

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

**Problematika účetnictví podniku a územně samosprávného celku
– vybrané obce**

**Accountancy Issues of The Company and Territorial Self-
Governing Unit - Selected Municipality**

DP – EF – KFÚ 2012 34

Bc. Zuzana Nováková

Vedoucí práce: Ing. Josef Horák, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Renata Janečková, K KREDIT s.r.o.

Počet stran: 82 Počet příloh: 2

Datum odevzdání: 4. května 2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 4. května 2012

Bc. Zuzana Nováková

Anotace

Cílem diplomové práce je porovnání účetnictví obcí před rokem 2010, po reformě účetnictví v roce 2010 a následné srovnání s účetnictvím podnikatelského subjektu. Úvodní část je věnována teoretickým otázkám, které se týkají veřejné správy, základním znakům účetnictví územně samosprávných celků, účetním postupům do konce roku 2009 a především změnám, které nastaly při reformě účetnictví počátkem roku 2010. V další části práce je provedena komparace účetnictví města Nový Bor v letech 2009, 2010 a 2011 včetně analýzy vypovídací schopnosti výkazů a rozdílných a společných prvků účetnictví na základě peněžního a akruálního principu. V závěru diplomové práce došlo ke shrnutí důsledků změn v účetnictví obcí a jeho přiblížení k účetnictví podnikatelských subjektů.

Klíčová slova

Akruální princip, město Nový Bor, peněžní toky, podnikatelský subjekt, rozpočet, rozpočtová skladba, účetní reforma, účetnictví, účetnictví státu, územně samosprávný celek, veřejná správa, zákon o účetnictví.

Annotation

The dissertation compares accountancy of municipalities before and after accountancy reform done in the year 2010 and compares it with business subjects accountancy after that year. The opening part of the dissertation is dedicated to theoretical matter of public Administration, basic character of Territorial Self-Governing Unit accountancy, accountancy procedures used before end of the year 2009 and especially is aimed on changes done in the beginning of the year 2010. The next part deals with accountancy of the city of Nový Bor in years 2009, 2010 and 2011, analyses the ability of statements to give objective evidence and then follow up with differences and common elements of financial and accrual principle. The ending part of this dissertation summarizes the consequences which followed the changes in municipality accountancy and their influence on the accountancy of business subjects.

Key Words

Accrual principle, accounting reform, accounting, State accounting, budget, budget structure, cash flows, public administration, The Accounting Act, The City of Nový Bor, The Comapny, Unit - Selected Municipality.

Obsah

Seznam zkratk	10
Seznam tabulek	12
Seznam obrázků	13
Úvod	14
1 Vymezení účetnictví v České republice	16
2 Struktura veřejné správy	19
2.1 Územní samospráva	20
2.1.2 Klasifikace obcí	21
2.1.3 Orgány obce	22
2.2 Rozpočtový proces.....	23
2.2.1 Rozpočet	24
2.2.2 Dotace	27
2.2.3 Přezkoumání hospodaření obce	28
2.2.4 Rozpočtová skladba	29
3 Normativní úprava účetnictví obcí	33
3.1 Účetní reforma v roce 2010	33
3.1.1 České účetní standardy	34
3.1.2 Účtové třídy územně samosprávných celků	35
3.2 Účetní a finanční výkazy.....	38
4 Problematika účtování města Nový Bor	43
4.1 Charakteristika města Nový Bor	43
4.2 Účetnictví města Nový Bor v roce 2009	45

4.3	Účetnictví města Nový Bor v roce 2010.....	46
4.4	Vybrané účetní operace v roce 2009 a 2010.....	47
4.4.1	Účtování příjmů	48
4.4.2	Účtování výdajů	53
4.5	Účetnictví města Nový Bor v roce 2011	61
5	Vypovídací schopnost výkazů.....	64
6	Porovnání účetnictví obce a podnikatelského subjektu	67
6.1	Právní úprava	67
6.2	Účtová osnova.....	67
6.3	Metody a postupy účtování	68
6.4	Finanční analýza	69
6.4.1	Finanční výkazy	70
6.4.2	Finanční ukazatele	71
	Závěr	76
	Seznam použité literatury	79
	Seznam příloh	82

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
Bc.	Bakalář
BÚ	Bankovní účet
č.	Číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
Dal	Pravá strana účtu
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmu fyzických osob
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EU	Evropská Unie
CHKO	Chráněná krajinná oblast
Ing.	Inženýr
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti, levá strana účtu
mil.	Milion
Mgr.	Magistr

obr.	Obrázek
odst.	Odstavec
resp.	Respektive
ROA	Rentabilita vloženého kapitálu
Sb.	Sbírky
SR	Státní rozpočet
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
Tab.	Tabulka
tis.	tisíc
TUL	Technická univerzita v Liberci
tzv.	Takzvané
ÚSC	Územně samosprávný celek
VH	Výsledek hospodaření
vid.	Viděno
ZŠ	Základní škola

Seznam tabulek

Tab. 1: Porovnání směrných účtových osnov.....	35
Tab. 2: Rozvaha pro nevýdělečné organizace a obce ve zjednodušeném rozsahu.....	39
Tab. 3: Výkaz zisku a ztrát pro a obce ve zjednodušeném rozsahu	40
Tab. 4: Složení Rady města Nový Bor	44
Tab. 5: Účtování vybraných běžných příjmů do roku 2009	49
Tab. 6: Účtování vybraných běžných příjmů od 1. ledna 2010.....	49
Tab. 7: Účtování vybraných kapitálových příjmů do roku 2009.....	50
Tab. 8: Účtování vybraných kapitálových příjmů od 1. ledna 2010	50
Tab. 9: Rozdělení dotací dle zdroje dotace.....	51
Tab. 10: Účtování nevratných dotací do roku 2009	51
Tab. 11: Účtování nevratné dotace od 1. ledna 2010	52
Tab. 12: Účtování vratných dotací do roku 2009	52
Tab. 13: Účtování vratných dotací od 1. ledna 2010.....	53
Tab. 14: Účtování průtokové dotace.....	53
Tab. 15: Účtování vybraných běžných výdajů do roku 2009.....	54
Tab. 16: Účtování zálohy energie do roku 2009	55
Tab. 17: Účtování vybraných běžných výdajů od 1. ledna 2010	55
Tab. 18: Účtování zálohy energie od 1. ledna 2010	56
Tab. 19: Účtování mezd do roku 2009	56
Tab. 20: Účtování mezd od 1. ledna 2010.....	57
Tab. 21: Účtování vybraných kapitálových výdajů do roku 2009	58
Tab. 22: Účtování vybraných kapitálových výdajů od 1. ledna 2010	59
Tab. 23: Účtování úvěru do roku 2009.....	59
Tab. 24: Účtování úvěru od 1. ledna 2010	60
Tab. 25: Účtování vybraných grantů do roku 2009.....	60
Tab. 26: Účtování vybraných grantů od 1. ledna 2010	61
Tab. 27: Účtování odpisu budovy	62
Tab. 28: Ukazatele likvidity	73
Tab. 29: Ukazatele celkové zadluženosti	74

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma veřejné správy	19
Obrázek 2: Organizační struktura města Nový Bor.....	44

Úvod

Tématem diplomové práce je problematika účetnictví územně samosprávného celku, konkrétně příklad vybrané obce a podniku. Tento námět byl zvolen z důvodu trvajících změn v účetnictví spojených s reformou účetnictví státu. Nacházíme se v čase krize, převážně právě krize ve veřejném sektoru. Je tedy kladem důraz na průhledné řízení státu a tento problém by měla zjednodušit zmíněná reforma.

Od 1. ledna roku 2010 došlo v účetnictví veřejného sektoru ke změnám, které jsou dány vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ze dne 11. listopadu 2009. Cílem reformy je vytvoření účetnictví státu, změnit způsob účtování subjektů veřejné správy a vytvořit přehlednější a transparentnější informace. Cílem této práce je porovnání účetnictví územně samosprávných celků před změnou tohoto zákona a po schválení změn. Díky reformě v účetnictví došlo k přiblížení účetnictví obcí a podnikatelských subjektů. Za dílčí cíl byl proto zvoleno srovnání účetnictví obcí a podniku.

Vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 410/2009 Sb., došlo k značným změnám účtování ve veřejném sektoru, kam spadají i územně samosprávné celky, tedy obce. Došlo ke změnám naplně poměrně velké části účtů, některé účty byly zcela zrušeny a vytvořily se účty nové. Územně samosprávné celky opustily účtování na základě peněžního principu a od roku 2010 účtují na základě akruálního principu, čímž se přiblížily účetnictví podnikatelských subjektů. Základní literaturou, z které práce vychází, jsou především zákony a vyhlášky Ministerstva financí České republiky. Konkrétně zákon č. 128/2000Sb., o obcích, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a České účetní standardy. Práce je spíše popisného charakteru, při psaní byly použity metody rešerše literatury, deskripce, analýzy, komparace a dedukce.

Práce je rozdělena do čtyř hlavních kapitol. První kapitola je věnována teoretickým východiskům, porozumění dané problematice a zákonům. Jsou zde vysvětleny změny týkající se probíhající reformy, důsledky, které z reformy vzešly a jaký dopad měly

na účtování územně samosprávných celků. V dalších kapitolách je charakterizováno město Nový Bor, popsány postupy a metody účtování tohoto města v roce 2009, 2010 a 2011. Dále došlo k porovnání vybraných účetních případů před rokem 2010 a po roce 2010, kdy došlo ke zmíněné reformě v účetnictví. V posledních kapitolách práce byla analyzována vypovídací schopnost výkazů a rozdíly v účtování podniku a obce včetně jejich komparace.

1 Vymezení účetnictví v České republice

Účetnictví zobrazuje stav, tok a výsledek podnikatelské činnosti v peněžních jednotkách. Dělíme ho na účetnictví manažerské (nákladové) a finanční účetnictví. Finanční účetnictví poskytuje celkový obraz o finanční situaci podniku, jeho aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku za období 12 po sobě jdoucích měsíců. Je určeno především pro vnější uživatele. Toto účetnictví se řídí zákony a nařízením ministerstva financí.¹

Právní úpravu účetnictví podnikatelů obsahuje:²

Základní normy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- Vyhláška č. 413/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Další předpisy:

- Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou finančními institucemi.
- České účetní standardy.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹ PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN 8024727897.

² HORWATH, N. *Podvojně účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2011. ISBN: 978-80-247-3807-9.

- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Jak je uvedeno v zákoně 563/1991 Sb., o účetnictví,³ „účetní jednotkou se rozumí subjekt, který je povinen vést účetnictví zachycující veškerou jeho hospodářskou činnost.“ Účetní jednotky jsou vyjmenované v § 1 tohoto zákona. Důležité je, že tam patří organizační složky státu podle zvláštního předpisu a právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky. Ostatní podnikatelé, kteří nejsou účetní jednotkou a nejsou vyjmenováni v zákoně uvedeném výše, mohou vést daňovou evidenci.

Dle Zákona o účetnictví se účetním jednotkám ukládá povinnost účtovat o předmětu účetnictví podvojnými zápisy a účtují do období, s nímž věcně a časově souvisí. Účtuje se tedy na akruální bázi. Účetní jednotka dodržuje při účetnictví směrnou účtovou osnovu, dle které vypracuje svůj účtový rozvrh, kde jsou uvedeny veškeré účty, které účetní jednotka ve sledovaném období používá. Účetnictví je možno vést v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Do roku 2010 ÚSC a Dobrovolné svazky obcí mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Od 1. 1. 2010 musejí vést účetnictví v plném rozsahu.⁴

Účtová osnova pro podnikatele dle zmíněného zákona obsahuje 9 účtových tříd:

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek.

Účtová třída 1 – Zásoby.

Účtová třída 2 – Finanční účty.

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy.

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.

Účtová třída 5 – Náklady.

Účtová třída 6 – Výnosy.

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁴ Tamtéž.

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty.

Účtová třída 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví.

Podniky musí, na konci účetního období, zveřejnit účetní závěrku, což je soubor finančních výkazů. Dle české účetní legislativy podnikatelské subjekty, sestavují účetní závěrku z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a příloh k účetní závěrce.

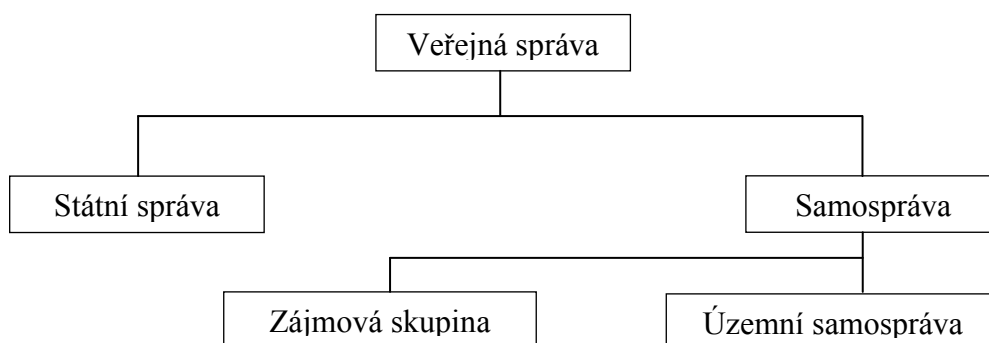
2 Struktura veřejné správy

Veřejná správa zahrnuje činnosti související s řízením veřejných záležitostí, s poskytováním veřejných služeb, a zajišťováním záležitostí ve veřejném zájmu.

Na veřejnou správu lze pohlížet ze dvou hledisek:

1. Veřejnou správu vykonává svými orgány stát nebo nechá správu na nestátním veřejnoprávním subjektu.
2. Z hlediska geografického, kdy je správa ústřední, územní nebo místní.

Veřejná správa je, dle prvního hlediska, tvořena dvěma hlavními systémy a vazbami mezi nimi. Prvním systémem je státní správa a druhý systém tvoří veřejná samospráva.



Obr. 1: Schéma veřejné správy (Provazníková, 2009, s. 12)

Státní správu vykonává stát, je přímo nebo zprostředkovaně řízena ústřední vládou. Ústřední vláda, nejvyšší orgán výkonné a politické moci, kontroluje, koordinuje a sjednocuje činnost ministerstev. Její úprava výkonu po celém státu je dána zákonem. Pod státní správou můžeme zahrnout územní státní správu, která je tvořena obecními úřady, které vykonávají úkoly státní správy v rámci přenesené působnosti a úřady krajskými.

Samosprávou se rozumí výkon veřejné správy neboli přenesená působnost. Samospráva je určitý druh řízení, kdy daný subjekt rozhoduje o některých svých záležitostech sám.

Opakem samosprávy je výkon správy (rozhodování o určitých záležitostech) jiným, vnějším subjektem.⁵

2.1 Územní samospráva

Základní jednotkou územní samosprávy dle ústavy ČR je obec, vyšším stupněm jsou kraje, od 1. 1. 2001 bylo vymezeno 14 vyšších územně samosprávných celků – krajů. U územní samosprávy se nejedná o typickou nadřízenost a podřízenost, každý územní celek má dle ústavy své samostatné kompetence, do kterých ostatní celky nezasahují. Samosprávné celky vytvářejí vlastní orgány, jejichž prostřednictvím je výkon samosprávy uskutečňován. Územní samospráva je oprávněna vydávat podzákoné právní předpisy.⁶

Základní právní úpravou obcí byl zákon č. 367/1990 Sb., o obcích, ale v rámci reformy veřejné správy vešel v platnost od 1. 1. 2001 nový zákon č. 128/2000 Sb. o obcích. Obec neboli územní samosprávný celek je tedy dle § 2 zmíněného zákona⁷ „základním územním samosprávným společenstvím občanů na územním celku vymezeném hranicím obce. Je vymezena jako veřejnoprávní korporace, které má vlastní majetek, vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývající.“

Obec zaujímá v právních vztazích postavení právnické osoby. Má právní subjektivitu, která je spojena s územní samosprávou ne s jejími jednotlivými orgány. Znaky, které charakterizují obec, jsou:⁸

⁵ PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN 8024727897.

⁶ Tamtéž.

⁷ § 2 Zákona č. 128/2000Sb., o obcích.

⁸ NOVOTNÝ, V. *Územní samospráva České republiky*. 1. vyd. Praha: CEVRO Institut, o.p.s., 2007. ISBN: 80-86816-22-2.

- vlastní území,
- obyvatelstvo obce,
- soustava orgánů, jimiž jedná a uskutečňuje svou vůli,
- právní subjektivita a možnost vydávání právních předpisů,
- vlastní majetek a hospodaření podle vlastního rozpočtu.

2.1.1 Klasifikace obcí⁹

Některé obce, pokud splní určité podmínky, mohou být prohlášeny za městys, město nebo statutární město. Zvláštní postavení má Hlavní město Praha.

Městys

Městys nebo také městečko je historickým typem obce, které stojí mezi městem a vsí. Městyse se od vsí lišily tím, že mohly pořádat výroční a dobytčí trhy. Dle současnosti je obec městysem, pokud tak stanoví na návrh obce předseda Poslanecké sněmovny. Příkladem obce, která je městysem, je Městys Karlštejn nebo Městys Vranov nad Dyjí.

Město

Městem je obec, která má nejméně 3 000 obyvatel. O změně obce na město rozhoduje Poslanecká sněmovna po návrhu obce. V historii byl hlavní rozdíl mezi městem a vsí v obživě obyvatel. Ve městě převládala řemesla a služby a na venkově zemědělství. Z hlediska právní moci není rozdíl mezi městy a ostatními obcemi.

Statutární město

Statutární město se může členit na městské obvody nebo městské části a jeho správa je organizována podle základní městské vyhlášky, která se nazývá státní město. Statutární města jsou vyjmenována v zákoně o obcích.

⁹ NOVOTNÝ, V. *Územní samospráva České republiky*. 1. vyd. Praha: CEVRO Institut, o.p.s., 2007. ISBN: 80-86816-22-2.

2.1.2 Orgány obce

Orgány obce jsou stanoveny v zákoně jako orgány, které mají pravomoc v rámci obce. Obec je spravována zastupitelstvem obce, dalšími orgány jsou rada obce, starosta, obecní úřad

a zvláštní orgány obce. Statutární město je také spravováno zastupitelstvem a orgány jsou rada města, primátor, magistrát a zvláštní orgány města.

Zastupitelstvo obce

Zastupitelstvo je kolektivní orgán, který se skládá ze členů, které volí občané obce v přímých volbách na 4 roky. Je to nejvyšší orgán obce a je schopné se usnášet za účasti nadpoloviční většiny členů. Není dán přesný počet členů, ale v závislosti na velikosti obce je dán minimální a maximální počet:

- do 500 obyvatel 5 až 15 členů,
- nad 500 do 3 000 obyvatel 7 až 15 členů,
- nad 3 000 do 10 000 obyvatel 11 až 25 členů,
- nad 10 000 do 50 000 obyvatel 15 až 35 členů,
- nad 50 000 do 150 000 obyvatel 25 až 45 členů,
- nad 150 000 obyvatel 35 až 55 členů.

Zastupitelstvo má mimo jiné ve své působnosti schvalovat program rozvoje obce, schvalovat rozpočet a závěrečný účet obce, zřizovat peněžní fondy, zřizovat a ručit příspěvkové organizace, právnické osoby, rozhodovat o poskytnutí dotací nad 50 000 Kč a darů nad 20 000 Kč.

Rada obce

„Rada obce je výkonným orgánem obce v oblasti samostatné působnosti, za její výkon je odpovědná zastupitelstvu. V oblasti přenesené působnosti radě přísluší rozhodovat, jen

stanoví-li tak zákon. ¹⁰ Počet členů je nejméně 5 a nejvýše 11 a musí být lichý a nesmí být vyšší než jedna třetina počtu zastupitelstva. Členy tvoří starosta, místostarosta, a radní volení ze zastupitelů. Rada není v obcích, kde má zastupitelstvo méně jak 15 členů, tedy obec do 10 000 obyvatel.

Starosta

Starosta zastupuje obec navenek. Není však statutárním orgánem. Musí vykonávat úkony se schválením zastupitelstva, jinak jsou neplatné. Starosta i místostarosta jsou voleni z řad členů zastupitelstva a jsou voleni zastupitelstvem.

Výbory zastupitelstva

Jsou to kontrolní iniciativní a kontrolní orgány, která předkládají zastupitelstvu své návrhy, stanoviska a jsou mu odpovědné. Tyto výbory zřizuje zastupitelstvo. Předsedou výboru je vždy člen zastupitelstva. Obec má vždy zřízen kontrolní a finanční výbor. Finanční výbor provádí kontrolu hospodaření s majetkem a financemi. Kontrolní výbor kontroluje plnění usnesení, dodržování právních předpisů zastupitelstva a rady.

2.2 Rozpočtový proces

Základním právním předpisem pro tvorbu, obsah a funkci rozpočtu, rozpočtového výhledu, provizoria, a závěrečného účtu, je zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rozpočtový proces se skládá ze sestavení návrhu rozpočtu, jeho projednání a schválení. Dále se rozpočet obce realizuje a následně se kontroluje jeho plnění. Rozpočet se sestavuje v průběhu předcházejícího roku a sestavuje se na rozpočtové období, kterým je jeden kalendářní rok.

¹⁰ KOUDELKA, Z. *Obecní samospráva. Zákon v komentovaném znění*. Rosice: Občanské sdružení pro region, 2006, s. 77. ISBN: 80-7239-193-3.

2.2.1 Rozpočet

Roční rozpočet obce je, dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, základním finančním nástrojem. Je sestavován pouze na období jednoho kalendářního roku a vychází z rozpočtového výhledu. Rozpočet je finanční plán, kterým se obec řídí při své finanční činnosti. Hlavní funkcí je zabezpečení veřejných potřeb a základním úkolem je efektivně využít získané zdroje. Rozpočet se převážně sestavuje jako vyrovnaný, ale může být přebytkový, kdy jsou některé příjmy využity až v následujících letech nebo jsou určeny ke splacení jistiny úvěrů předchozích let. Z přebytku rozpočtu lze také vytvářet fond rezerv a fond rozvoje, které se evidují ve čtvrté třídě směrné účtové osnovy. Fondy jsou vytvářeny za účelem poskytnutí peněžních prostředků při jejich nedostatku. Evidují se na účtu 236 – Běžné účty fondů územních samosprávných celků. Obec musí peníze na tomto účtu označovat rozpočtovou skladbou. Pokud účetní jednotka eviduje tyto peníze na svém běžném účtu, musí být použit v následujícím roce. Schodkový rozpočet může být schválen jen v případě, že schodek bude možné uhradit přebytky hospodaření minulých let. Dlouhodobým cílem obce by měl být vyrovnaná rozpočet, kdy se příjmy rovnají výdajům.¹¹

Rozpočet tvoří:

- příjmy,
- výdaje,
- ostatní peněžní operace.

Příjmy obce dělíme na běžné a kapitálové. Mezi běžné příjmy patří daňové příjmy (daň z nemovitosti, daň z příjmu právnických osob (DPPO), daň z příjmu fyzických osob (DPFO), část daň z přidané hodnoty (DPH), místní poplatky, správní poplatky) a nedaňové příjmy (poplatky za služby, příjmy z pronájmu majetku, příjmy od právnických osob, zisk obecních podniků, příjmy z úroků, zisky z dividend, přijaté sankční pokuty). Mezi

¹¹ KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.

kapitálové příjmy patří příjmy z prodeje movitého a nemovitého majetku, z prodeje akcií, přijaté úvěry, přijaté splátky půjček, příjmy z emise komunálních obligací. Dále sem zahrnujeme přijaté dotace neboli investiční transfery. Dotace je většinou poskytována z rozpočtu státu z důvodu snížení ceny určitého statku, jehož poskytování je ve veřejném zájmu.¹²

Výdaje obce dělíme stejně jako příjmy na běžné a kapitálové, jinak řečeno investiční. Mezi běžné příjmy řadíme hlavně mzdy, platy, povinné pojistné za zaměstnance, energie, nájemné, sociální dávky, výdaje na pokuty a penále, dotace. Kapitálovými výdaji jsou výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, investiční příspěvky právnickým osobám, výdaje na nákup cenných papírů.¹³

Ostatní peněžní operace nebo tzv. financování zahrnuje půjčení a splacení peněz od banky nebo prostřednictvím emise vlastních dluhopisů nebo přijetím návratné finanční výpomoci od jiného veřejného rozpočtu. Dále pokud obec sama půjčuje peníze, zařadíme tam i splacení těchto peněz. A také změnu stavu prostředků na účtu a opravné položky.¹⁴

Návrh rozpočtu musí být zveřejněn nejméně 15 dní před zasedáním zastupitelstva, kde se bude projednávat. Vyvěšen musí být na úřední desce, popřípadě může být zveřejněn na webových stránkách obce nebo v místním tisku.

Rozpočtový výhled

Obce mají povinnost sestavovat rozpočtový výhled na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje rozpočet. Po schválení rozpočtu na rok 2011 musí být schválen

¹² PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN 8024727897.

¹³ PEKOVÁ, J., et al. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN: 978-80-7357-351-5.

¹⁴ KINŠT, J., J. PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN: 978-80-7263-556-6.

rozpočtový výhled minimálně na roky 2012 až 2013. Při sestavování se obvykle vychází ze skutečností z loňských let a je potřeba zohlednit budoucí plány obce. Rozpočtový výhled obsahuje základní souhrnné údaje o příjmech a výdajích, zejména o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a potřebách dlouhodobě realizovaných cílů.

Rozpočtové provizorium

Nebude-li rozpočet schválen do 31. prosince, řídí se rozpočtové hospodaření obce v době do schválení rozpočtu rozpočtovým provizoriem. Provizorium schválí zastupitelstvo obce na posledním zasedání zastupitelstva v daném roce. Rozpočtové provizorium za určité situace nahrazuje rozpočet obce a může být schváleno v různé podobě na různě dlouhou dobu.

Rozpočtová opatření

V rozpočtu může dojít ke změně podmínek a předpokladů, z nichž bylo při jeho sestavování vycházeno. Změny mohou být organizační, metodické a věcné. U organizačních změn se mění objem příjmů rozpočtových prostředků. Metodické změny nastávají, pokud jsou změněny právní předpisy, kterými dochází k ovlivnění finančního hospodaření obce. Věcné změny jsou např. změna počtu osob majících nárok na sociální podporu z územního rozpočtu, snížení příjmu z daní. Všechny tyto změny se provádějí pomocí rozpočtových opatření, která jsou dána časovou posloupností. Rozpočtové opatření musí být schváleno před použitím finančních prostředků a provádí je rada obce, resp. starosta, v rozsahu, který stanoví zastupitelstvo obce.¹⁵

Dle § 16 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů „rozpočtové opatření je:

a) přesun rozpočtových prostředků, při němž se jednotlivé příjmy nebo výdaje navzájem ovlivňují, aniž by se změnil jejich celkový objem nebo schválený rozdíl celkových příjmů a výdajů,

¹⁵ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

- b) použití nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů k úhradě nových, rozpočtem nezajištěných výdajů, čímž se zvýší celkový objem rozpočtu,
- c) vázání rozpočtových výdajů, jestliže je jejich krytí ohroženo neplněním rozpočtových příjmů; tímto opatřením se objem rozpočtu snižuje.“¹⁶

2.2.2 Dotace¹⁷

Dotace obcím tvoří příjmy jejího rozpočtu. Dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech¹⁸ „jsou dotace peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.“ Dotace jsou nenávratně poskytnuté prostředky. Obce a kraje vykonávají samostatnou působnost, ale jsou odpovědné za vykonávání přenesené působnosti. K financování přenesené působnosti slouží převážně dotace a správní poplatky. Dotace můžeme rozdělit dle financování výdajů, na investiční (kapitálové), které slouží k financování jednorázových investičních akcí a dotace neinvestiční (běžné). Dále se dělí dle nárokovatelnosti, na dotace nárokové, o které si obce nežadají, jsou jim vypláceny pravidelně a automaticky a dotace nenárokové, kdy musí obec splnit určitá kritéria a o dotaci si zažádat. Dalším důležitým dělením jsou dotace neúčelové a účelové. Účelové dotace jsou poskytnuty na konkrétní statky a služby a na konkrétní program. Neúčelové dotace mohou obce užít pro financování statků a služeb na základě samostatného uvážení. Účelové dotace můžeme dále rozdělit na dotace se spoluúčastí a bez spoluúčasti. Bez spoluúčasti jsou ty, které představují částku poskytnutou na předem určené statky či služby a nepožaduje se spoluúčast na financování. Při obdržení dotace se spoluúčastí se obec musí podílet na celkové vynaložené částce. Neúčelové dotace se člení na paušální a závislé na výkonu. Paušální dotací je fixní částka, u které není konkrétně dáno použití.

¹⁶ § 16 Zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

¹⁷ PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN 8024727897.

¹⁸ § 3 Zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.

Dotace dle výkonu je založena na principu, čím vyšší jsou příjmy z místních daní, tím vyšší částku vláda poskytne. Částka je většinou stanovena limitem.

2.2.3 Přezkoumání hospodaření obce

Na konci kalendářního roku se informace o hospodaření zpracovávají souhrnně do závěrečného účtu. Závěrečný účet poskytuje údaje o plnění rozpočtu, o příjmech a výdajích dle rozpočtové skladby, o hospodaření s majetkem a ostatních finančních operacích. Součástí závěrečného účtu je dále vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu a ostatním rozpočtům a fondům. Průběh finančního vypořádání vlastního rozpočtu si obec stanoví sama. Nesmí se stát, že by obec poskytla nevyčerpané finanční prostředky na účet jiného veřejného rozpočtu do určeného data, tyto nevyčerpané prostředky musí být zpět odvedeny finančnímu úřadu.¹⁹

Hospodaření obce může přezkoumat buď krajský úřad do 30. června nebo do tohoto data oznámí krajskému úřadu, že se rozhodly o přezkoumání hospodaření auditorem a do 31. ledna příštího roku doloží krajskému úřadu smlouvu s auditorem. U územně samosprávných celků, které nevykonávají hospodářskou činnost a počet obyvatel je menší než 800 osob, může krajský úřad provést pouze jednorázové přezkoumání hospodaření. U ostatních obcí se uskutečňuje pouze dílčí přezkoumání. Návrh závěrečného účtu se projednává ve finančním výboru a poté je zveřejněn 15 dní před schválením zastupiteli. Závěrečný účet je ukončen vyjádřením „souhlas bez výhrad“ nebo souhlas výhradami“. Pokud ze zprávy vyplývají nedostatky o hospodaření obce, je potřeba je co nejdříve odstranit a vyvodit závěry.²⁰

¹⁹ KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.

²⁰ Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

2.2.4 Rozpočtová skladba

Rozpočtová skladba neboli rozpočtová klasifikace systematicky a přehledně člení příjmy a výdaje veřejných rozpočtů a mimorozpočtových fondů státu, obcí i krajů. Příjmy a výdaje se v rozpočtové skladbě nazývají peněžní operace. Rozpočtová skladba sleduje pohyb těchto peněžních operací mezi pokladnou a bankovním účtem. Členění příjmů a výdajů rozpočtu umožňuje sledovat prostředky rozpočtu z více pohledů současně. Rozpočtová skladba usnadňuje plánování, vykazování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu a sledování čerpání státního rozpočtu. Naopak účetnictví zachycuje stav a vývoj aktiv, pasiv, pohledávek a závazků. Nevýhodou peněžního principu je neschopnost časového rozlišení. Výsledek hospodaření je sledováno rozpočtovou skladbou jako rozdíl příjmových a výdajových položek.²¹

V ČR se dle Vyhlášky č. 323/2002 Sb. využívá těchto druhů třídění:

- odpovědnostní,
- odvětvové,
- konsolidační,
- druhové.

Odpovědnostní členění

„Z hlediska odpovědnostního se třídí příjmy a výdaje státního rozpočtu, a to podle správců kapitol.“²² Správci kapitol státního rozpočtu odpovídají za plnění a vypořádání příslušných částí rozpočtů.

Odvětvové členění

„Z hlediska odvětvového se třídí příjmy a výdaje podle odvětví. Výdaje podle § 1 odst. 1 se z tohoto hlediska třídí všechny a z příjmů jen nedaňové a kapitálové příjmy obcí,

²¹ MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu* 2010. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2010. ISBN: 978-80-247-3343-2.

²² Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

krajů, regionálních rad regionů. ²³ Odvětvím je druh činnosti, z které plynou příjmy a vynakládají se na ně výdaje.

Skladba je členěna na:

- skupiny (arabské číslice 1 až 6),
- oddíly (dvojcísli),
- pododdíly (trojcísli)
- paragrafy (čtyřcísli).

Odvětové skupiny jsou členěny:

- 1 – Zemědělství a lesní hospodářství.
- 2 – Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství.
- 3 – Služby pro obyvatelstvo.
- 4 – Sociální věci a politika zaměstnanosti.
- 5 – Bezpečnost státu a právní ochrana.
- 6 – Všeobecná veřejná správa a služby.

Konsolidační členění

Konsolidační třídění umožňuje sledování převodů rozpočtových prostředků uvnitř fondů nebo mezi územními samosprávnými celky.

Druhovému členění

Druhovému třídění je vymezeno v Příloze č. 2 vyhlášky o rozpočtové skladbě. Třídění podle toho, co bylo pořízeno, co bylo přijato:

- a) Výdaje na pořízení věcí, služeb, prací, výkonů a práv, tj. výdaje na nákupy. (třídí se podle druhu nákupu).
- b) Výdaje na transfery, proti kterým není poskytnuta protihodnota, jsou to výdaje na podpory, příspěvky, dotace, (třídí se podle druhu podpory a podle příjemce).

²³ Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

c) Příjmy za poskytnutí věcí, služeb, prací, výkonů a práv (třídí se podle právního důvodu přijaté platby).

d) Příjmy z transferů, patří sem příjmy z podpor, dotací příspěvků, (třídí se podle druhu podpory a podle příjemce).

Druhové třídění se skládá z:

- rozpočtové třídy,
- seskupení rozpočtových položek,
- podseskupení rozpočtových položek,
- rozpočtové položky.

Příjmy: 1 – daňové příjmy, 2 – nedaňové příjmy, 3 – kapitálové příjmy, 4 – přijaté dotace.

Výdaje: 5 – běžné výdaje, 6 – kapitálové výdaje, 8 – financování.

8. třída – Financování: nejedná se o příjmy a výdaje, ale o operace, které zabezpečují financování schodkového rozpočtu. Nebo se peníze z přebytku rozpočtu použijí ke zvýšení peněz na bankovních účtech nebo k jejich zhodnocení.

Konsolidace dat

Konsolidací se rozumí očištění některých příjmů a výdajů rozpočtu o interní přesuny peněžní prostředky uvnitř jednotky. Z rozpočtových příjmů a výdajů se tedy zrcadlově (konsolidované příjmy jsou rovny konsolidovaným výdajům) odstraní nerozpočtové případy, jedná se převážně o peněžní operace na účtech běžných. Příklad, který můžeme uvést je, převod peněžních prostředků ze základního běžného účtu do peněžních fondů. K účtům 231 – Základní účet ÚSC, 236 – Běžné účty fondů územních samosprávných celků, 281 – Krátkodobé úvěry a 451 – Dlouhodobé úvěry se rozpočtová skladba přiřazuje, vedou se analytické účty rozpočtových příjmů a výdajů v členění daném rozpočtovou skladbou a konsolidace není proto nutná.²⁴

²⁴ NOVÁKOVÁ, Š. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011. ISBN: 978-80-245-1797-1.

3 Normativní úprava účetnictví obcí

Mezi základní legislativa, která upravuje účetnictví obcí, patří:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 593/1992. Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.
- České účetní standardy č. 701 – 704.
- Vnitřní předpisy.

3.1 Účetní reforma v roce 2010²⁵

Do roku 2009 se účetnictví obcí řídilo vyhláškou č. 505/2002 Sb. V roce 2010 prošla účetní legislativa velkou změnou, kdy byla přijata celá řada ustanovení, účetnictví se nyní opírá o vyhlášku č. 410/2009 Sb. Touto reformou účetnictví veřejného sektoru bylo stanoveno vytvoření jednotného účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010. Tato ustanovení mají pomoci při plánovaném procesu přechodu na jednotný systém účetnictví státu.

²⁵ KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.

Do budoucna je potřeba počítat s celou řadou nových ustanovení. Jednotné účetnictví by mělo zajistit efektivní řízení hospodaření státu. Jedním z důvodů, který vedl k reformě, byla nízká validita rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Hlavními změnami této reformy bylo, především zajistit takové podmínky, aby bylo možné zjistit hospodářskou a finanční situaci státu. Dále byla potřeba přesnější účetní evidence a vykazování majetku, důraz klást na kontrolu čerpání veřejných rozpočtů. Odstranit úzké vazby mezi účetnictvím a rozpočtem a důsledně uplatňovat aktuální princip. To znamená změny v závěrkových účtech. Vznikly tak nové účetní metody. Nově zavedený systém účetnictví je postaven tedy na aktuálním principu, což by mělo zvýšit důvěryhodnost účetních výkazů za Českou republiku. A také sblížit účetnictví územně samosprávných celků a podniků. Nově zavedená reforma se tedy týká především organizačních složek státu a jimi zřizovaných právnických osob, příspěvkových organizací, veřejných výzkumných institucí, územních samosprávných celků a jimi zakládaných a zřizovaných právnických osob a dobrovolných svazků obcí a státních fondů.

Pro územní samosprávné celky vyplývá z této vyhlášky především změny v metodách vedení účetnictví. Dle § 9 odst. 3 územní samosprávné celky mohou vést zjednodušený rozsah účetnictví. Od 1. 1. 2010 musely všechny jednotky veřejné správy aplikovat nové metody. Jedná se o metodu tvorby rezerv, ocenění reálnou hodnotou, časové rozlišení nákladů a výnosů a tvorbu opravných položek k pohledávkám. Dále se začal odepisovat dlouhodobý majetek a tvořit opravné položky k zásobám a dlouhodobému majetku. Tyto metody se používají při aktuálním principu. Před rokem 2010 obce účtovaly převážně na základě peněžní báze, kdy se nevykazují náklady a výnosy, ale pouze příjmy a výdaje, neúčtuje se o pohledávkách a závazcích, účetní transakce se časově nerozlišují.

Územně samosprávné celky tedy účtovaly do konce roku 2009 na bázi příjmů a výdajů. Účetnictví na bázi příjmů a výdajů zobrazuje účetní operace výhradně jako peněžní příjmy a peněžní výdaje daného účetního období, kdy jsou operace zachyceny důsledkově. Výsledek hospodaření je počítán z uskutečněných peněžních toků, které jsou výsledkem. Od roku 2010 účtují územně samosprávné celky na principu aktuálního tedy na bázi nákladů a výnosů a zároveň na bázi příjmů a výdajů. Obce zprostředkovávají veřejné

služby, čímž spotřebovávají svůj majetek a peníze pro vlastní činnost. Tyto prostředky se přenášejí do služeb a statků formou nákladu. Za zprostředkování služeb pro veřejnost jsou obcím poskytovány finanční prostředky ve formě dotací a transferů. Úhrada za veřejné služby jsou pro obec výnosy. Z tohoto důvodu se používá spojení výše zmíněných metod účtování.²⁶

3.1.1 České účetní standardy²⁷

V roce 2009 spolu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. byly vydány České účetní standardy (dále jen ČÚS) 701 – 704 a došlo tím k zrušení ČÚS 501 – 522. A dále v roce 2010 byly vydány ČÚS 705 – 707. Do roku 2010 se účetní jednotka mohla od standardů odchýlit, pokud tím byl zajištěn věrnější a poctivější obraz účetnictví. Nově je dodržování standardů povinné pro vybrané účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky se tedy nejprve řídí Českými účetními standardy, poté vyhláškou č. 410/2009 Sb. a poté až zákonem o účetnictví. Ostatní účetní jednotky se řídí zákonem o účetnictví, dále platnými vyhláškami a nakonec až Českými účetními standardy. ČÚS pro vybrané účetní jednotky 701 - Účty a zásady účtování na účtech upravuje účtování na podrozvahových účtech. ČÚS 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih popisuje postup účtování při otevírání a zavírání účetních knih. Přílohou tohoto standardu je převodový můstek, který stanovuje přechod na nové účty, tak aby zůstaly zachovány stávající zásady a principy. ČÚS 703 – Transfery, cílem je stanovit postupy při účtování příjmu a i poskytnutí transferů. ČÚS 704 – Fondy, jedná se o Fond odměn – účet 411, Rezervní fond – účet 413, Rezervní fond z ostatních titulů – účet 414 a Ostatní fondy – účet 419. Tyto účty jsou v rozvaze na straně pasiv a jsou to vlastní zdroje financování. ČÚS 705 - Rezervy, tento standard stanovuje účtování při tvorbě, snížení, použití, zvýšení a zrušení rezerv. ČÚS 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek. ČÚS 707 – Zásoby, upravuje účtování zásob a způsob použití metody A nebo B.

²⁶ MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2010. ISBN: 978-80-247-3343-2.

²⁷ KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.

3.1.2 Účtové třídy územně samosprávných celků²⁸

Výše zmíněnou změnou vyhlášky došlo také ke změně účtové osnovy obcí, kterou popisuje následující tabulka.

Tab. 1: Porovnání směrných účtových osnov

Účtové třídy	Náplň účtových tříd do 31. prosince 2009	Náplň účtových tříd od 1. ledna 2010
0	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby	Zásoby a opravné položky
2	Vztahy vůči státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu, rozpočtové a ostatní finanční účty	Krátkodobé úvěry a půjčky, krátkodobý finanční majetek a účty rozpočtového hospodaření
3	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy
4	Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků	Jmění, výsledek hospodaření, fondy, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování
5	Náklady územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a náklady příspěvkových organizací	Náklady
6	Výnosy územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a z činnosti příspěvkových organizací	Výnosy
7	Vnitroorganizační účetnictví	Vnitroorganizační účetnictví
8	Vnitroorganizační účetnictví	Vnitroorganizační účetnictví
9	Výsledek hospodaření, fondy, rezervy, dlouhodobé úvěry, půjčky, závěrkové a podrozvahové účty	Podrozvahové účty

Zdroj: Vyhláška č. 505/2002 Sb., Vyhláška č. 410/2009 Sb.

²⁸ Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Některé účty byly zrušeny, rozděleny nebo byla změněna náplň účtu. Z tohoto důvodu bylo nutné převést zůstatky některých účtů na účty nové, k tomu došlo při účetní závěrce v roce 2009. V příloze č. 1 jsou uvedeny zrušené a vzniklé účty k 1. 1. 2010.

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je majetek, který má dobu použitelnosti delší jak jeden rok a v průběhu činnosti nemění svou podobu. Můžeme ho rozdělit na:

- dlouhodobý hmotný majetek (DHM),
- dlouhodobý nehmotný majetek (DNM),
- dlouhodobý finanční majetek (DFM).

DHM obsahuje zejména pozemky, umělecká díla, stavby, samostatné movité věci, soubor movitých věcí a je oceněn od výše stanovené účetní jednotkou. Dále to jsou základní stádo a tažná zvířata, pěstitelské celky, předměty z drahých kovů. DNM zahrnuje nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, kdy je výše ocenění také určena účetní jednotkou. DFM jsou cenné papíry a majetkové podíly. Dlouhodobý majetek získávají obce převážně koupí, bezplatným nabytím nebo vytvořením vlastní činností. Obce účtují odpisy dlouhodobého majetku, který se využívá zcela nebo převážně k hospodářské činnosti. Od nové vyhlášky se každých 90 dní po splatnosti pohledávky tvoří povinně opravné položky. Od 1. ledna 2012 obce odepisují budovy a investiční majetek. K 31. 12. 2011 musely obce přiřadit dobu používání dlouhodobému majetku a souboru tohoto majetku, které se odepisují podle zákona. Dále musejí být vypočteny oprávky, jedná se o teoretický souhrn odpisů minulých let.

Účtová třída 1 – Zásoby

Mezi zásoby patří materiál nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zvířata a zboží. Pořízení a převzetí zásob u metody A i B se účtuje stejně jako u podnikatelů. Převážná část obcí účtuje zásoby metodou B.

Účtová třída 2 - Krátkodobé úvěry a půjčky, krátkodobý finanční majetek a účty rozpočtového hospodaření

V této účtové třídě nastaly od roku 2010 velké změny. Změnil se název i obsah této skupiny. Do roku 2009 byly náplní této účtové skupiny Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávných celků a rozpočtové a ostatní finanční účty. Obce používaly vkladový a výdajový účet 232 a 235 od roku 2010 platí novinka, kdy účtují pouze na běžný účet 231.

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Třída obsahuje pohledávky a závazky z obchodních vztahů, zúčtování se zaměstnanci, zúčtování s finančními orgány, pohledávky k účastníkům sdružení, zúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů a ostatní pohledávky a závazky. Pohledávky z nájmu se účtovaly na účet 315, nyní se účtují na účet 311. Striktně se začala používat účtová skupina 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv. Do roku 2010 se málo používala účtová skupina 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv, nyní ho obce musí používat např. při zálohách vody, plynu, energie. Při použití účtů nákladů, výnosů, výdajů a příjmů příštích období si obce ve vnitřní směrnici stanoví minimální částku, kterou na tyto účty budou účtovat. Při menší částce se účtuje rovnou do spotřeby.

Účtová třída 4 - Jmění, výsledek hospodaření, fondy, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování

Do roku 2009 se v této účtové skupině účtovaly náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků. V roce 2010 byly na účtovou třídu 4 převedeny zůstatky účtové třídy 9 a jmění účetní jednotky.

Účtová třída 5 – Náklady

Do konce roku se v této třídě účtovaly pouze náklady související s hospodářskou činností. Od roku 2010 se zde účtují všechny náklady, tyto náklady jsou na konci účetního období převedeny na účet 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období.

Účtová třída 6 – Výnosy

Stejně jako u nákladů se zde do konce roku 2009 účtovaly pouze výnosy související s hospodářskou činností, nyní se zde účtují veškeré výnosy, které se na konci roku převedou na účet 493.

Účtová třída 9 – Podrozvahové účty

Náplň účtu před rokem 2010 byla převedena do účtové třídy 4 a nyní se v účtové třídě nacházejí podrozvahové účty.

3.2 Účetní a finanční výkazy

Funkce výkazů spočívá v poskytnutí informací o finanční pozici, výkonnosti, změnách ve finanční pozici majetku, dlužích, vlastním jmění, nákladech a výnosech a také o výsledku hospodaření účetní jednotky, které jsou určeny širokému okruhu uživatelů. Sestavují se podle zásad srozumitelnosti, významnosti, spolehlivosti, úplnosti a srovnatelnosti. Srozumitelnost je dána dodržováním účetních zásad a metod pro vedení účetnictví. Významnosti dosáhneme tím, že výkazy budou obsahovat všechny údaje potřebné k ekonomickému rozhodování uživatelů. Spolehlivost výkazů zaručuje, že neobsahují chyby či jednostranně ovlivněné údaje. Obce dle vyhlášky Ministerstva financí č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků předkládají účetní výkazy, jimiž jsou rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha. Finančními výkazy se rozumí výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu a výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů organizačních složek státu. Sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu je povinné pouze pro vybrané účetní jednotky. Od roku 2010, kdy došlo ke změně zákona o účetnictví, vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, pokud jsou aktiva celkem větší než 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obrátu větší než 80 000 000 Kč.

Rozvaha

Patří mezi nejvýznamnější účetní výkazy. Zachycuje majetek podniku a zdroje jeho krytí. Na straně aktiv zjistíme, z jakých položek se celkový majetek skládá. Na straně pasiv uvádíme, jak jsme majetek pořídili, vlastní nebo cizí zdroje. Rozvaha zobrazuje hodnoty platné k určitému okamžiku. Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici, aktiva se musejí rovnat pasivům.

Tab. 2: Rozvaha pro nevýdělečné organizace a obce ve zjednodušeném rozsahu

Aktiva	Pasiva
A. Dlouhodobý majetek	A. Vlastní zdroje
Dlouhodobý nehmotný majetek	Jmění
Dlouhodobý hmotný majetek	Výsledek hospodaření
Dlouhodobý finanční majetek	B. Cizí zdroje
Oprávkový k DM	Rezervy
B. Krátkodobá majetek	Dlouhodobé závazky
Pohledávky	Krátkodobé závazky
Zásoby	Jiná pasiva
Krátkodobý finanční majetek	
Jiná aktiva	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztrát

V tomto výkazu sledujeme, jakého hospodářského výsledku společnost dosáhla za sledované a minulé období a získáváme z něj informace o hospodaření společnosti, velikosti tržeb, nákladů v základním členění a výši zisku. Výkaz se sestavuje z druhově členěných nákladů a výnosů ve vertikální podobě. Porovnáváme náklady a výnosy a získáme zisk nebo ztrátu ve struktuře hlavní a hospodářské činnosti ve srovnání za běžné

minulé období. Obě části tvoří dohromady jeden výsledek hospodaření, který je následně uvedený v rozvaze.²⁹

Tab. 3: Výkaz zisku a ztrát pro obce ve zjednodušeném rozsahu

Náklady	Výnosy
I. Náklady z činnosti	I. Výnosy z činnosti
II. Finanční náklady	II. Finanční činnosti
III. Náklady na transfery	III. Výnosy z daní a poplatků

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady jsou spotřebované vstupy vyjádřené v peněžních jednotkách. „*Náklady obcí vyjadřují vždy konečnou spotřebu hospodářských prostředků v určitém období, bez ohledu na to, kdy byly skutečně čerpány peněžní prostředky z bankovních účtů.*“³⁰ Náklady jsou jedním ze základních ukazatelů provozu.

Výnosy jsou vyprodukované a prodané výstupy vyjádřené v penězích. Jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období. Jsou přírůstkem aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření a zvýšením pohledávky. Výnosy se později stávají příjmem.

Přehled o peněžních tocích

Od roku 2010 musí obce sestavovat také přehled o peněžních tocích. Tento výkaz podává informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků dle jednotlivých skupin činností podniku, na toky z provozní, investiční a finanční činnosti podniku. Z výkazu lze zjistit stav peněžních prostředků na počátku a konci účetního období, z jakých zdrojů byly

²⁹ PROKŮPKOVÁ, D. Účetní výkazy a jejich využití pro řízení a kontrolu hospodaření obce. *Deník veřejné správy* [online]. Praha: Triada, spol. s r. o., 2012. [vid. 2012-03-04]. Dostupné z <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6528139>.

³⁰ Tamtéž.

prostředky získány, kolik, kde a jak byly peněžní prostředky vytvořeny a kolik jich bylo užito.³¹

Přehled o změnách vlastního kapitálu

I přehled o změnách vlastního kapitálu se nově sestavuje od roku 2010. Tento výkaz podává přehled o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, vychází z rozvahy a je sestaven za běžné a minulé účetní období.

Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtů (FIN 2-12M)³²

V tomto výkazu, uvádí obec údaje rozpočtu schváleného na příští rok, rozpočtu po změnách a o hospodaření obce od počátku roku dle platné rozpočtové skladby. Údaji v rozpočtu na příští rok se rozumí údaje schválené zastupitelstvem obce. Rozpočte po změnách je schválený rozpočet upravený o rozpočtová opatření dle § 16 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Skutečné údaje o hospodaření územně samosprávného celku uvedené v tomto výkazu jsou převzaty z analytické evidence rozpočtových příjmů a výdajů. V části I. jsou uváděny rozpočtové příjmy, v II. části rozpočtové výnosy. Náklady i výnosy jsou členěny dle rozpočtové skladby podle druhového členění jako příjmové a výdajové složky. Dále jsou členěny dle odvětvového členění dle paragrafů. V části III. se uvádí financování. Položky mohou mít kladné nebo záporné znaménko. IV. uvádí rekapitulaci příjmů, výdajů a financování. Dále úhrny jednotek 024 – 029, 035 a 036, saldo příjmů a výdajů po konsolidaci. Konsolidaci se používá, pokud došlo k poskytnutí neb splácení půjček. V. část se nevyplňuje. Část VI. jsou stavy a změny stavů na bankovních účtech. V části VII. a VIII. se uvádějí vybrané záznamové jednotky a doplňující ukazatele. V IX. části výkazu jsou vypsány skutečné přijaté transfery a půjčky ze státního rozpočtu, státních fondů a regionálních rad. Člení

³¹ PROKŮPKOVÁ, D. Účetní výkazy a jejich využití pro řízení a kontrolu hospodaření obce. *Deník veřejné správy* [online]. Praha: Triada, spol. s r. o., 2012. [vid. 2012-03-04]. Dostupné z <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6528139>.

³² NOVÁKOVÁ, Š. *Rozpočty a financování malých obcí*. Zlín, 2010. 118 s. 8 s. příl. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky.

se dle účelových znaků nebo dle čísla územního celku. X. část uvádí transfery poskytnuté regionálními radami územním samosprávným celkům, regionálním radám a dobrovolným svazkům obcí. V XI. části jsou příjmy z rozpočtu Evropské Unie (EU) a související příjmy v členění podle nástroje a zdroje financování. V části XII jsou uvedeny výdaje spolufinancované z rozpočtu EU a související výdeje v členění podle nástroje a zdroje financování.

4 Problematika účtování města Nový Bor

V následujících kapitolách jsou popsány vybrané účetní operace a potupy účtování města Nový Bor nejprve v roce 2009, tedy před reformou v účetnictví. A poté i v roce 2010, kdy nastalo mnoho změn v účetnictví obcí.

4.1 Charakteristika města Nový Bor

Nový Bor byl v historii nazýván Borem u České Lípy, nachází se v severních Čechách v Libereckém kraji, okres Česká Lípa. Leží na rozhraní CHKO Lužické hory a CHKO České středohoří. Město je známo svým sklářským průmyslem. Největší a nejznámější firmou je od roku 1967 Crystalex. Město registrovalo k 1. 1. 2011 12 259 obyvatel.

Starostou města je Mgr. Jaromír Dvořák ze strany TOP 09. „*Starosta zajišťuje úkoly stanovené právními předpisy, organizačním řádem Města Nový Bor a úkoly uložené mu radou a zastupitelstvem města. Starosta zastupuje město navenek. Starostu volí do funkce zastupitelstvo obce z řad svých členů. Za výkon své funkce odpovídá zastupitelstvu obce. Starosta zastupuje město ve Svazku obcí Novoborsko.*“³³ Místostarostkou, která zastupuje starostu v době nepřítomnosti, je Ing. Stanislava Silná ze strany SNK ED - Nový Bor. Města Nový Bor má 7 členů Rady města (RM) pro volební období 2010 – 2014. Zastupitelstvo obce má 21 členů.

³³ *Město Nový Bor* [online]. Nový Bor 2012. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z <http://www.novy-bor.cz/cz/mesto-novy-bor/starosta/>.

Tab. 4: Složení Rady města Nový Bor

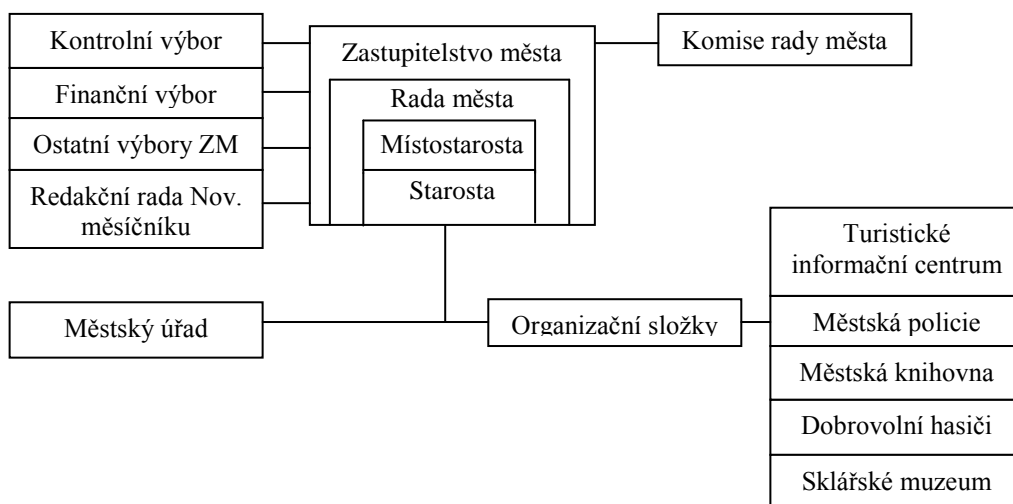
Jméno	Strana	Funkce
Mgr. Jaromír Dvořák	TOP 09 - Starostové pro Liberecký kraj	Starosta
Ing. Stanislava Silná	SNK Evropští demokraté -Nový Nový Bor	Místostarostka
Bc. Zora Šepsová	TOP 09 - Starostové pro Liberecký kraj	Členka RM
Viktor Novotný	SNK Evropští demokraté -Nový Nový Bor	Člen RM
Ing. arch. Boris Rýdl	ODS	Člen RM
MUDr. Eva Hladká	Věci veřejné	Členka RM
Ladislav Džavík	Unie svobody -Demokratická unie	Člen RM

Zdroj: *Město Nový Bor* [online]. Nový Bor 2012. [vid. 2012-03-10]. Dostupné <http://www.novy-bor.cz/cz/mesto-novy-bor/rada-mesta/>.

Zastupitelstvo města si na svém zasedání dne 15. 12. 2010 zřídilo jako poradní orgány výbory a jejich členy:³⁴

- Kontrolní výbor o celkovém počtu 7 členů, předsedou je Dana Kuglerová ze strany KSČM.
- Finanční výbor o celkovém počtu 7 členů, předsedou je Viktor Novotný ze strany NNB.
- Výbor pro vzdělávání, sociální politiku a zdraví o celkovém počtu 5 členů, předsedou je Bc. Zora Šepsová ze strany TOP 09.
- Výbor pro sport o celkovém počtu 5 členů ve složení, předsedou je Petr Novotný ze strany NNB.
- Osadní výbor – Dolní Pihel o celkovém počtu 3 členů, předsedou je Miroslav Pavlíček.
- Osadní výbor – Horní Pihel o celkovém počtu 3 členů, předsedou, předsedou je Mgr. Daniel Nerad.
- Redakční rada Novoborského měsíčníku.

³⁴ *Město Nový Bor* [online]. Nový Bor 2012. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z <http://www.novy-bor.cz/cz/mesto-novy-bor/zastupitelstvo/vybory-zastupitelstva/>.



Obr. 2: Organizační schéma města Nový Bor (Interní zdroj)

4.2 Účetnictví města Nový Bor v roce 2009

V roce 2009 účtovala města a obce především na základě bankovních výpisů, tedy účtovala o příjmech a výdajích pomocí rozpočtové skladby. Nový Bor stejně jako většina ostatních větších měst účtovalo své rozpočtové hospodaření na třech samostatných bankovních účtech. 231 – Základní běžný účet, na tomto účty byly zaznamenávány především dotace a tento bankovní účet zajišťoval také financování města. Dalším bankovní účet byl evidován na účtu 235 – Příjmový účet, na tomto účtu byly soustředěvaný příjmy rozpočtu města. Inkasované příjmy se převedly na základní běžný účet. Pokud na konci měsíce nedošlo k převedení peněz, bylo potřeba zaúčtovat regulaci příjmů 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC na stranu MD a 217 – Zúčtování příjmů ÚSC na stranu Dal. Tato operace se na začátku dalšího měsíce stornovala. Třetí bankovní účet města se evidoval na účtu 232 – Vkladový výdajový účet, na tento účet se převáděly peníze z účtu 232, aby mohly být hrazeny náklady, příspěvky a finanční podpory. Na konci každého měsíce se zaúčtovala regulace výdajů ve výši změny stavu výdajového účtu 218 – Zúčtování výdajů ÚSC na stranu MD 211 - Financování výdajů ÚSC. Výdajový i příjmový účet musel být na konci roku vynulován, všechny finanční prostředky

se převedly na Základní běžný účet. Termínované vklady byly vedeny na účtech 231, 236 a někdy i na účtu 241.

Před reformou účetnictví neexistovala účtová třída 5 – Náklady ani účtová třída 6 – Výnosy. Od přechodu na úplné podvojně účtování v roce 2001, byly příjmy klasifikovány jako úhrada pohledávek z výnosů a výdaje jako úhrada závazků z nákladů. Pohledávky byly předepisovány proti účtu 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC, který nahrazuje jakési rozpočtové výnosy a účtu 216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku ÚSC, který nahrazoval výnosy z finančních operací. Předpis závazků jako nákladů byl velmi složitý a nejasný. Předepisovalo se např. na účty 472- Penále a poplatky nebo 474 – Finanční náklady. Funkce rozpočtu vychází z pohybu peněz, což jsou příjmy a výdaje.

4.3 Účetnictví města Nový Bor v roce 2010

Nová reforma v účetnictví obcí je platná od 1. ledna 2010. Město Nový Bor muselo vydat novou účetní osnovu, změněny byly účetní výkazy. Nastala velká změna v řadě účetních metod a postupů. Při přechodu na nové účetnictví byly dle zákona některé účty zrušeny a převody zůstatků těchto zrušených účtů byly převodovým můstkem převedeny na začátku roku 2010 na nové účty. Převedeny byly zůstatky účtů hlavní činnosti a hospodářské činnosti. Z účetní závěrky za rok 2009 se vygenerovaly počáteční stavy a nahradily se novými účty.

Nový Bor začal používat pouze jeden bankovní účet vedený na účtu 231 – Základní běžný účet ÚSC. Největší změnou je účtování na principu aktuálního účetnictví, účtuje o nákladech v účtové třídě 5 a výnosech v 6. účtové třídě. Náklady a výnosy se účtují do období, s kterým věcně a časově souvisí a je účtovány bez ohledu na čas jejich zaplacení nebo přijetí. Nový způsob účtování neznamenal zrušení sledování rozpočtu, který ukazuje toky peněz, neboli příjmy a výdaje, ty jsou stále sledovány pomocí rozpočtové skladby. Příjmy a výdaje hospodářské činnosti se tedy nadále člení podle

rozpočtové skladby, ale nově se náklady a výnosy časově rozlišují a účtuje se o dohadných účtech a rezervách.

Veškeré činnosti města Nový Bor jsou, kromě platných zákonů, upraveny jeho vnitřními předpisy, kde je mimo jiné stanovena organizační struktura, mzdové a pracovní předpisy, pravidla pro poskytování cestovních náhrad a užívání služebních vozidel, postupy při způsobení škody zaměstnancem, samostatnou část tvoří vnitřní účetní předpisy, kde je zahrnut způsob a rozsah vedení účetnictví, systém zpracování účetních dokumentů, oceňování majetku, harmonogram účetní jednotky a úprava inventarizace.

4.4 Vybrané účetní operace v roce 2009 a 2010

Mezi nejzákladnější účetní operace města Nový Bor patří příjmové, výdajové operace a účtování o dotacích. V následujících kapitolách jsou zmíněny účetní operace, které se před rokem 2009 a po něm nejvíce změnily.

V roce 2009 mělo město skutečné příjmy ve výši 218 768, 20 tis. Kč a výdaje ve výši 229 817,18 tis. Kč. Konsolidace příjmů a výdajů, neboli očištění dat o nerozpočtové případy, byla v částce 452 974,17 tis. Kč. Konsolidaci tvořili převážně převody z vlastních rezervních fondů.

Za rok 2010 mělo město skutečné příjmy ve výši 238 763 235,96 Kč a výdaje ve výši 229 683 698,19. Konsolidace příjmů a výdajů byla v částce 339 182 657, 45 Kč. Spadaly sem převážně neinvestiční transfery a převody vlastním fondům.

Příjmy města v obou letech se skládaly z běžných příjmů, kapitálových příjmů a přijatých transferů. Právě přijaté dotace tvořily největší část z příjmů města. Výdaje byly tvořeny kapitálovými i běžnými výdaji. V následujících tabulkách jsou uvedeny příjmy města Nový Bor, který inkasovalo do svého rozpočtu a všechny výdaje z rozpočtu. Některé položky jsou dále rozčleněny odvětvově, tj. podle paragrafů, které určují, do jakého odvětví peněžní operace spadají.

4.4.1 Účtování příjmů

Do příjmů svého rozpočtu účtuje město příjmy daňové na položce rozpočtové skladby 1xxx, nedaňové na položce rozpočtové skladby 2xxx a příjmy kapitálové na rozpočtové položce 3xxx. Některé operace, lze účtovat bez předpisu, jsou jimi příjmy, jejichž výši předem neznáme, např. daňové příjmy z finančního úřadu. Pokud je nám výše platby známa, účtujeme předpis pohledávky. Nezapomeňme, že se příjmy v roce 2009 časově nerozlišovaly. Příjmy účtovalo město na účet 235 – příjmový účet. Odkud byly peněžní prostředky převedeny na účet 231.³⁵

Příjmy do rozpočtu účtuje město od roku 2010 na účet 231 na stranu MD a výnosový účet 6. třídy na stranu Dal. Popřípadě dochází k předpisu pohledávky účtem z 3. účtové třídy na stranu MD a výnosovým účtem na stranu Dal. Toto je největší změna od roku 2009, kdy se výnosové účty nepoužívaly. Do roku 2009 se místo výnosového účtu používal účet 215 – Vyúčtování příjmů z běžné činnosti ÚSC. Uvedené účetní operace najdeme také ve výkazu Fin 2-12M v části I. – Rozpočtové příjmy, rozčleněných podle druhu příjmu na jednotlivé položky.

Běžné příjmy

Běžné příjmy města se dělí na daňové a nedaňové. Nejvyšším běžným příjmem rozpočtu v obou letech jsou daně, konkrétně daň z přidané hodnoty, kterou nalezneme na položce 1211 - Daň z přidané hodnoty. Nedaňovými příjmy jsou poplatky, které vybírá obec dle Zákona 229/2003 Sb., o místních poplatcích. Jedná s především o poplatky za likvidaci komunálního odpadu (položka 1337) nebo poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj (položka 1347). Další příjmy, které řadíme do nedaňových příjmů, jsou příjmy z pronájmu majetku. Město Nový Bor neeviduje v roce 2009 ani v roce 2010 žádné příjmy z pronájmu svého majetku.

³⁵ PŘIBYLOVÁ, Z. *Účetnictví měst a obcí, příklady souvztažností*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS.L, s. r. o., 2006. ISBN: 80-903160-4-2.

Většina běžných příjmů byla v roce 2009 účtována účtem 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC na stranu Dal. Při předpisu poplatků bylo účtováno 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy na straně na stranu MD a účet 215 na stranu Dal. V další operaci došlo k „vyrušení“ účtu 315 na straně Dal. V případě daňových příjmů byla možnost účtovat 231 na MD a 217 na Dal.

Tab. 5: Účtování vybraných běžných příjmů do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Daň z příjmu fyzických osob	235	215	1111	
Daň z přidané hodnoty	235	215	1211	
Předpis místního poplatku – ze psů	315	215		
Uhrazení poplatku	235	315	1341	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2010 byl zrušen účet 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC a byl nahrazen výnosovým účtem. Od roku 2010 účtujeme běžné příjmy účtem 231 na stranu MD a výnosový účet 6. účtové třídy na stranu Dal. V případě předpisu pohledávky použijeme účet 315.

Tab. 6: Účtování vybraných běžných příjmů od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Daň z příjmu fyzických osob	231	631	1111	
Daň z přidané hodnoty	231	634	1211	
Předpis místního poplatku – ze psů	315	606		
Uhrazení poplatku	231	315	1341	

Zdroj: Vlastní zpracování

Kapitálové příjmy

Mezi kapitálové příjmy můžeme zařadit příjmy z prodeje majetku. V roce 2009 i 2010 mělo město největší příjmy z prodeje nemovitostí.

V roce 2009 prodalo město budovu a pozemky. Zaúčtování prodeje budovy se provedlo účtem 215 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC na stranu Dal a 235 na stranu MD. Při vyřazení všech druhů majetku z evidence se používal účet 901 – Fond dlouhodobého majetku na straně MD. U vyřazení budovy se na stranu Dal účtoval účet 021 – Stavby.

Tab. 7: Účtování vybraných kapitálových příjmů do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Vystavená faktura za prodej budovy	311	215		
Příjem peněz za prodej budovy	235	311	3112	3639
Vyřazení budovy v hodnotě vedené v účetnictví	901	021		

Zdroj: Vlastní zpracování

Od začátku roku 2010 byl účet 215 nahrazen výnosovým účtem 6. účtové třídy. U vyřazení majetku z evidence se začala používat skupina účtů 08, u budovy konkrétně účet 081 – Oprávky ke stavbám.

Tab. 8: Účtování vybraných kapitálových příjmů od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Vystavená faktura za prodej budovy	311	646		
Příjem peněz za prodej budovy	231	311	3112	3639
Vyřazení budovy v ZC	081	021		

Zdroj: Vlastní zpracování

Dotace

Dotace se dělí na neinvestiční (41xx) a investiční (42xx) dotace. Investiční i neinvestiční dotace se dále dělí na dotace s finančním vypořádáním (vratné dotace) a bez finančního vypořádání (nevratné dotace).

Tab. 9: Rozdělení dotací dle zdroje dotace

Zdroj dotace	Neinvestiční	Investiční
1. Dotace ze státního rozpočtu a fondů		
Dotace v rámci souhrnného vztahu	4112	4212
Dotace e všeobecné pokladní správy	4111	4211
Dotace z fondů	4113	4213
Ostatní dotace ze státního rozpočtu (SR)	4116	4216
Dotace z národního fondu	4118	4218
2. Přijaté dotace od obce nebo kraje		
Dotace od obce	4121	4221
Dotace z kraje	4122	4222
Dotace od rozpočtů územní úrovně	4129	4229

Zdroj: PŘIBYLOVÁ, Z. *Účetnictví měst a obcí, příklady souvztažností*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS.L, s. r. o., 2006. ISBN: 80-903160-4-2.

Město Nový Bor obdrželo v roce 2009 dotace v celkové výši 332,3 mil. Kč. Nevětší část byla tvořena neinvestičními dotacemi, konkrétně ostatními neinvestičními dotacemi ze SR (položka 4116). Tento druh dotace byl mimo jiné použit na dávky hmotné nouze a příspěvky na péči oprávněným osobám. Tento druh dotace se nevyúčtovává. Příjem dotace účtujeme 231 na stranu MD a 217 na stranu Dal.

Tab. 10: Účtování nevratných dotací do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Přijaté investiční transfery ze státních fondů	231	217	4213	
Přijaté neinvestiční transfery ze SR	231	217	4116	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2010 obdrželo město dotace ve výši 100,1 mil. Kč. Poměr investičních a neinvestičních dotací byl velice podobný. Stejně jako v roce 2009 největší část neinvestičních dotací byla tvořena ostatními dotacemi ze SR, které byly z největší části

použity na příspěvky na péči a sociální dávky. Investiční dotace byly použity převážně na digitalizaci kina, opravu křižovatky a snížení energetické náročnosti základní školy.

Tab. 11: Účtování nevratné dotace od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Předpis příjmu nevratné neinvestiční dotace	346	671		
Přijaté neinvestiční dotace	231	346	4116	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2009 nebyla městu Nový Bor poskytnutá žádná vratná dotace. Pro možnost porovnání, si uvedeme příklad poskytnutí dotace s finančním vypořádáním v částce 500 tis, Kč a vrácena byla částka 50 tis. Kč.

Tab. 12: Účtování vratných dotací do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§	Tis. Kč
Příjem vratné investiční dotace	231	217	4111		500,-
A) Vratka dotace v roce 2009	218	231	5364	6402	50,-
B) Vratka dotace v roce 2010	406	231	5364	6402	50,-

Zdroj: Vlastní zpracování

Město získalo v roce 2010 neinvestiční dotace s finančním vypořádáním na volby do zastupitelstva, do poslanecké sněmovny a dotaci na sčítání lidu (položka 4111). Uvedené dotace musely být finančně vypořádány a nevyčerpané peníze musely být vráceny. Konkrétně na volby do poslanecké sněmovny dostalo město dotaci ve výši 320 tis. Kč a nevyužilo 36 tis. Kč, které muselo vrátit. Příjem vratné dotace účtujeme 231 na stranu MD a 374 – Přijaté zálohy na dotace na stranu Dal. Při vypořádání dotace můžou nastat dva případy. Prvním může být klasické vypořádání dotace v tom samém roce, kdy byla obdržena. Účtujeme 374 na MD a 671 – Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu. Při nevyúčtování dotace ve stejném roce, je potřeba k 31. 12. zaúčtovat na stranu MD účet 388 – Dohadné účty aktivní. A při vypořádání dotace v následujícím roce zaúčtujeme 374 na MD a 388 na Dal.

Tab. 13: Účtování vratných dotací od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§	Tis. Kč
Předpis příjmu vratné neinvestiční dotace	346	374			320,-
Příjem dotace na volby	231	346	4111		320,-
A) Vypořádání dotace k 31. 12. 2010	374	671			316,40
Vracení dotace	374	231	5364	6402	3,60
B) Odhad dotace k 31. 12. 2010	388	671			316,40
Vypořádání dotace v roce 2011	374	388			316,40
Vrácení dotace	374	231	5364	6402	3,60

Zdroj: Vlastní zpracování

Město zřizuje příspěvkové organizace, kterým jsou poskytnuty dotace skrze bankovní účet Nového Boru. Tyto dotace nazýváme průtokovými dotacemi. Město Nový Bor je zřizovatelem osmi příspěvkových organizací, mezi které patří např. Základní škola Nový Bor, Dům dětí a mládeže „Smetanka“ nebo Sociální služby města Nový Bor. V roce 2009 i 2010 je účtování průtokové dotace obdobné.

Tab. 14: Účtování průtokové dotace

Operace	MD	Dal	Položka	§
Předpis pohledávky a zároveň závazku	348	213		
Přijetí průtokové dotace	231	348		
Převod dotace příspěvkové organizaci	213	231	5331	1037

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.2 Účtování výdajů

Výdaje z bankovního účtu účtovalo město v roce 2009 na účet 232 na stranu Dal. A v roce 2010 na účet 231 také na stranu Dal. V roce 2009 se na stranu MD účtovalo 4. účtová třída – Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků. Od roku 2010 je 4. účtová třída nahrazena výnosovými účty 6. účtové třídy. Popřípadě dochází k předpisu

pohledávky účtem z 3. účtové třídy na stranu MD a výnosovým účtem na stranu Dal. Toto je největší změna od roku 2009, kdy se nákladové účty nepoužívaly. Uvedené účetní operace najdeme také ve výkazu Fin 2-12 v části II. – Rozpočtové výdaje, rozčleněných podle druhu výdaje na jednotlivé položky.

Běžné výdaje

Mezi běžné výdaje města Nový Bor můžeme zařadit náklady na materiál, energii, služby, mzdy a sociální dávky.

V roce 2009 se při účtování běžných výdajů účtovalo na straně MD účty 4. Účtové třídy a na stranu Dal účet 232.

Tab. 15: Účtování vybraných běžných výdajů do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Příjem peněz na výdajový účet	232	211	4134	
Faktura za materiál	410	321		
Úhrada faktury za materiál	321	232	5137	6171
Výdaje za územní dopravní obslužnost	420	232	5193	2221
Výdaje na cestovné	430	232	5173	6171
Vracení peněz na základní běžný účet	211	232	5345	6330

Zdroj: Vlastní zpracování

Energie placená zálohou se účtovala 314 – Poskytnuté provozní zálohy na stranu MD a 321 – Dodavatelé na stranu Dal. Energie byla na konci roku 2009 vyúčtována jako 410 – Materiální náklady na stranu MD a 321 stranu Dal. Další operací došlo k vyúčtování zálohy 314 na Dal. Je pravděpodobné, že faktura na vyúčtování energie došla až v roce 2010. Účtovalo se 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody na stranu MD. Účtování zbylých operací bylo obdobné. Použití účtu 406 je vysvětleno v ČÚS 701, kde je uvedeno, že se tento účet použije v případě prvního použití účetní metody.

Tab. 16: Účtování zálohy energie do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§	Tis. Kč
Úhrada zálohy na energii	314	232	5154	6171	12,-
A) Vyúčtování energie v roce 2009	410	321			23,-
Vyúčtování je vyšší než záloha	321	314			12,-
Doplatek energie	321	232	5154	6171	11,-
B) Vyúčtování energie v roce 2010	406	321			23,-
Vyúčtování je vyšší než záloha	321	314			12,-
Doplatek energie	321	322	5154	6171	11,-

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2010 se začaly používat nákladové účty. Nejkomplikovanější účtování běžných výdajů od roku 2010 jsou bezesporu náklady, které musely být časově rozlišeny. Jednalo se především o zálohy na energii a vodu. Na konci roku zaúčtovalo město předpokládanou spotřebu na účet 389 – Dohadné účty pasivní, který je potřeba v lednu následujícího roku zrušit a zaúčtovat skutečnou spotřebu, dle došlé faktury.

Tab. 17: Účtování vybraných běžných výdajů od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Faktura za materiál	501	321		
Úhrada faktury za materiál	321	231	5137	6171
Věcné dary	543	231	5194	3399
Výdaje za územní dopravní obslužnost	518	231	5193	2221
Výdaje na cestovné	512	231	5173	6171

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 18: Účtování zálohy energie od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Záloha na elektrickou energii	314	231	5154	6171
31. 12. 2010 odhad energie	502	389		
Leden 2011 vyúčtování faktury	389	314		
Doplatek energie	502	321		
Úhrada faktury za energii	321	231	5154	6171

Zdroj: Vlastní zpracování

Mezi běžné výdaje zařazujeme i mzdy. Město Nový Bor vyplatilo v roce 2009 i 2010 25,2 mil. Kč na mzdách. Mzdy a související odvody se předepisují do měsíce, se kterým časově souvisejí. Výdaje jsou pak účtovány v příslušný den výplaty mezd na účty zaměstnanců.

V roce 2009 se účtoval předpis hrubých mezd účtem 440 – Mzdové a ostatní osobní náklady a předpis Sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem účtem 420 – Služby a náklady nevýrobní povahy na stranu MD.

Tab. 19: Účtování mezd do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Hrubé mzdy zaměstnanců	440	331		
SP a ZP hrazené zaměstnancem	331	336		
SP a ZP hrazené zaměstnavatelem	420	336		
Srážková daň	331	342		
Výplata čistých mezd	331	232	5011	6171
Odvod SP, ZP	336	232	5031/2	6171

Zdroj: Vlastní zpracování

Změna v účtování, která nastala od roku 2010, je v používání nákladových účtů. Došlo k nahrazení účtu 440 – Mzdové a ostatní osobní náklady účtem 521 – Mzdové náklady

a nahrazení účtu 420 – Služby a náklady nevýrobní povahy účet 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Tab. 20: Účtování mezd od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Hrubé mzdy zaměstnanců	521	331		
SP a ZP hrazené zaměstnancem	331	336		
SP a ZP hrazené zaměstnavatelem	524	336		
Penzijní připojištění	528	378		
Výplata čistých mezd	331	231	5011	6171
Odvod SP, ZP	336	231	5031/2	6171
Odvod penzijního připojištění	378	231	5499	6171

Zdroj: Vlastní zpracování

Kapitálové výdaje

Kapitálovými výdaji se rozumí především výdaje na pořízení dlouhodobého majetku. U účtování o dlouhodobém majetku nedošlo reformou zákona v roce 2010 k výrazným změnám. Město Nový Bor eviduje na svých majetkových účtech jak hmotný majetek (DHM), nehmotný majetek (DNM), majetek finanční (DFM), tak i drobný dlouhodobý hmotný majetek (DDHM) a drobný nehmotný dlouhodobý majetek (DDNM). V roce 2010 stejně jako v roce 2009 se dle zákona majetek nemusel odepisovat.

Tab. 21: Účtování vybraných kapitálových výdajů do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Faktura za pořízení DDHM (lavička)	410	321		
Úhrada faktury za DDHM	321	232	5137	6171
Pořízení DHM (skatepark)	042	321		
Úhrada faktury za stavbu	321	232	6121	6171
Zařazení stavby do užívání	021	042		
Faktura za pořízení DNM (software)	051	321		
Úhrada faktury za software	321	232	6119	3635
Zařazení DNM	019	041		

Zdroj: Vlastní zpracování

Při pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku se účtovalo do roku 2010 na stranu MD účet 410 – Materiální náklady, nyní se účtuje na MD nákladová účet 501 – Spotřeba materiálu. Při zařazení majetku se začal používat účet 088 – Oprávky k DDHM místo účtu 901 – Fond dlouhodobého majetku na straně Dal. Drobný hmotný majetek začalo město v roce 2010 evidovat na podrozvahových účtech. Tento krok přispěl k lepší evidenci majetku. Účtovalo se 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek na stranu MD a účet 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům. Tato operace musela být na konci roku zrušena opačným zápisem.

Pořízení a zařazení dlouhodobého hmotného majetku se účtuje v obou letech stejně použitím účtů 021 – Stavby a 041 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

U účtování o pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku došlo k nahrazení účtu 420 – Služby a náklady nevýrobní povahy účtem 518 – Ostatní služby. Při zařazení majetku se použil na straně Dal účet 078 – Oprávky k DDNM místo účtu 901 – Fond dlouhodobého majetku.

Tab. 22: Účtování vybraných kapitálových výdajů od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Faktura za pořízení DDHM (odpadkový koš)	501	321		
Úhrada faktury za DDHM	321	232	5137	6171
Evidence DDHM na podrozvahovém účtu	902	999		
Pořízení DHM (chodník)	042	321	6121	6171
Úhrada faktury za stavbu	321	232		
Zařazení stavby do užívání	021	042		
Faktura za pořízení DNM (software)	518	321		
Úhrada faktury za software	321	232	6119	3635
Zařazení DNM	013	041		

Zdroj: Vlastní zpracování

Financování

Dalšími kapitálovými výdaji jsou splátky úvěru, které jsou zaznamenány v rozpočtové skladbě v 8. třídě – Financování. Při čerpání úvěru dochází k navýšení rozpočtové položky 8123 – Dlouhodobé přijaté prostředky.

V roce 2009 a 2010 město splatilo část úvěru, došlo tedy ke snížení rozpočtové položky 8124 – Krátkodobé splacené prostředky. Uhrazení úroků je zaznamenáno v § 6310 – Obecné příjmy a výdaje z finančních operací na položce 5141 – Úroky vlastní.

Tab. 23: Účtování úvěru do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Čerpání úvěru	231	951	8123	
Splátka části úvěru	951	231	8124	
Úhrada úroků	471	231	5141	6310

Zdroj: Vlastní zpracování

Od roku 2010 je změna v účtování úvěru, kdy se účtuje na účet 451 – Dlouhodobé úvěry, místo účtu 951 – Dlouhodobé bankovní úvěry. Úroky sou účtovány účtem 562 – Úroky na místo účtu 471 - Úroky straně MD.

Tab. 24: Účtování úvěru od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Čerpání úvěru	231	451	8123	
Splátka části úvěru	451	231	8124	
Předpis úroků z úvěru	562	451		
Úhrada úroků	451	231	5141	6310

Zdroj: Vlastní zpracování

Poskytnuté granty

Město Nový Bor poskytuje ze svého rozpočtu granty a příspěvky na podporu využití volného času, aktivit v oblasti sportu, a kultury.

Tab. 25: Účtování vybraných grantů do roku 2009

Operace	MD	Dal	Položka	§
Poskytnutí grantu ZŠ	213	231	5331	3313
Poskytnutí grantu sportovnímu klubu	420	231	5229	3429

Zdroj: Vlastní zpracování

Město poskytlo v roce 2010 granty v oblasti:

- Školství, kultury a cestovního ruchu částku 300 tis. Kč a sportu částku 200 tis. Kč.
- Zdravotnictví a sociálních věcí částku 300 tis. Kč.
- Prevence před drogami a jinými návykovými látkami částku 100 tis. Kč.
- Péče o životní prostředí částku 70 tis. Kč.
- Provozu sportovních zařízení částku 1 150 tis. Kč.
- Činnosti sportovních oddílů částku 800 tis. Kč.
- Kultury a kulturních akcí částku 4 200 tis. Kč.

Na stranu MD se nově od roku 2010 účtuje nákladový účet, v loňském roce se používal účet ze 4. účtové třídy. Došlo také ke zrušení regulace výdajů pomocí účtů 218 – Zúčtování výdajů ÚSC na MD a účtu 211 – Financování výdajů ÚSC na straně Dal.

Tab. 26: Účtování vybraných grantů od 1. ledna 2010

Operace	MD	Dal	Položka	§
Přidělení grantu ZŠ	572	378		
Poskytnutí grantu	378	231	5331	3313
Přidělení grantu sportovnímu klubu	574	378		
Poskytnutí grantu	378	231	5229	3429

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Účetnictví města Nový Bor v roce 2011

Změnou vyhlášky č. 410/2009 Sb., vyhláškou č. 435/2010 Sb. se začaly uvádět výkazy v celých číslech. Města už nesmí zpracovávat výkazy v tisících Kč. Důležitou změnou byl začátek odepisování dlouhodobého majetku, který je popsán v ČÚS 708 – Odepisování. První odepisování dlouhodobého majetku provedlo město Nový Bor v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011, a to jenom pomocí rozvahových účtů. Ke konci roku se musela majetku, který se dle zákona odepisuje, přiřadit doba používání v rozmezí 5 – 80 let a musel být zařazen do kategorie. Bylo potřeba vypočítat oprávky neboli kumulaci teoretických odpisů minulých let. Majetek je odepisován z ceny pořízení nebo z reprodukční pořizovací ceny a stanový počet let užívání. Pokud nebyla známa doba užívání majetku, vypočetlo se 40% z pořizovací ceny, výsledkem byly oprávky a odpisový plán byl pro 60% z pořizovací ceny majetku. Díky subjektivnímu zvolení výše zmíněné metody, mohlo docházet ke snížení hodnoty majetku. Příkladem může být budova zařazená do používání v loňském roce, ale obec vypočítá 40% z její pořizovací ceny, tímto úkonem dojde k mnohem většímu vyčíslení opotřebení než je skutečnost. Čím větší částku obce na konci roku 2011 zaúčtují do oprávek, tím lepší výsledek hospodaření bude vykazovat v následujících letech, protože už se opotřebení majetku nedostane do nákladů.

Od roku 2012 začalo město odpisovat svůj majetek. Princip odepisování nebude totožný s podnikatelskými subjekty, pro obce je odpis nepeněžní náklad. Z výkazu zisku a ztráty zjistí město celkovou výši odpisů za rok. Dle vnitřní účetní směrnice města Nový Bor se dlouhodobý majetek města odepisuje rovnoměrným způsobem. Dlouhodobý majetek se začne odpisovat vždy k 1. následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Měsíční odpisy se vypočítají s přesností na celé koruny. Majetek se přestane odpisovat v měsíci, ve kterém hodnota majetku dosáhne 5% pořizovací hodnoty. Pokud je majetek nabyt bezúplatně, naváže město na odpisový plán předávající organizace. U nově pořízeného použitého majetku se majetek zařadí do příslušné kategorie, pokud je potřeba zvolit novou kategorii, upraví se odpisový plán. U používaného majetku se stanoví zbývající doba používání. U majetku, který byl pořízen z dotačních prostředků, je evidována výše dotace a tato dotace se „odpisuje“ do výnosů po stanovenou dobu životnosti majetku.

Tab. 27: Účtování odpisu budovy

Operace	MD	Dal
31. 12. 2011 odpis budovy	406	081
31. 12. 2011 odpis budovy při dotaci	403	401
Účtování odpisu budovy po 1. 1. 2012	551	081
Účtování odpisu budovy po 1. 1. 2012 při dotaci	403	672

Zdroj: Vlastní zpracování

Další změnou, kterou prošlo účetnictví obcí od roku 2011 je inventarizace dle vyhlášky č. 270/2010Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Tato vyhláška přidělala městu nové povinnosti, týkající se fyzického ověření majetku a vyčíslení a zaúčtování jeho hodnoty a s tím související tvorba opravných položek. Opravné položky vyjadřují riziko, že došlo k přechodnému snížení hodnoty majetku. Příkladem může být pozemek v pořizovací hodnotě 200 tis. Kč. Nastala situace, kdy byla v blízkosti pozemku postavena továrna. Nová neboli netto hodnota pozemku je 150 tis. Kč. A korekce majetku je ve výši 50 tis. Kč. Účtování opravné položky k majetku se provedlo účtem 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek na MD a účet účtové skupiny 16 – Opravné položky k dlouhodobému

hmotnému majetku na stranu Dal. U pozemku konkrétně účet 161 – Opravné položky k pozemkům. Pokud má majetek opět svoji původní hodnotu je tato účetní operace zrušena opačným zápisem.

5 Vypovídací schopnost výkazů

Při uzavírání účtů v roce 2009 se na stranu MD účtu 933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let převedl účet 218 – Zúčtování výdajů ÚSC a na stranu Dal účtu 933 se převedl účet 217 – Zúčtování příjmů ÚSC. Na účtu 933 byl zjištěn přebytek rozpočtu, ten byl převeden na účet 962 – Konečný účet rozvažný. Neexistoval výkaz zisku a ztrát. Rozdíl příjmů a výdajů běžného roku se přičetl ke stavu účtů na počátku roku. Tento výsledek, který můžeme nazvat také výsledkem rozpočtového hospodaření, byl možný použit v následujících letech jako financování rozpočtu. Výsledek hospodaření vznikl na základě toku peněz a nerovnal se výsledku hospodaření dle výkazu zisku a ztrát.

V práci je zmíněna hlavně hlavní činnost města Nový Bor, ale je potřeba zmínit, že vykonává také činnost hospodářskou. Hospodářská činnost je podnikatelskou činností, která je sledována mimo rozpočet ÚSC. Jedná se především o operace, které generují zisk. Hospodářská činnost města se i v roce 2009 sledovala v 5. a 6. účtové třídě. Výše hospodářského výsledku je rozdíl výnosů a nákladů dle výkazu zisku a ztrát. Rozvaha města Nový Bor je složena ze zůstatků účtů rozpočtového hospodaření (hlavní činnost) i hospodářské činnosti. Práce vychází ze sledování hospodaření města v hlavní činnosti.³⁶

Od 1. ledna roku 2010 se na konci roku převedou výnosové účty na stranu MD a nákladové účty na stranu Dal účtu 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období. Na tomto účtu se zjistí zisk či ztráta. V roce 2010 město Nový Bor hospodařilo se ziskem 38 551 tis. Kč. Nákladové a výnosové účty jsou převedeny na účet 492 – Konečný účet rozvažný.

Od roku 2010 obce vykazují výsledek hospodaření (VH) zjištěný z výkazu zisku a ztrát. Výše tohoto výsledku není stejná jako výsledek rozpočtového hospodaření. Výkaz zisku a ztrát nám ukazuje rozdíl mezi skutečně realizovanými výnosy (účtová třída 6) a náklady (účtová třída 5), které nemusely být zaplacené. V nákladech se mimo jiné promítají také

³⁶ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

rezervy, opravné položky a od roku 2011 také odpisy. Sledování VH dle aktuálního principu přináší do účetnictví obcí mnoho výhod. Jednou z těchto výhod je sledování nákladů pro stanovení cen výkonů. Při prodeji zboží je město schopno vyčíslit i související náklady s prodejem zboží, např. mzdy, osvětlení. Další výhodou je, že město může z výkazu zisku a ztrát zjistit, že roční souhrn odpisů je vyšší než výdaje na pořízení odepisovaného majetku. Majetek by měl být nahrazen novým majetkem. Z výkazu zisku a ztrát lze dále vyčíst informace o možnosti města podporovat zřizované příspěvkové organizace. Může se stát, že je vykazována ztráta a přitom příjmy rozpočtu byly vyšší než výdaje. Může to být například odpisy a je možné, že se v příštím roce situace obrátí.

Příkladem rozdílu mezi výsledkem hospodaření a výsledkem rozpočtového hospodaření může být:

- *Operace související s dlouhodobým majetkem.*

Město účtuje pořízení dlouhodobého majetku na účty z účtové třídy 0, konkrétné účtové skupiny 01 pro dlouhodobý nehmotný majetek, 02 a 04 pro dlouhodobý hmotný majetek a 06 pro dlouhodobý finanční majetek. Městu vznikne výdaj, který sníží výsledek rozpočtového hospodaření. Městu nevznikl žádný náklad, proto bude VH dle výkazu zisku a ztrát větší než dle rozpočtového hospodaření. Majetek město od roku 2011 každý rok postupně odepisuje, zobrazeno na účtu 551, tedy na nákladech. Odpisy se nijak nezohledňují v peněžních výdajích, proto mají vliv na VH dle výkazu zisku a ztrát. Při případném prodeji majetku vznikne městu výnos i příjem, ale je potřeba majetek doodepsat a vyřadit v zůstatkové ceně, vzniká nám tedy náklad, který snižuje VH.

- *Placené zálohy*

Nový Bor zaplatil zálohu energické energie např. na pět let dopředu ve výši 870 tis. Kč, tedy 175 tis. Kč každý rok. Ve výkazu pro plnění hodnocení rozpočtu bude celková částka 870 tis. Kč vedena ve výdajích na položce 5154. Ve výkazu zisku a ztrát bude evidována částka pouze 175 tis. Kč, zbylá částka je jen záloha.

- *Opravné položky*

Opravnými položkami se dočasně vyjadřuje znehodnocení majetku. Při jejich tvorbě dochází ke zvýšení nákladů a při rozpuštění ke snížení nákladů. Obě tyto operace ovlivňují pouze VH dle aktuálního principu.

- *Pohledávky a závazky*

Například předpis pohledávky poplatku za psa na konci roku účtujeme 315 na stranu MD a 606 na stranu Dal. V tomto roce dojde ke zvýšení VH. V dalším roce je uskutečněn příjem poplatku za psa, dojde ke zvýšení výsledku dle rozpočtového hospodaření. Obdobně jen naopak je to u závazků.

Je možné, že v dalších letech bude schválena návrh povinnosti sestavovat vyrovnaný rozpočet a pro obce bude výkaz o plnění rozpočtu jen pomocným výkazem, stejně jako je tomu u výkazu cash flow.

6 Porovnání účetnictví obce a podnikatelského subjektu

Jak již bylo zmíněno tím, že začaly obce účtovat na principu aktuálnosti se účetnictví územně samosprávných celků přiblížilo účetnictví podnikatelských subjektů. V této kapitole jsou shrnuty jejich rozdílné i společné znaky.

6.1 Právní úprava

Obec jako právnická osoba vede své účetnictví stejně jako podnikatelský subjekt dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetnictví obcí se dále řídí vyhláškou MFČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a Českými účetními standardy, které stanovují základní postupy a metody účtování za účelem dosažení souladu a srovnatelnosti účetních závěrek. Vybrané účetní jednotky se dle ČÚS řídí vždy. Pokud není určitý postup v ČÚS uveden až potom volí obec postup dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., a až poté použije ustanovení zákona o účetnictví.

Podnikatelský subjekt vede své účetnictví vždy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dále se řídí vyhláškami MFČR a v poslední řadě účtuje nepovinně dle Českých účetních standardů.

6.2 Účtová osnova

Přestože po reformě se účetnictví územně samosprávných celků přiblížilo účetnictví podniku, stále existuje mnoho rozdílů. Jedním z rozdílů je účtová osnova, dle které jednotka účtuje. Podniky i obce mají odlišný účtovou osnovu. Porovnání účtových osnov nalezneme v příloze č. 2. V účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek nenajdeme žádné velké rozdíly, pouze podnikatel má k dispozici účty v účtové skupině 09 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. U Obce tuto účtovou skupinu nalezneme až v účtově

třídě 1 – Zásoby a opravné položky. Podnikatelská subjekt účtuje v 1. třídě pouze o zásobách. V 2. účtové třídě pro podnikatele – Finanční účty často používané účty, jimiž jsou například 211 – Pokladna, 213 – Ceniny a 221 – bankovní účet. ÚSC ve 2. účtové třídě nazvané Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky, účtuje o pokladně na účtu 261, ceninách na účtu 263 a bankovním účtu – 231. Naplň účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy je velice podobná pro obě účetní jednotky, pouze obce používají účtové skupiny 35 – 39. Naplň 4. účtové třída obcí – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování, důležitým účtem prvního použití účetní metody je účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody, kam obec zaúčtuje operace v případě prvního použití účetní metody. 4. třída podnikatelů - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky je i přes odlišný název, velice obdobná. 5. účtová třída – Náklady a 6. účtová třída – Výnosy obsahují až na několik výjimek identické účty. Účtová třída 7 u obcí s názvem Vnitroorganizační účetnictví obsahuje pouze 2 účty 723 – Úpravy financování minulých let a 734 – DPH. Podnikatel účtuje v 7. účtové třídě o závěrkových a podrozvahových účtech. Obec používá dále účty z účtové třídy 8 – Vnitroorganizační účetnictví a 9 – Podrozvahové účty. Podnik tyto účtové třídy ve svém rozvrhu neeviduje.

6.3 Metody a postupy účtování

Města a obce otevírají své účty pomocí účtu 491 – Počátečný účet rozvažný. Uzavírání účtů probíhá na účet 492 – Konečný účet rozvažný. Nákladové a výnosové účty jsou převedeny na účet 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období. Zůstatky účtu 222 – Příjmový účet organizačních složek státu a zůstatek účtu 223 – Zvláštní výdajový účet převedeme na účet 499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů. Konečné zůstatky účtů 493 a 499 jsou také převedeny na konečný účet rozvažný.

Podnikatelské subjekty otevírají a uzavírají své účty obdobným způsobem jako obce, jen používají jiné druhy účtů. K otevření účtů slouží účet 701 – Počátečný účet rozvažný.

K uzavírání účtů účet 702 – Konečný účet rozvažný. Náklady a výnosy jsou převedeny na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení.

Obce a podniky mají každý rozdílný zdroj příjmů, proto můžeme říci, že hospodaření není totožné. Podnikatel se snaží dosahovat zisku a používá k tomu své vlastní prostředky. Obec hospodáří většinou s prostředky ze státního rozpočtu a fondů. Základním cílem obce je poskytnutí státek a služeb pro své občany, hospodaření obce není ziskové. Velikost příjmů, které obec obdrží je závislá např. na počtu obyvatel a velikosti města. Obce mohou vykonávat hospodářskou činnost.

6.4 Finanční analýza

Finanční analýza je složkou finančního řízení, která v řízení podnikatelských subjektů poskytuje důležité informace o finanční situaci. Hlavním cílem je tedy rozpoznání finanční situace účetní jednotky. Při finanční analýze posuzuje minulé období, ale také faktory, které ovlivnily hospodaření a opatření, která by se měla v budoucnu udělat pro zlepšení situace. Finanční analýzu můžeme aplikovat na podnikatelské subjekty ale samozřejmě i na územně samosprávné celky. Jen je potřeba zohlednit odlišnost financování.³⁷

Podstatným rozdílem u finanční analýzy obce nebo podniku je uživatel, kterému jsou získané informace určeny. U podniku jsou tyto informace součástí celkového řízení společnosti s cílem dělat taková rozhodnutí, která by napomohla zvýšení výkonnosti firmy s cílem dosahovat maximálního zisku. Dalším uživatelem informací finanční analýzy mohou být banky a ostatní finanční instituce. O finanční situaci obcí se zajímají samotné orgány obce, které dále stanoví kroky a plány k hospodaření obce v dalších letech. Dalšími

³⁷ KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek – po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.

subjekty, pro které jsou výsledky finanční analýzy neméně důležité, jsou občané dané obce a poskytovatelé dotací, tedy převážně stát. Od roku 2009 začalo Ministerstvo financí vypočítávat ukazatel dluhové služby a obce sestavují informativní a monitorující ukazatele. V případě, že obec vykazuje neuspokojivý stav, musí zaslat Ministerstvu financí odůvodnění s informacemi o postupu k zlepšení situace.

6.4.1 Finanční výkazy

Dle zákona o účetnictví sestavují podniky účetní uzávěrku z rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy k účetní závěrce. Obce mají dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. jako součást účetní závěrky rozvahu, výkaz zisku a ztrát, výkaz o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu k účetní závěrce.

Forma rozvahy obcí je od roku 2010 převzata z rozvahy podnikatelských subjektů. Rozvaha podnikatelských subjektů je rozčleněna na straně aktiv na pohledávky za upsaný kapitál, stálá aktiva, oběžná aktiva a časové rozlišení. Na straně pasiv najdeme vlastní zdroje, cizí zdroje a časové rozlišení. U rozvahy obcí obsahuje rozvaha pouze dlouhodobý majetek a krátkodobý majetek. Strana pasiv je obdobná, pouze chybí časové rozlišení.

Výkaz zisku a ztrát pro podnikatele je tvořen:

+ Tržby za prodej zboží

- Náklady na prodané zboží

= **Obchodní marže**

+ Výnosy z finančních činností

- Náklady na finanční činnost

= **Finanční výsledek hospodaření**

+ Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb

- Náklady související s provozní činností

= **Provozní výsledek hospodaření**

- Daň z příjmu za běžnou činnost

= **Výsledek hospodaření za běžnou činnost**

Obce vypočítají výsledek hospodaření jako sumu nákladů z činnosti, finančních nákladů, nákladů na transfery a nákladů ze sdílených daní, od které je odečtena suma výnosů z činnosti, finančních výnosů, výnosů z transferů a výnosů ze sdílených daní.

Je patrné, že struktura výkazu zisku a ztrát obcí a podniku se liší, je to z důvodu již zmíněného odlišného cíle hospodaření každé účetní jednotky.

6.4.2 Finanční ukazatele

Finanční zdraví účetní jednotky lze posuzovat dle dosažené likvidity, rentability a zadluženosti. Rentabilitu chápeme jako schopnost dosahovat výnosu. Likvidita je míra schopnosti hradit závazky. Zadluženost je chápána jako souhrn závazků.

U finanční analýzy podniku a obce lze v určitých směrech vycházet ze stejných ukazatelů. Níže je uveden příklad, kdy je vhodné použít stejný ukazatel, kterým je ukazatel likvidity, tento ukazatel má pro obě účetní jednotky stejnou vypovídací schopnost. Nevhodným ukazatelem pro porovnání finančního zdraví účetní jednotky je ukazatel rentability. „Finančně zdravou“ můžeme nazvat obec, která vykazuje vyšší příjmy než výdaje, zadluženost je nízká a likvidita vysoká. „Finančně zdraví“ podnik je ten, který dosahuje zhodnocení vloženého kapitálu, nízké zadluženosti a vysoké likviditě. K porovnání ukazatelů vycházíme z finančních výkazů roku 2010 města Nový Bor a výkazů výrobního podniku GEA LVZ, a. s. (dále jen GEA). Tento typ společnosti byl vybrán záměrně z důvodu očividného rozdílu mezi výrobním podnikem, kterému plyne zisk převážně z prodaných výrobků a obcí, která má zisk z vlastní výroby minimální.

Společnost GEA je součástí nadnárodního segmentu GEA Air Treatment. Tato firma sídlící v Liberci vyrábí a distribuuje vzduchotechnických zařízení a filtrací. Jedná se o velkou firmu se základním kapitálem 240 000 tis. Kč.³⁸

Ukazatel rentability a stability

Poměruje zisk s ostatními veličinami. Posuzujeme míru zhodnocení těchto veličin. U obcí není zisk primárním cílem hlavní činnosti, město usiluje o vyrovnané hospodaření, proto se většinou tento ukazatel nepoužívá. Tento ukazatel by bylo vhodné použít při zjištění rentability hospodářské činnosti města. Pro příklad výpočtu výkonnosti podniku byla vybrána rentabilita vloženého kapitálu (1), která vypovídá o využití vloženého kapitálu, bez ohledu na to, zda je vlastní nebo cizí a vypočítá se:

$$ROA = \text{Celkový zisk} / \text{Celková aktiva} \quad (1)$$

Celkovým ziskem rozumíme výsledek hospodaření před daní. Výsledek přináší výpověď o tom, jak je účetní jednotka schopna ze svých aktiv vytvářet zisk. Zjistíme, jak byl zhodnocen kapitál, nezáleží na tom, kde byl kapitál získán. Z rozvahy společnosti GEA jsme zjistili celkový zisk = 28 133 tis. Kč a celková aktiva = 783 024 tis. Kč. Ukazatel ROA je v tomto případě 0,04.

Místo ukazatele rentability může použít město ukazatel finanční stability (2), který se vypočítá jako podíl běžných příjmů a celkových příjmů. Tento ukazatel přejímá data z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu. Čím nižší je ukazatel, tím závislejší je obec např. kapitálových příjmech a naopak. Vztah pro ukazatel stability je:

$$\text{Běžné příjmy} / \text{Celkové příjmy} \quad (2)$$

³⁸ Justice [online]. Obchodní rejstřík a sbírka listin. [vid. 2012-03-12]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma.vysledky?navez=GEA+LVZ&polozek=50](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma.vysledky?navez=GEA+LVZ&polozek=50).

Celkové příjmy města Nový Bor byl v roce 2010 238 763 tis. Kč, z toho běžné příjmy činily 127 611 tis. Kč. Ukazatel finanční stability je tedy 53 %.

Ukazatel likvidity

Pomocí ukazatele likvidity zjistíme jak je účetní jednotka schopna splácet své závazky, jak rychle přemění svá aktiva na peněžní prostředky. V případě vysokých hodnot ukazatele podnik váže svá finanční aktiva v likvidních prostředcích, což značí vysokou schopnost likvidity, ale na druhou stranu podnik nevyužívá možnost vyššího zhodnocení svých aktiv. Pro srovnání byla vybrána likvidita pohotová (3), která se vypočítá:

$$(Oběžný majetek - Zásoby) / Krátkodobé závazky \quad (3)$$

Dále byl vybrán ukazatel okamžité likvidity (4), který je považován za nejpřesnější ukazatel schopnosti hradit závazky. K výpočtu můžeme použít více možností, kdy místo krátkodobého finančního majetku použijeme peněžní prostředky a tím dojde k zpřesnění ukazatele. Výpočet je dán vztahem:

$$Krátkodobý finanční majetek / Krátkodobé závazky \quad (4)$$

Tab. 28: Ukazatele likvidity (v tis. Kč)

Položka	GEA	Nový Bor
Oběžný majetek	415 645,--	91 691,--
Zásoby	101 809,--	575,--
Krátkodobé závazky	230 531,--	34 509,--
Krátkodobý finanční majetek	17 933,--	60 303,--
Pohotová likvidita	1,36	2,64
Okamžitá likvidita	0,07	1,75

Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazatele pohotové likvidity by se měly pohybovat 0,7 – 1,5. Pokud vyjde ukazatel 1, jedná se o vyrovnanost mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky. Je

patrné, že město Nový Bor má vyšší ukazatel pohotové likvidity, která ale nespadá do doporučeného intervalu. Pohotová likvidita 2,64 se nachází nad doporučenou horní hranicí intervalu, což značí vysokou likviditu, ale zároveň neefektivní rozmístění svých finančních prostředků. Společnost GEA se s pohotovou likviditou 1,36 nachází v doporučeném intervalu.

Doporučovaný interval pro ukazatel okamžité likvidity je 0,1 – 0,7. Město nový Bor má výsledek okamžité likvidity vyšší. U města je velice pravděpodobné, že se ukazatel bude během roku měnit z důvodu příjmu dotací, které zvyšují položky krátkodobého finančního majetku. Firma GEA se s výsledkem 0,07 nachází lehce pod spodní hranicí doporučeného intervalu. Už z hodnot, které se dosazují do vzorce ej patrné, že by firma byla schopna ze svých krátkodobých finančních prostředků hradit jen malou část svých krátkodobých závazků. Krátkodobé pohledávky firmy GEA dosahují 295 904 tis. Kč a převyšují tedy její krátkodobé závazky.

Ukazatel zadluženosti

Ukazatel zadluženosti (5) můžeme aplikovat v případě obce i podniku. Pouze u obce se k cizím zdrojům přičte suma přijatých návratných finančních výpomocí zjištěných z výkazu FIN 2-12M. Celková zadluženost se vypočítá vztahem:

$$\text{Cizí zdroje} / \text{Celková aktiva} \quad (5)$$

Tab. 29: Ukazatele celkové zadluženosti (v tis. Kč)

Položka	GEA	Nový Bor
Cizí zdroje	242 926,--	55 372,--
Celková aktiva	783 024,--	12 324 489,--
Přijatá návratné finanční výpomoci		71 250,--
Zadluženost	0,31	0,01

Zdroj: Vlastní zpracování

Je evidentní, že město má minimální zadluženost. Jen v málo případech jsou zadluženy ve velké míře. Je to způsobeno i tím, že od roku 2004 vypočítává MF ČR každé obci ukazatel

dluhové služby. Od roku 2009 přibyly k ukazateli dluhové služby ještě monitorující a informativní ukazatele. Vypovídací schopnost tohoto ukazatele byla v případě obce v roce 2010 snížena kvůli neodepisování majetku, který je zahrnut v celkových aktivech. Tento majetek je evidován v pořizovací ceně, nepřihlíželo se k jeho opotřebení. Od roku 2011, kdy začaly obce svůj majetek odepisovat, bude mít ukazatel stejnou vypovídací schopnost jako je tomu u podniku.

Dle informací, které nám poskytl výpočet výše uvedených ukazatelů, můžeme říci, že jak firma GEA tak obec Město Nový Bor nevykazují žádné abnormální hodnoty a finanční hospodaření je uspokojivé. Zadluženost obou účetních jednotek je velice nízká.

Závěr

Cílem práce bylo porovnání změn, které nastaly reformou účetnictví veřejného sektoru a následné porovnání účetnictví obcí s účetnictvím podnikatelského subjektu.

V teoretické části této práce jsou vysvětleny pojmy, týkající se veřejné správy. Především charakterizuje územní samosprávný celek neboli obec. Bylo popsáno rozdělení obcí, orgány, které obce zřizují a rozpočtový proces. Rozpočet a s ním související rozpočtový proces je důležitým nástrojem hospodaření obcí. Obec je jednou z účetních jednotek, pro které není hlavním cílem tvorba zisku, cílem je veřejný zájem. Jsou financovány dotacemi ze státního rozpočtu a fondů Evropské unie, proto je potřeba, aby zastupitelstvo schvalovalo rozpočet obce a dle něj hospodařilo.

Z velké části je v práci popsána legislativa upravující účetnictví a účetníci územně samosprávných celků. Od 1. ledna roku 2010 došlo k reformě v účetnictví státu. Cílem této reformy bylo změnit způsob a metody účtování subjektů veřejné správy a tím zajištění větší transparentnosti účetnictví státu. Změny jsou dány především vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyhláška č. 410/2009 Sb., plně nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb. Změny, které při reformě nastaly, byly takového rozsahu, že pouhou novelou stávající vyhlášky by mohlo dojít k nepřehlednosti a nepochopení nových metod.

Obec je jedním ze subjektů, kterých se od 1. ledna 2010 týkaly změny v účetnictví. Do konce roku 2009 účtovali obce na principu peněžních toků a nejdůležitějším účetním výkazem byl výkaz o hodnocení plnění rozpočtu. Tato metoda účetnictví vedla k špatné vypovídací schopnosti hospodaření účetní jednotky. Obce nemusely tvořit rezervy, opravné položky ani vyjadřovat opotřebení jejich majetku. Náklady a výnosy nemusely být časově rozlišeny. Velká města účtovala na základě tří bankovních účtů, kde se účtovalo o příjmech, výdajích a dotacích. Od 1. ledna 2010 začaly územně samosprávné celky účtovat pomocí nových metod a principů. Začaly tvořit rezervy a opravné položky pohledávkám. Náklady a výnosy se začaly časově rozlišovat, vznikly nové účtové třídy. Byla vytvářena nová účetní osnova, kde nejdůležitější změnou byl vznik účtové třídy

5 – Náklady a účtové třídy 6 – Výnosy. Obce nově sestavují výkaz zisku a ztrát, který podává přehlednější informace o hospodaření účetní jednotky. Od začátku roku 2012 se začalo s odepisováním majetku a tvořením opravných položek majetku a zásobám. Obce tedy účtují na základě akruálního principu a účetnictví územně samosprávných celků, potažmo cele veřejné správy se přiblížilo účetnictví podnikatelských subjektů.

Praktická část diplomové práce je věnována účetním metodám města Nový Bor v roce 2009, 2010, 2011. Základními operacemi, které město účtuje, jsou příjmy a výdaje rozpočtu města. Byly vybrány příjmy a výdaje, u kterých došlo změnou zákona k největším rozdílům. Nejzásadnější změnou je od začátku roku 2010 používání nákladových účtů z účtové třídy 5 a výnosových účtů z účtové třídy 6. Při účtování účetních případů, které se museli časově rozlišit, bylo účtováno na přechodných účtech aktivních a pasivních. Obce nyní účtují všechny své operace pouze na jeden bankovní účet. Velkým problémem, které nově zavedené metody přinesly, je vypovídací schopnost výkazů. Mezi hlavní výkazy, které nyní obce sestavují, patří rozvaha, výkaz zisku a ztrát a výkaz o pro hodnocení plnění rozpočtu. Před rokem 2009 byl jediným výkazem, který podával informace o hospodaření obce výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu. V nově sestavovaném výkazu zisku a ztrát je možné nalézt informace o výsledku hospodaření obce za sledované období. Tento výkaz, jak je tomu např. u podnikatelských subjektů nepodává informace, které by pomohly k efektivnějšímu hospodaření. Je tomu z důvodu možného rozdílu výsledku hospodaření dle výkazu zisku a ztrát a hospodaření dle rozpočtu. Zkreslené informace mohou podávat operace časového rozlišení a operace související s dlouhodobým majetkem, konkrétně odpisy. Dále může dojít k neuhrazení pohledávek a závazků, které mají opět rozdílný vliv na zmíněné výkazy. Pro budoucí vývoj účetnictví územně samosprávných celků by bylo přínosně prosazení povinnosti sestavovat vyrovnaný rozpočet a tím, by výkaz zisku a ztrát byl hlavním výkazem pro hodnocení hospodaření obce.

Dílčím cílem práce bylo porovnání účetnictví obce a podnikatelského subjektu. Cíl byl zvolen z důvodu přiblížení systému účetnictví obcí k účetnictví podniku. Porovnání těchto dvou účetních jednotek, přestože obě dvě účtují na základě akruálního principu, nebyl snadný. Jedním z hlavních cílů obce je poskytování služeb pro své občany. Hlavním cílem

podniku je dosahovat zisku. Obci jsou poskytovány dotace, podnik je financován z vlastních zdrojů. Díky těmto zmíněným znakům spočívá hlavní rozdíl v účetnictví podniku a územně samosprávného celku. Dalším základním rozdílem těchto dvou účetních jednotek je i samotná legislativa. Ačkoli podniky i obce účtují dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podnikatelský subjekt se tímto zákonem řídí vždy, obce pouze pokud zvolený postup nenajdou popsán v Českých účetních standardech nebo vyhlášce MFČR. Při srovnání pomocí finanční analýzy došlo k zjištění, že ne všechny ukazatele lze aplikovat současně na podnik i obec. Struktura účetní osnovy je u obou účetních jednotek stejná, pouze náplň některých účtových skupin a účtů je rozdílná.

Diplomová práce popsala a zhodnotila změny, které nastaly reformou účetnictví veřejného sektoru. Několikrát bylo zmíněné, že se účetnictví obcí přiblížilo účetnictví podniků. Jelikož obě účetní jednotky mají jiní cíl své činnosti, nikde nám nebude účetnictví těchto dvou účetních jednotek podávat stejnou vypovídací schopnost.

Seznam použité literatury

Citace

- [1] HORWATH, N. *Podvojné účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2011. ISBN: 978-80-247-3807-9.
- [2] JONES, R., M. PENDLEBURY. *Public Sector Accounting*. 6th ed. Harlow: Financial Times/Prentice Hall, 2010. ISBN 978-0-273-72036-2.
- [3] KINŠT, J., J. PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN: 978-80-7263-556-6.
- [4] KOPECKÁ, M. *Právní postavení obcí a krajů – základy komunálního práva*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN: 978-80-7357-561-8.
- [5] KOUDELKA, Z. *Obecní samospráva. Zákon o obcích v komentovaném znění*. 1. vyd. Brno: DOPLNĚK, 2006. ISBN: 80-7339-193-3.
- [6] KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2006. 623 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [7] KUBÍČKOVÁ, D., M. OTRUSINOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-80-7400-342-4.
- [8] MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2010. ISBN: 978-80-247-3343-2.
- [9] NEJEZCHLEB, Z., I. SCHNEIDEROVÁ. *Účetní reforma a ÚSC 2010*. 1. vyd. Acha obec účtuje, s. r. o. 2010. ISBN: 978-80-254-6862-3.
- [10] NEMEC, J. et al. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN: 978-80-7357-558-8.
- [11] NOVÁKOVÁ, Š. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011. ISBN: 978-80-245-1797-1.

- [12] NOVOTNÝ, V. *Územní samospráva České republiky*. 1. vyd. Praha: CEVRO Institut, o.p.s., 2007. ISBN: 80-86816-22-2.
- [13] PEKOVÁ, J., et al. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN: 978-80-7357-351-5.
- [14] PROVAZNÍKOVÁ, R. *Financování měst, obcí a regionů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN: 8024727897.
- [15] PŘIBYLOVÁ, Z. *Účetnictví měst a obcí, příklady souvztažností*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS.L, s. r. o., 2006. ISBN: 80-903160-4-2.
- [16] PŘIBYLOVÁ, Z. *Účetní souvztažnosti a výkazy obcí, měst, dobrovolných svazků obcí a krajů*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS. L, s. r. o., 2007. ISBN: 978-80-903160-6-5.
- [17] SCHNEIDEROVÁ, I. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. 1. vyd. Praha: ACHA obec účtuje s.r.o., 2010. ISBN: 978-80-2545-609-5.
- [18] VATALIYA, K. S. *Practical Financial Accounting*. 1 th ed. Jaipur: Paradise Publisher, 2009. ISBN: 978-81-906151-4-3.
- [19] Vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 410/2009 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky.
- [20] Vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 128/2000Sb., o obcích.
- [22] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.
- [23] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
- [24] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.
- [25] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- [26] KOČKOVÁ, H. *Reforma v účetnictví obcí od 1. 1. 2010*. České Budějovice, 2011. 62 s. 24. s. příl. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.
- [27] NOVÁKOVÁ, Š. *Rozpočty a financování malých obcí*. Zlín, 2010. 118 s. 8 s. příl. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky.
- [28] *Justice* [online]. Obchodní rejstřík a sbírka listin. [vid. 2012-03-12]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrikfirma.vysledky?nazev=GEA+LVZ&polozek=50>.
- [29] *Město Nový Bor* [online]. Nový Bor 2012. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z <http://www.novy-bor.cz/>.
- [30] PROKŮPKOVÁ, D. Účetní výkazy a jejich využití pro řízení a kontrolu hospodaření obce. *Deník veřejné správy* [online]. Praha: Triada, spol. s r. o., 2012. [vid. 2012-03-04]. Dostupné z <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6528139>.

Bibliografie

- [31] KOCH, J. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2011*. 1. vyd. Český Těšín: PORADCE, s. r. o., 2011. ISBN: 978-80-7365-331-6.
- [32] LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2009. ISBN: 978-80-247-2942-8.
- [33] PODHORSKÝ, J. *Účtování a vedení účetnictví*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN: 80-7273-119-X.
- [34] České účetní standardy.
- [35] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.
- [36] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [37] Zákon č. 593/1992. Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmu.
- [38] GEA LVZ [online]. *GEA LVZ, a.s. a GEA Klimatizace spol. s r.o.* [vid. 2012-03-12]. Dostupné z <http://www.gealvz.cz/Uvod.3340.0.html?&L=16>.

Seznam příloh

Příloha 1	– Změny v účtových skupinách k 1. 1. 2010	I
Příloha 2	– Srovnání účtových osnov obce a podnikatele.....	VI

Příloha 1 – Změny v účtových skupinách k 1. 1. 2010

Účty zrušené k 31. 12. 2009	Účty vzniklé k 1. 1. 2010	Konečný zůstatek účtu převedený k 1. 1. 2010	
Účtová skupina 0			
026 – Základní stádo a tažná zvířata	015 – Povolenky na emise a preferenční limity		
	044 – Uspořádací účet k technickému zhodnocení DNM		
	045 – Uspořádací účet k technickému zhodnocení DHM		
	053 – Poskytnuté zálohy na DFM		
	068 – Termínované vklady dlouhodobé		
Účtová skupina 1			
124 – Zvířata	138 – Zboží na cestě		
	Úč.skupina 15 – Opravné položky k DNM		
	Úč. skupina 16 – Opravné položky k DHM		
	Úč. skupina 17 – Opravné položky k DFM		
	Úč. skupina 18 – Opravné položky k zásobám		
	Úč. skupina 19 – Opravné položky k pohledávkám		
Účtová skupina 2			
Úč. skupina 20 – Vztahy ke státnímu rozpočtu a k rozpočtu organizačních složek státu	244 – Termínované vklady krátkodobé	Úč. skupina 27 – Návrtné finanční výpomoci	Úč. třída 3 – Krátkodobé finanční výpomoci Úč. třída 4 – Dlouhodobé finanční výpomoci

221 – Limity výdajů			
232 – Vkladový výdajový účet			
235 – Příjmový účet			
Účtová skupina 3			
378 – Jiné pohledávky	319 – Pohledávky ze sdílených daní	316 – Ostatní pohledávky	311 – Odběratelé 315 - Jiné pohledávky, z hlavní činnosti 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky
	323 – Závazky z dávek sociálního zabezpečení		
	352 – Závazky k účastníkům sdružení		
	361 – Krátkodobé pohledávky z ručení		
	362 – Krátkodobé závazky z ručení		
	363 – Pevné termínované operace a opce		
	364 – Závazky z neukončených finančních operací		
	365 – Pohledávky z finančního zajištění		
	366 – Závazky z finančního zajištění		
	377 – Ostatní krátkodobé pohledávky		
	378 – Ostatní krátkodobé závazky		
Účtová skupina 4			
410 – Materiální náklady	Úč. skupina 40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky		

420 – Služby a náklady nevýrobní povahy	Úč. skupina 41 – Fondy účetní jednotky		
430 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	Úč. skupina 43 – Výsledky hospodaření		
440 – Mzdové a ostatní osobní náklady	Úč. skupina 44 – Rezervy		
450 – Dávky sociálního zabezpečení	Úč. skupina 45 – Dlouhodobé závazky		
460 – Manka a škody	Úč. skupina 46 – Dlouhodobé pohledávky		
471 - Úroky	Úč. skupina 49 – Závěrkové účty a zvláštní zúčtování		
472 – Penále a poplatky			
473 – Kursové zisky			
474 – Finanční náklady			
Účtová skupina 5			
Účty účtové třídy 5 - Náklady	Úč. skupina 50 – Spotřebované nákupy		
	Úč. skupina 51 – Služby		
	Úč. skupina 52 – Osobní náklady		
	Úč. skupina 53 – Daně a poplatky		
	Úč. skupina 54 – Ostatní náklady		
	Úč. skupina 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky		
	Úč. skupina 56 – Finanční náklady		

	Úč. skupina 57 – Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu, rozpočtu ÚSC		
	Úč. skupina 58 – Náklady ze sdílených daní		
	Úč. skupina 59 – Daň z příjmu		
Účtová skupina 6			
	Úč.skupina 60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží		
	Úč.skupina 61 – Změny stavu zásob		
	Úč.skupina 62 – Aktivace		
	Úč. skupina 63 – Výnosy z daní a poplatků		
	Úč.skupina 64 – Ostatní výnosy		
	Úč. skupina 66 – Finanční výnosy		
	Úč. skupina 67 – Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů ÚSC		
	Úč. skupina 68 – Výnosy ze sdílených daní		
Účtová skupina 9			
Úč. skupina 90 – Majetkové fondy a zvláštní fondy	Úč. skupina 90 – Majetek účetní jednotky	Úč. skupina 90 – Majetkové fondy a zvláštní fondy	Úč. skupina 40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky
Úč. skupina 91 – Finanční a peněžní fondy	Úč. skupina 91 – Odepsané pohledávky a závazky	Úč. skupina 91 – Finanční a peněžní fondy	Úč. skupina 41 – Fondy účetní jednotky

Úč. skupina 92 – Zvláštní fondy organizačních složek státu	Úč. skupina 92 – Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	Úč. skupina 92 – Zvláštní fondy organizačních složek státu	Úč. skupina 41 – Fondy účetní jednotky
Úč. skupina 93 – Výsledek hospodaření organizačních složek státu, ÚSC	Úč. skupina 93 – 95 – Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	Úč. skupina 93 – Výsledek hospodaření organizačních složek státu, územních samosprávných celků	Úč. skupina 43 – Výsledek hospodaření
Úč. skupina 94 – Rezervy spojené s hospodářskou činností ÚSC	Úč. skupina 96 – Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	Úč. skupina 94 – Rezervy spojené s hospodářskou činností ÚSC	Úč. skupina 44 – Rezervy
Úč. skupina 95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní dlouhodobé závazky	Úč. skupina 97, 98 – Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	Úč. skupina 95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní dlouhodobé závazky	Úč. skupina 45 – Dlouhodobé závazky
Úč. skupina 96 – Závěrové účty	999 – Vyrovnávací účet	Úč. skupina 96 – Závěrové účty	Úč. skupina 49 – Závěrové účty a zvláštní zúčtování

Příloha 2 – Srovnání účtových osnov obce a podnikatele

Účtová osnova obce od roku 2010	Účtová osnova pro podnikatele
Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek	Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek
01 - Dlouhodobý nehmotný majetek	01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 013 - Software 014 - Ocenitelná práva 015 - Povolenky na emise a preferenční limity 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	011 - Zřizovací výdaje 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 013 - Software 014 - Ocenitelná práva 015 - Goodwill 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	02 - Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný
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	021 - Stavby 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů 026 - Základní stádo a tažná zvířata 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný	03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný
031 - Pozemky 032 - Kulturní předměty	031 - Pozemky 032 - Umělecká díla a sbírky
04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek	04 - Nedokončený dlouhod. nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhod. finanční majetek
041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek 043 - Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek 044 - Uspořádací účet technického zhodnocení DNM 045 - Uspořádací účet technického zhodnocení DHM	041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku
05 - Poskytnuté zálohy na DNM a DHM	05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
06 - Dlouhodobý finanční majetek	06 - 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 066 - Půjčky osobám ve skupině 067 - Jiné dlouhodobé půjčky 068 - Termínované vklady dlouhodobé 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek	061 - Podílové CP a podíly s rozhodujícím vlivem 062 - Podílové CP a podíly s podstatným vlivem 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti 066 - Půjčky ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem 067 - Ostatní půjčky 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje 073 - Oprávky k software 074 - Oprávky k ocenitelným právům 078 - Oprávky k drobnému DNM 079 - Oprávky k ostatnímu DHM	071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje 073 - Oprávky k softwaru 074 - Oprávky k ocenitelným právům 075 - Oprávky ke goodwillu 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku
08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 - Oprávky ke stavbám	081 - Oprávky ke stavbám
082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku	089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
	09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
	091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
	092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
	093 - Opravná položka k nedokončenému dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
	094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
	095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
	096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
	097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
	098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky	Účtová třída 1 - Zásoby
11 - Materiál	11 - Materiál
111 - Pořízení materiálu	111 - Pořízení materiálu
112 - Materiál na skladě	112 - Materiál na skladě
119 - Materiál na cestě	118 - Poskytnuté zálohy na materiál
	119 - Materiál na cestě
12 - Zásoby vlastní výroby	12 - Zásoby vlastní výroby
121 - Nedokončená výroba	121 - Nedokončená výroba
122 - Polotovary vlastní výroby	122 - Polotovary vlastní výroby
123 - Výrobky	123 - Výrobky
	124 - Zvířata
	128 - Poskytnuté zálohy na zvířata
13 - Zboží a ostatní zásoby	13 - Zboží
131 - Pořízení zboží	131 - Pořízení zboží
132 - Zboží na skladě	132 - Zboží na skladě a v prodejnách
138 - Zboží na cestě	138 - Poskytnuté zálohy na zboží
139 - Ostatní zásoby	139 - Zboží na cestě
15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku	
151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	
152 - Opravné položky k software	
153 - Opravné položky k ocenitelným právům	
154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům	
155 - Opravné položky k drobnému DNM	
156 - Opravné položky k ostatnímu DNM	
157 - Opravné položky k nedokončenému DNM	
16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku	
161 - Opravné položky k pozemkům	
162 - Opravné položky ke kulturním předmětům	
163 - Opravné položky ke stavbám	
164 - Opravné položky k samostatným movitým věcem	

<p>a souborům movitých věcí</p> <p>165 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů</p> <p>166 - Opravné položky k drobnému DHM</p> <p>167 - Opravné položky k ostatnímu DHM</p> <p>168 - Opravné položky k nedokončenému DHM</p>	
<p>17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku</p>	
<p>171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem</p> <p>172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem</p> <p>173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti</p> <p>174 - Opravné položky k půjčkám osobám ve skupině</p> <p>175 - Opravné položky k jiným dlouhodobým půjčkám</p> <p>176 - Opravné položky k ostatnímu DFM</p> <p>177 - Opravné položky k pořizovanému DFM</p>	
<p>18 - Opravné položky k zásobám</p>	
<p>181 - Opravné položky k materiálu</p> <p>182 - Opravné položky k nedokončené výrobě</p> <p>183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby</p> <p>184 - Opravné položky k výrobkům</p> <p>185 - Opravné položky ke zboží</p> <p>186 - Opravné položky k ostatním zásobám</p>	
<p>19 - Opravné položky k pohledávkám</p>	<p>19 - Opravné položky k zásobám</p>
<p>191 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů</p> <p>192 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení</p> <p>193 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám</p> <p>194 - Opravné položky k odběratelům</p> <p>195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů</p> <p>196 - Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek</p> <p>198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení</p> <p>199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám</p>	<p>191 - Opravná položka k materiálu</p> <p>192 - Opravná položka k nedokončené výrobě</p> <p>193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby</p> <p>194 - Opravná položka k výrobkům</p> <p>195 - Opravná položka ke zvířatům</p> <p>196 - Opravná položka ke zboží</p> <p>197 - Opravná položka k zálohám na materiál</p> <p>198 - Opravná položka k zálohám na zboží</p> <p>199 - Opravná položka k zálohám na zvířata</p>
<p><u>Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky</u></p>	<p><u>Účtová třída 2 - Finanční účty</u></p>
	<p>21 - Peníze</p> <p>211 - Pokladna</p>
	<p>213 - Ceniny</p>

22 - Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů	22 - Účty v bankách
222 - Příjmový účet organizačních složek státu 223 - Zvláštní výdajový účet 225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu	221 - Bankovní účty
23 - Bankovní účty územních samosprávných celků	23 - Běžné bankovní úvěry
	231 - Krátkodobé bankovní úvěry 232 - Eskontní úvěry
24 - Ostatní bankovní účty	24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci
241 - Běžný účet 243 - Běžný účet FKSP 244 - Termínované vklady krátkodobé 245 - Jiné běžné účty 247 - Účty spravovaných prostředků 248 - Souhrnné účty 249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu	241 - Emitované krátkodobé dluhopisy 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
25 - Krátkodobý finanční majetek	25 - Krátkodobý finanční majetek
251 - Majetkové cenné papíry k obchodování 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování 256 - Jiné cenné papíry	251 - Majetkové cenné papíry k obchodování 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování 255 - Vlastní dluhopisy 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti 257 - Ostatní cenné papíry 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
26 - Peníze	26 - Převody mezi finančními účty
261 - Pokladna	261 - Peníze na cestě
262 - Peníze na cestě	29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu maj.
263 - Ceniny	291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku
28 - Krátkodobé úvěry a půjčky	
281 - Krátkodobé úvěry 282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky) 283 - Vydané krátkodobé dluhopisy 289 - Jiné krátkodobé půjčky	
Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy	Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy
31 - Krátkodobé pohledávky	31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
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	311 - Odběratelé 312 - Směnky k inkasu 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry 314 - Poskytnuté provozní zálohy 315 - Ostatní pohledávky

318 - Pohledávky z výběru daní a obdobných dávek	
319 - Pohledávky ze sdílených daní	
32 - Krátkodobé závazky	32 - Závazky (krátkodobé)
321 - Dodavatelé	321 - Dodavatelé
322 - Směnky k úhradě	322 - Směnky k úhradě
323 - Závazky z dávek sociálního zabezpečení	324 - Přijaté provozní zálohy
324 - Krátkodobé přijaté zálohy	325 - Ostatní závazky
325 - Závazky z dělené správy a kaucí	
326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	
327 - Přijaté zálohy daní	
328 - Závazky z výběru daní	
329 - Závazky ze sdílených daní	
33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 - Zaměstnanci	331 - Zaměstnanci
333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům	333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335 - Pohledávky za zaměstnanci	335 - Pohledávky za zaměstnanci
336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění
34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	34 - Zúčtování daní a dotací
341 - Daň z příjmů	341 - Daň z příjmů
342 - Jiné přímé daně	342 - Ostatní přímé daně
343 - Daň z přidané hodnoty	343 - Daň z přidané hodnoty
345 - Jiné daně a poplatky	
346 - Pohledávky za státním rozpočtem	
347 - Závazky ke státnímu rozpočtu	
349 - Závazky k rozpočtům územních samosprávných celků	
35 - Pohledávky a závazky k účastníkům sdružení	
36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací	
361 - Krátkodobé pohledávky z ručení	
362 - Krátkodobé závazky z ručení	
363 - Pevné termínové operace a opce	
364 - Závazky z neukončených finančních operací	
365 - Pohledávky z finančního zajištění	
366 - Závazky z finančního zajištění	
367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů	
368 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů	
37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky	
371 - Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	
372 - Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	
373 - Poskytnuté zálohy na dotace	
374 - Přijaté zálohy na dotace	
377 - Ostatní krátkodobé pohledávky	
378 - Ostatní krátkodobé závazky	
38 - Přechodné účty aktiv a pasiv	
381 - Náklady příštích období	
383 - Výdaje příštích období	
384 - Výnosy příštích období	
385 - Příjmy příštích období	
388 - Dohadné účty aktivní	
389 - Dohadné účty pasivní	
39 - Vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty	
395 - Vnitřní zúčtování	

396 - Spojovací účet při sdružení	
Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování	Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky	
401 - Jmění účetní jednotky	
402 - Fond privatizace	
403 - Dotace na pořízení dlouhodobého majetku	
404 - Agregované příjmy a výdaje minulých let	
405 - Kurzové rozdíly	
406 - Oceňovací rozdíly při změně metody	
407 - Jiné oceňovací rozdíly	
408 - Opravy chyb minulých období	
41 - Fondy účetní jednotky	41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
412 - Fond kulturních a sociálních potřeb	411 - Základní kapitál
413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	412 - Emisní ážio
414 - Rezervní fond z ostatních titulů	413 - Ostatní kapitálové fondy
419 - Ostatní fondy	414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
	418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
	419 - Změny základního kapitálu
	42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
	421 - Zákonný rezervní fond
	422 - Nedělitelný fond
	423 - Statutární fondy
	427 - Ostatní fondy
	428 - Nerozdělený zisk minulých let
	429 - Neuhrazená ztráta minulých let
43 - Výsledky hospodaření	43 - Výsledek hospodaření
432 - Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
44X - Rezervy	
441 - Rezervy	
45 - Dlouhodobé závazky	45 - Rezervy
451 - Dlouhodobé úvěry	451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	453 - Rezerva na daň z příjmu
453 - Vydané dluhopisy	459 - Ostatní rezervy
454 - Závazky z pronájmu	461 - Bankovní úvěry
455 - Dlouhodobé přijaté zálohy	47 - Dlouhodobé závazky
456 - Dlouhodobé závazky z ručení	471 - Dlouhodobé závazky k ovládaným a řízeným osobám
457 - Dlouhodobé směnky k úhradě	472 - Dlouhodobé závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem
458 - Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	473 - Emitované dluhopisy
459 - Ostatní dlouhodobé závazky	474 - Závazky z pronájmu
46 - Dlouhodobé pohledávky	475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
462 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
464 - Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů	479 - Jiné dlouhodobé závazky
465 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy	
466 - Dlouhodobé pohledávky z ručení	48 - Odložený daňový závazek a pohledávky
468 - Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	481 - Odložený daňový závazek a pohledávka
469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky	
49 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování	49 - Individuální podnikatel
491 - Počáteční účet rozvahový	491 - Účet individuálního podnikatele

492 - Konečný účet rozvahový	
493 - Výsledek hospodaření běžného účetního období	
499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů	
Účtová třída 5 - Náklady	Účtová třída 5 - Náklady
50 - Spotřebované nákupy	50 - Spotřebované nákupy
501 - Spotřeba materiálu	501 - Spotřeba materiálu
502 - Spotřeba energie	502 - Spotřeba energie
503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504 - Prodané zboží	504 - Prodané zboží
51 - Služby	51 - Služby
511 - Opravy a udržování	511 - Opravy a udržování
512 - Cestovné	512 - Cestovné
513 - Náklady na reprezentaci	513 - Náklady na reprezentaci
518 - Ostatní služby	518 - Ostatní služby
52 - Osobní náklady	52 - Osobní náklady
521 - Mzdové náklady	521 - Mzdové náklady
523 - Náklady z dávek sociálního zabezpečení	522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
524 - Zákonné sociální pojištění	523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
525 - Jiné sociální pojištění	524 - Zákonné sociální pojištění
527 - Zákonné sociální náklady	525 - Ostatní sociální pojištění
528 - Jiné sociální náklady	526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
	527 - Zákonné sociální náklady
	528 - Ostatní sociální náklady
53 - Daně a poplatky	53 - Daně a poplatky
531 - Daň silniční	531 - Daň silniční
532 - Daň z nemovitostí	532 - Daň z nemovitosti
538 - Jiné daně a poplatky	538 - Ostatní daně a poplatky
539 - Vratky daní z nadměrných odpočtů	
54 - Ostatní náklady	54 - Jiné provozní náklady
541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodob. nehmotného a hmotného majetku
542 - Jiné pokuty a penále	542 - Prodaný materiál
543 - Dary	543 - Dary
544 - Prodaný materiál	544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
547 - Manka a škody	545 - Ostatní pokuty a penále
548 - Tvorba fondů	546 - Odpis pohledávky
549 - Ostatní náklady z činnosti	548 - Ostatní provozní náklady
	549 - Manka a škody z provozní činnosti
55 - Odpisy, rezervy a opravné položky	55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
551 - Odpisy dlouhodobého majetku	551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 - Zůstatková cena prodaného DNM	552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
553 - Zůstatková cena prodaného DHM	554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
554 - Prodané pozemky	555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
555 - Tvorba a zúčtování rezerv	557 - Tvorba a zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
556 - Tvorba a zúčtování opravných položek	558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek z provozní činnosti
557 - Náklady z odepsaných pohledávek	559 - Tvorba a zúčtování opravných položek
56 - Finanční náklady	56 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly 562 - Úroky 563 - Kurzové ztráty 564 - Náklady z přecenění reálnou hodnotou 569 - Ostatní finanční náklady	561 - Prodané cenné papíry a podíly 562 - Úroky 563 - Kurzové ztráty 564 - Náklady z přecenění cenných papírů 566 - Náklady z finančního majetku 567 - Náklady z derivátových operací 568 - Ostatní finanční náklady 569 - Manka a škody na finančním majetku
57 - Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů	57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů
571 - Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu 574 - Náklady na ostatní nároky	574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
58 - Náklady ze sdílených daní	58 - Mimořádné náklady
581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob 582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob 584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty 585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní 586 - Náklady ze sdílených majetkových daní 588 - Náklady ze sdílené daně silniční	581 - Náklady na změnu metody 582 - Škody 584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv 588 - Ostatní mimořádné náklady 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek z mimořádné činnosti
59 - Daň z příjmů	59 - Daně z příjmů a převodové účty
591 - Daň z příjmů 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů	591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená 595 - Dodatečné odvody daně z příjmu 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům 597 - Převod provozních nákladů 598 - Převod finančních nákladů
Účtová třída 6 - Výnosy	Účtová třída 6 - Výnosy
60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží	60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
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 607 - Výnosy ze soudních poplatků 609 - Jiné výnosy z vlastních výkonů	601 - Tržby za vlastní výrobky 602 - Tržby z prodeje služeb 604 - Tržby za zboží
61 - Změny stavu zásob	61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti
611 - Změna stavu nedokončené výroby 612 - Změna stavu polotovarů 613 - Změna stavu výrobků 614 - Změna stavu ostatních zásob	611 - Změna stavu nedokončené výroby 612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby 613 - Změna stavu výrobků 614 - Změna stavu zvířat
62 - Aktivace	62 - Aktivace
621 - Aktivace materiálu a zboží 622 - Aktivace vnitroorganizačních služeb 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	621 - Aktivace materiálu a zboží 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
63 - Výnosy z daní a poplatků	
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 639 - Výnosy z ostatních daní a poplatků	
64 - Ostatní výnosy	64 - Jiné provozní výnosy
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	641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku 642 - Tržby z prodeje materiálu 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek 648 - Ostatní provozní výnosy
66 - Finanční výnosy	66 - Finanční výnosy
661 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů 662 - Úroky 663 - Kurzové zisky 664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku 669 - Ostatní finanční výnosy	661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů 662 - Úroky 663 - Kurzové zisky 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
67 - Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů	667 - Výnosy z derivátových operací 668 - Ostatní finanční výnosy
671 - Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu 673 - Výnosy z nároků na prostředky státních fondů 674 - Výnosy z ostatních nároků	
68 - Výnosy ze sdílených daní	68 - Mimořádné výnosy
681 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob 682 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob 684 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty 685 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní 686 - Výnosy ze sdílených majetkových daní 688 - Výnosy ze sdílené daně silniční	681 - Výnosy ze změny metody 688 - Ostatní mimořádné výnosy 69 - Převodové účty 697 - Převod provozních výnosů 698 - Převod finančních výnosů
Účtová třída 7 - Vnitroorganizační účetnictví	Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
723 - Úpravy financování minulých let 734 - DPH	70 - Účty rozvahné 701 - Počáteční účet rozvahný 702 - Konečný účet rozvahný 71 - Účet zisků a ztrát 710 - Účet zisků a ztrát 75 až 79 Podrozvahové účty 75* - Majetek v úschově 76* - Podrozvahová aktiva 77* - Podrozvahová pasiva 78* - Technické účty
Účtová třída 8 - Vnitroorganizační účetnictví	Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví
840 - Vybrané ukazatele státního rozpočtu 841 - Stavby a obraty na bankovních účtech OSS (mimo ČNB)	

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty	
90 - Majetek účetní jednotky	
901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek	
902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek	
903 - Ostatní majetek	
91 - Odepsané pohledávky a závazky	
911 - Odepsané pohledávky	
912 - Odepsané závazky	
92 - Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	
921 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou	
922 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou	
923 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce	
924 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů výpůjčce	
925 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů	
926 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů	
93 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	
931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku	
932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku	
933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv	
934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv	
939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU	
94 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	
941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU	
942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům	
943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům	
944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění	
945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění	
947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
949 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva	
95 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	
951 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva	
96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	
961 - Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv	
962 - Dlouhodobé podmíněné závazky z leasingových smluv	
963 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu	

964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu	
965 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce	
966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce	
967 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů	
968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů	
97 - Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	
971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení DM	
972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení DM	
973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv	
974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv	
975 - Krátkodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU	
976 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU	
978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní	
979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní	
98 - Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	
981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění	
982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění	
983 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
984 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
985 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva	
986 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva	
99 - Vyrovňovací účty	
999 - Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům	