

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vliv reformy účetnictví státu na transfery obce se zaměřením na rozpočtovou skladbu

**Influence of the State Accounting Reform on Transfer of the Municipalities,
with a Focus on Budget Classification**

Student: Bc. Nikola Fedorová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kryšková Šárka, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Nikola Fedorová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Vliv reformy účetnictví státu na transfery obce se zaměřením na
rozpočtovou skladbu**
**Influence of the State Accounting Reform on Transfers of the
Municipalities, with a Focus on Budget Classification**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Reforma účetnictví státu
3. Transfery obce a vazba na rozpočtovou skladbu
4. Analýza účtování transferů obce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Nevýdělečné organizace 2011*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 316 s. ISBN 978-80-7357-625-7.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 336 s. ISBN 978-80-247-3343-2.

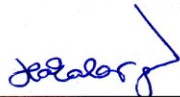
SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma a ÚSC 2010*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2010. 348 s. ISBN 978-80-254-6862-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma „Vliv reformy účetnictví státu na transfery obce se zaměřením na rozpočtovou skladbu“ vypracovala samostatně, mimo přílohy č. 1, 2. Uvedla jsem zde veškerou použitou literaturu a zdroje. Současně bych tímto chtěla poděkovat své rodině a příteli za podporu a trpělivost.

V Ostravě 27. 4 2012

Nikola Fedorová

Obsah

1	Úvod	3
2	Reforma účetnictví státu	7
2.1	Účetní metody v průběhu reformy	7
2.2	Prováděcí předpisy zákona o účetnictví (vyhlášky a ČÚS)	21
2.2.1	Prováděcí vyhlášky	21
2.2.2	České účetní standardy (ČÚS)	23
3	Transfery obce a vazba na rozpočtovou skladbu	27
3.1	Základní charakteristika transferů	27
3.2	Pojetí rozpočtové skladby a vymezení základních pojmů	29
3.2.1	Základní terminologie rozpočtové skladby	32
3.2.2	Základní rovnice rozpočtové skladby	35
3.2.3	Operace, na které se rozpočtová skladba vztahuje	36
3.2.4	Peněžní operace v rozpočtové skladbě ve vazbě na transfery	36
3.2.4.1	Rozpočtová skladba ve vazbě na transfery.....	38
3.2.5	Konsolidace	38
3.3	Důležité změny v ČÚS č. 703 - Transfery	39
3.4	Rozbor transferů dle Českého účetního standardu č. 703	45
3.4.1	Obec jako příjemce transferu	45
3.4.2	Obec jako zprostředkovatel transferu	47
3.4.3	Obec jako poskytovatel transferu	48
4	Analýza účtování transferů obce	49
4.1	Zálohy ve vztahu k transferům	50
4.2	Neinvestiční transfery	52
4.2.1	Obec jako příjemce transferu	53
4.2.1.1	Obec v postavení příjemce transferu bez vypořádání.....	53

4.2.1.2	Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v běžném roce, zálohy jsou poskytovány před povinností vypořádání	54
4.2.1.3	Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v běžném roce zálohy nejsou poskytovány předem, ale až na základě předloženého vyúčtování.	56
4.2.1.4	Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v následujícím roce, kdy obdržela zálohu.	57
4.2.2	Obec jako poskytovatel transferu.....	59
4.2.2.1	Obec poskytuje transfer bez vypořádání.....	59
4.2.2.2	Obec poskytuje transfer s vypořádáním v běžném roce	60
4.2.2.3	Obec poskytuje transfer s vypořádáním v následujícím roce.	61
4.2.3	Obec jako zprostředkovatel průtokového transferu	62
4.3	Investiční transfery	63
4.3.1	Obec jako příjemce investičního transferu	64
4.3.1.1	Obec v postavení příjemce transferu s povinností vypořádání v následujících obdobích.....	64
4.3.2	Obec jako poskytovatel investičního transferu	65
4.3.2.1	Investiční prostředky poskytované zřízené příspěvkové organizaci.....	65
4.4	Transfery na zásoby	66
4.5	Shrnutí změn týkajících se účtování transferů	67
5	Závěr	69
	Seznam použité literatury.....	71
	Seznam zkratk.....	73
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Česká republika se člení na kraje, které jsou vyššími územními samosprávnými celky, a na obce, které jsou základními územními samosprávnými celky. Obec je veřejnoprávní korporací, tedy právnickou osobou, která je základní jednotkou veřejné správy. V některých zemích je obcí téměř každé město či vesnice, v jiných zemích je obvyklé, že obec je tvořena větším množstvím vesnic, nebo některá sídla mohou být součástí města.

Podle současné právní úpravy zákona o obcích, může nová obec vzniknout několika způsoby. Například sloučením dvou nebo více obcí, které spolu sousedí, na základě jejich dohody. Nová obec však nevzniká, pokud nejde o sloučení obcí, ale o připojení obce k jiné obci. Další možností, jak obec může vzniknout, je oddělením části obce od obce, či zrušením nebo změnou vojenského újezdu.

Obvyklým způsobem zániku obce je její sloučení s jinou obcí. Pokud se volby v obci nekonají z důvodu nedostatečného počtu kandidujících, musí ministr vnitra vždy do 30 dnů po uveřejnění celkových výsledků voleb do zastupitelstev obcí vyhlásit dodatečné volby.

Orgánem obce je zastupitelstvo obce a rada obce. Navenek obec reprezentuje starosta, který stojí v čele obecního úřadu. U měst se orgány nazývají zastupitelstvo města, rada města, starosta a městský úřad. V čele statutárních měst včetně hlavního města však stojí místo starosty primátor a úřad města se nazývá magistrát. Orgánem obce může být i Obecní či Městská policie. Obec, v rámci své samostatné působnosti, spravuje sama záležitosti, které jsou v jejím zájmu a v zájmu jejích občanů, pokud je nespravuje kraj. Obecní úřad zároveň v rámci přenesené působnosti vykonává státní správu v rozsahu vyplývajícím ze zákonů.

Usnesením vlády ze dne 23. května 2007 vláda schválila vytvoření účetnictví státu, a to k 1. lednu 2010, včetně základních principů vzniku účetnictví státu. V tomto smyslu lze říci, že v rámci účetní reformy v oblasti veřejných financí bylo vytvořeno účetnictví státu s účinností od 1. ledna 2010, a to pro vybrané účetní jednotky. Vybranými účetními jednotkami jsou dle zákona o účetnictví: organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Toto téma je stále více aktuální, a proto jsem si ho vybrala jako téma mé diplomové práce. Cílem mé diplomové práce je srovnání účtování transferů obce (jako příjemce, zprostředkovatel a poskytovatel) v průběhu reformy v letech 2010 až 2012, včetně zaměření na rozpočtovou skladbu a její vysvětlení. Dále se v závěru diplomové práce pokusím o konečné porovnání, zda má reforma pozitivní, či negativní dopad na obec.

Diplomová práce je členěna do tří hlavních částí. V první části se zaměřuji na vysvětlení účetní reformy, včetně základních cílů této reformy, a také právního rámce, kde popisuji náplň Českých účetních standardů a vyhlášek.

V druhé části se věnuji základní charakteristice transferů obce, a to jako příjemce, zprostředkovatele a poskytovatele. V této části se také zaměřím na vysvětlení rozpočtové skladby.

Ve třetí části mé diplomové práce se zabývám účetními případy obce v průběhu reformy účetnictví státu.

Při vypracování diplomové práce využívám metodu popisu, analýzy, syntézy a metodu srovnání.

2 Reforma účetnictví státu

2.1 Účetní metody v průběhu reformy

Základní cíle účetní reformy jsou popsány v důvodové zprávě k zákonu č. 304/2008 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona o účetnictví. Od roku 2010 byl pro vybrané účetní jednotky, které jsou vyjmenovány v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví¹, zaveden nový rozsah sestavování účetní závěrky. Také byla provedena změna účtové osnovy, účetních výkazů a plnění dalších povinností pro všechny vybrané účetní jednotky, pro účetní jednotky, které třídí příjmy i výdaje podle rozpočtové skladby. Došlo také k podstatné změně účetních metod a postupů. Pro zajištění věrného obrazu předmětu účetnictví v oblasti vybraných účetních jednotek je nutné postupně sblížovat účetnictví v oblasti veřejných financí s účetními metodami v podnikatelské sféře, a to i s ohledem na specifika vybraných účetních jednotek.

Zároveň byl spuštěn Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS). Jedná se o systém pro sběr účetních záznamů a finančních výkazů a doplňujících informací od vybraných účetních jednotek. Základní právní rámec pro vedení CSÚIS je dán zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění zákona č. 304/2008 Sb. a vyhláškou č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dále tento Centrální systém účetních informací státu pojednává o účetních záznamech vybraných účetních jednotek v technické formě a jejich následné předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). V CSÚIS jsou jednak shromažďovány účetní záznamy od účetních jednotek a zároveň také tento systém umožňuje přebírání některých shromážděných účetních záznamů vyjmenovanými účetními jednotkami. Dále se předpokládá, že s těmito shromážděnými účetními záznamy bude možné nakládat tak, aby byly zajištěny výstupy pro všechny oprávněné uživatele CSÚIS. Jmenovitě se jedná o účely operativního řízení, které zajistí zjištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci celků

¹ Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

a příslušných účetních jednotek. Také pro účely konsolidační, které umožní sestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu a účetních výkazů za Českou republiku a také pro ostatní účely, zejména pro účely statistické a kontrolní, které umožní snížení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky.

Tento systém plně nahradil předchozí systém ARIS. Správcem systému CSÚIS je Ministerstvo financí. Centrální systém účetních informací státu je vytvářen v rámci Integrovaného informačního systému státní pokladny. Tato změna byla většinou u účetních jednotek považována jako zbytečná a nejráději by zůstali u původní varianty, kdy účetní závěrku posílaly na kraje a ty je teprve předávaly dál.

Vytvoření účetnictví státu se zajisté neobešlo bez dílčích problémů a zajištění předávání účetních záznamů v elektronické podobě do CSÚIS, které je mnohdy splněno, zejména zvýšeným úsilím účetních pracovníků příslušných účetních jednotek.

V roce 2012 mají účetní jednotky povinnost zasílat do centrálního systému účetních informací státu poprvé údaje Pomocného analytického přehledu (*PAP*.) Za první pololetí roku 2012 je stanoven termín 31. červenec 2012. Cílem této změny je stanovit takové požadavky, aby vybrané účetní jednotky dodávaly údaje z účetnictví ve stanovené struktuře a v takovém detailu, aby z výkazů zasílaných do CSÚIS mohli čerpat nejen pracovníci Českého statistického úřadu, ministerstva a České národní banky, ale i ministerstvo při popisu a hodnocení minulého vývoje vládních veřejných financí apod. Pomocný analytický přehled nemusí předkládat zdravotní pojišťovny, dobrovolné svazky obcí, obce, jejichž počet obyvatel zveřejněný Českým účetním standardem, je na počátku předcházejícího účetního období menší než 1 000, a příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí, a jejichž celková aktiva nepřesahují alespoň v jednom ze dvou předcházejících účetních období výši 10 000 000 Kč.

V účetním období roku 2012 nepředávají účetní záznamy podle vyhlášky č. 383/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky, také obce, jejichž počet obyvatel je k 1. lednu 2011 menší než 3 000 a příspěvkové organizace, jejichž celková aktiva nepřesahují k 31. prosinci 2010 nebo k 30. září 2011 výši 100 000 000 Kč. Zatímco v účetním období roku 2013 nebudou předávat účetní záznamy také obce, jejichž počet obyvatel je k 1. lednu 2012 menší než 1500, a příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek

obcí, jejichž celková aktiva nepřesahují k 31. prosinci 2012 výši 20 000 000 Kč. Kritéria pro podávání PAP se mezi obdobími mění, což je nutné sledovat z důvodu toho, že změna této povinnosti bude mít značný dopad na finanční, materiální i profesní zajištění. V důsledku účtování většího počtu údajů vzroste pracnost s prvotními doklady, provádění inventur, finanční kontroly i celkovým vedením účetnictví. Musí být zavedena nová metodika účtování, ale také školení a následné vzdělávání. To vše znamená zvýšení nároků hlavně na výdajovou stránku rozpočtu dotčených účetních jednotek. Z toho vychází, že pomocný analytický přehled žádné zjednodušení nepřináší, spíše naopak.

Mezi hlavní účetní metody reformy účetnictví státu patří:

- odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- tvorba opravných položek,
- rezervy,
- ocenění reálnou hodnotou,
- akruální princip a další.

Pro územní samosprávné celky vyplývá také povinnost k 31. 12. 2011 vytvářet odpisy. V minulých letech v oblasti veřejných rozpočtů se nikdy předtím neodpisovalo, s výjimkou příspěvkových organizací. Odpis je částka, která vyjadřuje opotřebení majetku (a to morální nebo fyzické) za určité období. Protože odpis představuje také snížení ekonomického prospěchu, a to ve formě poklesu aktiv, tak se jedná o náklad. Dlouhodobý majetek účetně odepisuje zejména vlastník majetku (nebo pronajímatel), a to na základě odpisového plánu. Nájemce může účetně odpisovat technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku na svůj účet, a také na majetku, o němž je oprávněn účtovat, tedy má ho vedený ve svém účetnictví, a může ho odpisovat na základě smlouvy o nájmu nemovitosti za účelem podnikání. Můžeme také říci, že odpisování je metoda, jak rozložit pořizovací cenu majetku jako náklad do více období.

Technickým zhodnocením se rozumí především výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Pro účetní hodnotu a odpisy je, podle vyhlášky 410/2009 Sb., určena hranice

hodnotou 60 000 Kč. Liší se to tedy od zákona o daních z příjmů, na což si především musíme dávat pozor. Rekonstrukce jsou takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Technické zhodnocení se má odepisovat v průběhu jeho užívání.

Účetní jednotka může při odpisování majetku zohlednit také předpokládanou zůstatkovou cenu při vyřazení, která se nově nahrazuje pojmem „zbytková hodnota“. Tento pojem se používá především v oblasti podnikání a vychází z mezinárodních standardů. Je to ta část hodnoty majetku, která nebude v průběhu odpisování majetku odepsána, až do okamžiku předpokládaného vyřazení majetku. Tato účetní jednotka musí být také schopna tuto částku zdůvodnit.

Územní samosprávné celky vytváří pouze odpisy účetní, nikoliv daňové. Byl vytvořen dostatečný časový prostor pro přípravu na proces odepisování. Neboť první použití této metody provedly územní samosprávné celky k datu 31. 12. 2011, a to rozvahově, tj. pomocí účtu 406 – Oceňovací rozdíl při změně metody a účtů oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku, tedy účty v účtové skupině 07x a 08x. V případě, že byl tento majetek pořízen z dotace, musí dojít k rozpouštění dotace k 31. 12. 2011, a to účetním zápisem 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, souvztažně s účtem 401 – Jmění účetní jednotky. V následujících letech, tedy od roku 2012, se pak tento odpis účtuje prostřednictvím účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a zároveň na účty oprávek 07x a 08x. A opět, pokud byl tento majetek pořízen z dotace, musí docházet k rozpuštění dotace k 31. 12. 2012, a to účetním zápisem 403 / 401. K rozpuštění dotace probíhá z důvodu toho, že kdyby bylo účtováno pouze do nákladů, obec by si snižovala výsledek hospodaření o tu částku, kterou ve skutečnosti nezaplatila. K tomuto tématu byl vydán standard definující problematiku odpisování dlouhodobého majetku, a to Český účetní standard 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Zde si můžeme položit otázku, z jakého důvodu by měly ÚSC provádět odpisování. Můžeme na to pohlížet ze dvou základních hledisek. Je to z hlediska toho, že odpisy se kumulují do oprávek, které vyjadřují postupné opotřebení majetku. Dochází tedy k úpravě pořizovací hodnoty majetku a to na hodnotu, která vyjadřuje, že se nejedná o úplně nový majetek, ale o majetek, který se již delší dobu používá. A získáme tak přesnější informace o hodnotě majetku, který je vykazován v rozvaze. Druhým důvodem proč ÚSC provádějí odpisování je ten, že odpisy představují nákladovou položku, která vyjadřuje, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění

reprodukce majetku. V případě, že účetní jednotka není schopna krýt odpisy majetku svými výnosy, tedy preferuje běžnou spotřebu před dlouhodobějšími investicemi, se nevytváří zdroje možné k obnově tohoto majetku. A v tomto případě se odpisy stávají důležitou kalkulační hodnotou.

Základní úprava odpisování je zahrnuta v § 28 zákona o účetnictví, ve kterém se například vymezuje, že majetek odepisuje vlastník s tím, že může existovat určitá výjimka pro ÚSC, kdy dojde k předání majetku k hospodaření příspěvkovým organizacím, či vložení majetku do dobrovolných svazků obcí. Tento majetek pak odepisuje a eviduje ta účetní jednotka, která jej užívá. Problematika odepisování majetku je také řešena ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., která je nahrazena vyhláškou č. 436/2011 Sb., s účinností od 1. 1. 2012. Tato vyhláška například stanovuje, že dlouhodobý majetek včetně technického zhodnocení se odepisuje z ocenění stanoveného dle zákona o účetnictví. Tedy pokud dojde k přecenění majetku na reálnou hodnotu, není reálná hodnota cenou, ze které by bylo možné provádět odpisování. Další důležitou věcí, kterou tato vyhláška řeší, je doba odepisování. Tuto dobu si stanovuje účetní jednotka podle odhadu, jakou dobu bude daný majetek používat ke své činnosti s cílem zajistit, aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace účetní jednotky v souladu se zákonem o účetnictví. Dále tato vyhláška také stanovuje, jaký majetek účetní jednotka nebude odpisovat. Jedná se zejména o umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené jinými právními předpisy. Dále se jedná o nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého užívání, finanční majetek, zásoby, pohledávky, dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v pronájmu atd. Dle § 28 zákona o účetnictví, nejsou předmětem odepisování pozemky a také věci, u kterých tak stanoví zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky mají povinnost, dle zákona o účetnictví, sestavovat odpisový plán, na jehož základě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Účetní jednotka odepisuje majetek rovnoměrně ze vstupní ceny po dobu předpokládaného používání majetku. Odepisování se provádí jednou za měsíc a zahajuje se od měsíce následujícího od uvedení odpisovaného majetku do užívání.

Pro zahájení odpisování je potřeba provést tzv. dooprávkování, které muselo být provedeno do 31. 12. 2011. Jedná se o nový jednorázový účetní postup u obcí

(postup však není úplně nový, protože byl aplikován již při předávání majetku k hospodaření zřizované příspěvkové organizaci). Pro vyjádření finanční situace účetní jednotky za běžné období (výsledku hospodaření ve vztahu k uzavíranému účetnímu období), je potřeba jednorázově zobrazit opotřebení minulých let, a to formou oprávek, ale zároveň mimo účty nákladů. Ministerstvo financí zvolilo formu jednorázového snížení vlastních zdrojů prostřednictvím účtu 406.

Pro zahájení odpisování musí účetní jednotky řádně provést veškerou kategorizaci majetku dle klasifikací produkce a klasifikace stavebních děl (kromě pozemků a kulturních předmětů). Kategorizace je především pracná záležitost, ale její provedení pro zahájení odpisování je nezbytná. Povinností obcí v roce 2011 ve vztahu k odpisování, bylo provést kategorizaci majetku a rozhodnout, jakou metodu odpisování si obec zvolí. Navíc musela obec přiřadit dotace na pořízení dlouhodobého majetku k jednotlivým majetkovým položkám.

Podrobný postup této problematiky uvádí Český účetní standard č. 708. Nelze ale několik zásadních rozhodnutí nechat pouze na účetních, protože zvolený způsob dooprávkování nebo nastavení budoucích odpisových plánů se opět odrazí ve výsledku hospodaření obce.

První použití metody odpisování dlouhodobého majetku u účetních jednotek, které dosud neodpisovaly, tzv. dopočítání oprávek za období, kdy se tento majetek neodpisoval, je stanoveno pouze rozvahově, jak jsem se již výše zmínila. To znamená, že jejich výše nebude mít vliv na výsledek hospodaření roku 2011, který je uvedený ve výkazu zisku a ztrát. Změna bude promítnuta pouze na účtu 406. V roce 2012 pokračují účetní jednotky ve zvolené metodě odpisování a odpisy budou účtovány prostřednictvím nákladů, což také znamená, že jejich výše bude mít vliv na výsledek hospodaření. Účetní jednotky, které odpisovaly (jedná se tedy o příspěvkové organizace) se musí přizpůsobit standardu nejpozději v období počínajícím 1. 1. 2013.

Pro odpisování majetku pořízeného po 1. 1. 2012 (u PO po 1. 1. 2013) platí, že pokud je předmět pořízen již jako užívaný a doba užívání je méně než 1/3 celkové doby, hledí se na takový předmět jako na nově pořízený. Pokud je předmět pořízen již jako nově pořízený, ale použitý a doba užívání je více než 1/3 celkové doby, hledí se na takový předmět jako na používaný, a pro určení doby odpisování se postupuje tak, že se odečte doba, po kterou byl majetek v užívání předchozího majitele.

Metody odpisování

V zásadě máme tři základní způsoby odpisování majetku. Zejména se jedná o metodu časovou, která se člení na *zjednodušené odpisování*, kdy doba je pevně stanovená na účetní odpisové skupiny a *rovnoměrné odpisování*, kdy dobu je možné stanovit účetní jednotkou. V případě zjednodušeného odpisování také platí, že vybraná účetní jednotka si nemůže stanovit pro nový majetek vlastní způsob odpisování, a to v takovém případě, kdy je povinna pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem (vybranou účetní jednotkou). Mezi další dvě metody řadíme metodu výkonovou a metodu komponentního odpisování. Komponentní odpis není samostatným druhem odpisu, ale je to varianta, která umožňuje u jednoho druhu majetku použít oddělený způsob odpisování. Může být využit jeden ze tří způsobů odpisování, tedy zjednodušený, rovnoměrný nebo výkonový. Výkonovou metodu odpisování je vhodné použít především u takového majetku, u něž je míra opotřebení závislá na skutečném využití majetku. U této metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu (např. počet ujetých kilometrů).

Další významnou změnou v účetních postupech, je tvorba a použití opravných položek, a to jak k majetku, tak k pohledávkám. Tvorba opravných položek k majetku je platná od roku 2011, kdežto tvorba opravných položek k pohledávkám je platná již od roku 2010. Opravné položky k majetku vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku a vytvářejí se na základě inventarizace majetku. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek. Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky, účtuje se o tomto účetním případě bez zbytečného odkladu. Za významné se považuje více než 10% snížení hodnoty tohoto majetku. Opravné položky se nevytvářejí u majetku, který se podle zákona oceňuje reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (protihodnotou), anebo v případě, kdy se tento majetek oceňuje ve výši 1 Kč.

Opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V případě majetku, s výjimkou pohledávek, se tvoří opravná položka ve výši přechodného snížení hodnoty tohoto majetku.

Ustanovení vyžaduje vysokou pracnost. Je třeba zohlednit další okolnosti jako je například kvalita zajištění pohledávek, v případě, že se jedná o opravné položky k pohledávkám a další informace, které mohou vyžadovat vyšší hodnotu opravné položky. Tvorba a zvýšení opravných položek se účtují prostřednictvím příslušného nákladového účtu. Snížení, popřípadě zrušení opravné položky, se účtuje opět prostřednictvím příslušného účtu nákladů. Výše opravné položky nesmí přesáhnout výši ocenění majetku, k němuž je opravná položka tvořena.

Tvorbu opravných položek, s výjimkou tvorby opravných položek u pohledávek, provádějí účetní jednotky v účetním období započatém 1. ledna 2011. Zatímco opravné položky k pohledávkám, a to ty, které se týkají účtu 311 – Odběratelé, se tvoří již od 1. 1. 2010, ale opravné položky k pohledávkám, které představují účet 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti se provádějí až od 1. 1. 2012. Tyto opravné položky se tvoří ve výši 10% za každých 90 dní po splatnosti pohledávky.

Hlavní rozdíl mezi opravnými položkami a odpisy majetku spočívá v tom, že opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, zatímco odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku.

Důvodem tvorby opravných položek k pohledávkám je to, že kryjí riziko potencionálního nezaplacení. Čím je totiž daná pohledávka déle po splatnosti, tím je riziko nevyhození vyšší. Platnou legislativou v souvislosti s tvorbou opravných položek k pohledávkám je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V § 26 odst. 4 tohoto zákona pak najdeme ustanovení, podle kterého mají být aplikována pravidla, která se týkají tvorby opravných položek a rezerv, a to v souladu s vyhlášenými metodami a Českými účetními standardy. V současnosti je připravována novela zákona o účetnictví, která by měla v této oblasti přinést zásadní změnu. Předmětem této novelizace by mělo být omezení okruhu příspěvkových organizací, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu na následující okruh, a to na příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou podle tohoto zákona, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel. Původně měla tato změna mít účinnost od 1. 1. 2012, ale poslanecká sněmovna nestihla se tuto změnu schválit do konce roku 2011, a tudíž se očekává účinnost výše uvedeného ustanovení Zákona o účetnictví na rok 2013.

Z hlediska opravných položek k pohledávkám je důležité zmínit také ustanovení, podle kterého subjekty vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

netvoří opravné položky s výjimkou zákonných opravných položek. Pokud tedy shrneme situaci, tak obce, jako subjekty vedoucí účetnictví v plném rozsahu, jsou povinny tvořit opravné položky k pohledávkám. A zároveň příspěvkové organizace jsou také povinny tvořit opravné položky k pohledávkám, pokud vedou účetnictví v plném rozsahu, což je v současné době na rozhodnutí zřizovatele, protože od roku 2013 se dá předpokládat, že „větší“ příspěvkové organizace by měly být povinně zahrnuty mezi subjekty vedoucí účetnictví v plném rozsahu.

Novelou vyhlášky č. 410/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 došlo k výrazné změně v rozsahu pohledávek, ke kterým jsou opravné položky vytvářeny, neboť tvorba těchto opravných položek už začala být také povinná u účtu 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti. Dle pravidel, která jsou definována v ČÚS 701, je nutné k 1. 1. 2012 provést dotvoření opravných položek za minulá období, a to proti účtu 406 a poté pokračovat v klasické tvorbě a rozpuštění daných opravných položek.

Jelikož ve způsobu tvorby opravných položek k pohledávkám nedochází k žádné legislativní změně pro rok 2012, tak proto jen v krátkosti připomenu dvě základní možnosti tvorby těchto opravných položek. Jedná se zejména o opravné položky, které se tvoří ve výši 10 % za každých ukončených 90 dní po splatnosti dané pohledávky, ke které je opravná položka vytvářena. A druhou možností jsou zákonné opravné položky, které mohou být vytvářeny, ale jejich tvorba není povinná. Pohledávky, ke kterým se opravné položky netvoří, mají podobu pohledávek daňových a pohledávek vyplývajících z pojistného. Jedná se zejména o účty 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy, 316 – Návrtné finanční výpomoci, 335 – Pohledávky za zaměstnanci.

Mezi další významné změny v účetnictví územních samosprávných celků patří tvorba účetních rezerv s účinností od 1. ledna 2010. Rezervy jsou určeny na pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých známe účel, a je pravděpodobné, že nastanou, ale neznáme jejich přesnou částku a období. Tvorbou rezervy dochází ke snížení výsledku hospodaření běžného účetního období. Územní samosprávné celky mohou tvořit rezervu, například na opravy dlouhodobého majetku, pěstební činnost, odbahnění rybníka, sanaci pozemků dotčených těžbou, rekultivaci skládky, soudní spory apod. Doporučuje se tvořit rezervu minimálně po dobu dvou účetních období. Rezerva může být čerpána i více účetních období, a to v závislosti na realizaci. Rezerva by tedy neměla být tvořena a čerpána v rámci jednoho účetního období.

V případě, že pominuly důvody pro tvorbu rezervy, musí dojít k jejímu zrušení, a to v účetním období, kdy došlo k tomuto zjištění. V případě, že došlo pouze k částečnému čerpání rezervy v účetním období, musí být zbývající část rezervy dočerpána v následujících účetních obdobích, popř. musí být ta nevyužitá část rezervy zrušena.

Rezervy podléhají především dokladové inventarizaci, při které se posuzuje jejich výše a odůvodnění. Vybraná účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, hranici významnosti, od které budou rezervy na dané tituly tvořeny. Doporučují se vést analytické účty podle jednotlivých rezerv. Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období a rezervy nesmějí mít především aktivní zůstatek. Rezerva může být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena. O použití rezervy se účtuje v okamžiku vzniku závazku, který vyplývá z budoucího rizika.

Vlastní pravidla tvorby, čerpání a tituly rezerv si svým vnitřním předpisem stanoví obec sama, a to například:

- odhadem výše předpokládaného následku budoucího rizika,
- procentem z odhadované výše předpokládaného následku budoucího rizika nebo
- jiným vhodným způsobem.

Vnitřním předpisem také vybraná účetní jednotka stanoví zejména:

- hranici významnosti pro účtování o rezervách,
- tituly pro tvorbu rezerv, například soudní spory, prováděné a neuzavřené kontroly ve vybrané účetní jednotce nebo sanace ekologických zátěží a
- způsob jejich tvorby, zvýšení, snížení, použití a zrušení, včetně inventarizace.

Neméně důležitou změnou je ocenění reálnou hodnotou s účinností od 1. ledna 2010. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 27 vymezuje všechny složky majetku a závazků, které se oceňují reálnou hodnotou. Reálnou hodnotou se rozumí tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, což se používá v případě ocenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji, a také existuje způsob ocenění zvláštními právními předpisy.

Mezi další významné změny patří především aktuální princip účetnictví, kdy jde o zachycení výnosů (účtová tř. 6) a nákladů (účtová tř. 5) do období, s nímž časově a věcně souvisí, přitom o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Většina účetních obcí v rozpočtovém hospodaření účtovala především na základě bankovních výpisů, a to o příjmech a výdajích dle rozpočtové skladby. Již delší dobu, prakticky lze říci od roku 2001, kdy malé obce přešly na podvojně účetnictví, dochází ke klasifikaci příjmů a výdajů jako úhrady pohledávek z výnosů a závazků z nákladů, které byly do účetnictví předepisovány. Jednalo se však o předpisy pohledávek proti obecným účtům 215 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC, což byly rozpočtové výnosy a 216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku ÚSC, což byly výnosy z finančních operací. Přechod na aktuální princip účetnictví neznamena, že je zrušen stávající systém zpracování a sledování rozpočtu, který naopak vychází jednoznačně z toku peněz, tedy z příjmů a výdajů, které budou i nadále sledovány dle rozpočtové skladby. Dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů mimo rozpočet (bez rozpočtové skladby), jsou u ÚSC, případně DSO, vedeny účty podnikatelské, protože prostředky na nich svou podstatou nemohou být rozpočtovými prostředky.

Počátkem roku 2010 také nastaly změny v účtové osnově, což znamená, že převody zůstatků zrušených účtů na účty nové byly prováděny dle stanoveného převodového můstku², toto platí i pro hospodářskou činnost územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a příspěvkových organizací, pokud na těchto účtech účtovaly. Například se jedná o účty 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery a 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery, ze kterých se vyčlení účty dlouhodobých záloh, a to 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery a 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery, platné od roku 2012.

Také došlo ke změně systému bankovních účtů rozpočtového hospodaření. Účetnictví rozpočtového hospodaření větších ÚSC není již zajišťováno formou tří bankovních účtů - základního, vkladového výdajového účtu a příjmového účtu, jak to bylo dříve. Účty 232 - Vkladový výdajový účet rozpočtových organizací

² Převodový můstek je jakési řešení propojení dvou různých systémů mezi sebou.

a 235 - Příjmový účet rozpočtových organizací u ÚSC se zrušily, bankovní účet rozpočtového hospodaření 231 má charakter základního běžného účtu územních samosprávných celků, který je možné použít na všechny finanční operace rozpočtového hospodaření (příjmové, výdajové a financující). Jak bude účetní jednotka postupovat, záleží na jejím rozhodnutí. Nebylo by vhodné rušit účet, kde jsou povinné osoby a občané zvyklí posílat úhrady (poplatky, nájemné atd.) Pokud obec bude chtít jen jeden účet, pak je nejlépe zachovat bankovní účet příjmový. Obec může mít i samostatný základní běžný účet vázaný na příjmy a na použití dotačních titulů nebo základní účet, ze kterého realizuje převážně výdaje. Finanční prostředky mohou na tento účet přicházet přímo (například daňové příjmy) nebo jej bude dotovat převodem z jiného účtu.

Zvolení systému účtů je také vázáno na používaný software a navrhovaná řešení příslušných firem. Může být například zachováno analytické členění účtu ZBÚ na příjmový okruh vázaný na příjmové položky rozpočtové skladby, výdajový okruh vázaný na výdajové položky rozpočtové skladby, financující okruh, vázaný na financující položky.

Se změnou systému bankovních účtů souvisí také oznámení změn čísel bankovních účtů příslušným institucím – např. finančnímu úřadu, povolení inkasa u dodavatelů apod.

Termínované vklady krátkodobé (vedené na účtech 231, 236 - Běžné účty peněžních fondů) jsou vedeny na účtu 244 - Termínované vklady krátkodobé, dlouhodobé jsou převedeny na účet 068 – Termínované vklady dlouhodobé.

Byly také zrušeny některé účty rozpočtového hospodaření. Jde zejména o účtové skupiny 21 a 27. Výsledky hospodaření jsou evidovány v účtové tř. 4. Dále jsou zrušeny účty 215 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků a 216 - Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků, které se uzavíraly na účet 965 - Saldo příjmů a výnosů a účty 211 - Financování výdajů územních samosprávných celků, 213 - Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím, 214 - Poskytnuté dotace ostatním subjektům a 221 - Limity výdajů, které se uzavíraly na účet 964 - Saldo výdajů a nákladů. Předpisy pohledávek jsou účtovány proti příslušným výnosovým účtům účtové tř. 6 a předpisy závazků proti příslušným nákladovým účtům tř. 5.

Dále jsou zrušeny účty 217 - Zúčtování příjmů územních samosprávných celků, 218 - Zúčtování výdajů územních samosprávných celků a účet 212 - Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu. Jako souvztažný účet při přijetí nebo odeslání peněz z účtu, kde je i nadále používána rozpočtová skladba, se musí vždy najít účet předepsaného závazku nebo pohledávky. Což znamená, že tam, kde nebyl účtován předpis a byl používán přímo účet 217 (příjmy daní, transferů), tak se musí najít výnosový účet, kde se použil přímo účet 218 (transfery, přímé výdaje z účtu bez předpisu), se musí najít příslušný účet nákladový.

Návratné finanční výpomoci evidované v účtové sk. 27 jsou evidovány v příslušných účtových třídách pohledávek (krátkodobé nebo dlouhodobé).

Výsledek rozpočtového hospodaření ÚSC a DSO se jako v podnikatelské činnosti (HČ) tvoří z rozdílu účtových tříd 6 – Výnosy a 5 - Náklady příslušných účtů výnosů a nákladů. Konkrétně se jedná o účty 493 – Výsledek hospodaření běžného období, 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a o účet 432 – Nerozdělený zisk, nerozdělená ztráta minulých let.

Došlo ke zrušení dalších účtů účtové tř. 9. Jedná se především o zrušení účtů rozpočtového hospodaření 933 - Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let, 964 - Saldo výdajů a nákladů, 965 - Saldo příjmů a výnosů a majetkové účty 901 - Fond dlouhodobého majetku a 902 - Fond oběžných aktiv jsou obecně nahrazovány účty v účtové tř. 4, které jsou obvyklé u podnikatelských subjektů. V souvislosti se zrušením výše uvedených účtů a jejich převodem na účty účtové tř. 4, je a vždy bude řada nejasností. Pro převody výše uvedených účtů jsou pro ÚSC, DSO a RRRS důležité zejména následující účty účtové skupiny 40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky, zejména se jedná o účty 401 – Jmění účetní jednotky, 403 - Dotace na dlouhodobý majetek, 405 – Kurzové rozdíly, 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody, 407 - Jiné oceňovací rozdíly a účet 408 - Oprava chyb minulých období.

Další účty účtové skupiny 40, jsou důležité pro změnu účetních metod a účetních postupů při přechodu na akruální princip účetnictví v plném rozsahu.

Co se týká fondů ÚSC a DSO, došlo ke zrušení účtu 917 - Peněžní fondy, který je nahrazen účtem 419 - Ostatní fondy a účet 903 - Fond hospodářské činnosti se převedl na účet 401 – Jmění účetní jednotky. Na základě § 5 zákona č. 250/2000

Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů může ÚSC a DSO zřizovat peněžní fondy, a to pro konkrétní účel nebo bez účelového určení. Zdrojem mohou být zejména:

- přebytky hospodaření z minulých let - doposud v RH účet 933, nyní zřejmě účet 431, 432,
- příjmy nyní výnosy běžného roku, které nejsou určeny k využití v běžném roce – výnosy musí zůstat na výnosových účtech do roční účetní závěrky, pak se již bude jednat o převod z výsledku hospodaření – problémy fondů rozvoje bydlení, kam se i během roku převáděly příjmy z prodeje bytů a jiných nemovitostí – převod nákladem během účetního období,
- pro převody prostředků z rozpočtu během roku do účelových fondů – máme k dispozici nákladový účet 548 – Tvorba fondů.

V některých případech, zvláště pokud je fond tvořen z nákladů, by bylo naopak vhodné používat fond přímo, například sociální fond (podobně jako příspěvková organizace používá FKSP).

V případě účtu 903 – Fond hospodářské činnosti, který vznikl většinou převodem výsledku hospodaření nebo poskytnutím dotace z rozpočtu, tak tento fond tvořil na hospodářské činnosti určitou rezervu – například u bytového hospodářství rezervu na opravy bytového fondu. Sloužil následně k úhradě vzniklé ztráty na hospodářské činnosti při větším objemu prováděných oprav. Ve výjimečných případech byl používán jako zdroj při pořizování dlouhodobého majetku na hospodářské činnosti.

V novém účetním systému je tento fond převeden na účet 401 – Jmění účetní jednotky (je třeba analyticky odlišit) a je v případě zpracování samostatné rozvahy hospodářské činnosti v pasivech rozvahy HČ.

Pokud použitý účet 903 má jiný charakter – předplacené nájemné, složené kauce – byl nahrazen ještě v roce 2009 odpovídajícím účtem krátkodobých nebo dlouhodobých závazů, které jsou v roce 2010 dle převodového můstku převedeny na účty nové účtové osnovy. Odlišně je také řešen převod zůstatku účtu 903, který byl vytvořen jako fond oprav například u bytového hospodářství.

Pro malé shrnutí účetnictví státu tedy směřuje zejména k:

- přiblížení účetnictví státu s účetnictvím podnikatelských subjektů, a to s přihlédnutím ke specifikům státu a jeho suverenitě, zejména zkvalitněním používání účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru,
- vytvoření podmínek pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci a příslušných vybraných účetních jednotek, a to včetně zachycení informací o potenciálních pohledávkách a závazcích (rizicích),
- odstranění roztržitosti jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a majetkem státu,
- sestavení účetních výkazů za Českou republiku, čímž bude mimo jiné zvýšena kvalita informací poskytovaných za Českou republiku, a zároveň bude zkvalitněno vykazování na úrovni vybraných účetních jednotek,
- elektronizaci a digitalizaci účetních záznamů, což vede ke snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na příslušné kontrolní mechanismy,
- doplnění obsahu účetnictví vybraných účetních jednotek o aspekty týkající se finančního plánování v rámci úplné restrukturalizace systému podrozvahového účetnictví,
- zkvalitnění účetních metod tak, aby došlo k zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů státu – tj. aby došlo k reálnějšímu odrazu majetkové a výkonové situace v účetních výkazech.

2.2 Prováděcí předpisy zákona o účetnictví (vyhlášky a ČÚS)

Základním předpokladem pro spuštění reformy účetnictví státu, jak již bylo výše zmíněno, byla novelizace zákona o účetnictví.

2.2.1 Prováděcí vyhlášky

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vymezuje 4 důležité vyhlášky, kterými jsou:

- **Vyhláška č. 410/2009 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška stanovuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů. Dále se zaměřuje na uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků, uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, směrnou účtovou osnovu. Rovněž upravuje účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, tvorby a použití rezerv. Tato vyhláška se vztahuje na účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkovým fondem České republiky a organizačními složkami státu.
- **Vyhláška č. 383/2009 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů (technická vyhláška o účetních záznamech). Tato vyhláška v podstatě definuje pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek v návaznosti na přímo použitelné předpisy Evropské unie. Dále rozsah a četnost předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu v návaznosti na přímo použitelné předpisy Evropské unie. Také stanovuje, které vybrané účetní jednotky předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Rovněž stanovuje způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti a požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů.

- **Vyhláška č. 270 /2010 Sb.** o inventarizaci majetku a závazků - s účinností od 5. října 2010. Tato vyhláška se týká inventarizací u vybraných účetních jednotek (inventarizační vyhláška). Vyhláška stanoví pro vybrané účetní jednotky požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv. Dále stanoví pro účetní jednotky požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů.
- **Vyhláška č. 449/2009 Sb.** Tato vyhláška upravuje způsob, termíny a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti.
- Vyhláška, týkající se pravidel sestavení konsolidovaných výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška). Tato vyhláška se teprve připravuje a má především vymezit pravidla a metody pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů (souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu, výkaz peněžních toků a přílohu), včetně uspořádání, označování a obsahové vymezení položek těchto účetních výkazů. Dále by měla vymezit subjekty, které budou zahrnuty do konsolidace, a také stanovení povinnosti spolupráce mezi účetními jednotkami zahrnutými do dílčích konsolidačních celků s účetní jednotkou sestavující konsolidované účetní výkazy.

2.2.2 České účetní standardy (ČUS)

Do konce roku 2009 byly vydány 4 účetní standardy s účinností k 1. 1. 2010 s tím, že některé České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky byly novelizovány, a to s účinností od 1. ledna 2012. Mezi tyto 4 účetní standardy patří zejména:

- **ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech**

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. V zásadě můžeme říci, že se tento standard věnuje oblastem, jako jsou například úprava účtového rozvrhu, účtování na podrozvahových účtech. Dále podle tohoto standardu účetní jednotka v rámci syntetických účtů vytváří analytické účty. V účetním standardu jsou mimo jiné řešeny také otázky z hlediska vnitroorganizačního účetnictví.

- **ČÚS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih**

Tento standard pro běžnou práci účetních nepřináší nějaké významné informace. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování při otevírání a uzavírání účetních knih za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Jako příloha standardu byl však vydán převodový můstek, který se tedy stává závazným pro účetní jednotky (převodový můstek je závazný pro všechny vybrané účetní jednotky).

- **ČÚS č. 703 – Transfery**

Pro ÚSC se jedná o zcela zásadní ČÚS. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování transferů za účelem docílení souladu při používání účetních metod vybranými účetními jednotkami, zejména v položkách vykazovaných za podmínek stanovených touto vyhláškou. Tento standard přichází s novými pohledy na oblast dotací a různých příspěvků. Jedná se zejména o zavedení principu časového rozlišení dotací na straně příjemce i poskytovatele, dále o zavedení principu „rozvahového účtování“ o dotacích u subjektu, který pouze zprostředkovává poskytnutí daných dotací. V tomto případě již není účtováno o výnosech a nákladech, čímž by mělo dojít ke zpřesnění informací o vlastních výnosech dané účetní jednotky. Také se jedná o zcela netradiční účetní postupy účtování o zálohách přijatých i poskytnutých, nikoliv ve vztahu k toku hotovosti, ale zaúčtování předpisu záloh v případě znalosti nezpochybnitelného důvodu poskytnutí zálohy,

okamžiku nebo lhůty poskytnutí a její výše. Dalšími důležitými změnami, které se týkají ČÚS č. 703 se zabývám v následující kapitole.

- **ČÚS č. 704 – *Fondy účetní jednotky***

Pro ÚSC se tento účetní standard stal skoro nezajímavým, neboť detailně upravuje postupy účtování pro příspěvkové organizace. Stanovuje povinnost aplikace postupu popsaného v tomto standardu i na ostatní fondy, tedy například fondy zřízené ÚSC. Zejména jde o to, že fondy u ÚSC se tvoří z finančních přebytků hospodaření, či například z příjmů nebo výdajů, kdežto u příspěvkových organizací fondy vycházejí z výsledku hospodaření. Předmětem tohoto standardu je úprava obecných pravidel, ale také se soustřeďuje především na úpravu fondu odměn, kulturních a sociálních potřeb, rezervního fondu, fondu reprodukce majetku, investičního fondu a ostatních fondů.

Mezi další významné České účetní standardy, které vstoupily v platnost 1. 1. 2011 patří:

- **ČÚS č. 705 – *Rezervy***

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami v položkách vykazovaných za podmínek stanovených vyhláškou.

- **ČÚS č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek***

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o opravných položkách a vyřazení pohledávek za účelem docílení souladu při používání účetních metod vybranými účetními jednotkami zejména v položkách vykazovaných za podmínek stanovených vyhláškou. Standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o opravných položkách, postup účtování o opravných položkách, obecná pravidla k postupům účtování o vyřazení pohledávek a postup účtování o vyřazení pohledávek.

- **ČÚS č. 707 – Zásoby**

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami zejména v položkách vykazovaných za podmínek stanovených vyhláškou. Standard upravuje obecná pravidla k postupům účtování o zásobách, oceňování a postup účtování zásob, a to jak způsobem A, tak způsobem B.

- **ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku**

V souladu s ustanovením § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oznámilo Ministerstvo financí ČR v březnu 2011 vydání Českého účetního standardu. Tento standard nabývá účinnosti dne 31. 12. 2011, a územní samosprávné celky také k tomuto datu provedou dooprávkování. Proúčtování odpisů na účet 551 – Odpisy dlouhodobého majetku, tedy do nákladů je zahájeno až v roce 2012. Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů dlouhodobého majetku a opravek a dále postupy pro změnu metody za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách vykazovaných za podmínek stanovených vyhláškou. Standard upravuje zejména vymezené pojmy, obecná pravidla pro odpisování, způsob odpisování, obecná pravidla pro rovnoměrný, výkonný nebo komponentní způsob odpisování. Dále upravuje postup při změně metody k 31. prosinci 2011 a také postup účtování.

Otázkou zůstává, jak řešit další účetní případy, které nejsou v účetních předpisech vůbec upraveny. Účetní jednotky by měly zvolit takový postup, který povede k co nejdělejšímu zobrazení daných skutečností v účetnictví. Tento výběr je zcela na účetní jednotce.

3 Transfery obce a vazba na rozpočtovou skladbu

3.1 Základní charakteristika transferů

Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., a kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky se slovo „dotace“ nahrazuje slovem „transfery“.

Transferem se pro potřeby účetnictví rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů (státní rozpočet, státní fondy, rozpočty územních samosprávných celků, ze zahraničí) a od dalších subjektů např. neziskové subjekty (nadace, sdružení), podnikatelé (obchodní společnosti), fyzické osoby, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí, pokud jedna účetní jednotka je poskytovatelem peněžních prostředků a jiná účetní jednotka je jejich příjemcem. Transferem se tedy rozumí zejména příspěvky, dotace, granty, subvence, podpory, dary (tedy transferem je i peněžní dar poskytnutý z veřejného rozpočtu na základě darovací smlouvy). Za transfer se nepovažují daně, poplatky, pokuty, penále, odvody a samozřejmě finanční operace plynoucí z dodavatelsko-odběratelských vztahů.

Poskytovatelem transferu je účetní jednotka, která poskytuje transfer příjemci. Příjemcem je ta účetní jednotka, která přijímá transfer jako konečný příjemce s cílem uhradit tento závazek nebo uhradit pořízení aktiva.

Transfery rozdělujeme podle účelu. Jde především o transfery na pořízení dlouhodobého majetku, kdy se tento transfer sleduje na účtu 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku a na úhradu nákladů (provozní), kdy se tento transfer u příjemce zachytí na účet 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů. Uchazeči o transfery podávají žádost o dotaci podle šablon k jednotlivým programům a projektům. Šablony obsahují informace o podmínkách čerpání dotací a rovněž vymezují, které nákladové druhy se mohou z poskytnutých prostředků uhradit.

Účtování transferů přináší změny v použití účtů. Nově se k transferům zařazují podrozvahové účty. Směrná účtová osnova přináší některé nové rozvahové a výsledkové účty, které zachycují transfery v okamžiku podání žádosti, přiznání transferu a jeho poskytnutí a jeho vypořádání. Postupy účtování se liší podle toho, zda jsou dané transfery nezpochybnitelné, tedy je známa jejich výše a účel použití.

Zpravidla se nepožaduje průběžné vyúčtování. Další skupinou jsou transfery, jejichž výše není předem přesně známa, a proto také může být jejich čerpání zpochybnitelné. Poskytují se formou záloh a příjemci předkládají monitorovací zprávy poskytovatelům, kteří mohou vyloučit některé náklady jako „nezpůsobitelné“, tedy jejich rozsah a obsah nelze uznat k účelu dotace.

Z hlediska účetního, poskytovatelé zachytí na podrozvahových účtech podmíněné závazky vůči příjemcům a zprostředkovatelům, a to k okamžiku přijetí žádosti o dotaci. Přiznání transferu je pro ně nákladem v účtové skupině 57. Například obec přiznává dotaci své zřízené PO účetním zápisem MD 572 – Náklady na nároky na prostředky z rozpočtu ÚSC a na straně DaI je to závazek k rozpočtu ÚSC na účtu 349. Poté dojde k vyrovnání závazku. Přiznáním nároku na dotaci se snižuje podmíněný závazek v účtové skupině 97. Jestliže poskytovatelé poskytují transfery, u nichž bude požadováno průběžné vyúčtování podáváním monitorovacích zpráv, použijí při poskytnutí zálohy účet 373 (471 v roce 2012) – Poskytnuté zálohy na dotace. K datu účetní závěrky budou účtovat o předběžném nákladu na účtech účtové skupiny 57 a souvztažně na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Po splnění účelu transferu a jeho vyúčtování pak vyrovnají účet 389 do závazků na účtu 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím nebo 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím a k těmto účtům zúčtují poskytnuté zálohy MD 347, 349 a D 373 (471). Závazek vyrovnají doplatkem transferu.

Zprostředkovatelé účtují o pohledávce vůči poskytovateli a současně o závazku vůči příjemci. Nepoužijí se účty nákladů ve sk. 57 a výnosů ve sk. 67. Příjem finančních prostředků vyrovnává pohledávku a poukázáním prostředků příjemci vyrovnává závazek.

Příjemci transferů používají podrozvahové účty jako vyjádření podmíněné pohledávky k rozpočtovým prostředkům. U nezpochybnitelných nároků účtují pohledávku vůči poskytovateli a výnos z nároků na prostředky určitého rozpočtu, a to na nárok na prostředky ústředních rozpočtů MD 346 / D 672 a na prostředky územních rozpočtů MD 348 / D 672. Příjemce transferu, jehož výše může být zpochybněna a příjemce tak nedostane celou přislíbenou částku transferu najednou, ale obdrží nejprve zálohu na dotaci a teprve po vyřešení projektu a splnění úkolu obdrží doplatek. Pro přijaté zálohy používají obce účet 374 (472 v roce 2012) – Přijaté zálohy na dotace, který se vypořádá s nezpochybnitelnou pohledávkou. Jestliže ke dni účetní závěrky nemá příjemce přesnou částku transferu, tedy má pouze

předpoklad, kolik by mohl obdržet, použije pro předpis výnosů dohadný účet aktivní, tedy účet 388, který vyrovná při potvrzení nezpochybnitelného nároku. Co je to vlastně záloha na transfer? Transfer, který je realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání, se o takových peněžních částkách účtuje jako o zálohách.

Na podrozvaze, v případě podmíněné pohledávky a v případě že jsme budoucími příjemci tohoto transferu, účtujeme, když podáváme žádost o přiznání transferu ze zahraničí, a to ve výši podané žádosti, nebo když přijmeme rozhodnutí o přiznání transferu (smlouvu o poskytnutí příspěvku, grantu, dotace), ale také v případě, kdy máme uznatelné náklady a na transfer máme nárok ze zákona (např. změna územního plánu, která je vyvolána změnou zásad rozvoje kraje).

V podrozvaze neúčtujeme, v případě, kdy nemáme transfer oficiálně přiznaný, např. máme jen podanou žádost (výjimkou je transfer ze zahraničí), nebo když máme jen nepotvrzený příslib. Neúčtujeme na podrozvaze na podmíněných pohledávkách, když se jedná o pohledávky z průtokových transferů, i když je na ně rozhodnutí nebo smlouva.

Na podrozvaze na podmíněných závazcích v případě, že jsme poskytovateli tohoto transferu, účtujeme vždy, když je již podepsaná smlouva o poskytnutí dotace, příspěvku, grantu a transfer je určen k vypořádání. Opět neúčtujeme na podrozvaze o závazcích z podmíněných závazků z průtokových transferů.

Na dohadných účtech aktivních nikdy neúčtujeme o transferu, který nebyl oficiálně přiznan. Jedná se o situace, kdy nám vznikají výdaje nebo náklady, které mohou být potenciálně uznatelné, kdyby v budoucnu došlo k podpisu smlouvy o transferu nebo k rozhodnutí o přiznání transferu, ale k datu uzávěrky je tato skutečnost ještě nenaplněná nebo nejistá.

3.2 Pojetí rozpočtové skladby a vymezení základních pojmů

Právní úprava rozpočtové skladby je dána vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů. Na úvod si definujeme, co je to vlastně rozpočet obce. Jedná se o detailně rozepsaný plán toku hotovosti, při kterém se využívá rozpočtová skladba. Zjednodušeně řečeno, rozpočtová skladba je číselník, který každý příjem, výdaj nebo způsob financování rozpočtu obce, zařídí

dle druhu a účelu. Rozpočtová skladba je základním třídícím standardem pro peněžní operace veřejných rozpočtů. Jednotným postupem podle tohoto předpisu je umožněno srovnatelné sledování příjmů, výdajů, salda hospodaření a jeho financování v soustavě veřejných rozpočtů České republiky. Úkolem rozpočtové skladby je především stanovit obsah jednotlivých položek příjmů a výdajů rozpočtu, určit odpovědnost za jejich plnění, poskytnout informace o plánovaných a skutečných příjmech a výdajích rozpočtové soustavy, zajistit srovnatelnost jednotlivých údajů v čase a také umožnit sumarizaci údajů stejného druhu z různých rozpočtů.

Rozpočtová skladba je postavena na několika zásadních pilířích. Vztahuje se jednotně na hlavní části soustavy veřejných rozpočtů a na jejich peněžní operace. Je také postavena na principu peněžních pohybů (tzv. cash princip). Podmínkou zatřídění je uskutečnění peněžní operace, tedy odepsání peněžních prostředků z bankovního účtu, nebo připsání prostředků na bankovní účet. Základním třídícím klíčem peněžních operací podle této druhové podstaty je tzv. analytický rámec, kterým se rozdělují všechny peněžní operace podle několika základních hledisek. Opačně je tento základní analytický rámec osou druhového třídění rozpočtové skladby. Po druhovém zatřídění je u vybraných peněžních operací, a to především u výdajů, u obcí a krajů i příjmů, sledována funkce, na základě kterého se peněžní operace uskutečnila. Odvětvové třídění je tak nezávislé na druhovém a představuje druhý kriteriální pohled na operace veřejných rozpočtů.

Dle rozpočtové skladby se třídění příjmů a výdajů týká účtu 231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků, 236 - Běžné účty fondů územních samosprávných celků, dále účtu 281 - Krátkodobé úvěry a 451 - Dlouhodobé úvěry, v případech, kdy jsou výdaje hrazeny přímo z úvěrových účtů. Dle rozpočtové skladby se netřídí příjmy a výdaje účtů 241 – Běžný účet a 245 – Jiné běžné účty.

Rozpočtová skladba tedy třídí příjmy a výdaje z hlediska odpovědnostního (kapitoly), druhového (položky), odvětvového (paragrafy) a konsolidačního (záznamové jednotky).

Z hlediska odpovědnostního se příjmy a výdaje státního rozpočtu třídí podle správců kapitol.

Z hlediska druhového se všechny příjmy a výdaje třídí podle příjmových a výdajových druhů. Jednotkami třídění, jsou z hlediska druhového, rozpočtové třídy,

seskupení rozpočtových položek, podseskupení rozpočtových položek a rozpočtové položky. Nejvyšší jednotkou třídění je třída a nejnižší je položka.

Z hlediska odvětvového se třídí příjmy a výdaje podle odvětví. Výdaje se v tomto případě třídí všechny. Co se týká příjmů, jde jen o nedaňové a kapitálové příjmy obcí, krajů a dobrovolných svazků obcí. Odvětvím se rozumím druh činnosti, ze které příjmy plynou nebo na kterou se výdaje vynakládají. Z hlediska odvětvového jsou jednotkami třídění rozpočtové skupiny, rozpočtové oddíly, rozpočtové pododdíly a rozpočtové paragrafy. V tomto třídění jsou nejvyšší jednotkou skupiny a nejnižší paragraf.

Z hlediska konsolidačního se třídí výdaje vynakládané uvnitř soustavy veřejných rozpočtů a příjmy, které vznikají uvnitř této soustavy. Tyto příjmy a výdaje se třídí podle stupňů konsolidace.

Významným pojmem v oblasti rozpočtové skladby je tzv. rozpočtový výhled. Je to jakýsi pomocný nástroj územního samosprávného celku, který slouží pro střednědobé finanční plánování rozvoje jeho hospodářství. Sestavuje se především na základě uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků, a to zpravidla na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet.

Páteří rozpočtové klasifikace je analytický rámec rozdělení peněžních operací. Tento analytický rámec umožňuje zatřídění transakce a také pochopení, proč se některé transakce řadí mezi transfery, a jiné mezi nákupy, proč rozlišujeme operace na návratné a nenávratné, proč odlišujeme u návratných operací ty, ve kterých organizace vystupuje jako věřitel a ve kterých jako dlužník.

Základem analytického rámce rozdělení peněžních operací je osm kritérií, podle kterých členíme veškeré peněžní operace. Jedná se především o kritéria, jako inkaso x platba, nenávratná x návratná, domácí x zahraniční, opětovaná x neopětovaná, povinná x dobrovolná, běžná x kapitálová, týkající se aktiv x pasiv, pro účely rozpočtové politiky x řízení likvidity.

První kritéria jsou platná pro veškeré operace. Další kritéria platí vždy pro určitý okruh operací.

3.2.1 Základní terminologie rozpočtové skladby³

Každou peněžní operaci lze zařadit do některého ze tří hlavních okruhů, kterými jsou příjmy, výdaje a financování.

➤ **Příjmy**

Jak tvrdí Kinšt a Paroubek (2010, s. 18) „*Příjmy rozumíme veškeré nenávratně inkasované prostředky, opětované i neopětované, z domácí ekonomiky i ze zahraničí, včetně přijatých darů a dotací a přijaté splátky půjček, poskytnutých za účelem rozpočtové politiky. Nezahrnují na druhé straně návratná inkasa povahy přijatých výpůjček a přijaté splátky půjček poskytnutých za účelem řízení likvidity*“.

Rozdíl mezi obecným inkasem prostředků a příjmem v terminologii rozpočtové skladby je především v tom, že mezi příjmy nezařazujeme ta přijetí finančních prostředků, kdy si vypůjčujeme peníze ke krytí svých výdajů.

Příjmy dělíme do dvou základních podskupin:

1. Vlastní příjmy (které jsou v rozpočtové skladbě dány třídami 1-3), které dále dělíme na:

- **Kapitálové** - příjmy z prodeje dlouhodobého majetku pořízovaného z investičních prostředků a finančních aktiv mající povahu akcií, či majetkových podílů za účelem rozpočtové politiky a přijaté dary pro investiční účely s výjimkou darů od cizích států a transferů z jiných úrovní vlády (v druhové skladbě odpovídají třídě 3).
- **Běžné** – jiné než kapitálové (jsou obsaženy ve třídách 1 a 2), v tom:
 - *Daňové* – tj. povinné neopětované příjmy plynoucí z daní, pojistného sociálního a zdravotního pojištění, poplatků včetně doplatků daní a sankcí za pozdní či nesprávné zaplacení (v rozpočtové skladbě je najdeme pod třídou 1).
 - *Nedaňové* – tj. veškeré opětované příjmy, jako jsou například příjmy z prodeje neinvestičního majetku, příjmy z prodeje zboží a služeb,

³ KINŠT, Jan a Jiří PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 255s. ISBN 978-80-7263-556-6

přijaté vratky transferů, které byly poskytnuty v minulých obdobích a také přijaté splátky půjček (jsou obsahem třídy 2).

2. Přijaté transfery – neopětované a nenávratně inkasované dotace a dary od jiných úrovní vlády a od zahraničních vlád a institucí (najdeme je ve třídě 4).

➤ **Výdaje**

Jak tvrdí Kinšt a Paroubek (2010, s. 21) „*Výdaje jsou veškeré návratné platby na běžné a kapitálové účely, opětované i neopětované, a poskytované návratné platby (půjčky) za účelem rozpočtové politiky.*“

Mezi výdaje nezahrnujeme platby, které mají charakter splátek úvěrů. Výdaje také neobsahují námi poskytované půjčky, případně nákup akcií, které poskytujeme formou uložení peněžních prostředků a nikoliv jako akt rozpočtové politiky.

Výdaje dělíme na běžné a kapitálové, kdy vymezení investičních a neinvestičních výdajů je v podstatě stejné s vymezením pořízení dlouhodobého majetku dle účtové osnovy. Rozhodným stropem pro zařazení určitých druhů hmotného dlouhodobého majetku je částka 40 000 Kč a pro nehmotný majetek je to částka 60 000 Kč.

1. Běžné (které jsou v rozpočtové skladbě dány třídou 5), které dále dělíme na:

- *Neinvestiční nákupy* – tj. opětované neinvestiční výdaje za zboží a služby, náklady související s pracovní silou, jako jsou mzdy nebo pojistné.
- *Neinvestiční transfery* – tj. neopětované výdaje na neinvestiční účely, které mají charakter dotací, příspěvků a dávek poskytovaných mimo rozpočtovou jednotku.
- *Neinvestiční půjčky* – tj. návratně poskytované (půjčené) prostředky jiným subjektům na neinvestiční účely.

2. Kapitálové (které jsou dány třídou 6), se dále dělí na:

- *Investiční nákupy* – tj. opětované výdaje na pořízení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, akcií a majetkových účastí jako nástroje rozpočtové politiky.

- *Investiční transfery* – tj. neopětované výdaje, které mají charakter dotací a příspěvků na investiční účely poskytovaných mimo rozpočtovou jednotku.
- *Investiční půjčky* – tj. návratně poskytované prostředky jiným subjektům na investiční účely.

➤ **Financování**

Posledním okruhem peněžních operací je tzv. financování, které je v druhovém členění ve třídě 8.

Jak tvrdí Kinšt a Paroubek (2010, s. 24) „*Financování zahrnuje přírůstek termínovaných závazků (výpůjčky peněžních prostředků) minus splátky jistiny závazků plus pokles stavu peněžních prostředků na bankovních účtech minus přírůstek čistých operací aktivního řízení likvidity.*“

Rozpočet se tvoří tak, že obec naplánuje své příjmy a výdaje běžného roku. Součástí výdajů jsou také půjčky, které obec poskytuje například jiné obci, svým příspěvkovým organizacím nebo obchodním společnostem, jako jsou družstva i bytová družstva, s.r.o. nebo a.s. Ale může tyto půjčky také poskytovat svým občanům, kteří se dostali do složité životní nebo finanční situace. Součástí příjmů jsou také splátky, které pocházejí z dříve poskytnutých půjček. Poté se porovná výše rozpočtových příjmů s výdaji a vznikne buď schodek, nebo přebytek. Zjistíme tedy rozdíl mezi příjmy a výdaji běžného roku, a pak se rozpočet „financuje“. V případě schodku obec zapojí své zdroje, které vznikají úsporou rozpočtu v minulých letech a v případě, že tyto zdroje nestačí, tak musí obec přijmout půjčku, úvěr nebo návratnou finanční výpomoc. Zjednodušeně řečeno, když obec poskytuje někomu půjčku, tak se jedná o výdaj. V případě že obec půjčku přijímá, tak se jedná o financování. V případě příjmů je situace obdobná, tedy, když někdo obci splácí půjčku, tak se jedná o příjem. Když obec splácí svou půjčku, je to financování. Pokud má obec k dispozici své volné zdroje, může například zakoupit cenné papíry, se kterými bude obchodovat. Jak jejich nákup, tak jejich zpětný prodej je také financování a nazýváme ho „řízení likvidity“.

Financování vyrovnává rozpočet obce a proto má vždy obrácené znaménko, než je rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Za financování se nepovažují stálá pasiva z titulu dodavatelsko-odběratelských vztahů (jedná se o faktury do i po lhůtě splatnosti), není-li jejich součástí úvěrová smlouva, která stanovuje termíny a podmínky splátek úvěru. Dále se za financování nepovažují ani stálá pasiva k zaměstnancům, státnímu rozpočtu, zdravotnímu pojištění apod.

Lze říci, že do financování se zahrnují jen samotné splátky jistiny úvěrů, nikoliv úroky, případně inkasované dividendy apod.

3.2.2 Základní rovnice rozpočtové skladby

Základní rovnice je rovna vztahu, kdy deficit musí být vždy roven financování. Tento vztah lze vyjádřit takto:⁴

$$\begin{array}{c} \text{PŘÍJMY – VÝDAE} \\ = \\ \text{PŘEBYTEK (+) / SCHODEK (-)} \\ = \\ \text{minus/plus FINANCOVÁNÍ} \end{array}$$

Tato základní rovnice je velmi důležitá nejen pro pochopení konstrukce rozpočtové skladby, ale i pro praktické užití této skladby uživatelů, a to zejména v obcích a krajích. Na této konstrukci jsou postaveny jejich finanční výkazy.

Vždy musí platit, že pokud skončí rozpočet např. přebytkem, tzn. kladným rozdílem příjmů a výdajů, musí být úhrn financování ve výši tohoto přebytku. Jestli-že skončí rozpočet schodkem, tzn. záporným rozdílem příjmů a výdajů, musí být tento schodek profinancován ve výši tohoto záporného rozdílu.

Financováno obsahuje i změnu stavu na bankovních účtech obce či kraje. Jedná se o zvláštnost v rozpočtové skladbě, a to z toho důvodu, že tato operace není peněžním tokem.

⁴ KINŠT, Jan a Jiří PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 255s. ISBN 978-80-7263-556-6

3.2.3 Operace, na které se rozpočtová skladba vztahuje

Rozpočtová skladba se vztahuje na operace státního rozpočtu, tj. na operace ústředních orgánů a jimi zřízených organizačních složek (resp. všech právnických osob, jejichž příjmy a výdaje jsou příjmy a výdaji státního rozpočtu), včetně operací státních finančních aktiv, které jsou od roku 2001 součástí státního rozpočtu.

Dále se rozpočtová skladba vztahuje také na územní orgány (obcí, krajů, dobrovolných svazků obcí, regionálních rad regionů soudržnosti), s výjimkou operací podnikatelské činnosti, ale včetně operací jejich účelových fondů, které jsou součástí finančního hospodaření veřejné činnosti územních rozpočtů (např. fondy rezerv a rozvoje, sociální fondy a další účelové fondy) a samozřejmě včetně operací jimi zřízených organizačních složek. Vztahuje se také na operace státních fondů a rezervních fondů.

Rozpočtová skladba se naopak nevztahuje na operace účtů, které nemají charakter účtů veřejných rozpočtů (např. FKSP – Fond kulturních a sociálních potřeb), účtů cizích prostředků, ani účtů sdružených prostředků (včetně sdružených sociálních fondů obcí). Všechny tyto účty jsou součástí účtové skupiny 24, na kterou se použití rozpočtové skladby nevztahuje.

Určitou výjimkou z hlediska rozpočtové skladby jsou operace, tzv. sociálních fondů územních rozpočtů. Tyto fondy mohou, ale nemusejí mít své zvláštní bankovní účty.

Rozpočtová skladba se nikdy nepoužívá pro třídění operací Fondu národního majetku, Pozemkového fondu a zdravotních pojišťoven. Tyto fondy sice zahrnujeme do veřejných rozpočtů, ale jelikož je jejich účetnictví postaveno na výnosově-nákladovém pojetí, používání rozpočtové skladby bylo zrušeno.

Rozpočtová skladba se ze stejného důvodu nevztahuje ani na operace příspěvkových organizací.

3.2.4 Peněžní operace v rozpočtové skladbě ve vazbě na transfery

Rozpočtová skladba se používá jako analytika peněžních operací. Jako třídící kód se používá vždy, když je plánována nebo se uskuteční operace, na některém bankovním účtu.

Používá se především v souvislosti s aplikací syntetických účtů, které se otevírají pro čerpací a vkladové účty, které mají charakteristiku veřejných rozpočtů. Mezi tyto účty řadíme především běžné účty obcí a krajů, jejich příjmové a výdajové účty (pokud jsou zřízeny), účty účelových fondů, příjmové a výdajové účty státu a jeho organizačních složek, účty pro rezervní fondy organizačních složek státu, účty státních fondů a státních finančních aktiv.

U některých peněžních operací, které mají návratnou podobu, se rozpočtová skladba používá i jako analytika k syntetickým účtům 281 – Krátkodobé bankovní úvěry a 951 – Dlouhodobé bankovní úvěry.

Specifické jsou položky, které mají charakter opravných položek a položek vyjadřujících změnu stavu prostředků na bankovních účtech, které se nepoužívají vždy jako třídící položky k peněžním operacím, ale souvisejí s peněžním pojetím celého systému.

Na druhé straně se rozpočtová skladba nepoužívá bezprostředně u operací pokladny. Výběr prostředků do pokladny chápeme jako poskytnutí zálohy určené k vyúčtování, stejně i přijetí příjmu v hotovosti se projeví jako příjem podle rozpočtové skladby až v případě jeho zaúčtování s příslušným bankovním účtem.

Rozpočtová skladba zajišťuje komplexnost pohledu na celé finanční hospodaření příslušného veřejného rozpočtu. Tento pohled je důležitý hlavně u obcí, kde dřívější oddělování „rozpočtových“ a „mimorozpočtových“ operací nedávala pravdivý a věrný obraz o finančním hospodaření.

Z hlediska rozpočtové skladby je jedno, zda se operace realizuje ze základního běžného nebo výdajového účtu, nebo dokonce z účtu účelového fondu, protože použití rozpočtové skladby u všech těchto účtů se řídí stejnými pravidly.

Obce, a v podstatě ani kraje nemusí vedle základního běžného účtu zřizovat ještě příjmový a výdajový účet. Mohou se rozhodnout, zda vedle základního běžného účtu zachovají příjmové a výdajové účty, nebo zda vystačí jen s jedním základním účtem apod. Stejně tak je to i u přímého zapojování prostředků účelových fondů obcí. Obce ani kraje nejsou limitovány, pokud chtějí používat prostředky svých účelových fondů přímo k úhradě svých potřeb. Například u sociálních fondů vede přímé použití k odstranění zbytečných převodů z účtu na účet a sníží i rozsah nutné konsolidace vzájemných převodů mezi fondy.

3.2.4.1 Rozpočtová skladba ve vazbě na transfery

Co se týká transferů ve vazbě na rozpočtovou skladbu, se přijaté transfery řadí dle druhového třídění rozpočtové skladby do třídy č. 4 – Přijaté transfery. Tato třída se dále dělí na Neinvestiční přijaté transfery (seskupení 41) a na Investiční přijaté transfery (seskupení 42). Poskytované transfery se dle druhového třídění řadí do třídy č. 5 – Běžné výdaje, a to přesně pod seskupení č. 52 - 57. Některé transfery se zařazují i na podseskupení č. 222 – Přijaté vratky transferů a ostatní příjmy z finančního vypořádání předchozích let. Transfery se člení na položky podle toho, jaký druh podpory představují a případně od koho jsou poskytovány (např. z kraje, SR, obce, zahraničí apod.), nebo kdo je jejím příjemcem, bez ohledu na způsob vzniku povinnosti platit apod. Výdaje na transfer zařazuje organizace jen na jednu položku, a to i v případě, že pořízení transferu souvisí s pořízením hodnoty jiného transferu. Běžnými výdaji se pro účely rozpočtové skladby rozumí neinvestiční výdaje s výjimkou investičních transferů. Za neinvestiční výdaje se považují výdaje jiné než na pořízení věcí a práv, které mají povahu dlouhodobého majetku. Neinvestičními transfery se rozumějí transfery představující poskytnutí peněžních prostředků určených na neinvestiční výdaje. A naopak investičními výdaji jsou výdaje na pořízení věcí a práv mající povahu dlouhodobého majetku. A taktéž investičními transfery se rozumějí transfery, které představují poskytnutí peněžních prostředků na investiční výdaje. Pro představu uvedu případ, kdy se například neinvestiční transfery vysokým školám řadí na položku 5332 – Neinvestiční transfery vysokým školám.

3.2.5 Konsolidace⁵

Konsolidace je jednou z hlavních podmínek pro aplikaci rozpočtové skladby postavené na peněžním principu vztahující se na veškeré operace, které se týkají veřejných rozpočtů. Pomocí konsolidace se postupně vyřazují údaje o plánovaných nebo uskutečněných peněžních operacích, které neměly charakter efektivního přijetí, nebo vydání peněz do nebo z peněžních fondů, u kterých peněžní operace shrnujeme.

⁵ KINŠT, Jan a Jiří PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 255s. ISBN 978-80-7263-556-6

Konsolidaci neprovádíme při účtování peněžních operací, ale až při sumarizaci peněžních operací za určité časové období.

Na otázku proč se přesuny mezi fondy nevyloučí z klasifikace podle rozpočtové skladby, aby se předešlo nutnosti konsolidace, je jednoduchá odpověď. Takový krok by znemožnil dílčí pohled na příjmy a výdaje jednotlivých účtů, pro které je transfer jinému fondu výdajem a přijetí převodu od jiného fondu příjmem.

Chce-li však obec omezit množství konsolidovaných operací, může financovat své operace přímo z bankovních účtů.

3.3 Důležité změny v ČÚS č. 703 - Transfery

Pro všechny přijaté transfery územních rozpočtů se používá jen účet 672 s novým názvem *Výnosy územních rozpočtů z transferů*. Pro rozlišení od koho se transfer přijímá se využívá analytika.

Pro všechny poskytnuté transfery územních rozpočtů je jen účet 572 s novým názvem *Náklady územních rozpočtů na transfery*. Pro rozlišení, komu bude transfer poskytován, se rovněž využívá analytika k účtu 572.

Výrazně důležitou změnou u transferů jsou nové názvy účtů pohledávek a závazků k transferům. Jedná se především o účty v následující tabulce 3.1.

Tab. 3.1 – Nové názvy účtů pohledávek a závazků k transferům

Závazky (z transferů) k osobám mimo vybrané vládní instituce	345
Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi	346
Závazky k vybraným ústředním vládním institucím	347
Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi	348
Závazky k vybraným místním vládním institucím	349
Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery	471
Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	472

Změnou názvů účtů se také změnilo obsahové vymezení položek účetní závěrky. Nové obsahové vymezení vyšlo v novele vyhlášky č. 410/2009 Sb. účinné od 1. 1. 2012.

Účet 345 – Závazky (z transferů) k osobám mimo vybrané vládní instituce

Tento účet obsahuje především závazky vůči osobám, které nejsou vybranými účetními jednotkami, zejména z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů.

Od roku 2012 se tento účet použije především u předpisu závazků z transferů nevýdělečným organizacím, jako jsou například nadace, občanská sdružení, církve a podnikatelské subjekty. Také se tento účet použije pro transfery včetně finančních darů fyzickým osobám, tedy zápisem MD 572 / D 345. V případě účtů 345 a 349 se nic nemění, účet 345 nahrazuje účet 378 v případě závazků z transferů mimo vybrané účetní jednotky.

Účet 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

Tento účet obsahuje zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpory či peněžitých darů, a to za účetními jednotkami, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a státními fondy, včetně Pozemkového fondu České republiky.

V roce 2011 se obsahově účet pohledávek 346 přiblížil definici ve vyhlášce o rozpočtové skladbě, která se týká „ústředních rozpočtů“, a vlastně i tomu, v jakém obsahu byl účet vždy používán. Systém byl takto zvolen kvůli snadnějšímu vylučování vzájemných vztahů při budoucích konsolidacích.

Od roku 2012 se tento účet obsahově nezměnil, jen byl upřesněn název. Subjekty, které spadají pod ústřední vládní instituce, jsou: organizační složky státu (např. ministerstva, policie ČR, Úřad práce ČR, Finanční úřady, soudy, celní úřady, katastrální úřady, Česká obchodní inspekce, hygienické stanice, lesní správy apod. – celkem jich je 246) a jimi zřízené státní příspěvkové organizace. Dále státní fondy (SFDI, SFŽP, SFRB, SF kultury, SF kinematografie a SZIF), včetně Pozemkového fondu ČR. Mezi ústřední vládní instituce nepatří veřejné zdravotní pojišťovny.

Účet 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

Tento účet obsahuje zejména pohledávky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů, a to za účetními jednotkami, kterými jsou kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, a jimi zřízené příspěvkové organizace a regionální rady regionů soudržnosti.

I zde je od roku 2011 obsah účtu 348 širší, než u vyhlášky o rozpočtové skladbě územních rozpočtů, a to o vztah ke zřizovaným příspěvkovým organizacím, obcím a DSO. A stejně jako u účtu 346 i zde byl systém na příspěvkové organizace rozšířen kvůli snadnějšímu vylučování vzájemných vztahů při budoucích konsolidacích. Pro potřeby účetní jednotky je však vhodné si účet analyticky členit, např. dle organizací, nebo dle příjemců, nebo jejich skupin (např. 572.x1 příspěvkové organizace; 572.x2 podnikatelské subjekty apod.), a to již v roce 2011.

V roce 2012 se ani tento účet obsahově nezměnil, jen došlo ke změně názvu účtu.

Účet 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím

Tento účet obsahuje zejména závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor, či peněžitých darů vůči jednotkám, které jsou organizačními složkami státu, jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi a státními fondy včetně Pozemkového fondu České republiky.

Účet 347 tedy použijeme v případě zobrazení závazků k těm účetním jednotkám, které jsou vyjmenovány u pohledávkového účtu 346. Tento účet lze použít i mimo transfery.

V roce 2012 došlo u tohoto účtu pouze ke změně názvu.

Účet 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

Tento účet obsahuje zejména závazky z titulu dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů vůči účetním jednotkám, kterými jsou kraje, obce, dobrovolné svazky obcí a jimi zřízené příspěvkové organizace a regionální rady regionů soudržnosti.

Jedná se tedy o závazky ke krajům, ostatním městům a obcím, dobrovolným svazkům obcí, k regionálním radám a navíc do územních rozpočtů z pohledu účetnictví patří i příspěvkové organizace zřizované územními rozpočty. Znamená to tedy, že například závazek z titulu příspěvku na provoz příspěvkové organizace bude proveden účetním zápisem MD 572 / D 349.

Účty 345 až 349, se použijí i pro dlouhodobé pohledávky a závazky. V případě záloh je od roku 2012 změna. Tato změna se týká především účtů 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery a 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. V případě že obec přijme část transferu, před jeho vypořádáním a předpokládá se, že k vypořádání transferu dojde za období delší než 12 měsíců, použije účet 472 a ne účet 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery, jak tomu bylo v roce 2011. V případě že obec poskytuje část transferu a bude požadovat vypořádání za dobu delší než 12 měsíců od poskytnutí, použije účet 471 místo účtu 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery.

Zavedením nových účtů směrné účtové osnovy je potřeba upravit jejich počáteční stavy a jejich rozdělení. Účetní jednotka by měla udělat opravný zápis v počátečních stavech a upravit počáteční stavy nových účtů ve vztahu k transferům. Opravný zápis se provádí formou účetního dokladu včetně jeho čísla pro zachování historie.

Co se týká účtu 345, je potřeba převést na tento účet počáteční stav účtu 378 – Ostatní krátkodobé závazky k 1. 1. 2012, a to ve výši těch závazků, které splňují obsah nového účtu 345. Původní účet 345, který byl nazván Jiné daně a poplatky, je převeden na účet 344, a to včetně stavu účtu 345 v hodnotě k 31. 12. 2011 na počáteční stav účtu 344.

Počáteční stavy účtů 374 a 373 je potřeba převést k 1. 1. 2012 na účty 472 a 471, a to ve výši těch přijatých záloh, které budou vypořádány až za dobu delší než 12 měsíců od jejich přijetí.

S účinností od 1. 1. 2012 došlo ke změně náhledu na dlouhodobost a krátkodobost podrozvahy s rozvahou. Pokud není stanoveno jinak, za krátkodobé se považují ty podmíněné pohledávky a závazky, u nichž se předpokládá, že splnění všech podmínek pro provedení účetního zápisu v hlavní knize proběhne v období do jednoho roku. Ostatní podmíněné pohledávky a závazky se považují za krátkodobé. U transferů se doporučuje rozhodovat se dle data konečného

vypořádání dotace určeného smlouvou nebo rozhodnutím, bez ohledu na to, jak budou přicházet zálohy na transfery.

Dle ČÚS č. 703 se jako transfer účtuje poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary, dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory a především od roku 2011 i peněžité dary.

Peněžité dary, poskytované i přijímané od jiných veřejných rozpočtů, se účtují jako transfery (přijímaný dar na provoz na účtu 672, na pořízení dlouhodobého majetku na účtu 403, poskytovaný dar jak na provoz, tak na pořízení dlouhodobého majetku na účtu 572). Účet 543 se využívá jen pro věcné (nepeněžité) dary. Z hlediska zdrojů jsou přijímané věcné nepeněžité dary ve formě dlouhodobého majetku a peněžité dary na pořízení dlouhodobého majetku na účtu 401 jen v případě, že budou poskytnuty účetní jednotkou, která není veřejným rozpočtem (zde může dojít při vývoji diskuzí k účetní reformě ještě ke změnám, zatím výše uvedený účet 401 platí i pro rok 2012).

Dále dle ČÚS 703 se jako transfer neúčtuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty, penále, odvody a obdobné platby a také dotace zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci.

Může docházet také k vzájemným dodavatelsko-odběratelským vztahům mezi účetními jednotkami veřejných rozpočtů. Například může dojít k prodeji auta, ve vlastnictví obce jiné obci nebo DSO, nebo také k nákupu zboží od příspěvkové organizace apod. Tyto případy se nebudou považovat za vzájemné transfery.

Pro obce je také podstatné, že se od roku 2011 jako transfer neúčtuje dotace na pořízení dlouhodobého majetku vlastní zřizované příspěvkové organizaci.

Ale pozor se musí dát u příspěvku na provoz příspěvkové organizace, protože ten se jako transfer nadále účtuje zápisem MD 572 / D 349, a také se stejně účtuje dotace na pořízení dlouhodobého majetku, pokud je poskytnuta příspěvkové organizaci jiného zřizovatele. Omezení platí jen pro dotace na pořízení dlouhodobého majetku poskytované vlastní zřizované příspěvkové organizaci.

Tento systém byl zvolen z toho důvodu, že pokud by např. obec pořídila dlouhodobý majetek a pak jej předala své příspěvkové organizaci k hospodaření, tak by se účtování při předání tohoto majetku zobrazilo jako účetní předpis MD 401 / D 021. Ale obec také může poskytnout dotaci na pořízení dlouhodobého majetku, a kdyby ji účtovala přes náklady, tedy přes účet 572, tak by se obsahově stejný účetní případ zobrazoval ve výsledcích obce i příspěvkové organizace zcela rozdílně. Mohlo by docházet k manipulacím s výsledky hospodaření. Zvolený postup i usnadní budoucí konsolidace. Nebudou se muset vylučovat náklady (u zřizovatele) a zdroje (účty třídy 4 u příspěvkové organizace).

Významnou změnou jsou tzv. *Průtokové transfery*, které jsou definovány v ČÚS č. 703. Průtokové transfery představují všechny případy, kdy poskytovatel posílá transfer přes obec třetí osobě a je zde přímo určen příjemce. Dále je definice průtokových transferů rozšířena na všechny případy, kdy transfer je poskytnut za účelem rozdělení třetím osobám, ale o těchto příjemcích nerozhoduje samospráva, ale je rozhodováno v rámci přenesené působnosti (jedná se například o sociální dávky, lesní hospodáři apod.).

Znamená to, že průtokové transfery nejsou považovány za výnosy a zároveň náklady, tedy nejsou ve výsledku hospodaření. Dle rozpočtové skladby se však zachovají příjmové a výdajové položky (kvůli konsolidačním výkazu na různých úrovních).

Stejně účtování bude u průtokových transferů, jak s vypořádáním, tak i bez vypořádání. Nic se „zatím“⁶ nebude ve vztahu k průtokovým dotacím účtovat v podrozvaze. Bude se účtovat ve vazbě na příjem a výdej peněz.

V roce 2010 bylo chápání průtokových a neprůtokových transferů v plné shodě s rozpočtovým pojetím transferů, tzn., jestliže byl transfer přijat pod rozpočtovou položkou 4122 – Neinvestiční přijaté transfery od krajů a odeslán pod rozpočtovou položkou 4122, jednalo se o průtokový transfer. Typ průtokových transferů, jak z účetního, tak rozpočtového hlediska nebyl u obcí a DSO v roce 2010 evidován. Jakmile byl v roce 2010 transfer přijat pod rozpočtovou položkou 4122 a odeslán pod rozpočtovou položkou 5336 – Neinvestiční transfery zřízeným příspěvkovým

⁶ *Probíhá ještě diskuze u průtokových transferů ve vztahu k EU, ale problém by se spíše týkal krajů a regionálních rad, obcí výjimečně u průtokových dotací pro zřizované PO a pro partnery z přeshraniční spolupráce. Požadavek na evidenci v podrozvaze průtokových dotací ve vztahu k EU není zatím ve znění ČÚS č. 703 plně ošetřen.*

organizacím, jednalo se vždy o neprůtokový typ transferu z účetního i z rozpočtového hlediska. Od 1. 1. 2011 došlo ke změně pojetí průtokových a neprůtokových transferů, kdy účetní a rozpočtové pojetí je zcela odlišné a mohou (ale nemusí) v praxi nastávat situace, kdy transfer bude z rozpočtového hlediska neprůtokový, ale účetně průtokový.

3.4 Rozbor transferů dle Českého účetního standardu č. 703

V této části kapitoly se věnuji pouze teoretickému výkladu rozdělení transferů obce, a to zejména obce jako příjemce, zprostředkovatele a poskytovatele transferů.

3.4.1 Obec jako příjemce transferu

1) Přijaté transfery ze zahraničí

Nejprve je nutné určit, kdo je příjemcem transferu. Obce většinou podávají žádost o příspěvky a dotace (transfery), které se spolufinancují z EU, na příslušná ministerstva, státní fondy, regionální rady. Pokud je stanoveno, že příjemcem transferu ze zahraničí je ministerstvo, státní fond či regionální rada, odpadá obcím povinnost evidovat podání těchto žádostí na podrozvaze.

Příjemce transferu ze zahraničí účtuje o podmíněné pohledávce na podrozvahové účty, a to v okamžiku, kdy podal žádost o tento transfer prostřednictvím účtu 939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, nebo 941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, souvztažně s účtem 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům.

Jeden z nejčastějších případů, kdy obec podává žádost na transfer ze zahraničí, je žádost na EHP - Norské fondy. V tomto případě by obec měla při podání žádosti účtovat na podrozvahu (v případě, když obec podá žádost na financování z Norských fondů, a to například na rekonstrukci radnice).

2) Přijaté transfery bez povinnosti vypořádání

Toto se týká takového transferu, jako je například souhrnný dotační vztah (zde není zpochybnitelný důvod), ale může se to týkat i jiných transferů, a to transferů poskytovaných na základě splnění různých kritérií např. dotace na lesní hospodářství, na svoz dřeva, na sazenice v lesním hospodářství, pokud nebyla poskytnuta záloha.

Pokud příjemce zjistí, že poskytnutí transferu je nezpochybnitelné, tedy je známa jeho výše a okamžik nebo lhůta poskytnutí, účtuje se o tomto transferu, jako o vzniklé pohledávce. V případě rozpočtové skladby se neinvestiční přijaté transfery ze státního rozpočtu v rámci souhrnného dotačního vztahu, řadí do třídy č. 4, konkrétně na položku 4112 – Neinvestiční přijaté transfery ze státního rozpočtu v rámci souhrnného dotačního vztahu.

Účetní jednotka je oprávněna účtovat o celé výši přiznaného transferu na rok ve chvíli, kdy se o výši transferu dozví. V této chvíli splňuje všechny důležité podmínky pro možnost zaúčtovat předpis pohledávky, tedy zná výši i lhůtu poskytnutí transferu. V případě souhrnného dotačního vztahu není o čem účtovat v podrozvaze, a proto se vše účtuje na rozvahových účtech.

3) Přijaté transfery s povinností vypořádání v běžném roce

V tomto případě se účtuje přijetí zálohy na bankovní účet, a to na účet 231 proti účtu 374, a až v okamžiku, kdy mezi poskytovatelem a příjemcem transferu vznikne povinnost vypořádání, účtuje příjemce o předpisu pohledávky, a to na stranu MD příslušného syntetického účtu účtové skupiny 34 současně s účtem 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů, jde-li o neinvestiční dotaci, a v případě investiční dotace se použije účet 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. Dále příjemce transferu zaúčtuje vypořádání dotace, kdy použije na stranu MD účet 374 oproti účtu účtové skupiny 34. Tyto transfery, můžeme zahrnout do transferů ze všeobecné pokladní správy SR, které se dle rozpočtové skladby zahrnou do položky 4111 – Neinvestiční přijaté transfery z všeobecné pokladní správy státního rozpočtu.

4) Přijaté transfery s povinností vypořádání v následujících obdobích

Může se jednat o případ, kdy obec dostane rozhodnutí o dotaci na výstavbu například kanalizace, která bude trvat 2 a půl roku. Příjemcem je v tomto případě obec a poskytovatelem dotace není EU, ale například SZIF (Státní intervenční zemědělský fond).

Tak jako v předchozím případě se účtuje přijetí záloh na bankovní účet, oproti zálohám. V případě, kdy bude vypořádání později než za rok, použije se účet záloh 472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery.

Dojde-li k celkovému vypořádání transferu formou záloh v některém z účetních období následujících po období, ve kterém byl transfer poskytnut, může dojít ke zpochybnění výše nároku. V tomto případě příjemce účtuje ke každému rozvahovému dni na stranu MD účtu 388 – Dohadné účty aktivní současně s účtem 672, pokud jde o transfer na úhradu provozních výdajů, nebo na stranu D účtu 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku, jedná-li se o transfer na pořízení dlouhodobého majetku. K okamžiku vypořádání účtuje příjemce skutečnou výši čerpání transferu, a to na účet 374 (472) se souvztažným účtem 388 – Dohadné účty aktivní. Opět z hlediska rozpočtové skladby se, například příjem dotace – žádost o platbu v každém roce zařadí na položku 4213 – Investiční přijaté transfery ze státních fondů.

Je vhodné si také definovat pojem „skutečná výše čerpání transferu“. Ve skutečnosti se nejedná o výši poskytnuté zálohy, ale o výši čerpání dotace, tedy o částku, která se účtuje na dohady. Tato částka je v praxi dána smlouvou o poskytnutí transferu, ve které je uvedeno, kolik %, nebo v jaké maximální výši bude částka uznána.

3.4.2 Obec jako zprostředkovatel transferu

Zprostředkovatelem je vybraná účetní jednotka, která přijímá a zároveň poskytuje průtokový transfer; a dále organizační složka státu, např. Ministerstvo financí, Ministerstvo práce a sociálních věcí a Ministerstvo zemědělství, pokud poskytují prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí (zahraniční transfer).

Obec velice často vystupuje v roli zprostředkovatele v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb., kdy se dotace PO poskytuje přes rozpočet zřizovatele. Dříve

se jednalo především o transfery do „školských PO“, u dotací ze SR na mzdové náklady a ONIV (Ostatní neinvestiční výdaje). Od roku 2010 se jedná o transfery pro domovy důchodců, pro knihovny, o transfery ze SR a SF, pokud jsou PO účastníky projektů spolufinancovaných z EU nebo z EHP. Obce nemají takové informace, aby o průtokových transferech mohly účtovat v podrozvaze.

Příkladem na takový průtokový transfer může být například poskytnutí dotace z rozpočtu kraje pro příspěvkovou organizaci, kdy zprostředkovatelem tohoto transferu je obec. V tomto případě se přijetí průtokového transferu z hlediska rozpočtové skladby řadí do položky 4122 – Neinvestiční přijaté transfery od krajů a poskytnutí tohoto transferu na položku 5336 – Neinvestiční transfery zřízeným příspěvkovým organizacím.

Zprostředkovatel účtuje přijatý transfer na svůj bankovní účet na stranu MD příslušného účtu účtové skupiny 23 souvztažně s účtem 374 – Přijaté zálohy na dotace na stranu D. Převod transferu se účtuje se stejnými druhy účty, ale opačným zápisem.

3.4.3 Obec jako poskytovatel transferu

Příklady, kdy se obec stane poskytovatelem transferu, jsou třeba příspěvky zřizovaným příspěvkovým organizacím, nevýdělečným organizacím, podnikatelským subjektům a fyzickým osobám (např. vůči charitě, občanskému sdružení, a. s., s. r. o.). V okamžiku, kdy dojde ke schválení rozpočtu, je důvod poskytnutí nezpochybnitelný, tedy známe výši i lhůtu a tudíž se tento příspěvek neposkytuje formou zálohy. Zřizovatel tedy pouze schvaluje rozdělení zlepšeného VH, protože nedochází k vypořádání příspěvku jako transferu.

Pokud nastanou důvody, že transfer je nezpochybnitelný a je známa jeho výše a okamžik poskytnutí transferu, účtuje o vzniku daného závazku prostřednictvím závazkového účtu účtové skupiny 34, se souvztažným nákladovým účtem účtové skupiny 57.

4 Analýza účtování transferů obce

Transfery lze dělit na průtokové a neprůtokové, a to jak z hlediska rozpočtového, tak i účetního. Z hlediska rozpočtového dělíme transfery na investiční a neinvestiční, tedy od koho (např. z kraje, SR, zahraničí) a kam se poskytují. Průtokové transfery jsme si již definovali v předchozí kapitole. Za neprůtokové transfery můžeme považovat všechny ostatní transfery, které nesplňují definici průtokového transferu.

Pro všechny přijaté neinvestiční transfery se u územních správních rozpočtů používá účet 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů s analytikou, která rozlišuje, od koho bude transfer přijímán. Pro všechny poskytnuté neinvestiční transfery u územních rozpočtů se používá účet 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery, opět s analytikou, která rozlišuje, komu bude transfer poskytován. Pro všechny přijaté investiční transfery se používá účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku.

Transfery jsou předepsány pohledávkami a závazky. V případě transferů státního rozpočtu a státních fondů jde o účet 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce, 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi a účet 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím. Na druhé straně, tj. u transferů obcí, dobrovolného sdružení obcí, krajů, regionálních rad a obecních a krajských příspěvkových organizací jde o účet 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi a účet 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím. V případě, že se jedná o transfery ostatních subjektů (podnikatelských, neziskových), použije se účet 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky a účet 378 – Ostatní krátkodobé závazky.

Pro účtování záloh ve vztahu k transferům je od roku 2012 opět změna v používání účtů 373 – Poskytnuté zálohy na transfery a 374 – Přijaté zálohy na transfery. Místo těchto účtů se používají účty 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery a účet 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. K okamžiku přijetí zálohy a k okamžiku účtování o skutečnostech, ze kterých vyplývá poskytnutí nebo přijetí transferu, a je známa jeho výše a okamžik nebo lhůta jeho poskytnutí, se provádí související zápis v knize podrozvahových účtů.

Účtování pohledávek předchází účtování na podmíněných pohledávkách, které se účtují na podrozvahových účtech účtové skupiny 9. O pohledávkách je na rozvahových účtech účtováno vždy, a to i v případě, že přijetí rozhodnutí nebo dotačního dopisu následuje až po přijetí platby na bankovní účet.

V souvislosti s rozpočtovou skladbou si definujeme určité pojmy, kterými jsou účelový znak, nástroj a zdroj. Povinnost třídit příjmy a výdaje za pomoci účelového znaku (UZ) není dána vyhláškou o rozpočtové skladbě, ale je určena poskytovateli dotace. Povinnost uvést účelový znak u příjmů je vždy. U výdajů je tato povinnost dána jen v případě Rozhodnutí typu ISPROFIN⁷. Účelový znak je možné i v některých případech uvést dodatečně, a to například označením nálepkou, nebo lze účelový znak dopsat ručně. Povinnost třídění nástrojem a zdrojem není rovněž dána vyhláškou o rozpočtové skladbě, ale vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti v příloze č. 3. Výdaje a příjmy k projektům, které jsou spolufinancované Evropskou unií, se označují nástrojem a zdrojem dle metodického pokynu stanoveného Ministerstvem financí.

4.1 Zálohy ve vztahu k transferům

V případě účtování záloh ve vztahu k transferům, je to poněkud složitější situace, a to zejména z důvodu toho, že od roku 2010 až do roku 2012 došlo 3 krát ke změně účtování těchto záloh.

Od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 bylo doporučeno o dlouhodobých zálohách na transfery, které podléhaly finančnímu vypořádání, účtovat prostřednictvím účtu 455 – Dlouhodobé přijaté zálohy a účtu 465 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy.

Od 1. 1. 2011 podle ČÚS č. 703 - Transfery, je stanoveno, že jako jediné možné účty k účtování záloh ve vztahu k transferům je účet 373 – Poskytnuté zálohy na transfery a účet 374 – Přijaté zálohy na transfery bez ohledu na skutečnost, kdy bude přijatá či poskytnutá záloha vyúčtována.

⁷ ISPROFIN je informační systém programového financování, který se člení na evidenční dotační systém (EDS) a na správu majetku ve vlastnictví státu (SMVS).

Obce a DSO byly povinny v rámci obrátů k 1. 1. 2011 odúčtovat stavy účtů 455 a 465, a tyto stavy naučtovat na účty 373 a 374. V případě, že tak obec či DSO tento účetní zápis k 1. 1. 2011 neučinila, provedla tak k nejbližšímu možnému datu v účetním období 2011.

V roce 2012, dochází k rozdělení záloh z dotací. Z účtů 373 a 374 jsou vyčleněny dlouhodobé zálohy 471, 472. Je potřeba převést počáteční stavy účtů 373 a 374 k 1. 1. 2012 na účty 472 a 471, jak bylo uvedeno výše.

Od 1. 1. 2011 došlo také k situaci, že vybrané zálohy na transfery již zálohami na transfery z účetního hlediska nejsou, tzn., že z neprůtokového transferu v roce 2010 se stal v roce 2011 transfer průtokový (zejména se jedná o dotační tituly určené vlastním příspěvkovým organizacím). U těchto dotačních titulů, kde byly ke konci účetního období tvořeny i dohadné účty aktivní a pasivní, je nutné provést odúčtování účtů 455, 465, 388 a 389, a to zjednodušeným způsobem, popř. prostřednictvím účtu 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody, také obratem k 1. 1. 2011.

Řešení – účtování u ÚSC a obce na základě avíza od MSK v roce 2010

Č.	Popis	Částka v Kč	MD	D
1.	Předpis nároku dle avíza (dotace určená PO)	650 000	346	455 (374)
2.	Přijetí dotace na účet ÚSC	650 000	231	346
3.	Předpis závazku vůči PO	650 000	465	378
4.	Odeslání prostředků na BÚ PO	650 000	378	231
5.	<u>Účtování u PO</u> – předpis závazku	650 000	348	455
6.	Přijetí prostředků na BÚ PO	650 000	241	348
7.	Tvorba dohadné položky u PO min. vždy k 31. 12.	650 000	388	672
8.	Vyúčtování u USC v roce 2012 – finanční vypořádání dotace	627 000	455	67x
	- Přepis závazku	23 000	455	347
	- Úhrada závazku	23 000	347	231

9.	Vyúčtování dotace PO vůči ÚSC	627 000	57x	465
	- Předpis závazku	23 000	377	465
10.	Vyúčtování dotace u PO (ve skutečné výši)	627 000	455	388
	- Předpis vratky dotace	23 000	455	349
	- Úhrada závazku PO vůči ÚSC	23 000	349	241

Z výše uvedeného příkladu vyplývá, že v roce 2010 účtovala obec dle tehdy platného ČÚS č. 703 o předpisu záloh – 346 / 455 a 465 / 378. V uvedeném případě jde o typický průtokový transfer. Finanční vypořádání tedy nebude provádět obec (nebude mít účtováno o nákladech a výnosech). O výnosech z přijatého transferu bude účtovat pouze příjemce transferu, tj. příspěvková organizace. Obec tedy musí zrušit původní předpis záloh.

Pokud obec účtovala dle výše uvedeného příkladu, pak měla ve svém účetnictví zůstatek na D 455 (nebo 374) a na MD 465. Ostatní 231, 346 a 378 se již vyrovnaly účetními zápisy v roce 2010. Oprava musí být provedená na základě vnitřního účetního dokladu, kde musí být uvedeno číslo původního dokladu a datum s uvedením textu, že jde o opravu předpisu dle platné legislativy roku 2011.

Účetní zápis opravy:

MD 455/ D 465. Tímto zápisem budou 455 a 465 vyrovnány a konečný stav účtu se rovná nule.

Obec v roce 2012 nebude účtovat o nákladech a výnosech, tj. vypořádávat transfer, protože není jeho příjemcem. Vypořádání provede příspěvková organizace, která byla příjemcem transferu. Obec bude plnit jen funkci zprostředkovatele, přes něhož vypořádání transferu proteče.

4.2 Neinvestiční transfery

Neinvestičními transfery se rozumějí takové transfery, které představují poskytnutí peněžních prostředků určených na neinvestiční výdaje. Za neinvestiční výdaje se považují výdaje jiné, než na pořízení věcí a práv, které mají povahu dlouhodobého majetku.

4.2.1 Obec jako příjemce transferu

Transfer s finančním vypořádáním ovlivňuje hospodářský výsledek ke dni vypořádání, v případě transferů, jejichž vypořádání je v jiném účetním období, než je transfer poskytnut, je třeba zúčtovat zálohy a to vždy k 31. 12. každého účetního období předcházejícího účetnímu roku, kdy má být vypořádání provedeno. Ke dni vypořádání se pak provede konečné zúčtování. Na základě Rozhodnutí o přidělení transferu vždy účtujeme do podrozvahy podmíněnou pohledávku prostřednictvím účtu 942 (pokud předpokládáme vypořádání do konce běžného období) nebo 943 (vypořádání transferu v jiném než běžném období). Pro zvolení správného účtování je podstatné, zda vypořádání předchází poskytnutí transferu, anebo k vypořádání dochází až po poskytnutí transferu.

Transfer bez finančního vypořádání v případě neinvestičních transferů ovlivňuje výnosy, který se účtuje výhradně proti účtu 672. Pohledávka z titulu nároku na transferovou platbu (účet 346) se účtuje na základě nezpochybnitelné skutečnosti, ze které vyplývá nárok na čerpání transferu.

4.2.1.1 Obec v postavení příjemce transferu bez vypořádání

Příklad č. 1

Obec je příjemcem souhrnného dotačního vztahu. Transfer není určen k vypořádání. V lednu 2012 obdržela obec rozpis dotace na celý rok. Příspěvky budou poskytovány měsíčně. Obec neúčtuje v podrozvaze, vše účtuje přes rozvahové účty. Jedná se o dotaci na činnost obce ze státního rozpočtu.

Datum uskutečnění účetního případu = datum obdržení rozpisu souhrnného dotačního vztahu.

Řešení – varianta A - bez časového rozlišení

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Předpis pohledávky na celý rok - leden	346	672	240 000	240 000	-	-
2.	Příjem 1/12 dotace v lednu 2011	231	346	20 000	20 000	4112	-

Řešení – varianta B - s časovým rozlišením

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Předpis pohledávky na celý rok - leden	346	384	240 000	240 000	-	-
2.	Příjem transferu v lednu ve výši 1/12	231	346	20 000	20 000	4112	-
3.	Rozpuštění 1/12 časového rozlišení v lednu	384	672	20 000	20 000	-	-

4.2.1.2 Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v běžném roce, zálohy jsou poskytovány před povinností vypořádání**Příklad č. 1**

Obec obdržena neinvestiční dotaci od MF „Volby do Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR“. UZ 98071 v částce 30 000 Kč. Vypořádání proběhne k 31. 12. 2012.

Řešení - Přijatý transfer na volby

Č.	Popis	Částka v Kč	MD		Pol.	UZ
			D			
1.	Přijetí transferu k 28. 3. 2012	30 000	231	374	4111	98071
2.	Odměny volební komisi	28 000	521	231	5021	98071
3.	Nárok ve výši uznatelných nákladů – nižší než záloha (28 000 Kč) k 31. 12. 2012	28 000	346	672	-	-
4.	Vypořádání transferu k 31. 12. 2012	28 000	374	346	-	-
5.	Vratka transferu při finančním vypořádání k 5. 1. 2013	2 000	374	231	5364	-

Příklad č. 2

Obec obdržela ze státního rozpočtu neinvestiční účelovou dotaci Úhrada výdajů souvisejících s přípravou a provedením sčítání lidu, domů a bytů v roce 2011. Vypořádání je k 31. 12. 2011. Státní rozpočet poskytne obci zálohy ve dvou splátkách, a to k 31. 3. a 30. 9. 2011. Celková částka transferu je 40 000 Kč. UZ 98005.

Řešení – Přijatý transfer s vypořádáním v běžném roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Příjem první části zálohy na BÚ	231	374	20 000	20 000	4111	98005
2.	Příjem druhé části zálohy na BÚ	231	374	20 000	20 000	4111	98005
3.	Nákup kancelářských potřeb	501	231	9 000	9 000	5139	98005
4.	Nákup toneru do tiskárny	501	231	6 000	6 000	5139	98005
5.	Výplata mzdy	521	231	30 000	30 000	5021	98005
6.	Vypořádání transferu k 31. 12. 2011	346	672	45 000	45 000	-	-

7.	Vypořádání přijatých záloh k 31. 12. 2011	374	346	40 000	40 000	-	-
8.	Přijetí prostředků na bankovní účet – doplatek březen 2012	231	346	5 000	5 000	2221	-

Veškeré výdaje, které jsou uznatelné v rámci přípravy a provedení sčítání lidu, domů a bytů, jsou uvedené v příloze č. 2.

Příklad č. 3

Obec obdržela dotaci od Moravskoslezského kraje „Zabezpečení akceschopnosti JSDH (Jednotka sboru dobrovolných hasičů) obce kategorie JPO II (Jednotka požární ochrany)“ ve výši 150 000 Kč. UZ 14004. Vyúčtování těchto prostředků musí být provedeno k 31. 12. 2011.

Řešení - Přijatý transfer s vypořádáním v běžném roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Přijetí zálohy na účet – leden 2011	231	374	150 000	150 000	4122	14004
2.	Výplata mezd 1-12/2011	521	231	150 000	150 000	5021	14004
3.	Vypořádání transferu k 31. 12. 2011	348	672	150 000	150 000	-	-
4.	Vypořádání přijatých záloh k 31. 12. 2011	374	348	150 000	150 000	-	-

4.2.1.3 Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v běžném roce zálohy nejsou poskytovány předem, ale až na základě předloženého vyúčtování.

Příklad č. 1

Obec je příjemcem neinvestičního transferu od RR v rámci projektu. Na projekt je již uzavřená smlouva, ze které vyplývá poskytnutí prostředků při

dodržení podmínek v celkové výši 150 000 Kč. Prostředky jsou poskytnuty po předložení konečné monitorovací zprávy. Termín předložení monitorovací zprávy je k 30. 10. 2011. Účetní jednotka má ve vnitřní směrnici uvedeno, že účtuje o dohadných položkách až k rozvahovému dni. Hladina významnosti pro účtování v podrozvaze je stanovená ve výši 100 000 Kč ročně. Dne 10. 12. 2011 obdržela obec rozhodnutí o vypořádání – nebyly uznány náklady ve výši 8 000 Kč.

Řešení - Transfer s vypořádáním v běžném roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis podrozvaha na základě smlouvy	942	999	150 000	150 000	-
2.	Předložení monitorovací zprávy k 28. 10. 2011 – předpis pohledávky	348	672	150 000	150 000	-
3	Odúčtování předpisu na základě rozhodnutí (neuznání nákladů)	672	348	8 000	8 000	-
4.	Přijetí transferu na bankovní účet	231	348	142 000	142 000	4123

4.2.1.4 Obec v postavení příjemce transferu s vypořádáním v následujícím roce, kdy obdržela zálohu.

Příklad č. 1

Obec má uzavřenou smlouvu s RR o poskytnutí neinvestičního grantu v celkové maximální výši 200 000 Kč. Obci bude dle smlouvy poskytnuta záloha ve výši 75 %. Termín vypořádání je určen v následujícím období tj. k 30. 6. 2012. Skutečné náklady projektu činily 195 000 Kč.

Řešení – Transfer s vypořádáním v následujícím roce, vč. zálohy

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis podrozvaha na základě smlouvy - květen 2011	942	999	200 000	200 000	-
2.	Přijetí zálohy dle smlouvy - červen 2011	231	374	150 000	150 000	4123
3.	Odúčtování přijaté zálohy z podrozvahy - červen 2011	999	942	150 000	150 000	-
4.	Tvorba dohadné položky ke dni 31. 12. 2011 ve výši skutečných nákladů	388	672	150 000	150 000	-
5.	Předpis pohledávky na základě zprávy ke dni 30. 6. 2012 a rozpuštění DPA	348 -	388 672	195 000 -	150 000 45 000	-
6.	Vypořádání zálohy k 30. 6. 2012	374	348	150 000	150 000	-
7.	Přijetí prostředků na bankovní účet - srpen 2012	231	348	45 000	45 000	4123

V uvedené tabulce je u předpisu pohledávky současně doučtován předpis výnosu, protože v roce 2011 byla tvořená DPA ve výši skutečných nákladů z roku 2011 (388/672). Celkové náklady grantu však činily 195 000 Kč, proto je na straně D 672 doučtováno 15 000 ($180\,000 + 15\,000 = 195\,000 =$ celkové náklady roku 2011 a 2012).

Pokud má ÚJ v účetním období náklady spojené s realizovaným projektem a k vypořádání dochází až v některém s následujících účetních období, tvoří dohadnou položku aktivní vždy nejpozději k rozvahovému dni (31.12.). Týká se to všech transferů, které jsou určeny k vypořádání v některém z následujících období (víceleté programy, projekty, granty apod.) a to bez ohledu na to, zda ÚJ (obec) přijala nebo nepřijala předem zálohu.

4.2.2 Obec jako poskytovatel transferu

Poskytovatelem transferu se rozumí subjekt, který poskytuje transfer jeho příjemci na základě svého rozhodnutí nebo dohody s příjemcem.

4.2.2.1 Obec poskytuje transfer bez vypořádání

Předepisuje se očekávaná nebo rozpočtem již schválená výše. V případě, že je transfer bez vypořádání poskytován na delší časové období než jeden rok, náklady se časově rozliší. Na podrozvaze se neúčtuje.

Příklad č. 1

Obec poskytuje příspěvek své příspěvkové organizaci pro rok 2011 v celkové výši 120 000 Kč. Transfer je poskytován měsíčně. Obec náklady v roce 2011:

- a) časově nerozlišuje
- b) časově rozlišuje dle směrnice čtvrtletně.

Řešení – Poskytnutí transferu bez vypořádání

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis nároku bez časového rozlišení - leden 2011	572	349	120 000	120 000	-
2.	Poskytnutí 1/12 nároku každý měsíc	349	231	10 000	10 000	5331
1.	Předpis nároku s časovým rozlišením - leden 2011	572 381	349 -	30 000 90 000	120 000	-
2.	Poskytnutí 1/12 nároku každý měsíc	349	231	10 000	10 000	5331
3.	Rozpuštění nákladu ve druhém čtvrtletí	572	381	30 000	30 000	-
4.	Rozpuštění nákladu ve třetím čtvrtletí	572	381	30 000	30 000	-

5.	Rozpuštění nákladu ve čtvrtém čtvrtletí	572	381	30 000	30 000	-
----	---	-----	-----	--------	--------	---

4.2.2.2 Obec poskytuje transfer s vypořádáním v běžném roce

Příklad č. 1

Obec poskytuje na základě rozhodnutí (podepsané smlouvy) transfer Jednotce sboru dobrovolných hasičů. Transfer je určen k vypořádání v běžném roce. Jsou poskytovány zálohy. Skutečné náklady při vypořádání činí 125 000 Kč.

Řešení – Poskytnutí transferu s vypořádáním v běžném roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis celého závazku do podrozvahy - leden 2011	999	973	150 000	150 000	-
2.	Odeslání první zálohy ve výši 50% k 30. 3. 2011	373	231	75 000	75 000	5229
3.	Odúčtování podrozvahy k 30. 3. 2011	973	999	75 000	75 000	-
4.	Odeslání druhé zálohy ve výši 50% k 30. 9. 2011	373	231	75 000	75 000	5229
5.	Odúčtování podrozvahy k 30. 9. 2011	973	999	75 000	75 000	-
6.	Vypořádání transferu k 31. 12. 2012	572	345	125 000	125 000	-
7.	Zúčtování poskytnuté zálohy k 31. 12. 2012	345	373	125 000	125 000	-
8.	Přijetí nevyčerpané dotace k 31. 12. 2012	231	373	25 000	25 000	5229

Příklad č. 2

Obce mezi sebou uzavřeli smlouvy na úhradu neinvestičních nákladů, například na dojíždění žáků s tím, že záloha je ve výši neinvestičních nákladů

předchozího roku. Obec tedy pošle druhé obci částku 80 000 Kč ve výši zálohy. Skutečné náklady jsou ve výši:

- a) 95 000 Kč
- b) 75 000 Kč.

Řešení – Poskytnutí transferu s vypořádáním v běžném roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis zálohy na dotaci u poskytovatele – leden 2011	373	-	80 000	-	-
2.	Závazek vůči jiné obci – leden 2011	-	349	80 000	-	-
3.	Zaslání zálohy na dotaci druhé obci - únor 2011	349	231	80 000	80 000	5321
4.	Vyúčtování k 31. 12. 2011, dle skutečné výše a) 95 000 Kč	572	373	80 000	80 000	-
5.	Předpis doplatku k 31. 12. 2011	572	349	15 000	15 000	-
6.	Zaslání doplatku v dalším roce	349	231	15 000	15 000	5367
7.	Vyúčtování k 31. 12. 2011, dle skutečné výše b) 75 000 Kč	572	373	75 000	75 000	-
8.	Přijetí přeplatku na dotaci - leden 2012	373	231	5 000	5 000	2226

Obce zasílají každý měsíc konsolidační tabulku s rozpočtovým tříděním a záznamovými jednotkami na místně příslušné krajské úřady. Záznamové jednotky se použijí v případě, kdy si obce navzájem mezi sebou posílají dotace.

4.2.2.3 Obec poskytuje transfer s vypořádáním v následujícím roce.

Obec poskytuje na základě rozhodnutí (podepsané smlouvy) transfer Zahrádkářskému svazu ve výši 150 000 Kč. Transfer je určen k vypořádání v následujícím roce. Jsou poskytovány zálohy. Skutečné náklady při vypořádání v roce 2012 činí 125 000 Kč.

Řešení – Transfer s vypořádáním v následujícím roce

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Předpis celého závazku do podrozvahy - leden 2011	999	974	150 000	150 000	-
2.	Odeslání 1. zálohy ve výši 50% k 30. 3. 2011	373	231	75 000	75 000	5229
3.	Odúčtování podrozvahy k 30. 3. 2011	973	999	75 000	75 000	-
4.	Tvorba dohadné položky pasivní k 31. 12. 2011	572	389	75 000	75 000	-
5.	Úhrada druhé části zálohy dle smlouvy v roce k 30. 3. 2012	373	231	75 000	75 000	5229
6.	Odúčtování podrozvahy	973	999	75 000	75 000	-
7.	Vypořádání transferu v roce 2012	572 389	349 -	50 000 75 000	125 000 -	-
8.	Vypořádání zálohy k 31. 12. 2012	349	373	125 000	125 000	-
9.	Přijetí vyúčtování (vrácení části zálohy) v dalším roce	231	373	25 000	25 000	2229

4.2.3 Obec jako zprostředkovatel průtokového transferu

Příklad č. 1

Obec je příjemce transferu na výplaty sociálních dávek a příjemce transferu příspěvků na péči ve výši 300 000 Kč.

Řešení

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Příjem transferu - leden 2011	231	374	300 000	300 000	4116	13306
2.	Výplata sociální dávky občanovi - leden 2011	374	231	5 000	5 000	5410	13306

Příklad č. 2

Obec, jako zprostředkovatel, přijme od SF neinvestiční transfer, který je určen PO „Dům dětí a mládeže“ ve výši 50 000 Kč

Řešení

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Příjem transferu - únor 2011	231	374	50 000	50 000	4113
2.	Převod transferu PO – únor 2011	374	231	50 000	50 000	5336

Příklad č. 3

Obec, jako zprostředkovatel, přijme od kraje dotaci pro knihovny. Transfer je ve výši ve výši 100 000 Kč.

Řešení

Č.	Popis	MD	D	Částka v Kč		Pol.	UZ
				MD	D		
1.	Příjem transferu březen 2012	231	374	100 000	100 000	4122	345
2.	Převod transferu PO březen 2012	374	231	100 000	100 000	5336	345

4.3 Investiční transfery

Jedná se o transfer, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje. Transfer na pořízení dlouhodobého majetku se objeví na účtu 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku až u konečného příjemce.

4.3.1 Obec jako příjemce investičního transferu

Účtování investičních transferů v případech, kdy je obec příjemcem investičního transferu se účtuje obdobně, jako je v předchozích příkladech až na to, že obec pouze místo účtu 672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů, použije účet 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

4.3.1.1 Obec v postavení příjemce transferu s povinností vypořádání v následujících obdobích

Příklad č. 1

Obec dostala v roce 2011 rozhodnutí ze SZIF na výstavbu kanalizace. Tato akce bude probíhat 2,5roku. Celková suma dotace je ve výši 100 mil. Kč, z toho je 75% účast z EU. V roce 2011 měla obec uznatelné náklady ve výši 105 mil. Kč, v roce 2011 měla ve výši 45 mil. Kč a v roce 2012 v červnu tuto akci dokončí. Uznatelné náklady jsou ve výši 105 mil. Kč. Dotace z EU jsou ve výši 75% a 5% ze SZIF, což činí celkem 80%. Poskytovatelem dotace je SZIF a příjemcem je obec.

Řešení – Přijatý transfer s povinností vypořádání v následujícím období

Č.	Popis	MD	D	Částka v mil. Kč		Pol.
				MD	D	
1.	Faktura za výstavbu kanalizace - duben 2011	042	321	48	48	6121
2.	Příjem dotace – 1. žádost o platbu v květnu 2011	231	374	48	48	4213
3.	K 31. 12. 2010 – dohadný účet aktivní ve výši části uznatelných nákladů projektu krytých dotací (80% z 60 mil. Kč)	388	403	48	48	-
4.	Faktura za výstavbu kanalizace - červen 2011	042	321	35	35	6121

5.	Červenec 2011 – přijatá druhá žádost o platbu	231	374	35	35	4213
6.	K 31. 12. 2011 – dohadný účet aktivní ve výši části uznatelných nákladů (80% ze 45 mil. Kč)	388	403	35	35	-
7.	Červen 2012 – konečné vypořádání dotace, uznatelné náklady celkem 105 mil. Kč (80% ze 105 mil. Kč)	346 374	388 346	84 83	83 83	- -
8.	Doplatek dotace za rok 2011v roce 2012	231	346	1	1	4213

4.3.2 Obec jako poskytovatel investičního transferu

V případě, kdy je obec poskytovatelem investičního transferu, účtuje poskytnuté prostředky přes účet 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery.

4.3.2.1 Investiční prostředky poskytované zřízené příspěvkové organizaci

Poskytování těchto prostředků není v režimu ČÚS č. 703, tzn., nejde o transfer.

Příklad č. 1

Obec poskytuje své příspěvkové organizaci investiční prostředky na rekonstrukci budovy. Prostředky jsou poskytnuty, až na základě předložených investičních faktur.

Řešení- Obec jako poskytovatel investičních prostředků své PO

Č.	Popis	MD	D	Částka v tis.		Pol.
				Kč		
				MD	D	
1.	Závazek vůči PO na základě předložených investičních faktur - září 2011	401	349	1 200	1 200	-
2.	Odeslání prostředků - říjen 2011	349	231	1 200	1 200	6351

4.4 Transfery na zásoby

Ke konci této kapitoly bych se také chtěla zmínit o transferech na zásoby. Pokud sledujeme zásoby dle zdroje, tedy odděleně, a byla na ně poskytnuta dotace, například by se mohlo jednat o propagační materiály (letáky), tak by se toto zaúčtovalo od roku 2012 takto:

Řešení – účtování způsobem A

Č.	Popis	Částka v Kč	MD	D
1.	Přijatá záloha na transfer na pořízení zásob - duben 2011	100 000	231	374
2.	Pořízení zásob - červen 2011	95 000	112	231
3.	Spotřeba zásob, např. rozdání letáků - červen 2011	50 000	501	112
4.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (nárok)	95 000	348	-
	- výnos roku 2012	50 000	-	672
	- výnos příštích období, dle spotřeby zásob	45 000	-	384
5.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (zálohy)	95 000	374	348
6.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (úhrada přeplatku)	5 000	374	231

Řešení – účtováno způsobem B

Č.	Popis	Částka v Kč	MD	D
1.	Přijatá záloha na transfer na pořízení zásob – březen 2011	100 000	231	374
2.	Pořízení zásob (rovnou do spotřeby) – květen 2011	95 000	501	231
3.	31. 12. 2012 – konečný zůstatek zásob	45 000	112	501
4.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (nárok)	95 000	348	-
	- výnos roku 2012	50 000	-	672
	- výnos příštích období, dle spotřeby zásob	45 000	-	384
5.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (zálohy)	95 000	374	348
6.	31. 12. 2012 – Vyúčtování transferu (úhrada přeplatku)	5 000	374	231

4.5 Shrnutí změn týkajících se účtování transferů

Transfery jsou velice problémová a rozsáhlá oblast. Naznačuje tomu i fakt, že Český účetní standard č. 703 byl už 3 krát upraven a vydán v novém znění.

Změny v účtování transferů po reformě:

- Po reformě se transfery účtují na výnosové a nákladové účty. Před reformou se transfery nezobrazovaly ve výsledovce. Je to pozitivní změna, neboť jakýkoliv uživatel z výkazu pozná, kolik daná obec vydala a kolik přijala transferů. Výkazy tak mají lepší vypovídací schopnost než před reformou.
- Další změnou od roku 2011 je účtování o průtokových transferech na rozvahové účty. V roce 2010 se tyto transfery účtovaly přes nákladové a výnosové účty.
- Nové verze standardu mění názvy položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty týkající se transferů, případně jsou zavedeny zcela nové položky. Změnou názvů některých účtů se změnilo i jejich obsahové vymezení, a to kvůli

snadnějšímu vylučování vzájemných vztahů při budoucích konsolidacích. Konkrétně se změna obsahového vymezení týká účtů pohledávek a závazků, jejichž názvy byly změněny od 1. 1. 2012. Jedná se o účty 345 až 349, uvedených v kapitole 3. 1. 1.

- V souvislosti se změnou směrné účtové osnovy jsou obcemi, městy a DSO využívány od 1. 1. 2011 pouze účty 572 a 672 (účty 571, 573 a 574 a stejně tak i 671, 673 a 674 již nelze použít).
- Pokud existuje skutečnost, která zakládá možnost poskytnutí transferu s povinností vypořádání, účtuje účetní jednotka na podrozvahu. Nemá-li účetní jednotka informaci, ze které je zřejmé, že poskytne či obdrží transfer k vypořádání a v jaké výši, potom na podrozvahách neúčtuje.
- Pro obce je důležité, že se od roku 2011 neúčtuje jako transfer dotace na pořízení dlouhodobého majetku vlastní zřizované příspěvkové organizaci. A také se od roku 2011 považují za transfer i peněžité dary, poskytované i přijímané od jiných veřejných rozpočtů.
- Další změnou, která proběhla v souvislosti s transfery v roce 2012, je rozdělení záloh z dotací. Z účtů 373 a 374 byly vyčleněny dlouhodobé zálohy 471, 472. Tato změna sice může vypadat pozitivně, ale může docházet k poškození vypovídací schopnosti výkazů. Celkově se zavedení těchto účtů jeví jako zbytečné.

5 Závěr

V této diplomové práci jsem se snažila objasnit účtování transferů obce, a to obce jako příjemce, poskytovatele a nově také jako zprostředkovatele (průtokové transfery), v průběhu reformy v letech 2010 až 2012. Dále jsem se zaměřila na rozpočtovou skladbu a především její základní vysvětlení. V závěru mé diplomové práce se pokusím o konečné porovnání, zda má reforma účetnictví státu, která je platná od roku 2010 pozitivní, či negativní dopad na obec.

Nový rok bývá doba změn a v oblasti účtování a výkaznictví subjektů veřejné správy je významný právě rok 2010, a to především proto, že od 1. ledna 2010 přechází územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a řada dalších subjektů na tzv. účetnictví státu. Cílem přechodu na účetnictví státu je reformovat způsob, jakým subjekty veřejné správy účtují a vykazují, což vede k zajištění úplných, správných a včasných informací, a to jak na individuální, tak na konsolidované úrovni. Pro rekapitulaci uvedu několik důležitých změn, které reforma přinesla. Zejména se jedná o nový formát rozvahy a výkazu zisku a ztráty, zařazení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, změna účtování kurzových rozdílů, změny v účtování majetku (odepisování, přecenění na reálnou hodnotu), účtování časového rozlišení a zrušení některých příjmových a výdajových okruhů. Jedním z těchto nejvýznamnějších aspektů novelizace účetní legislativy, bylo zavedení nového rozsahu sestavení účetní závěrky. Pro zajištění věrného obrazu předmětu účetnictví, které se týká především vybraných účetních jednotek, bylo nutné postupnými a složitými kroky sblížovat účetnictví v oblasti veřejných financí s účetními metodami, které jsou obvyklé v podnikatelské sféře, a to i s ohledem na specifika vybraných účetních jednotek. Mezi další významnou změnu v rámci reformy účetnictví státu, patří především předávání informací do Centrálního systému účetních informací státu (CSUIS).

Z reformy účetnictví státu měli obce obavy, protože vytvoření účetnictví státu se samozřejmě neobešlo bez problémů. Tedy zejména se jedná například, o zajištění předávání účetních záznamů, a to v elektronické podobě do výše uvedeného CSUIS, které je mnohdy skutečně zvýšenou snahou a pílí účetních pracovníků daných účetních jednotek. Už na zasedání Rady Svazu měst a obcí ČR, které se konalo v prosinci 2009, došlo k značnému znepokojení nad přípravou této

reformy. Tento Svaz měst a obcí několikrát upozorňoval ministerstvo financí na nedostatečný časový prostor, což představuje podle mého podstatný problém při přípravě a zajištění přechodu na nový způsob účetnictví. Ministerstvo financí také muselo zpracovat v krátkém časovém období metodické návody potřebné pro vedení účetnictví. Například některé novelizace předpisů byly vydány doslova „za minutu dvanáct“, jako je novela rozpočtové skladby, která vyšla ke konci měsíce prosinec 2011. Také muselo dojít k zajištění odpovídajícímu školení pracovníků, kteří ponесou za toto účetnictví v jednotlivých obcích odpovědnost. Také významným problémem bylo a mnohdy dosud stále je stav legislativního procesu. Vzhledem k obsáhlosti a důležitosti této reformy byly zásadní vyhlášky, a to především vyhláška č. 410/2009 Sb. a technická vyhláška, které byly vydány velice krátce před jejím skutečným provedením. Úplný soubor Českých účetních standardů a další prováděcí vyhlášky byly dokončeny až v průběhu reformy, což také nepřineslo pozitivní efekt.

Co však reforma účetnictví určitě přinesla pozitivního pro obce, je především přehlednější, rychlejší a průhlednější informace o hospodaření státu, a také více podkladů pro operativní řízení subjektů veřejné správy. Také za pozitivní můžeme považovat lépe viditelné transakce se státním majetkem, což je docíleno pomocí použití reálné hodnoty majetku určeného k prodeji. Tato cesta v podobě reformy účetnictví státu je bezesporu správná, ale hlavně nezbytná k tomu, abychom se zařadili mezi vyspělé země. Účetnictví v České republice má dlouhodobou tradici a jeho kvalita je srovnatelná s účetnictvím rozvinutých států. Také je dobře, že se přistoupilo k účtování akruálním způsobem, protože časové rozlišení je nezbytné pro výkazy z hlediska časové a věcné souvislosti. Účetní reforma však měla mít pro obce pozitivní dopad v podobě snížení výkaznictví. Nyní se zdá, že je situace zcela opačná a myšlenka rozsáhlého statistického výkazu se vrací.

Porovnání účetnictví v průběhu reformy s původním stavem závisí především na individuálním pohledu konkrétního subjektu. Podle mne nejde přesně určit, zda má reforma účetnictví státu pozitivní, či negativní efekt na obec, neboť přechod na účetnictví státu sblíží různé druhy subjektů a také se jich tyto změny dotknou v různé míře, a to podle toho, jak se jejich účetnictví liší od nového stavu.

Kdybych měla shrnout reformu účetnictví státu, tak je to z jednoho hlediska určitě krok dopředu v oblasti veřejné správy, ale z hlediska druhého, tedy praktického je to velice složitý systém, který má své pro i proti. A to především z důvodu složitostí a „chaosu“, který přinesl tento přechod na účetnictví státu.

Seznam použité literatury

Literatura:

- [1] KINŠT, Jan a Jiří PAROUBEK. *Rozpočtová skladba v roce 2010*. 3. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 255s. ISBN 978-80-7263-556-6
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Nevýdělečné organizace 2011*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 316 s. ISBN 978-80-7357-625-7.
- [3] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 336 s. ISBN 978-80-247-3343-2.
- [4] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma a ÚSC 2010*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2010. 348 s. ISBN 978-80-254-6862-3.
- [5] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba 2012*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2012. 253 s. ISBN 978-80-260-1010-4.

Časopisy:

- [6] NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Opravné položky k pohledávkám a odepsání pohledávek u ÚSC a jimi zřízených PO 2011 a 2012*. UNES. 2012. Praha. 2. 1. 2012, č. 1, s. 9. ISSN 1214-181
- [7] SCHNEIDEROVA, Ivana. *ČÚS 708 Odpisování dlouhodobého majetku s komentářem pro ÚSC*. UNES. 2011. Praha. 25. 5. 2011, č. 6, s. 3. ISSN 1214-186
- [8] SMETANOVÁ, Martina. *Účetnictví ÚSC a účetní závěrka k 31. 12. 2011*. UNES. 2012. Praha. 2. 1. 2012, č. 1, s. 15. ISSN 1214-181

Internetové a ostatní zdroje:

- [9] DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Informace pro obce ve věci prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví* [online]. DVS [cit. 14. 12. 2009]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6423615>
- [10] DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Směrnice Ministerstva financí o postupu krajů, hl. m. Prahy a obcí při financování výdajů spojených s přípravou a provedením sčítání lidu, domů a bytů* [online]. DVS [cit. 1. 11. 2010]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6454806>
- [11] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: České účetní standardy – platné pro rok 2012* [online]. MFČR [cit. 24. 2. 2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_plata_leg_standardy_66831.html
- [12] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Základní rozfázování vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010* [online]. MDČR [cit. 3. 11. 2009]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rozfazovani_vytvoreni_ucetnictvi_65645.html
- [13] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Platná legislativa - Vyhlášky pro rok 2011 a 2012* [online]. MFČR [cit. 1. 1. 2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlasky.html
- [14] VÝKAZNICTVÍ. *Legislativa a metodiky.* [online]. VÝKAZNICTVÍ [cit. 1. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.vykaznictvi.cz/dokumenty-ke-stazeni-mfcr.html>
- [15] WIKIPEDIE. *Obec – naposledy editováno 23. 3. 2012* [online]. WIKIPEDIE [cit. 23. 3. 2012]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/Obec>

Seznam zkratk

Aj	a jiné
Apod.	a podobně
BÚ	bankovní účet
CSÚIS	centrální systém účetních informací státu
ČNB	česká národní banka
ČÚS	český účetní standard
D	dal
DPA	dohadná položka aktivní
DSO	dobrovolný svazek obce
EU	evropská unie
FKSP	fond kulturních a sociálních potřeb
FV	finanční vypořádání
HČ	hlavní činnost
IF	investiční faktura
MD	má dáti
MSK	Moravskoslezský kraj
Např.	například
Odst.	odstavec
ONIV	ostatní neinvestiční výdaje
PAP	pomocný analytický přehled
PO	příspěvková organizace
RH	reálná hodnota
RRRS	regionální rada regionů soudržnosti
SF	státní fond
SR	státní rozpočet
SZIF	Státní intervenční zemědělský fond
Tj.	to je
Tzn.	to znamená
ÚJ	účetní jednotka
ÚSC	územní samosprávný celek
VH	výsledek hospodaření
ZBÚ	základní bankovní účet

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě 27. 4. 2012


Bc. Nikola Fedorová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova

Příloha č. 2 – Směrnice Ministerstva financí ČR č. j. 12/70 384/2010 – 124, ze dne 31. 8. 2010, o postupu krajů, hl. m. Prahy a obcí při financování výdajů spojených s přípravou a provedením sčítání lidu, domů a bytů v roce 2011⁸.

⁸ DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Směrnice Ministerstva financí o postupu krajů, hl. m. Prahy a obcí při financování výdajů spojených s přípravou a provedením sčítání lidu, domů a bytů* [online]. DVS [cit. 1. 11. 2010]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6454806>