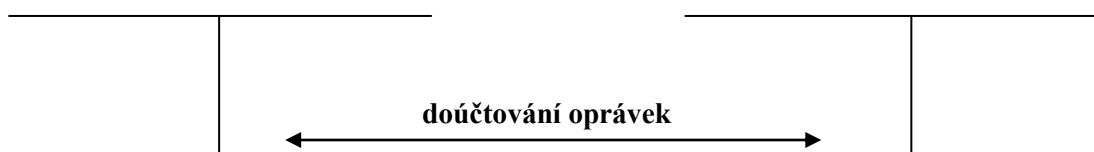
*spotřebu před dlouhodobějšími investicemi a nevytváříme možné zdroje k obnově majetku.*³²

Zvláštností však bylo to, že obce musely k poslednímu dni roku 2011 doúčtovat oprávky na účet 406 – Oceňovací rozdíly ze změny metody, nikoli na účet 556 – Odpisy dlouhodobého majetku jak je tomu za normální situace. V účetní závěrce byly vykázány pouze oprávky, které byly zaúčtovány současně jako oceňovací rozdíl. Od 1. 1. 2012 vybrané účetní jednotky účtují o odpisech souvztažně s náklady.

2011

081 – Oprávky ke stavbám

406 – Oceňovací rozdíly při změně metody



2012

081 – Oprávky ke stavbám

556 – Odpisy k dlouhodobému majetku

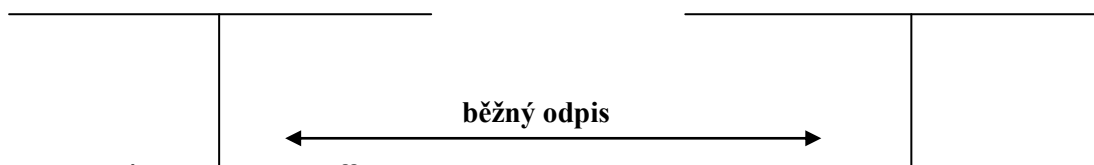


Schéma 2: Účtování o odpisech³³

Dooprávkování jednotlivého majetku způsobovalo potíže, protože vybrané účetní jednotky nebyly schopny v některých případech stanovit dobu pořízení majetku, a díky tomu ani jeho dobu použitelnosti. Vybraná účetní jednotka sama stanoví životnost daného majetku a vypočte roční odpis tak, aby vypočtené oprávky zabezpečovala jak fyzické, tak i morální opotřebení.

ČÚS 708, Odpisování dlouhodobého majetku stanovují: „Účetní jednotka pro naplnění ustanovení 7 ods. 1 zákona zvolí způsob odpisování rovnoměrný, výkonový nebo

³² I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*, str. 165

³³ Vlastní zpracování

*komponentní. V účetním období roku 2011 a 2012 může účetní jednotka použít též zjednodušený způsob odpisování. Kombinace způsobů odpisování v rámci účetní jednotky není vyloučena. Změnu způsobu odpisování lze provést vždy pouze s účinností od prvního dne následujícího období.*³⁴ Podle Schneidrové se již zjednodušený způsob odpisování od roku 2013 používat nesmí. Pokud se vybraná účetní jednotka rozhodne pro rovnoměrné odpisování (Obec Temelín) je důležité, aby při volbě doby životnosti respektovala:³⁵

- a) charakteristiku dlouhodobého majetku, například materiálovou podstatu a její trvanlivost,
- b) charakter prostředí, ve kterém bude dlouhodobý majetek využíván, například vystavení povětrnostním podmínkám, nadzemní uložení či nezastřešení,
- c) stupeň intenzity užívání dlouhodobého majetku,
- d) rychlost morálního zastarávání dlouhodobého majetku,
- e) opotřebení dlouhodobého majetku, jehož není účetní jednotka prvním uživatelem, ale jeho stav odpovídá opotřebení v první třetině jeho předpokládané doby používání,
- f) další specifické podmínky používání dlouhodobého majetku nebo jeho individuální vlastnosti.

³⁴ ČÚS 708, Odpisování dlouhodobého majetku

³⁵ ČÚS 708, Odpisování dlouhodobého majetku

- **Obec Temelín**

K 31. 12. 2011 obec musela dooprávkovat veškerý majetek a v rozvaze vykazovala:

Položka	Brutto hodnota (v Kč)	Korekce (v Kč)	Netto hodnota (v Kč)	Poměr oprávek k brutto hodnotě majetku
Stavby	207 803 342,76	33 372 651,80	174 430 690,96	16,05 %
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	10 735 613,33	7 274 660,56	3 460 952,77	67,76 %

Tabulka 5: Vykazování oprávek

Z výše uvedeného vyplývá, že dotvořené oprávky ke stavbám jsou nižší, a to z důvodů delší životnosti daného druhu majetku. Vysoké částky oprávek jsem si všimla u samostatných movitých věcí, resp. oprávky tvoří 67,76 % celé hodnoty. Z toho vyplývá, že movité věci, které obec používá, jsou starší. Podle velikosti oprávek jsou téměř odepsané.

Vybrala jsem si konkrétní příklad z tvorby oprávek. K 15. 1. 2007 byl pořízen traktor v pořizovací ceně 149 990 Kč. Jak už bylo řečeno, k 31. 12. 2011 musely být doúčtovány oprávky za uběhlou dobu používání, neboli 59 měsíců (celková doba použitelnosti byla zvolena 8 let, neboli 96 měsíců). Obec odpisuje rovnoměrně a začíná odpisovat po měsíci zařazení.

Pořizovací cena = 149 990,00

Doba odpisování = 8 let

Měsíční odpis: $\frac{149\,990}{96} = 1\,563 \text{ Kč}$

Doúčtované opravné položky k 31. 12. 2011 jsou tedy 92 217 Kč. Veškeré dotvoření opravných položek k dlouhodobému majetku muselo být proúčtováno na účtu 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody tak, aby nebyl ovlivněn hospodářský výsledek. V roce 2012 už Obec účtovala oprávky přes nákladový účet 551 – Odpisy. Oprávky za rok 2012 k traktoru, které ovlivnily hospodářský výsledek, činily 17 193 Kč.

Datum	Text	MD	D	Kč
31. 12. 2011	Dotvoření OP k traktoru	406	081	92 217
31. 12. 2012	OP k traktoru	551	081	17 193

Tabulka 6: Odpisy

4 Výsledek rozpočtového hospodaření a výsledek hospodaření

4.1 Porovnání výsledku rozpočtového hospodaření a výsledku hospodaření obce Temelín

Jako každý územní samosprávný celek i obec Temelín na základě svého schváleného rozpočtu hospodaří s peněžními prostředky. Aby byl rozpočet schválen, tak musí projít rozpočtovým procesem. Důležitou poznámkou je, že schválený rozpočet nemusí být shodný s rozpočtem na konci roku, a to na základě úprav během rozpočtového roku. Pokud obec provádí nějaké změny v rozpočtu, musí tvořit tzv. rozpočtové opatření.³⁶

Pro představu jsem připravila tabulku rozpočtů obce v jednotlivých letech.

Rozpočet		2009	2010	2011	2012
Příjmy	rozpočet	27 500 000 Kč	90 650 000 Kč	64 280 000 Kč	60 800 000 Kč
	skutečnost	36 060 285 Kč	79 348 654 Kč	69 287 674 Kč	66 582 532 Kč
	plnění	131 %	87,5 %	108 %	109,5 %
Výdaje	rozpočet	24 190 000 Kč	90 650 000 Kč	70 600 000 Kč	72 800 000 Kč
	skutečnost	31 550 190 Kč	46 722 544 Kč	74 028 434 Kč	78 083 880 Kč
	plnění	130 %	51,5 %	105 %	107,2 %

Tabulka 7: Rozpočet v letech 2009 - 2012

³⁶ Š. NOVÁKOVÁ, *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách II.díl*, str. 30. – 38.

V roce 2010 viditelně vzrostly příjmy a výdaje oproti roku 2009. Obec změnila koeficient pro výpočet daně z nemovitosti z 1 na 5. Nejvíce nových příjmů plynulo od Jaderné elektrárny Temelín, jejíž pozemky spadají do katastru obce. Ve stejném roce navýšila i rozpočtované výdaje, které však během roku celé neuplatnila. V dalších letech obec schválila schodkový rozpočet, který kryla ze svých rezerv z minulých let.

Přechod účetnictví z peněžního principu na aktuální princip přinesl novinku. Obec musely začít vykazovat výkaz zisku a ztrát pro zjištění hospodářského výsledku. Nákladové a výnosové účty byly odstraněny z rozvahy a tvoří samostatný výkaz. Do této doby jsme se setkávali pouze s výsledkem rozpočtového hospodaření, konkrétně s rozdílem mezi příjmy a výdaji běžného roku, známé jako saldo. Tento výsledek rozpočtového hospodaření se však nerovná nově zavedenému výsledku hospodaření. Rozdíl je způsoben náklady a výnosy, které nejsou v daném období výdaji či příjmy peněžních prostředků.

Položka	2009	2010	2011	2012
Náklady	4 960 187 Kč	4 686 196 Kč	5 915 255 Kč	5 588 893 Kč
Výnosy	3 880 841 Kč	4 619 582 Kč	5 882 775 Kč	14 932 290 Kč
Hospodářský výsledek	- 1 079 346 Kč	- 66 614 Kč	- 32 477 Kč	9 343 394 Kč

Tabulka 8: Hospodářské výsledky v průběhu let 2009 - 2012

Obec vykazuje mezi roky 2009 – 2011 účetní ztrátu. Viditelný rozdíl vidíme v roce 2012, v kterém obec vykazuje zisk. Tato změna byla způsobena růstem výnosů z majetkových daní, a to téměř o 92 %.

Období	2009	2010	2011	2012
Výsledek rozpočtového hospodaření	4 510 095 Kč	32 626 110 Kč	- 4 740 760 Kč	- 11 501 348 Kč
Výsledek hospodaření	- 1 079 346 Kč	- 66 614 Kč	- 32 477 Kč	9 343 394 Kč

Tabulka 9: Srovnání hospodářského výsledku s výsledkem rozpočtového hospodaření

Pokud se podíváme na výsledky rozpočtového hospodaření a posoudíme je s výsledkem hospodaření, všimneme si viditelných rozdílů. Zajímavá je skutečnost, která nastala například v roce 2012. Rozpočet daného roku byl schodkový v hodnotě 11 501 348 Kč, přitom výsledek hospodaření je ziskový v hodnotě 9 343 394 Kč. Tento fakt je způsoben tím, že ne každý výnos (náklad) je příjmem (výdajem). Zpětně je obtížné přesně zjistit, z jakého důvodu došlo k tomuto viditelnému rozdílu. Proto jsem si připravila souvislý příklad, který ukáže vliv případů na výsledek hospodaření a výsledek rozpočtového hospodaření.

4.2 Vzorový příklad

Příklad je založen na běžné činnosti obce z roku 2012.

1. Obec vybírá poplatky za psy od obyvatel v celkové hodnotě 2 000 Kč. Nejdříve zaúčtuje předpis k této pohledávce a později úhradu.
2. Pořizuje počítač na fakturu v hodnotě 20 000 Kč. Hodnota počítače spadá do maximální a minimální hranice pro drobný hmotný majetek, tedy 3 000 Kč až 40 000 Kč. Obec musí nejdříve zaúčtovat pořízení, potom úhradu a zařazení.

Celkem důležité je podotknout, že pokud by se obec rozhodla počítač vyřadit, tak v našem případě, jelikož ho pořídila po 1. 1. 2010, by účtovala na vrub účtu 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Jiná situace by nastala, pokud by tento drobný hmotný majetek byl pořízen před 1. 1. 2010, neboli před účetní reformou. V tomto případě by obec musela zaúčtovat vyřazení na vrub účtu 401 - Jmění účetní jednotky a ve prospěch účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Od vyřazení drobného hmotného majetku v příkladu abstrahuji, ale přišlo mi vhodné na tuto skutečnost upozornit.

3. Obec přijme od kraje neinvestiční transfer bez vypořádání na provoz základní školy v hodnotě 120 000 Kč. V tomto případě je opět zaúčtován předpis a v okamžiku obdržení peněz i přijetí transferu.

4. Své vlastní příspěvkové organizaci, základní škole, poskytne transfer v hodnotě 80 000 Kč. Nastává zde stejná situace, jako v předchozím případě, jen se jedná o závazek obce vůči základní škole.
5. Odpisy k movitým věcem v hodnotě 14 000 Kč.
6. Obec uzavřela pojistnou smlouvu ke dni 1. 9. 2012 se splatností vždy k 15. 9. daného roku. Pojistné za období 1. 9. 2012 – 31. 8. 2013 činí 24 000 Kč. K 1. 9. 2012 je zaúčtována faktura ročního pojistného. Jelikož je placené roční pojistné, v našem případě na část roku 2013, je nezbytné jej časově rozlišovat. Měsíční pojistné vychází na 2 000 Kč a do konce roku 2012 pojistné činí celých 8 000 Kč (4 měsíce). Z toho vyplývá, že 8 000 Kč je náklad daného roku, však zbylých 16 000 Kč obec časově rozlišuje. V roce 2013 nesmí obec zapomenout časové rozlišení rozpustit a doúčtovat náklad platný pro rok 2013.
7. Obec se rozhodla na základě hladiny významnosti tvořit rezervu na sanaci ekologických zátěží z důvodu provozování skládky po dobu 5 let. Náklady na sanaci jsou předpokládány v hodnotě 250 000 Kč a roční rezerva bude činit 50 000 Kč.
8. Na fakturu byly nakoupeny kancelářské potřeby v hodnotě 3 000 Kč. V první řadě obec zaúčtuje fakturu a kancelářské potřeby zařadí jako materiál. Část kancelářských potřeb hned spotřebuje.
9. Byla vystavená faktura v hodnotě 1 000 Kč za inzerci v obecním zpravodaji se splatností 15 dní. Faktura nebyla uhrazena ani po zaslání dvou upomínek a je již 90 dnů po splatnosti. Pohledávka se dostala do fáze vymáhání u příslušného správce daně. Obec tedy musí zaúčtovat opravnou položku k pohledávkám v hodnotě 10 % z ceny.
10. Obci přišla faktura za elektřinu za listopad v hodnotě 50 000 Kč. Za prosinec daného roku obec předpokládá stejnou hodnotu a bude tvořit dohadný účet pasivní.

11. Obec nakupuje popelnice, které později prodává svým občanům. Jedna popelnice stojí 800 Kč. Celkem jich nakoupila 10 ks v celkové hodnotě 8 000 Kč. Hned prodala jednu popelnici v hodnotě 1 000 Kč v hotovosti.

Je důležité podotknout, že k účtu 261 – Pokladna nelze přiřazovat rozpočtovou skladbu, je třeba o příjmech a výdajích účtovat s rozpočtovou skladbou tak, jako by byly přijímány a vydávány z bankovního účtu, z něhož se okamžitě ve výši příjmů zaúčtuje zvýšení zálohy do pokladny, ve výši výdajů se naopak záloha pokladně sníží.³⁷

12. Obec předepsala a poté inkasovala místní poplatek za provozování výherního hracího přístroje dle § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Sazba poplatku za každý výherní hrací přístroj na 3 měsíce činí 5 000 Kč. Obec eviduje celkem 15 hracích přístrojů. Provozovatelé výherních hracích přístrojů hradí rovnou celé roční poplatky.

Číslo	Text	MD	D	Kč
1.1	Předpis pohledávky z místních poplatků – poplatek za psy	315	606	2 000
1.2	Úhrada poplatků	231/1341	315	2 000
2.1	Faktura přijatá za počítač	501	321	20 000
2.2	Úhrada faktury přijaté	321	231/5137	20 000
2.3	Zařazení DHM	028	088	20 000
3.1	Předpis přijetí neinvestičního transferu	348	672	120 000

³⁷ J. ROČÁKOVÁ, J. LOHONKOVÁ a kol., *Metodický pokyn Jihočeského kraje*, str. 97

3.2	Přijetí transferu	231/4121	348	120 000
4.1	Předpis závazku – poskytnutí transferu	572	349	80 000
4.2	Úhrada transferu	349	231/5331	80 000
5.	Odpisy k movitým věcem	551	082	14 000
6.1	Faktura ročního pojistného k 1. 9. 2012	594	-	8 000
		381	-	16 000
		-	321	24 000
6.2	Úhrada faktury	321	231/5163	24 000
7.	Tvorba rezerv	555	441	50 000
8.1	Nákup kancelářských potřeb	112	321	3 000
8.2	Úhrada faktury	321	231/5139	3 000
8.3	Spotřeba kancelářských potřeb	501	112	1 000
9.1	Vydaná faktura za inzerci	311	602	1 000
9.2	Tvorba opravné položky k pohledávce	556	194	100
10.1	Elektrická energie – zaúčtování nákladů	502	-	100 000
	- faktura přijatá	-	321	50 000
	- tvorba opravné položky	-	389	50 000

10.2	Úhrada faktury	321	231/5154	50 000
11.1	Přijatá faktura za pořízení popelnic	132	321	8 000
11.2	Úhrada faktury	321	231/5138	8 000
11.3	Prodej jedné popelnice hotově	231/2112	604	1 000
11.4	Doúčtování pokladny	261	231/5182	1 000
11.5	Vyřazení popelnice	504	132	800
12.1	Předpis místního poplatku za výherní hrací přístroje	315	606	300 000
12.3	Přijetí místního poplatku	231/1347	315	300 000

Tabulka 10: Účetní deník

Na základě těchto jednoduchých účetních případů by obec vykazovala hospodský výsledek se ziskem 150 100 Kč.

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK			
501	21 000 Kč	602	1 000 Kč
502	100 000 Kč	604	1 000 Kč
504	800 Kč	606	302 000 Kč
551	14 000 Kč	672	120 000 Kč
555	50 000 Kč	CELKEM	424 000 Kč
556	100 Kč		
572	80 000 Kč		ZISK = 150 100 Kč
594	8 000 Kč		
CELKEM	273 900 Kč		

Tabulka 11: Hospodářský výsledek

Skutečnost je taková, že zavedením nových účetních metod se výsledek hospodaření nemůže rovnat výsledku rozpočtového hospodaření. Na základě daného příkladu by příjmy činily 423 000 Kč a výdaje 186 000 Kč.

Rozpočtová skladba	Název	Kč
PŘÍJMY		
1341	Poplatky ze psů	2 000
1347	Poplatky za provozovaný výherní hrací přístroj	300 000
2112	Příjmy z prodeje zboží	1 000
4121	Neinvestiční přijatý transfer od obcí	120 000
PŘÍJMY CELKEM		423 000
VÝDAJE		
5137	Drobný DHM	20 000
5138	Nákup zboží	8 000
5139	Nákup materiálu	3 000
5154	Elektrická energie	50 000
5163	Služby peněžních ústavů	24 000
5182	Výběr hotovosti z bankovního účtu do pokladny	1 000
5331	Neinvestiční transfer zřízeným příspěvkovým organizacím	80 000
VÝDAJE CELKEM		186 000

Tabulka 12: Výsledek rozpočtového hospodaření

Pro lepší přehlednost tabulka níže vyčísluje jednotlivé položky vykazovaného výsledku hospodaření a výsledku rozpočtového hospodaření.

Položka	Příjmy/Výnosy	Výdaje/Náklady	Přebytek/Zisk
Výsledek rozpočtového hospodaření	423 000 Kč	186 000 Kč	237 000 Kč
Výsledek hospodaření	424 000 Kč	273 900 Kč	150 100 Kč

Tabulka 13: Srovnání hospodářského výsledku s výsledkem rozpočtového hospodaření

Rozdíl je viditelný ve vykazování výsledků i přes malý objem účetních případů. Hlavní důvod je samozřejmě v tom, jak už bylo zmíněno, že ne každý náklad je výdaj a každý výdaj je náklad. To stejné platí i u výnosů a příjmů. Jelikož není vzorový příklad příliš obsáhlý, není složité najít důvody těchto rozdílů, které jsou způsobeny zavedením nových účetních metod.

Pokud se podíváme na příjmy a výnosy, tak si všimneme, že rozdíl je pouhých 1 000 Kč. Tento rozdíl byl způsoben neuhrazením faktury vydané za inzerci v obecním zpravodaji. Tato pohledávka nebyla uhrazena, tudíž nenastal žádný peněžní příjem.

Velkého rozdílu si však všímáme u výdajů a nákladů. Zde je to trochu komplikovanější, proto bude lepší zobrazit jednotlivé vlivy v tabulce. Výdaje upravím o nerovnosti, tak aby se rovnaly nákladům.

VÝDAJE		186 000 Kč
Účet	Důvod	+/- Částka
Tvorba opravné položky k pohledávce	Náklad není skutečný peněžní výdaj - zaúčtováno z důvodu opatrnosti.	+ 100 Kč
Odpisy	Stejná situace, kdy náklad není skutečný peněžní výdaj	+ 14 000 Kč

Časové rozlišení	Zaúčtování nákladu daného roku, který bude uhrazen v následujícím období – zaúčtováno z důvodu věcné a časové souvislosti	+ 50 000 Kč
Tvorba rezervy	Tvorba rezervy není peněžní výdaj. Skutečný výdaj proběhne až v roce uskutečnění činnosti, pro kterou je rezerva tvořena - zaúčtováno z důvodu opatrnosti.	+ 50 000 Kč
Časové rozlišení	V tomto případě odlišná situace, kdy v daném roce byla uskutečněna platba služby s částí i na následující období. Tudiž tato část, placená na následující období, nemůže být nákladem daného roku.	- 16 000 Kč
Nákup a spotřeba materiálu	Účetní jednotka nakoupila kancelářské potřeby na sklad a skutečně uhradila celou částku. V okamžiku, kdy spotřebuje část potřeb, účtuje o nákladu. Pokud nespotřebuje celou část pořízeného materiálu, peněžní výdaj je vyšší než náklady.	- 2 000 Kč
Nákup a prodej zboží	Stejný případ jako u materiálu.	- 7 200 Kč
Převod peněžních prostředků mezi bankovním účtem a pokladnou	Evidováno jako výdaj, ale ve skutečnosti je to pouhé přesunutí peněžních prostředků.	- 1 000 Kč
NÁKLADY		273 900 Kč

Tabulka 14: Vlivy rozdílů výdajů a nákladů

Po celkem dlouhé úpravě jsem dospěla k vyrovnaným nákladům a výdajům. Z celého příkladu vyplývá jediné, a to, že výsledek hospodaření nevypovídá nic o skutečném hospodaření obce. V mém příkladu vyšel zisk, který je ale ve skutečnosti mnohem vyšší, protože obec inkasovala vyšší částku v jednotlivých příjmech. Na základě daného příkladu je třeba se zamyslet, zda obec jako územní samosprávný celek potřebuje vykazovat výsledek hospodaření, který vlastně nic nevypovídá o jejím skutečném hospodaření.

Závěr

Jak už bylo zmíněno, dne 23. 7. 2007 na zasedání vlády bylo rozhodnuto o reformě účetnictví státu, která byla započata od roku 2010. Kroky účetní reformy postupně postupovaly k hlavnímu cíli, a to „*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.*“ V prvním roce reformy byly zavedeny nové metody, které byly považovány za „méně“ náročné. Problém byl v tom, že obce do této doby účtovaly na základě peněžního principu a byly nuceny začít účtovat na základě akruálního principu, což byl podle mého názoru jeden z největších problémů. Z roku na rok přecházely na úplně jiný systém, který jim byl do teď neznámý. Obce nebyly dostatečně informované a nevěděly jak správně účtovat.

Můj názor na celou účetní reformu je rozpolcený. Z jedné strany chápu snahu vlády o harmonizaci účetnictví vybraných účetních jednotek, tak aby se nejvíce podobalo účetnictví podnikatelů a tyto jednotky mohly být srovnatelné se ziskovými subjekty. Ale na druhé straně bylo zbytečné z dobře fungujícího systému přecházet na něco kompletně odlišného. Obce jsou neziskový sektor a výsledek hospodaření nevypovídá nic o jejich skutečném hospodaření.

Podle účetní obce Temelín je účetnictví po reformě mnohem složitější a zbytečně komplikované. Zejména se jedná o to, že je třeba kontrolovat jak příjmy a výdaje tak i náklady a výnosy zároveň. Myslím zejména to, že obce jsou nyní nuceny k mnoha případům tvořit předpisy a v okamžiku úhrady musí analyticky rozčleňovat příjmy (výdaje) rozpočtové skladby. Takže nejenom, že musí rozhodnout, který výnosový (nákladový) účet použijí, musí rozhodnout, i kterou rozpočtovou skladbu k danému příjmu (výdaji) přiřadí. V některých případech obce jsem našla nesrovnalosti, které vyplývají z nedostatečné informovanosti a praxe. Se vstupem reformy v platnost neměla obec žádné publikace či doporučené návody. V posledních dvou letech však Jihočeský kraj vydává metodiky k předpokládaným případům s variantním řešením a kladně hodnotím i seznam výnosů (nákladů) s přiřazenou rozpočtovou skladbou.

Pokud by celá účetní reforma byla zavedena v delším časovém horizontu, obce by možná byly lépe připraveny a neřádaly by v některých situacích, jako je tomu dodnes. Samozřejmě vše je otázka času a s nabývajícími zkušenostmi se i každý „válečník“ stává „generálem“.

Seznam použité literatury

Knižní publikace

- Š. NOVÁKOVÁ, *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách II.díl.* Vydání 1, Praha, 2011. ISBN 978-80-245-1797-1.
- J. PEKOVÁ, *Hospodaření a finance územní samosprávy.* Vydání 1, Praha, 2004. ISBN 80-7261-086-4.
- J. PEKOVÁ, J. PILNÝ, *Veřejná správa a finance veřejného sektoru.* Vydání 1, Praha, 2002. ISBN 80-86395-21-9.
- R. POMAHÁČ a kol., *Veřejná správa.* Vydání 1, Praha, 2013. ISBN 978-80-7400-4476.
- P. PRŮCHA, *Veřejná správa a samospráva.* Vydání 1, Praha, 2004. ISBN 80-86775-03-08.
- I. SCHNEIDEROVÁ, Z. NEJEZCHLEB, *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO.* Vydání 1, 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.
- J. ROČÁKOVÁ, J. LOHONKOVÁ a kol., *Metodický pokyn Jihočeského kraje*, str. 97.
- P. ŠTOHL, V. KLIČKA, *Maturitní okruhy z účetnictví.* 4. upr. vydání, Znojmo, 2011. ISBN 978-80-87237-32-8.
- SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2010 a ÚSC.* Vydání 1, Turnov, 2010. ISBN 978-80-254-6862-3.

Legislativa

- Zákon 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon 128/2000 Sb., o obcích
- Zákon Sb., o účetnictví
- Vyhláška 410/2009 Sb., přechodná ustanovení
- ČÚS 708, Odpisování dlouhodobého majetku
- Zákon 565/1990 Sb., o místních poplatcích

Elektronické zdroje

- GALILEO CORPORATION,s. r. o., Oficiální stránky obce Temelín [online]. © 2013 [cit.2013-01-05]. Dostupné z: <http://www.obectemelin.cz>
- WEBHOUSE, Obce.cz [online]. © 1996 – 2013 [cit. 2013-01-05]. Dostupné z: <http://mesta.obce.cz/vyhledat2.asp?okres=3301>

Seznam obrázků, tabulek a schémat

Obrázek 1: Mapa.....	17
Tabulka 1: Opravné položky k pohledávkám	22
Tabulka 2: Doučtování opravných položek	22
Tabulka 3: Podrozvahová evidence	23
Tabulka 4: Časové rozlišení.....	25
Tabulka 5: Vykazování opravek	28
Tabulka 6: Odpisy.....	29
Tabulka 7: Rozpočet v letech 2009 - 2012	30
Tabulka 8: Hospodářské výsledky v průběhu let 2009 - 2012	31
Tabulka 9: Srovnání hospodářského výsledku s výsledkem rozpočtového hospodaření	31
Tabulka 10: Účetní deník.....	36
Tabulka 11: Hospodářský výsledek	36
Tabulka 12: Výsledek rozpočtového hospodaření.....	37
Tabulka 13: Srovnání hospodářského výsledku s výsledkem rozpočtového hospodaření ..	38
Tabulka 14: Vlivy rozdílů výdajů a nákladů	39
Schéma 1: Účtování o opravných položkách k pohledávkám	21
Schéma 2: Účtování o odpisech.....	26

Přílohy

Účtový rozvrh

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 021 – Stavby
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- 031 – Pozemky
- 032 – Kulturní předměty
- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku
- 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku
- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 061 – Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiály na skladě
- 119 – Materiál na cestě
- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě
- 138 – Zboží na cestě
- 151 – Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 152 – Opravné položky k software
- 153 – Opravné položky k ocenitelným právům
- 155 – Opravné položky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 156 – Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 161 – Opravné položky k pozemkům
- 162 – Opravné položky ke kulturním předmětům
- 163 – Opravné položky ke stavbám
- 164 – Opravné položky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 165 – Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů

166 – Opravné položky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
 167 – Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
 171 – Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
 172 – Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
 173 – Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti
 191 – Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
 192 – Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
 193 – Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám
 194 – Opravné položky k odběratelům
 195 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
 196 – Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek
 197 – Opravné položky k pohledávkám za účastníky sdružení
 198 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
 199 – Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám
 231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků
 236 – Běžné účty fondů územních samosprávných celků
 243 – Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb
 244 – Termínované vklady krátkodobé
 247 – Účty spravovaných prostředků
 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
 256 – Jiné cenné papíry
 261 – Pokladna
 262 – Peníze na cestě
 263 – Ceniny
 281 – Krátkodobé úvěry
 282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
 283 – Vydané krátkodobé dluhopisy
 289 – Jiné krátkodobé půjčky
 311 – Odběratelé
 312 – Směnky k inkasu
 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy
 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti
 316 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
 317 – Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
 318 – Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek
 319 – Pohledávky ze sdílených daní
 321 – Dodavatelé
 322 – Směnky k úhradě
 323 – Závazky z dávek sociálního zabezpečení
 324 – Krátkodobé přijaté zálohy
 326 – Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé
 327 – Přijaté zálohy daní
 328 – Závazky z výběru daní
 331 – Zaměstnanci
 333 – Jiné závazky vůči zaměstnancům
 335 – Pohledávky za zaměstnanci
 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
 341 – Daň z příjmů
 342 – Jiné přímé daně
 343 – Daň z přidané hodnoty
 345 – Jiné daně a poplatky
 346 – Pohledávky za státním rozpočtem
 347 – Závazky ke státnímu rozpočtu
 348 – Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků
 349 – Závazky k rozpočtům územních samosprávných celků

351 – Pohledávky za účastníky sdružení
352 – Závazky k účastníkům sdružení
361 – Krátkodobé pohledávky z ručení
362 – Krátkodobé závazky z ručení
367 – Pohledávky z vydaných dluhopisů
368 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
371 – Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
371 – Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
373 – Poskytnuté zálohy na dotace
374 – Přijaté zálohy na dotace
381 – Náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní
395 – Vnitřní zúčtování
396 – Spojovací účet při sdružení
401 – Jmění účetní jednotky
402 – Fond privatizace
403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku
405 – Kursové rozdíly
406 – Oceňovací rozdíly při změně metody
407 – Jiné oceňovací rozdíly
408 – Opravy chyb minulých období
411 – Fond odměn
412 – Fond kulturních a sociálních potřeb
413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
414 – Rezervní fond z ostatních titulů
416 – Fond reprodukce majetku, investiční fond
419 – Ostatní fondy
431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
432 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
441 – Rezervy
451 – Dlouhodobé úvěry
452 – Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
453 – Vydané dluhopisy
454 – Závazky z pronájmu
455 – Dlouhodobé přijaté zálohy
456 – Dlouhodobé závazky z ručení
457 – Dlouhodobé směnky k úhradě
458 – Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
462 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
464 – Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů
465 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy
466 – Dlouhodobé pohledávky z ručení
468 – Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
491 – Počáteční účet rozvázný
492 – Koneční účet rozvázný
493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období
499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů
501 – Spotřeba materiálu
502 – Spotřeba energie
503 – Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
504 – Prodané zboží
511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné

513 – Náklady na prezentaci
518 – Ostatní služby
521 – Mzdové náklady
523 – Náklady z dávek sociálního zabezpečení
524 – Zákonné sociální pojištění
525 – Jiné sociální pojištění
527 – Zákonné sociální náklady
528 – Jiné sociální náklady
531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitostí
538 – Jiné daně a poplatky
541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
542 – Jiné pokuty a penále
543 – Dary
544 – Prodaný materiál
547 – Manka a škody
548 – Tvorba fondů
551 – Odpisy dlouhodobého majetku
552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku
553 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku
554 – Prodané pozemky
555 – Tvorba a zúčtování rezerv
556 – Tvorba a zúčtování opravných položek
557 – Náklady z odepsaných pohledávek
561 – Prodané cenné papíry a podíly
562 – Úroky
563 – Kurzové ztráty
564 – Náklady z přecenění reálnou hodnotou
569 – Ostatní finanční náklady
591 – Daň z příjmů
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků
602 – Výnosy z prodeje služeb
603 – Výnosy z pronájmu
604 – Výnosy z prodaného zboží
605 – Výnosy ze správních poplatků
606 – Výnosy z místních poplatků
611 – Změna stavu nedokončené výroby
612 – Změna stavu polotovarů
613 – Změna stavu výrobků
621 – Aktivace materiálu a zboží
622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
631 – Výnosy z daně z příjmů fyzických osob
632 – Výnosy z daně z příjmů právnických osob
633 – Výnosy ze sociálního pojištění
634 – Výnosy z daně z přidané hodnoty
635 – Výnosy ze spotřebních daní
636 – Výnosy z majetkových daní
637 – Výnosy z energetických daní
638 – Výnosy z daně silniční
639 – Výnosy z ostatních daní a poplatků
641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642 – Jiné pokuty a penále
643 – Výnosy z odepsaných pohledávek
644 – Výnosy z prodeje materiálu

645 – Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
647 – Výnosy z prodeje pozemků
648 – Čerpání fondů
649 – Ostatní výnosy z činnosti
661 – Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
662 – Úroky
663 – Kursové zisky
664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
669 – Ostatní finanční výnosy
671 – Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu
672 – Výnosy z nároků na prostředky rozpočtu územních samosprávných celků
673 – Výnosy z nároků na prostředky státních fondů
Účtová třída 9 – podrozvahové účty
901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
911 – Odepsané pohledávky
912 – Odepsané závazky
999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům