

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Srovnání účetnictví organizační složky státu před a po
uskutečnění reformních kroků účinných k 1. 1. 2010**

Petra Kubíčková

© 2014 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kubíčková Petra

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Srovnání účetnictví organizační složky státu před a po uskutečnění reformních kroků účinných k 1.1.2010

Anglický název

Comparison of accounting of the organizational unit of the state before and after the reform steps effective from 1st January 2010

Cíle práce

Cílem práce je ověření, zda reforma účetnictví státu vede ke zlepšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví u vybraných účetních jednotek, resp. u vybrané organizační složky státu: MŠMT ČR. Mezi dílčí cíle diplomové práce patří zdůvodnění potřeby reformovat účetnictví státu, vysvětlení hospodaření organizační složky státu a uvedení do problematiky systému účetnictví před a po zahájení reformy se zaměřením na organizační složku státu (konkrétně na MŠMT ČR). V další části se jedná o porovnání účetních metod a postupů používaných na MŠMT ČR, analýza účetních výkazů před a po reformě účetnictví a rozbor dopadu změn v účetnictví na vypovídací schopnost účetní závěrky pro konečného uživatele. Závěrem práce je shrnutí výsledků porovnání účetních metod a postupů a analýzy účetních výkazů a predikce budoucího vývoje účetnictví.

Metodika

V první části práce bude stanovených cílů dosaženo prostřednictvím komparace zdrojů v literární rešerši s citací právních předpisů v oblasti účetnictví a dalších relevantních odborných textů. Ve druhé části je použita metoda deskripce jednotlivých změn v účetnictví. Dále budou podrobně rozebrány účetní výkazy a analyzován dopad těchto změn na vypovídací schopnost účetní závěrky pro konečného uživatele. Na základě syntézy předchozích částí bude potvrzeno zhodnocení celé práce a predikován budoucí vývoj.

Harmonogram zpracování

Zpracování cílů a metodiky diplomové práce	11/2012 až 01/2013
Syntéza znalostní báze	02/2013 až 06/2013
Vlastní řešení	09/2013 až 12/2013
Zhodnocení výsledků	01/2014 až 02/2014
Zpracování závěru	02/2014 až 03/2014

Rozsah textové části

60 až 80 stran

Klíčová slova

Jednotné účetnictví státu, vybrané účetní jednotky, reforma účetnictví, účetní výkazy, organizační složka státu, postupy účtování, zákon o účetnictví, české účetní standardy.

Doporučené zdroje informací

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách II. díl: Účetnictví organizačních složek státu a obcí. Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978-80-245-1797-1.

KRUPOVÁ, Lenka. IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [principy, metodologie, interpretace : novelizovaná verze k 1.1.2005]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2005, iv, 1050 s. ISBN 80-863-2444-3.

MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH IFAC. Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor 2008. Vyd. 2008. Praha: NKÚ, 2008. 602 s. ISBN 978-193-4779-217.

Vedoucí práce

Štáfek Pavel, Ing.

Termín odevzdání

březen 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry



Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan fakulty

V Praze dne 26.2.2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Srovnání účetnictví organizační složky státu před a po uskutečnění reformních kroků účinných k 1. 1. 2010" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28. 3. 2014

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala panu Ing. Pavlu Štáfkovi za odborné vedení diplomové práce, cenné rady a za čas, který mi věnoval, aby mi pomohl napsat tuto práci a dovést ji ke zdárnému konci. Také děkuji své rodině, blízkým a příteli za to, že mě po celou dobu podporovali.

Srovnání účetnictví organizační složky státu před a po uskutečnění reformních kroků účinných k 1. 1. 2010

Comparison of accounting of the organizational unit of the state before and after the reform steps effective from 1st January 2010

Souhrn

Předmětem diplomové práce je porovnání účetnictví organizační složky státu v roce 2009 s účetnictvím v roce 2010, kdy vstoupila v platnost řada reformních změn.

Teoretická část práce je věnována popisu hospodaření organizační složky státu, legislativnímu vývoji účetní reformy od jejího počátku až do roku 2013, popisu účetnictví organizačních složek státu v roce 2009 a v roce 2010 přiblížení důvodů vedoucích ke vzniku účetní reformy a jejích cílů. Tato část vychází především z legislativy týkající se účetnictví vybraných účetních jednotek platné v roce 2009, 2010 a v letech následujících a byla sestavena za použití literární rešerše s citací právních předpisů v oblasti účetnictví a dalších relevantních odborných textů.

V analytické části byly porovnány jednotlivé účetní postupy a metody pro roky 2009 a 2010 za použití metody komparace způsobů zaúčtování jednotlivých účetních případů a deskripce jednotlivých změn. Dále byly přiblíženy problémy spojené s aplikací jednotlivých postupů a nastíněn budoucí vývoj účetnictví státu.

Závěrečná část shrnuje předchozí kapitoly, popisuje snahu o postupné naplňování cílů reformních kroků a též poukazuje na problémové oblasti, se kterými se účetnictví veřejného sektoru potýká.

Klíčová slova: Jednotné účetnictví státu, vybrané účetní jednotky, reforma účetnictví, účetní výkazy, organizační složka státu, postupy účtování, zákon o účetnictví, české účetní standardy.

Summary

The subject of this thesis is the comparison of the accounting of the organizational units of the state in 2009 with 2010, when the reform entered into force. This work deals with changes in the accounting of public sector established as a result of this reform.

The theoretical part deals with the description of the economy organization of the organizational units of the state, development of accounting reform until 2013, describes the accounting of organizational units of the state in 2009 and in 2010 and reasons leading to the financial reform and its objectives. This section is main based on legislation relating to accounting of public sector in force in 2009, 2010 and in subsequent years, and was prepared by using a literature review of legislation in the field of accounting and other relevant professional texts.

In the analytic part were compared individual accounting policies and methods for the years 2009 and 2010 by means of the comparison methods of accounting transactions and description of each change. Furthermore, the problems associated with the application of different procedures and the future development of the state accounting were described.

The final section summarizes the previous chapters , describes the efforts of the fulfillment of the reforms' objectives and also points out problem areas connected with accounting of the public sector.

Keywords: Uniform state accounting, selected entity, accounting reform, financial statements, organizational unit of the state, accounting procedures, Accountign Act, Czech Accounting Standards.

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl práce a metodika.....	10
3	Teoretická východiska	11
3.1	Hospodaření organizační složky státu	11
3.1.1	Příjmy a výdaje	11
3.1.2	Mimorozpočtové zdroje.....	12
3.2	Legislativní vývoj účetní reformy státu	13
3.3	Účetnictví organizačních složek státu v roce 2009	22
3.3.1	Metody a postupy účtování v roce 2009	23
3.3.2	Závěrkové účty, účetní závěrka a účetní uzávěrka	32
3.3.3	Podrozvahové účty.....	35
3.4	Účetnictví organizačních složek státu v roce 2010	35
3.4.1	Metody a postupy účtování v roce 2010	37
3.4.2	Závěrkové účty, účetní závěrka a účetní uzávěrka	45
3.4.3	Podrozvaha.....	47
4	Analytická část	48
4.1	Srovnání účetnictví v roce 2009 a v roce 2010.....	48
4.1.1	Porovnání účtových tříd.....	48
4.1.2	Porovnání účetních metod a postupů	49
4.1.3	Porovnání závěrkových operací.....	68
4.1.4	Porovnání podrozvahových účtů	70
4.2	Budoucí vývoj účetnictví státu.....	71
5	Výsledky a diskuse	74
6	Závěr	76
7	Seznam použitých zdrojů	78
7.1	Tištěné dokumenty.....	78
7.2	Elektronické dokumenty	79
8	Přílohy.....	81

1 Úvod

Diplomová práce je zaměřena na problematiku účtování vybraných účetních jednotek, a to v návaznosti na probíhající reformu účetnictví státu, která byla zahájena vydáním Usnesení Vlády České republiky č. 561 ze dne 23. 5. 2007. Tímto usnesením bylo schváleno vytvoření účetnictví státu od 1. 1. 2010. Jedná se o nejzásadnější změnu účetnictví nevýdělečných organizací veřejného sektoru od počátku 90. let.

V příloze k uvedenému usnesení byly formulovány základní cíle, teze a principy vzniku účetnictví státu. Hlavním deklarovaným cílem účetní reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Pro dosažení tohoto cíle byly stanoveny základní principy, tj. vytvoření účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů, vytvoření podmínek pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek, odstranění nejednotnosti jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek, sestavení účetních výkazů za Českou republiku a elektronizace a digitalizace účetních záznamů. Zároveň byly stanoveny podmínky pro vytvoření účetnictví státu, a to zejména úprava právních předpisů, ale též změny v používaných technologiích (včetně software), stylu práce a myšlení, součinnost všech rezortů a koordinace postupů vůči všem zúčastněným subjektům.

Tato práce se zabývá změnami v účetnictví organizačních složek státu zavedených v důsledku účetní reformy státu. Cílem této práce je ověřit, zda reforma účetnictví státu vede ke zlepšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví u vybraných účetních jednotek respektive u organizační složky státu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR.

Vzhledem k rozsáhlosti dané problematiky jsou v práci zahrnuty změny, které jsou nejdůležitější z pohledu organizační složky státu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR.

Tato práce vychází především z legislativy týkající se účetnictví vybraných účetních jednotek platné v roce 2009, 2010 a v letech následujících.

2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem diplomové práce je ověření, zda reforma účetnictví státu vede ke zlepšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví u vybraných účetních jednotek respektive u organizační složky státu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR. Mezi dílčí cíle diplomové práce patří v první části zdůvodnění potřeby reformovat účetnictví státu, vysvětlení hospodaření organizační složky státu a uvedení do problematiky systému účetnictví před a po zahájení reformy se zaměřením na organizační složky státu s důrazem na Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR.

V druhé části se pak jedná o porovnání účetních metod a postupů používaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ČR, analýza účetních výkazů před a po reformě účetnictví a rozbor dopadu změn v účetnictví na vypovídací schopnost účetní závěrky pro konečného uživatele. Dalším dílčím cílem je shrnutí výsledků porovnání účetních metod a postupů a analýzy účetních výkazů a predikce budoucího vývoje účetnictví státu.

Cílů, stanovených v první části práce, bylo dosaženo prostřednictvím komparace zdrojů v literární rešerši s citací právních předpisů v oblasti účetnictví a dalších relevantních odborných textů. V druhé části byla použita metoda deskripce jednotlivých změn v účetnictví. Dále byly podrobně rozebrány účetní výkazy a analyzován dopad změn účetních metod a postupů na vypovídací schopnost účetní závěrky pro konečného uživatele. Na základě syntézy předchozích částí bude potvrzeno zhodnocení celé práce a predikován budoucí vývoj.

3 Teoretická východiska

Z právního hlediska se organizační složky státu (dále „OSS“) řídí kogentními právními normami. Kogentní právní normy jsou formulovány imperativně a nedávají prostor po vůli adresáta normy, to znamená, že subjekty státní správy smějí činit pouze to, co stanoví zákon. A tedy i účetnictví OSS je ovlivněno způsoby hospodaření, které jsou definovány zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

3.1 Hospodaření organizační složky státu

OSS hospodaří s prostředky státního rozpočtu. Její příjmy jsou příjmy státního rozpočtu a výdaje jsou výdaji státního rozpočtu. OSS dále hospodaří s mimorozpočtovými zdroji, kterými jsou prostředky fondů - rezervní fond (dále „RF“) a fond kulturních a sociálních potřeb (dále „FKSP“) - případný zisk získaný hospodářskou činností, peněžité dary a prostředky poskytnuté ze zahraničí.¹

OSS není oprávněna přijímat ani poskytovat úvěry, přijímat půjčky, vystavovat směnky a ani je přijímat (půjčky zaměstnancům lze poskytovat pouze v rámci FKSP).²

OSS také nemají vlastnické právo k žádnému dlouhodobému majetku (dle zákona č. 219/2000 Sb. se jedná o majetek státu svěřený OSS do užívání).

3.1.1 Příjmy a výdaje

Veškeré rozpočtové příjmy byly do konce roku 2012 soustředěny na příslušných příjmových rozpočtových účtech a všechny rozpočtové výdaje byly hrazeny z příslušných výdajových rozpočtových účtů.

Rozpočtové výdaje jsou obecně členěny na běžné a kapitálové výdaje. Zdroje financování jsou podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, používány v souladu se svým určením. Tzn., že běžné výdaje je možné použít pouze na provozní výdaje a kapitálové – investiční výdaje je možné použít pouze na nákup

¹ § 45, odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

² § 49 zákona č. 218/2000 Sb.

dlouhodobého majetku. Ačkoliv je drobný dlouhodobý majetek součástí dlouhodobého majetku, jeho nákup je financován nikoliv z kapitálových ale běžných (provozních) výdajů.

S účinností od 1. 1. 2013 existuje pouze jeden příjmový a jeden výdajový rozpočtový účet.

Rozpočtový výdajový účet není klasickým bankovním účtem. Jedná se o stanovenou výši výdajů, do které je možné čerpat peněžní prostředky z výdajového účtu státního rozpočtu. Čerpání peněžních prostředků z výdajového účtu bylo umožněno na základě rozpočtového limitu. V roce 2009 se o vystavení těchto limitů běžně účtovalo, bez ohledu na to, že se nejednalo o skutečně realizované výdaje. V roce 2010 se již o nastavení rozpočtových limitů neúčtuje.

Zůstatky rozpočtových účtů Česká národní banka vždy k 31. 12. příslušného kalendářního roku vypořádá tak, aby byl výsledný zůstatek nulový.

3.1.2 Mimorozpočtové zdroje

Mezi mimorozpočtové zdroje se řadí prostředky RF, FKSP, prostředky na depozitním účtu a prostředky vedené na ostatních účtech, jejichž založení umožňuje zákon č. 218/2000 Sb.

Zdrojem RF jsou zejména prostředky poskytnuté ze zahraniční a peněžní dary, s výjimkou prostředků poskytovaných v rámci programů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie (dále „EU“), které jsou zákonem definované jako rozpočtové prostředky.³ Většinou se jedná o účelově určené prostředky, které je nutno použít v souladu s jejich účelem. Prostředky RF se používají prostřednictvím rozpočtu. Prostředky přijaté na RF jsou převedeny do příjmů organizační složky státu a teprve poté je možno je použít ve výdajích.

FKSP je tvořen z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů zaměstnanců (nikoliv však náhrady v nemoci). Základní příděl je ve výši 1 %. Prostředky FKSP se používají přímo.⁴

³ § 47, odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

⁴ Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů

Dále zřizuje OSS účet cizích prostředků – depozitní účet s předčíslem 6015. Na rozdíl od příjmových a výdajových účtů, jejichž zůstatek musí být v souladu s § 45 zákona č. 218/2000 Sb. nulový, se konečný stav účtu cizích prostředků nenuluje a převádí se do dalšího roku. Účet cizích prostředků se zřizuje pro peněžní prostředky, které OSS nepatří, zejména pro omylem došlé peněžní prostředky a prostředky z finančního vypořádání (vratky od příjemců transferů).

Do konce roku 2012 se depozitní účet využíval pro mzdy zaměstnanců a související výdaje, ale pouze za měsíc prosinec (OSS převedla do 31. prosince běžného roku prostředky na výplatu mezd za měsíc prosinec včetně výdajů s nimi souvisejících na účet cizích prostředků a nevyčerpané prostředky pak byly převedeny na příslušný příjmový účet v den výplaty mezd za měsíc prosinec).⁵ Od 1. 1. 2013 jsou na depozitní účet převáděny mzdové prostředky každý měsíc a z něj jsou pak propláceny na osobní účty zaměstnanců dle zákona č. 218/2000 Sb.

OSS mohou po předchozím souhlasu Ministerstva financí zřizovat u komerčních bank účty, ze kterých lze uskutečňovat výdaje související s pracovní cestou prostřednictvím platebních karet při pracovních cestách. Prostřednictvím platebních karet lze z těchto účtů uskutečňovat další výdaje, jejichž úhradu není možné provést jiným způsobem – v případě MŠMT se jedná o účet a platební karty u UniCredit Bank, kterými jsou hrazeny pouze cestovní náklady (doprava, ubytování, stravování).

3.2 Legislativní vývoj účetní reformy státu

Prvním krokem k vytvoření účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010 bylo schválení Usnesením vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561 k vytvoření účetnictví státu, kterým byly stanoveny následující principy:

- Princip vytvoření odpovídajících podmínek, tedy vytvoření soustavy právních, technických a dalších prostředků, které povedou k využití účetnictví státu, ke kvalitní a efektivní správě veřejných prostředků a k její kontrole.

⁵ § 46 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

- Princip efektivnosti zvolených prostředků, který zajistí, aby povinnosti ukládané účetnictví státu odpovídaly přínosu, který získá stát i ostatní uživatelé z informací zobrazených v účetnictví.
- Princip věrnosti zobrazované informace, znamenající zachycení správných a úplných informací v účetnictví, které povedou k věrnému zobrazení hospodářské situace státu jako celku.
- Princip včasnosti, tedy snaha o zkracování doby mezi vznikem účetní informace a stavem, o kterém vypovídá, tak aby bylo možné tyto informace využít k operativnímu řízení státu.

V roce 2008 byla vydána novela zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se o zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony.

Zákon č. 304/2008 Sb. ze dne 17. července 2008, který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 19. srpna 2008 v částce 98, má dělenou účinnost, tzn., že některé části zákona byly účinné již k 1. 1. 2009 a některé až k 1. 1. 2010. Pro potřeby zavedení jednotného účetnictví státu jsou v novelizovaném zákoně č. 563/1991 Sb. upravena následující ustanovení:

- § 1 odst. 3 - rozšiřuje se okruh právních vztahů o soubor činností směřujících ke shromažďování účetních záznamů od „vybraných účetních jednotek“ v centrálním systému účetních informací státu (dále „CSÚIS“) a sestavení účetních výkazů za Českou republiku,
- § 1 odst. 3 - mezi „vybrané účetní jednotky“ patří OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky (kraje a obce), dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny,
- § 1 odst. 4 - zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu a sestavováním účetních výkazů za Českou republiku je pověřeno Ministerstvo financí,
- § 7 odst. 5 – „vybrané účetní jednotky“ poskytují informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů, která je nezbytnou součástí přílohy účetní závěrky,

- § 9 odst. 3 a 4 - pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí je zrušeno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- § 14 odst. 1 - směrná účtová osnova závazně určuje „vybraným účetním jednotkám“ uspořádání a označení syntetických, případně analytických a podrozvahových účtů,
- § 18 odst. 1 - účetní závěrka „vybraných účetních jednotek“ je rozšířena o „Přehled o peněžních tocích“ a „Přehled o změnách vlastního kapitálu“,
- § 23b – za účelem sestavení účetních výkazů za Českou republiku je stanovena povinnost součinnosti účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku nebo do dílčího konsolidačního celku,
- § 25 odst. 1 písm. k) - účetní jednotky jsou povinny nejpozději do 1. 1. 2013 provést ocenění kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních statků, jestliže není známa jejich pořizovací cena, použije se metoda ocenění jednou korunou,
- § 24 odst. 1 - majetek určený k prodeji oceňují „vybrané účetní jednotky“ k rozvahovému dni reálnou hodnotou,
- § 36 odst. 1 - „vybraným účetním jednotkám“ je stanovena povinnost postupovat vždy a bezvýjimečně podle Českých účetních standardů.

Dále byl novelizovaný zákon č. 563/1991 Sb. rozšířen o zmocnění k vydání inventarizační vyhlášky.

V roce 2009 byla vydána vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).

V případě vyhlášky č. 410/2009 Sb. ze dne 11. 11. 2009, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů dne 25. 11. 2009, v částce 133, se jedná o prováděcí vyhlášku pro účetní metody a uspořádání a obsahové vymezení účetní závěrky. Hlavním cílem této vyhlášky

bylo zejména zjednodušení orientace v účetní závěrce a zajištění možnosti jejich elektronických přenosů.

Přílohou vyhlášky č. 410/2009 Sb. je i směrná účtová osnova, která zavádí a ruší některé účtové skupiny a účty. Oproti úpravě platné do 31. 12. 2009 dochází k následujícím změnám:

- zavedení účtů opravných položek v účtové třídě 1 „Zásoby a opravné položky“,
- změny účtování na účtech účtové třídy 2 „Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky“ a třídy 3 „Zúčtovací vztahy“ (byly zrušeny účtové skupiny 20 a 21, došlo ke změnám v příjmových a výdajových účtech a ke změnám v účtové třídě 3 „Zúčtovací vztahy“),
- úplná změna obsahové náplně účtové třídy 4 pojmenované od 1. 1. 2010 „Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování“,
- účtování nákladů a výnosů do třídy 5 „Náklady“ a 6 „Výnosy“ a
- vyhrazení účtové třídy 9 „Podrozvahové účty“ pouze pro podrozvahové účty.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. také významným způsobem rozšiřuje skutečnosti, o kterých má být účtováno na podrozvahových účtech, a to budoucím přírůstkem nebo úbytkem, ke kterému může dojít.

Dále byla vyhláškou č. 410/2009 Sb. nově upravena řada účetních metod a postupů v oblasti účetnictví.

V případě vyhlášky č. 383/2009 Sb. se jedná o prováděcí technickou vyhlášku pro formát, strukturu, přenos, četnost a zabezpečení účetních dat.

Termíny pro předávání konsolidačních účetních výkazů byly stanoveny následujícím způsobem:

Tabulka 1 - Termíny pro předávání účetních výkazů v roce 2010

Rozvaha	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. do 20. dne následujícího měsíce ročně – ve stavu k 31. 12. do 20. 2. následujícího roku
Výkaz zisku a ztráty	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. do 20. dne následujícího měsíce ročně – ve stavu k 31. 12. do 20. 2. následujícího roku
Příloha	čtvrtletně – ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. do 20. dne následujícího měsíce ročně – ve stavu k 31. 12. do 20. 2. následujícího roku
Přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu	ročně – ve stavu k 31. 12. do 20. 2. následujícího roku

Zdroj: Vlastní zpracování

Vyhláška č. 383/2009 Sb. stanovovala i termíny pro předávání výkazů za dílčí konsolidační celek státu, ale vzhledem k absenci vyhlášky upravující konsolidaci účetnictví za vybrané účetní jednotky, nebyly v roce 2010 tyto výkazy nikde upraveny.

V roce 2010 byl § 24 odst. 4 novelizovaného zákona č. 563/1991 Sb. rozšířen o zmocnění k vydání inventarizační vyhlášky, a to v rozsahu organizačního zajištění a způsobu provedení inventarizace včetně inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasív.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, byla vydána v roce 2010 z důvodu formalizace pravidel pro inventarizaci.

Dále došlo k technickým novelizacím vyhlášek č. 383/2009 Sb. a 410/2009 Sb. a k vydání nových ČÚS č. 701 až 704:

- ČÚS 701 „Účty a zásady účtování na účtech“, který upravuje problematiku účtového rozvrhu, syntetických a analytických účtů, podrozvahových účtů,

účetních zápisů, vnitropodnikového účetnictví. Důležitou součástí tohoto ČÚS je i definice významnosti.

- ČÚS 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“, v němž je stanoven postup k 1. 1. 2010, kdy prostřednictvím převodového můstku upravil syntetické účty dle aktuálních právních předpisů. Dále upravuje uzavírání účetních knih, kde se zjišťují obraty stran MD a D všech syntetických, analytických a podrozvahových účtů a konečné zůstatky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Vedle uzavírání účetních knih popisuje způsob otevírání účetních knih prováděné konkrétními účetními zápisy.
- ČÚS 703 „Transfery“, který obecně upravuje problematiku transferů. V tomto standardu jsou definovány pojmy jako investiční a neinvestiční transfer, transfer podléhající finančnímu vypořádání a transfer bez finančního vypořádání. Dále určuje, kdo je poskytovatel, zprostředkovatel a příjemce dotací. Na základě těchto definic jsou v tomto standardu upraveny jednotlivé způsoby účtování transferů.
- ČÚS 704 „Fondy účetní jednotky“ vycházející z jednotlivých ustanovení zákona č. 218/2000 Sb., na jejichž základě jsou upraveny jednotlivé postupy účtování o fondech vybraných účetních jednotek.

V roce 2011 rozšířil zákon č. 563/1991 Sb., ve znění zákona č. 304/2008 Sb., účetní závěrku o povinné sestavování výkazu „Přehled o peněžních tocích“ a „Přehled o změnách vlastního kapitálu“ pro každou vybranou účetní jednotku. V návaznosti na řadu problémů spojenou se sestavením výkazu „Přehled o peněžních tocích“ byly podmínky pro jeho povinné sestavování upraveny následovně:

Výkazy „Přehled o peněžních tocích“ a „Přehled o změnách vlastního kapitálu“ musí vybrané účetní jednotky sestavovat, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní zároveň tato kritéria:

- hodnota aktiv celkem vykazovaných v rozvaze přesahuje částku 40 000 000 Kč,

- roční úhrn čistého obratu⁶ činí více než 80 000 000 Kč.

Vyhláška č. 435/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., upravuje od 1. 1. 2011 vykazování účetních výkazů na Kč s přesností na dvě desetinná místa. Dále obsahuje doplnění některých definic položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a upravuje první použití metody odpisování.

ČÚS č. 703 „Transfery“, jeden ze stěžejních standardů pro vybrané účetní jednotky, jehož vydání bylo oznámeno ve Finančním zpravodaji č. 7/2009, byl zrušen a nahrazen novým ČÚS č. 703 „Transfery“ účinným od 1. 1. 2011. Tento standard upravuje způsob účtování o transferech, resp. o poskytnutí i přijetí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, včetně prostředků ze zahraničí.

ČÚS č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“ byl publikován ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí č. 3/2011 a nabyl účinnosti dnem 31. 12. 2011.

Roku 2011 došlo k vydání nových ČÚS č. 705 až 708:

- ČÚS 705 „Rezervy“ – upravuje obecná pravidla k postupům účtování rezerv, tj. rezerv, které se tvoří na pokrytí rizika. Odkazuje na vnitřní předpis účetní jednotky, který stanovuje účel, způsoby a výši rezerv sloužících k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Dále standard stanoví postup účtování pro tvorbu, zvýšení, snížení a zánik rezerv.
- ČÚS 706 „Opravné položky a vyřazení pohledávek“ – tento standard upravuje obecná pravidla k účtování o opravných položkách (vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, jsou součástí korekcí v rozvaze a jsou vykazovány průběžně, nejpozději však k rozvahovému dni) a postup účtování tvorby, zvýšení, snížení a zrušení opravných položek. Dále stanoví obecná pravidla pro vyřazení pohledávek a způsob účtování vyřazení pohledávek.

⁶ Čistý obrat představuje rozdíl mezi výnosy a náklady.

- ČÚS 707 „Zásoby“ – v tomto standardu jsou obsažena obecná pravidla pro zacházení se zásobami a způsoby jejich oceňování. Dále definuje postupy účtování pro způsob zachycování zásob A i B.
- ČÚS 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“ – obsahuje základní informace k odpisování dlouhodobého majetku, definici majetku, popis způsobu odpisování, účtování odpisů, účtování o vyřazení dlouhodobého majetku, kategorizaci majetku a dooprávkování dlouhodobého majetku v návaznosti na změnu účetní metody odpisování.

V roce 2012 byl vydán zákon č. 239/2012 Sb. ze dne 14. června 2012, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony. Tento zákon byl publikován ve Sbírce zákonů ČR v částce 82/2012, která byla rozeslána dne 4. července 2012 a nabyl účinnosti prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení, tj. 1. září 2012, s výjimkou ustanovení části šesté čl. XI bodu 2, části patnácté a šestnácté, které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2013 a které umožňují dalším subjektům získávat informace z Centrálního systému účetních informací státu.

Těmito dalšími subjekty jsou Nejvyšší kontrolní úřad podle zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů, kontrolní orgán dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), a kontrolor podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení zákona č. 239/2012 Sb. s účinností od 1. září 2012 upravují povinnost plného rozsahu vedení účetnictví pro konsolidované vybrané účetní jednotky, ocenění majetku bezúplatně převáděného mezi vybranými účetními jednotkami, schvalování účetní závěrky a zpřesnění některých ustanovení o inventarizaci.

Část první, čl. I bod 9 upravuje § 9, odst. 3 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., který nově stanoví, že účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel. Vzhledem k tomu, že konsolidace plného a zjednodušeného rozsahu je nemožná, nebudou

moci konsolidované příspěvkové organizace aplikovat zjednodušený rozsah vedení účetnictví.

Část první, čl. I bod 14 doplňuje § 25 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., který zní: V případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěřeni majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků, výpůjčky nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami se nepoužije reprodukční pořizovací cena, ale účetní jednotka při ocenění majetku navazuje na vyšší ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala. Tedy ocenění majetku bezúplatně převáděného mezi vybranými účetními jednotkami je přebíráno včetně opravek, ale bez opravných položek.

Problematiku schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek upravuje část první, čl. I, bod 7 a 8. Bodem 7 se doplňuje § 4, odst. 8 písm. w) zákona č. 563/1991 Sb., který stanoví, že příslušný prováděcí právní předpis upravuje požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. Bodem 8 se doplňuje § 6, odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., jenž stanoví, že v případě schvalování účetní závěrky vybrané účetní jednotky zřizovatelem nebo jinou účetní jednotkou, poskytuje tato vybraná účetní jednotka součinnost pro schvalování své účetní závěrky.

Upravuje se § 30 zákona č. 563/1991 Sb., který zpřesňuje některá ustanovení o inventarizaci. Je vyjasněn rozdíl mezi inventurou a inventarizací, rozmezí při periodické inventarizaci a skutečnost, že účetní jednotky mohou stanovit rozhodný den pro inventuru, tedy den, ke kterému se zjišťuje skutečný stav.

Novelizace vyhlášky č. 383/2009 Sb. upravuje pomocný analytický přehled (dále „PAP“) jako informace pro účely monitorování a řízení veřejných financí. Prostřednictvím PAP jsou čtvrtletně do CSÚIS předávána statistická a finanční data.

V roce 2013 byly vydány dva nové účetní standardy. ČÚS 709 „Vlastní zdroje“ upravuje pojem vlastní zdroje jako rozdíl aktiv a závazků. Mezi položky vlastních zdrojů patří vlastní kapitál (tedy příjmový a výdajový účet a agregované příjmy a výdaje rozpočtového hospodaření), výsledek hospodaření (náklady a výnosy vybraných účetních jednotek, které jsou uzavírány na výsledek hospodaření běžného období a otevírány

na účet výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení), fondy účetní jednotky (účetování o fondech účetní jednotky jsou upraveny v ČÚS č. 704) a jmění účetní jednotky.

ČÚS č. 710 „Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek“ upravuje základní pravidla pro pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, oceňování, zhodnocování, bezúplatné převody mezi vybranými účetními jednotkami i mimo tyto jednotky a způsoby účtování.

Tabulka 2 - Fázování účetních metod

Účetní metoda	První aplikace u OSS
Odepisování dlouhodobého majetku	2011
Tvorba opravných položek k majetku (s výjimkou pohledávek)	2011
Tvorba opravných položek k pohledávkám	2010
Ocenění reálnou hodnotou – cenné papíry	2010
Ocenění reálnou hodnotou – majetek určený k prodeji	do 31. 12. 2010
Časové rozlišení nákladů a výnosů	2010

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Účetnictví organizačních složek státu v roce 2009

Základním právním předpisem, kterým bylo upraveno účetnictví územních samosprávných celků, organizačních složek státu, příspěvkových organizací a státních fondů do roku 2009 a který je společný pro všechny typy účetních jednotek a formy účetnictví, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Prováděcím právním předpisem pro výše uvedené účetní jednotky byla vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů. Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu jsou sice různé typy účetních jednotek, mají však společné rysy, a proto používají stejnou prováděcí vyhlášku.

Vyhláška č. 505/2002 Sb. byla členěna do pěti částí a měla 4 přílohy. První část vyhlášky definovala předmět úpravy a působnost, druhá část obsahovala ustanovení vztahující se k účetní závěrce, třetí část popisovala uspořádání a členění směrné účtové osnovy, tedy závazného seznamu účtů včetně jejich názvů a čísel pro územní samosprávné celky, organizační složky státu, příspěvkové organizace a státní fondy, čtvrtá část obsahovala účetní metody a pátá část pak přechodná a závěrečná ustanovení. Mezi přílohy patřilo „Uspořádání a označování položek rozvahy“, „Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty“, „Uspořádání položek v příloze účetní závěrky“, „Směrná účtová osnova“ a „Uspořádání položek přehledu tvorby a použití fondu privatizace“.

Účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. dále využívaly 22 Českých účetních standardů (dále „ČÚS“) č. 501 až 522. Tyto standardy, jejichž dodržování nebylo závazné, definovaly účetní metody a postupy vedoucí ke splnění ustanovení § 7 zákona č. 563/1991 Sb., tedy dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finančních situace.

3.3.1 Metody a postupy účtování v roce 2009

Následující kapitola popisuje postupy účtování v jednotlivých účtových třídách a uvádí nejdůležitější účetní metody používané v roce 2009.

3.3.1.1 Dlouhodobý majetek

Územní samosprávné celky, organizační složky státu, příspěvkové organizace a státní fondy využívají v rámci své činnosti majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, tzv. dlouhodobý majetek. Problematika dlouhodobého majetku byla a stále je upravena v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v roce 2009 byla dále upravena v § 7 až § 10 vyhlášky č. 505/2002 Sb. a v ČÚS č. 512 „Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek“ a v ČÚS č. 513 „Dlouhodobý finanční majetek“.

Zvláštní skupinou dlouhodobého majetku je drobný dlouhodobý majetek. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek je nehmotný majetek, pokud jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč.

Účetní jednotka mohla rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice 7 000 Kč⁷. Drobný dlouhodobý hmotný majetek je dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka mohla rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice⁸.

Další skupinou dlouhodobého majetku je dlouhodobý finanční majetek⁹, do kterého spadají cenné papíry a podíly, jež mají účetní jednotky v držení déle než jeden rok, půjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok a dluhové cenné papíry držené do splatnosti, pokud je delší než jeden rok.

Dlouhodobý majetek pořizujeme úplatně, tj. nákupem, bezúplatně a vytvořením vlastní činností. V případě bezúplatného pořízení se jedná o bezúplatný převod, bezúplatné nabytí po skončení finančního leasingu, dar a nalezení v rámci inventarizace. Úplatně nabytý majetek se oceňuje pořizovacími cenami (cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související), majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady (přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti) a bezúplatně pořízený majetek se oceňuje reprodukční pořizovací cenou (cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje). Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje pořizovacími cenami, které v případě cenných papírů a podílů zahrnují i emisní ážio.

Dlouhodobý majetek se nespoteřovává, ale postupně se opotřebovává. Tento proces se standardně řeší formou odpisů. Odpisování dlouhodobého majetku bylo prováděno pouze příspěvkovými organizacemi. Odpisy vyjadřovaly opotřebení majetku a vytvářely zdroj pro financování reprodukce majetku.

3.3.1.2 Zásoby

V účetnictví územních samosprávných celků, organizačních složek státu, příspěvkových organizací a státních fondů dochází v omezené míře rovněž k účtování

⁷ § 7 odst. 3 vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ § 8 odst. 6 vyhlášky č. 505/2002 Sb.

⁹ § 9 vyhlášky č. 505/2005 Sb.

o zásobách. Nejčastěji dochází k účtování o materiálových zásobách. Obecná právní úprava zásob je obsažena v § 25 zákona č. 563/1991 Sb. Definice jednotlivých druhů zásob, do kterých je zahrnut materiál do okamžiku spotřeby, zboží, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata, byla obsažena v § 11 vyhlášky č. 505/2002 Sb. a postupy účtování vymezoval ČÚS č. 514 „Zásoby“.

Zásoby se oceňují pořizovacími cenami. Zásoby vlastní výroby, tedy zásoby vytvořené vlastní činností, se oceňují vlastními náklady. Nalezené nebo bezplatně nabyté zásoby se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Úbytky zásob jsou oceňovány buď váženým aritmetickým průměrem, metodou FIFO, případně skladovou cenou s následným rozpouštěním odchylek.¹⁰

V českém účetnictví jsou povoleny dva základní způsoby – metody – účtování zásob. Jedná se o způsob A a způsob B. Podstatou účtování zásob způsobem A je průběžné zachycování stavu a pohybu zásob jak v účetnictví na účtech účtové třídy 1xx, tak ve skladové evidenci (formou skladových knih, skladových karet, apod.). Účtování způsobem A umožňuje průběžnou kontrolu správnosti evidence zásob a tím větší pravděpodobnost odhalení chyb. Podstatou účtování zásob způsobem B je absence průběžné účetní evidence, tzn. evidence přírůstku a úbytku na účtech 112 „Materiál na skladě“ a 132 „Zboží na skladě“. Evidence zásob probíhá pouze v rámci skladové evidence, veškeré nákupy se účtují přímo do nákladů. Na konci roku se proúčtuje celý počáteční stav do nákladů a konečný stav dle výsledků inventarizace se proúčtuje jako snížení nákladů.¹¹

3.3.1.3 Vztahy ke státnímu rozpočtu, účty rozpočtového hospodaření a krátkodobý finanční majetek

Na účtech účtové třídy 2 bylo do 31. 12. 2009 účtováno o rozpočtových limitech na financování provozních výdajů, o rozpočtových limitech na financování výdajů dlouhodobého majetku, o dotacích, o rozpočtových příjmech. Dále zde bylo účtováno o stavu a pohybech peněžních prostředků na běžných a bankovních účtech organizačních složek státu a územních samosprávných celků, o stavu a pohybu peněžních prostředků

¹⁰ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*

¹¹ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*

v hotovosti. Také se v této třídě zachycovaly krátkodobé bankovní úvěry, krátkodobé finanční výpomoci a krátkodobý majetek.

Účtování v rámci třídy 2 bylo upraveno ČÚS č. 515 „Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry“ a ČÚS č. 517 „Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu OSS a rozpočtové a ostatní finanční účty“. Vzhledem k tomu, že OSS nesmí mít krátkodobé bankovní úvěry a finanční majetek, využívaly OSS pouze ČÚS č. 517.

Vyhláška č. 505/2002 Sb. se touto problematikou zabývala pouze v souvislosti s vymezením rozvahových položek. Účtování v této třídě bylo výrazně ovlivněno ustanoveními zákona č. 218/2000 Sb.

OSS jsou oprávněny poskytovat dotace jiným organizačním složkám státu, svým zřizovaným příspěvkovým organizacím a řadě dalších subjektů, jako jsou nadace, nevýdělečné organizace, vysoké školy, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace jiných zřizovatelů, právnické osoby.

Zřizovaným organizačním složkám státu se poskytovaly prostředky prostřednictvím rozpočtového opatření, tj. nastavením limitu.

Svým zřizovaným příspěvkovým organizacím poskytovaly OSS dotace prostřednictvím nastavení limitu výdajů na účtech organizací vedených u České národní banky (dále „ČNB“). Organizace si následně prostředky převedla na svůj vlastní běžný účet u komerční banky.

Příjmy OSS z běžné činnosti jsou dle zákona č. 218/2000 Sb. příjmem státního rozpočtu. K účtování těchto příjmů sloužil účet 205 „Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti OSS“.

Posledním účtem účtové skupiny 22 je účet 225, který OSS využívaly k účtování stavu a pohybu na rezervním fondu (viz účtování fondů).

V rámci účtové skupiny 26 – Peníze účtovaly OSS o stavu a pohybu peněz v hotovosti a o ceninách stejným způsobem jako účetní jednotky využívající vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

3.3.1.4 Zúčtovací vztahy

V širším pojetí označuje pojem zúčtovací vztahy veškeré pohledávkové a závazkové vztahy¹². Zúčtovací vztahy OSS byly zachycovány:

- v účtové třídě 2 – vztahy vůči rozpočtu,
- v účtové třídě 3 – veškeré pohledávky s výjimkou rozpočtových pohledávek a veškeré závazky s výjimkou závazků zachycovaných v účtové třídě 2 a dlouhodobých závazků,
- v účtové třídě 9 – dlouhodobé závazky.

V užším pojetí zahrnují zúčtovací vztahy pouze závazky a pohledávky zachycované v účtové třídě 3 „Zúčtovací vztahy“¹³. Tato skupina zúčtovacích vztahů je upraven ČÚS č. 516 „Zúčtovací vztahy“.

K zachycení pohledávek a závazků z obchodního styku slouží účty účtových skupin 31 „Pohledávky“ a 32 „Závazky“. V účtové skupině 31 se zachycuje převážná část pohledávkových vztahů vůči třetím osobám, tj. navenek účetní jednotky. OSS využívají v této skupině zejména účet 314 „Poskytnuté provozní zálohy“ pro zaúčtování záloh provozního charakteru poskytované externím dodavatelům, účet 315 „Pohledávky za rozpočtové příjmy“ pro zaúčtování pohledávek za rozpočtovými příjmy a účet 316 „Ostatní pohledávky“ pro zaúčtování dobropisů a reklamací. V účtové skupině 32 se zachycují krátkodobé závazky z obchodního styku. OSS využívají v této skupině zejména účet 321 „Dodavatelé“ pro zaúčtování běžných krátkodobých obchodních závazků.

K zachycení veškerých pohledávek a krátkodobých závazků vůči zaměstnancům a zachycení závazků a případných pohledávek vůči orgánům správy sociálního zabezpečení a jednotlivým zdravotním pojišťovnám slouží účty účtové skupiny 33 „Zúčtování se zaměstnanci a institucemi“. OSS využívají zejména účet 331 „Zaměstnanci“ pro zachycení vztahů vůči zaměstnancům z titulu mezd a účet 335 „Pohledávky za zaměstnanci“ pro zaúčtování záloh poskytnutých zaměstnancům na pracovní cesty a na

¹² SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 100 postupů účtování*

¹³ SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 100 postupů účtování*

drobné nákupy a pro zaúčtování pohledávek z titulu předepsaných náhrad mank a škod, soukromých telefonů a půjček zaměstnancům.

Účtová skupina 34 „Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování“ slouží k zúčtování se správcem daně z titulu daní a poplatků a zúčtování investičních dotací, příspěvků a dotací na provoz. K zachycení vztahů vůči správci daně vyplývající z daně z příjmů, daně z příjmů sražené formou záloh zaměstnancům, daně z přidané hodnoty, silniční daně a ostatních daní. OSS využívají v této skupině zejména účet 342 „Ostatní přímé daně“ pro zachycení srážek záloh nebo přímo srážkové daně z příjmu zaměstnanců z jejich mezd a jejich úhrad, účet 345 „Ostatní daně a poplatky“ pro zachycení daňové povinnosti a jejího splácení u daně z nemovitosti, daně z převodu z nemovitosti a silniční daně a pro účtování o správních poplatcích a účet 347 „Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků ze státního rozpočtu.

Pro účtování pohledávek a závazků za účastníky sdružení se používalo účtové skupiny 35 „Pohledávky za účastníky sdružení“ a 36 „Závazky k účastníkům sdružení“.

V účtové skupině 37 „Jiné pohledávky a závazky“ se účtují pohledávky a závazky, pro které nejsou přímo určeny účty předchozích účtových skupin. OSS využívají zejména účty 378 „Jiné pohledávky“ a účet 379 „Jiné závazky“, na nichž se účtují např. pohledávky za náhradu škody a závazky ze způsobených škod, závazky vůči celním orgánům apod.

Na konci účetního období nastávají případy, kdy dojde ke vzniku nároku na plnění, ale není známa přesná částka plnění k datu účetní závěrky. Částku nároku je nutné odhadnout a zaúčtovat. OSS účtují v rámci účetní skupiny 38 „Přechodné účty aktiv a pasiv“ zejména o pojistných událostí, u nichž není k 31. 12. známa přesná výše pojistného plnění, a to na účtu 388 „Dohadné účty aktivní“. Dále účtují OSS na účtu 389 „Dohadné účty pasivní“ zálohy na odběr energií, u nichž je vyúčtování prováděno až v následujícím roce. Při odhadování závazku je nutno respektovat účetní zásadu opatrnosti, tzn. stanovovat odhady na spodní hranici pravděpodobné fakturace¹⁴.

¹⁴ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*

3.3.1.5 Náklady a výnosy OSS

Náklady představují peněžní vyjádření spotřeby živé a zhmotnělé lidské práce. V rámci OSS se využívají účty v účtových třídách 4 „Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků“. Výnosy představují peněžní vyjádření živé a zhmotnělé lidské práce opouštějící účetní jednotku. Pro zachycení výnosů, které mají charakter rozpočtových příjmů, se u OSS využívají účty v účtové třídě 2 „Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávných celků a rozpočtové a ostatní finanční účty.

Legislativně upravovala problematiku nákladů a výnosů vyhláška č. 505/2002 Sb. v ustanoveních § 14 a v § 21 až § 23. Z hlediska vymezení a účtování se problematikou nákladů a výnosů zabývaly ČÚS č. 518 „Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků“ a č. 520 „Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací“.

Náklady OSS v rámci hlavní činnosti byly zachycovány výhradně v účtové třídě 4. Vymezení a účtování těchto nákladů upravoval ČÚS č. 518 „Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků“. Hlavní činností se u OSS rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem. Náklady účtované v účtové třídě 4 vstupovaly do výkazu rozvaha a nikoliv do výkazu zisku a ztráty. V účtové třídě 4 byly rozeznávány tyto skupinové účty:

- Účet 410 „Materiální náklady“,
- Účet 420 „Služby a náklady nevýrobní povahy“,
- Účet 430 „Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám“,
- Účet 440 „Mzdové a ostatní osobní náklady“,
- Účet 450 „Dávky sociálního zabezpečení“ a
- Účet 460 „Manka a škody“.

V rámci hlavní činnosti OSS docházelo k situacím, kdy vznikaly výnosy, které se po zaplacení staly rozpočtovými příjmy (např. pronájem nemovitostí). Ačkoliv se z hlediska účetnictví jednalo o výnosy, nebyly jako výnosy účtovány. A stejně jako náklady nebyly ani výnosy součástí výkazu zisku a ztráty, ale vstupovaly přímo do výkazu

rozvahy. Účtování těchto výnosů probíhalo prostřednictvím účtů účtové třídy 2 souvztažně s účtem 315 „Pohledávky za rozpočtovými příjmy“.

3.3.1.6 Vnitroorganizační účetnictví

Formu, organizaci a zaměření vnitroorganizačního účetnictví určovala účetní jednotka vnitřním předpisem, přičemž bylo třeba zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Vnitroorganizační účetnictví bylo možno organizovat:

- a) v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolily účty v rámci volných účtových tříd 7 a 8, přičemž obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určovala účetní jednotka sama,
- c) kombinaci přístupů podle bodu a) a b).

Návaznost mezi finančním a vnitroorganizačním účetnictvím prokazovaly spojovací účty zvolené v rámci účtů účtových tříd 7 a 8. Účty vnitroorganizačního účetnictví vedla účetní jednotka ve svém účtovém rozvrhu.

3.3.1.7 Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty

Fondy představují vlastní zdroje krytí, které jsou již účelově určeny pro určitou oblast. Výsledky hospodaření – ve schvalovacím řízení a minulých let – představují vlastní zdroje krytí, které nejsou nijak účelově určeny a mohou být proto použity na jakýkoliv účel. Využití fondů v jednotlivých typech účetních jednotek spadajících do působnosti vyhlášky č. 505/2002 Sb. je odlišné. Problematika fondů je obsažena v § 16 vyhlášky č. 505/2002 Sb. z hlediska obsahu položek rozvahy. Vymezením a účtováním fondů se zabývá ČÚS č. 520 „Fondy“.

V rámci účtové skupiny 90 „Majetkové fondy a zvláštní fondy“ byly vyčleněny speciální účty pro fondy sloužící jako zdroje krytí dlouhodobého majetku, oběžného

majetku a účet oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků (rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu – pouze pro účetní jednotky s účetnictvím v plném rozsahu).

Účet 902 „Fond oběžných aktiv“ tvořil zdroj krytí části oběžného majetku a sloužil jako zdroj krytí bezúplatně převzatých popř. darovaných oběžných aktiv. U OSS sloužil rovněž jako zdroj krytí materiálu získaný z vyřazeného dlouhodobého majetku.

Fondy v účtové skupině 91 „Finanční a peněžní fondy“ nebyly zdrojem krytí nějakého konkrétního majetku, ale jednalo se přímo o účelově oddělené prostředky, na které mohla mít účetní jednotka zřízeny speciální bankovní účty. Tvorba a použití těchto fondů byly upraveny zvláštními právními předpisy (viz zákon č. 218/2002 Sb.).

Tvorba a použití fondu kulturních a sociálních potřeb, jenž byl účtován na účtu 912 „Fond kulturních a sociálních potřeb“ upravuje § 48 zákona č. 218/2000 Sb. K tomuto fondu se zřizoval speciální bankovní účet 243 „Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb“.

Tvorbu a použití rezervního fondu, jenž byl účtován na účtu 914 „Fond rezervní“ upravoval § 48 zákona č. 218/2000 Sb.

Mezi účty účtové skupiny 92 „Zvláštní fondy organizačních složek státu“ patřil účet 921 „Státní fondy“, účet 922 „Ostatní zvláštní fondy“ a účet 924 „Fondy EU“. MŠMT tyto účty nepoužívalo.

Použití rezerv, které bylo účtováno na účtovou skupinu 94 „Rezervy spojené s hospodářskou činností územních samosprávných celků a příspěvkových organizací“ je v případě OSS velmi omezené. OSS vytvářely v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pouze zákonné rezervy z činnosti, která je předmětem daně z příjmů. Zákon č. 218/2002 Sb. neumožňoval vytvořit skutečnou finanční rezervu.

3.3.1.8 Opravné položky

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Do 31. 12. 2009 byla tvorba opravných položek upravena v § 33 vyhlášky č. 505/2002 Sb. Účetní jednotky, které postupovaly podle této vyhlášky, nevytvářely z důvodu přechodného snížení hodnoty majetku opravné položky podle § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. Vytvářely pouze opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně

z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, tj. opravné položky k pohledávkám. V případě zákonných opravných položek podle zákona o rezervách se jedná o opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení, opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh.

3.3.1.9 Tvorba a použití rezerv

Problematika tvorby a použití rezerv byla v roce 2009 upravena v § 35 vyhlášky č. 505/2002 Sb. Účetní jednotky vytvářely v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. pouze zákonné rezervy z činnosti, která je předmětem daně z příjmů. Rezervy byly tvořeny na vrub příslušného nákladového účtu (556 „Tvorba zákonných rezerv“). Snížení nebo zrušení rezerv bylo účtováno ve prospěch výnosových účtů (656 „Zúčtování zákonných rezerv“).

3.3.2 Závěrkové účty, účetní závěrka a účetní uzávěrka

Účetní závěrku definuje § 18, odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. shodně pro všechny účetní jednotky. Účetní závěrkou se rozumí údaje a informace uspořádané normativně stanoveným způsobem do jednoho nedílného celku tvořeného třemi povinnými součástmi:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztrát,
- přílohou k účetní závěrce.

Problematiku účetní závěrky řešila vyhláška č. 505/2002 Sb. Účetní závěrka organizačních složek státu, státních fondů, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací byla shodná bez ohledu na rozsah účetnictví příslušné účetní jednotky. Každá položka závěrkových výkazů rozvahy a výkazu zisku a ztráty měla své číslo a přesnou vazbu na číslo účtu směrné účtové osnovy, z jehož zůstatku byla tvořena.

Uspořádání rozvahy bylo upraveno § 5 vyhlášky č. 505/2002 Sb. Přesná podoba rozvahy byla určena přílohou č. 1 k vyhlášce č. 505/2002 Sb. (viz Tabulka 3).

Tabulka 3 - Uspořádání rozvahy v roce 2009**Aktiva**

Název položky (název účtu dle směrné účtové osnovy) a syntetický účet (číslo syntetického účtu dle směrné účtové osnovy)	Položka (číslo účtu dle přílohy k vyhlášce č. 505/2002 Sb.)	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
--	--	--------------------	----------------------

Pasiva

Název položky (název účtu dle směrné účtové osnovy) a syntetický účet (číslo syntetického účtu dle směrné účtové osnovy)	Položka (číslo účtu dle přílohy k vyhlášce č. 505/2002 Sb.)	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
--	--	--------------------	----------------------

Zdroj: Vlastní zpracování

V prvním sloupci aktiv a pasiv u jednotlivých položek rozvahy se uváděly informace o jejím stavu k 1. 1. příslušného kalendářního roku. V druhém sloupci aktiv a pasiv u jednotlivých položek rozvahy se uváděly informace o jejím finančním stavu k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky, nebo k rozvahovému dni dle zákona č. 563/1991 Sb. Mezitímní účetní závěrky byly sestavovány k 31. 3., 30. 6. a k 30. 9. a obsahovaly stejné výkazy jako řádná účetní závěrka, tj. rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Hodnoty položek rozvahy se vykazovaly podle konečných zůstatků zjištěných na jednotlivých syntetických účtech směrné účtové osnovy, a to buď s kladným, nebo záporným znaménkem.

Uspořádání výkazu zisku a ztráty bylo upraveno v § 6 vyhlášky č. 505/2002 Sb. Formální podobu výkazu určovala příloha č. 2 k vyhlášce č. 505/2002 Sb. Ve výkazu se vykazovaly položky v prvním sloupci za hlavní činnost účetní jednotky a ve druhém sloupci za hospodářskou činnost účetní jednotky.

Tabulka 4 - Uspořádání výkazu zisku a ztráty v roce 2009

Položka výkazu			Činnost v běžném období	
Účet číslo (číslo syntetického účtu dle směrné účtové osnovy)	Název položky (název účtu dle směrné účtové osnovy)	Položka číslo (číslo účtu dle přílohy k vyhlášce č. 505/2002 Sb.)	Hlavní činnost	Hospodářská činnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Problematika přílohy k účetní závěrce byla upravena v § 24 vyhlášky č. 505/2002 Sb. (informace např. o typech poskytnutých, resp. přijatých dotacích). Dále příloha poskytovala informace v souladu s § 18 a § 19 zákona č. 563/1991 Sb. (použití účetních metod).

Účetní uzávěrka je uzavření všech účtů, které účetní jednotka v průběhu účetního období používala. Jedná se tedy o zjištění obrátů stran MD a DAL, zůstatků a převedení (přeúčtování) zůstatků jednotlivých syntetických účtů na závěrkové účty¹⁵.

Výsledkem účetní uzávěrky je stav, kdy rozvahové a výsledkové účty nevykazují zůstatky. Podmínkou provedení účetní uzávěrky je zaúčtování všech účetních případů daného účetního období. Problematiku účetní uzávěrky řeší § 17 zákona č. 563/1991 Sb. a ČÚS č. 502 „Otevírání a uzavírání účetních knih“. K provedení účetní uzávěrky se používaly speciální pomocné účty, které se nazývaly „závěrkové účty“ obsažené v účtové skupině 96 „Závěrkové účty“.

Obecný postup účetní uzávěrky OSS byl stanoven následovně: Zjištění obrátů stran MD a D jednotlivých syntetických účtů, zjištění konečných stavů všech syntetických účtů a převod konečných stavů rozvahových a výsledkových účtů na závěrkové účty. OSS využívala zejména účet 962 „Konečný účet rozvažný“, 964 „Saldo výdajů a nákladů“ jako pomocný účet ke shromáždění rozpočtových výdajů a nákladů v účtové třídě 4 a 965 „Saldo příjmů a výnosů“ jako pomocný účet ke shromáždění rozpočtových příjmů a výnosů.

Na závěrkový účet 964 „Saldo výdajů a nákladů“ se převedly zůstatky účtu 201 „Financování výdajů OSS“, 203 „Poskytnuté dotace a příspěvky PO“ a 204 „Poskytnuté dotace ostatním subjektům“, 221 „Limity výdajů“, 223 „Bankovní účty k limitům OSS“ a konečné stavy účtů účtové třídy 4. Na závěrkový účet 965 „Saldo příjmů a výnosů“ se převedly zůstatky účtu 205 „Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti OSS“ a 206 „Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku OSS“.

Na stranu MD závěrkového účtu 962 „Konečný účet rozvažný“ se zúčtovaly zůstatky zbývajících aktivních účtů a na stranu D zůstatky zbývajících pasivních účtů. Dále

¹⁵ LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*

se na tento účet převedl konečný stav účtu 964 „Saldo výdajů a nákladů“ a 965 „Saldo příjmů a výnosů“.

Na počátku roku se k otevírání účtů se využíval účet 961 „Počáteční účet rozvahový“.

3.3.3 Podrozvahové účty

Na podrozvahových účtech v účtových skupinách 97 až 99 se sledovaly důležité skutečnosti, jejichž znalost byla podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které bylo možno využít. Jednalo se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka neměla vlastnické právo, dále evidence práv, o kterých se neúčtovalo, nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývalo z obecně platných právních předpisů.

3.4 Účetnictví organizačních složek státu v roce 2010

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo schváleno vytvoření jednotného účetnictví státu, které představuje vytvoření moderního systému, jenž zajistí efektivní řízení hospodaření státu.

Jedná se o vznik účetnictví na aktuálním principu účtování (účetnictví v předchozích letech založeno na peněžní bázi), který je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku¹⁶.

Základními principy vytvoření účetnictví státu jsou:

- vytvoření účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů,
- vytvoření podmínek pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek,
- odstranění nejednotnosti jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek,
- sestavení účetních výkazů za Českou republiku a
- elektronizace a digitalizace účetních záznamů.

Mezi hlavní důvody pro zahájení reformy účetnictví státu patří:

¹⁶Usnesení Vlády České republiky č. 561/2007 k vytvoření účetnictví státu

- omezená vypovídací schopnost účetních (rozvaha, výsledovka a příloha) a finančních výkazů,
- pozornost soustředěna na tvorbu finančních výkazů,
- funkce účetních výkazů nespĺňovala to, co se od účetních výkazů očekávalo,
- účetní výkazy nebyly relevantním podkladem pro rozhodování a řízení a
- účetní výkazy nepodávaly pro běžného uživatele srozumitelné a čitelné informace o hospodaření účetní jednotky, o stavu jejích závazků a pohledávek.

Běžnými uživateli informací z účetnictví v rámci státní správy jsou:

- Vláda ČR (Ministerstvo financí),
- Interní uživatelé - management ve veřejném sektoru (např. starostové),
- Mezinárodní instituce – EU, MMF, Světová banka,
- Občané = daňoví poplatníci.

Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek¹⁷.

Mezi dílčí cíle pak patří:

- aplikovat metody a zásady účetnictví podnikatelů v účetnictví veřejného sektoru,
- získávat prostřednictvím účetnictví informace pro řízení na úrovni státu a na nižších úrovních, zejména o potenciálních pohledávkách a závazcích,
- získávat z účetnictví důvěryhodné informace pro účely vykazování na úrovni státu a jednotlivých účetních jednotek a
- získávat z účetnictví průběžně informace pro operativní řízení v reálném čase.

¹⁷Usnesení Vlády České republiky č. 561/2007 k vytvoření účetnictví státu

K vytvoření jednotného účetnictví státu, bylo nutné zabezpečit odpovídající právní prostředí. Základem vhodného právního prostředí se stal zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který zavedl následující pojmy:

- Centrální systém účetních informací státu (dále „CSÚIS“)
- Vybrané účetní jednotky
- Účetní výkazy za ČR

Tímto novelizovaným zákonem se ustanovila povinnost shromažďování účetních záznamů od „vybraných účetních jednotek“ v CSÚIS a sestavení účetních výkazů za Českou republiku, přičemž tímto úkolem je pověřeno Ministerstvo financí.

Vedle zákona č. 304/2008 Sb., kterým se změnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, bylo nutné připravit novely vyhlášek vztahujících se k účetnictví územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu, případně vytvořit zcela nové právní předpisy.

V průběhu roku 2009 Ministerstvo Financí vydalo vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášku č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do Centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamech (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

Tyto vyhlášky, účinné od 1. 1. 2010 zahájily druhou fázi účetní reformy. Nejdůležitější právní předpisy už byly upraveny tak, aby se účetnictví státu co nejvíce podobalo účetnictví podnikatelské sféry a mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Dále byl spuštěn elektronický systém pro sběr účetních informací státu, tzv. Centrální systém účetních informací státu, který umožňuje všem uživatelům státních účetních informací okamžitě získat to, co potřebují.

3.4.1 Metody a postupy účtování v roce 2010

Následující kapitola popisuje postupy účtování v jednotlivých účtových třídách a uvádí nejdůležitější účetní metody používané v roce 2010.

3.4.1.1 Dlouhodobý majetek

§ 25 zákona č. 563/1991 Sb. upravující dlouhodobý majetek byl v roce 2010 rozšířen o nový odstavec týkající se oceňování majetku v podrozvaze¹⁸. S účinností od 1. 1. 2010 je dlouhodobý majetek upraven v § 11 až 19 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Obecné definice drobného dlouhodobého majetku a dlouhodobého finančního majetku, jako zvláštních skupin dlouhodobého majetku, se oproti roku 2009 nezměnily. Obsahové vymezení jednotlivých položek drobného dlouhodobého majetku je od 1. 1. 2010 upraveno v § 11 odst. 6a) a v § 14 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v případě dlouhodobého finančního majetku v § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Způsoby oceňování dlouhodobého majetku zůstaly stejné, přibylo ocenění ve výši 1 Kč pro kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena a oceňování majetku v podrozvaze předpokládáno výši ocenění příslušné složky majetku.

Při pořízení dlouhodobého majetku se stejně jako v roce 2009 používají účty účtové skupiny 04 „Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek“, na kterých se shromažďují všechny složky pořizovací ceny. Tato účtová skupina byla od 1. 1. 2010 rozšířena o účty 044 „Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku“ a 045 „Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku“. Na těchto účtech se shromažďují výdaje spojené se zhodnocováním majetku. Jestliže výdaje na konci roku přesáhnou příslušnou hranici pro technické zhodnocení, bude částka přeúčtována na příslušný majetkový účet. V případě, že výdaje tuto hranici nepřesáhnou, bude částka proúčtována do nákladů.

Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává. Opotřebení dlouhodobého majetku je vyjádřeno odpisy, jejichž prostřednictvím dochází k postupnému přenášení hodnoty majetku do nákladů. Odpisování majetku je od 1. 1. 2010 vymezeno § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. V návaznosti na ustanovení § 79 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 byly veškeré změny vztahující se k metodě odpisování provedeny v účetním období započatém 1. 1. 2011.

¹⁸ § 25 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Konkrétní postupy účtování vztahující se k dlouhodobému majetku byly upraveny až s účinností od 1. 1. 2013, a to ČÚS č. 709 „Vlastní zdroje“ a ČÚS č. 710 „Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek“. Před účinností těchto dvou ČÚS bylo o dlouhodobém majetku účtováno v souladu s obsahovým vymezením jednotlivých položek rozvahy uvedeným ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. a dle metodických doporučení Ministerstva financí.

3.4.1.2 Zásoby

Zásoby představují oběžný majetek účetní jednotky. Jedná se o majetek určený ke spotřebě, který může být skladován nebo vydán ihned při nákupu do spotřeby.

Základní právní úprava zásob je i v roce 2010 obsažena v § 25 zákona č. 563/1991 Sb. Definice jednotlivých druhů zásob je od 1. 1. 2010 obsažena v § 20 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Obsahové vymezení jednotlivých druhů zásob, oceňování, pořizování a obecné principy účtování se ale oproti roku 2009 nezměnily. Stále je účtováno prostřednictvím dvou základních způsobů, tj. způsob A a způsob B.

Podrobné způsoby účtování zásob byly upraveny až v roce 2011, kdy byl vydán ČÚS č. 705 „Zásoby“.

3.4.1.3 Vztahy ke státnímu rozpočtu, účty rozpočtového hospodaření a krátkodobý finanční majetek

Účtová třída 2 „Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky“ se od 1. 1. 2010 změnila zásadním způsobem. V návaznosti na přechod vybraných účetních jednotek od rozpočtového vedení účetnictví na akruální princip, byla řada účtů této třídy zrušena tak, aby obsahovala pouze některé formy krátkodobého finančního majetku.

Krátkodobý finanční majetek, tj. prostředky v hotovosti a na bankovních účtech, krátkodobé bankovní úvěry a finanční výpomoci, je od 1. 1. 2010 upraven v § 25 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Oproti roku 2009, kdy problematika krátkodobého finančního majetku byla upravena v ČÚS č. 517 „Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu OSS a rozpočtové a ostatní finanční účty“ a v ČÚS č. 515 „Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry“, neexistuje zatím žádný ČÚS, který by se touto problematikou zabýval.

3.4.1.4 Zúčtovací vztahy

Stejně jako v roce 2009 jsou ve třídě 3 „Zúčtovací vztahy“ zachycovány veškeré pohledávky a závazky z obchodního styku, vztahy vůči zaměstnancům, orgánům správy sociálního zabezpečení, jednotlivým zdravotním pojišťovnám a zúčtování daní. V roce 2010 byla do účtové třídy 3 přesunuta celá problematika účtování dotací, která je dále upravena zejména ČÚS č. 703 „Transfery“. Tento standard definuje pojem transfer, subjekty, které se účastní finančních toků v rámci transferů (poskytovatel, zprostředkovatel příjemce) a rozlišuje typy transferů (investiční transfer, neinvestiční transfer). Poskytovatel účtuje poskytnutí transferu do nákladů, příjemce účtuje přijetí transferu do výnosů a v případě zprostředkovatele se využívají pouze účty zúčtovacích vztahů.

Transfery jsou považovány za formu zálohy. Jedná se o krátkodobou zálohu v případě, že mezi okamžikem poskytnutí a vypořádání je rok a méně, v ostatních případech se jedná o zálohu dlouhodobou. Poskytovatel účtuje poskytnutí transferu do nákladů. Příjemce účtuje přijetí transferu do výnosů. V případě zprostředkovatele se využívají pouze účty zúčtovacích vztahů.

3.4.1.5 Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování, fondy účetní jednotky

V roce 2009 pojem jmění účetní jednotky neexistoval. Účetnictví OSS bylo založeno na fondovém hospodaření. Fondy představovaly vlastní zdroje krytí a účtování jejich využití bylo upraveno vyhláškou č. 505/2002 Sb. V roce 2009 byl zveřejněn ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“ obsahující převodový můstek pro jednotlivé syntetické účty a zajišťující bilanční kontinuitu.

V souladu s převodovým můstkem byly zrušeny účty účtové skupiny 90 „Majetkové fondy a zvláštní fondy“, které byly nahrazeny účtovou skupinou 40 „Jmění účetní jednotky a upravující položky“. Tato účtová skupina obsahuje účet 401 „Jmění účetní jednotky“, který zahrnuje zůstatky účtu 901 a 902, účet 402 „Fond privatizace“ využívaný pouze Ministerstvem financí, účet 403 „Dotace na pořízení dlouhodobého majetku“, na kterém byly účtovány přijaté investiční dotace na dlouhodobý majetek. Dále jsou zde zahrnuty účty 404 „Agregované příjmy a výdaje minulých let“, 405 „Kurzové

rozdíly“, 406 „Oceňovací rozdíly při změně metody“, účet 407 „Jiné oceňovací rozdíly“ a účet 408 „Opravy chyb minulých období“.

Jmění účetní jednotky bylo v roce 2010 upraveno pouze v § 26 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Konkrétní postupy účtování pak byly definovány až v ČÚS č. 709 „Vlastní zdroje“ vydaném v roce 2012 a účinném od 1. 1. 2013.

Vedle zdrojů krytí konkrétního majetku jsou v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb. tvořeny a využívány finanční a peněžní fondy určené pro účelově oddělené prostředky. Převodovým můstkem byla účtová skupina 91 „Finanční a peněžní fondy“ převedena na účtovou skupinu 41 „Fondy účetní jednotky“. V roce 2010 byla obsahová náplň jednotlivých syntetických účtů účtové skupiny 41 vymezena v § 27 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a konkrétní způsoby účtování pak v ČÚS č. 704 „Fondy účetní jednotky“.

3.4.1.6 Náklady a výnosy

Problematiku nákladů a výnosů upravují s účinností od 1. 1. 2010 § 33 až § 41 vyhlášky 410/2009 Sb.

V roce 2009 byly náklady příspěvkových organizací zachycovány v účtové třídě 5 „Náklady územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a náklady příspěvkových organizací“, ale náklady OSS, státních fondů a územních samosprávných celků (pro hlavní činnost) v účtové třídě 4 „Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků“. Tato účtová třída byla převedena do účtové třídy 5, jejímž prostřednictvím se od 1. 1. 2010 účtují náklady všech vybraných účetních jednotek.

Výnosy příspěvkových organizací byly v roce 2009 účtovány na jednotlivé účty třídy 6 „Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací“. V rámci hlavní činnosti OSS, státních fondů a územních samosprávných celků byly výnosy účtovány jako rozpočtové příjmy, ale po zavedení aktuálního principu se začaly zachycovat na jednotlivých účtech účtové třídy 6. Pro konkrétní způsoby účtování o nákladech a výnosech zatím nebyl vydán žádný účetní standard.

3.4.1.7 Oceňování reálnou hodnotou

V souladu se základními účetními zásadami stanovenými v zákoně č. 563/1991 Sb. se do účetnictví vybraných účetních jednotek zavádějí dvě nové metody oceňování, a to použití reálné hodnoty a ocenění ve výši 1 Kč.

Způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků jsou upraveny v § 25 zákona č. 563/1991 Sb. Je rozlišováno ocenění jednotlivých složek majetku a závazků „k okamžiku uskutečnění účetního případu“ a „k okamžiku sestavení účetní závěrky“. Mezi „oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu“ patří oceňování pořizovací cenou, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou a reprodukční pořizovací cenou.

K okamžiku sestavení účetní závěrky se oceňuje zejména reálnou hodnotou¹⁹, kterou se rozumí tržní hodnota stanovená kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce a oceněním podle zvláštních právních předpisů. Reálnou hodnotou se oceňují realizovatelné cenné papíry, deriváty, část majetku a závazků zajištěné deriváty a nabyté pohledávky určené k obchodování. V případě vybraných účetních jednotek se reálnou hodnotou oceňuje majetek určený k prodeji²⁰. Pravidla týkající se účtování o rozdílech z přecenění jsou upraveny v § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony, zavedl s účinností od 1. 1. 2009 nový typ ocenění s tříletou lhůtou pro aplikaci. Jedná se o ocenění ve výši 1 Kč, kterou musely být nejpozději do 31. 12. 2011 oceněny kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena.

3.4.1.8 Odpisování majetku

Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává. Opotřebení nastává nejen používáním dlouhodobého majetku (fyzické opotřebení), ale i v důsledku jeho morálního zastarávání (morální opotřebení). Opotřebení dlouhodobého majetku je vyjádřeno odpisy, jejichž prostřednictvím dochází k postupnému přenášení hodnoty majetku do nákladů. Do 31. 12. 2009 odepisovaly majetek z vybraných účetních jednotek pouze příspěvkové organizace. Vybrané účetní jednotky, které před rokem 2010 dlouhodobý majetek

¹⁹ § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²⁰ § 27 odst. 2, písm. h) zákona č. 563/1991 Sb.

neodepisovaly, pak postupovaly v souladu s § 66, odst. 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb. Tyto účetní jednotky v rámci účetní závěrky sestavované k 31. 12. 2011 zaúčtovaly hodnotu opravek k veškerému svému odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. Odpisování majetku je upraveno v § 28 zákona č. 563/1991 Sb., nově pak v § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v ČÚS č. 708.

Aby bylo možné provést změnu účetní metody odpisování, musela být v průběhu roku 2010 provedena kategorizace majetku. Postup pro kategorizaci majetku upravuje Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“.

ČÚS č. 708, který byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 3 ze dne 30. 3. 2011 a nabyl účinnosti dne 31. 12. 2011, upravuje základní postupy pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku, účtování odpisů a opravek a postupy pro změnu metody odpisování, a to i pro organizace, které do roku 2010 neodepisovaly. Součástí ČÚS č. 708 jsou i přílohy „Kategorizace dlouhodobého majetku a zařazení do účetních odpisových skupin vycházejících z Klasifikace produkce CZ-CPA a Klasifikace stavebních děl CZ-CC“ usnadňující jednorázové dooprávkování dříve neodepisovaného majetku.

Všechny „vybrané účetní jednotky“ mají v současnosti povinnost odepisovat majetek a sestavovat odpisový plán. Mezi důvody pro zavedení odpisování dlouhodobého majetku (tzv. informační přínos), v souladu s předkládací zprávou k ČÚS č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“, je snaha o:

- zrealnění hodnot v rozvaze vykazovaného dlouhodobého majetku,
- zrealnění zobrazení výkonnosti vybrané účetní jednotky ve výkazu zisku a ztráty,
- zrealnění stanovení vnitroorganizačních cen výkonů (pro snadnější kontrolu a rozbor hospodárnosti vybrané účetní jednotky),
- získání informací potřebných pro řízení (strategické plánování cash-flow a dlouhodobého majetku).

V současné době jsou upraveny tři základní způsoby odpisování dlouhodobého majetku, a to rovnoměrný, výkonový a komponentní způsob. V případě rovnoměrného

způsobu si vybrané účetní jednotky samostatně stanoví předpokládanou dobu používání dlouhodobého majetku v letech, resp. v měsících. Tento způsob zohledňuje skutečnosti stanovené v bodě 5.2.2 standardu (trvanlivost, materiálovou podstatu, charakter prostředí, intenzitu užívání, rychlost zastarávání, opotřebení a další specifické podmínky používání dlouhodobého majetku). V případě výkonového způsobu se jedná o nejpřesnější, nejvěrnější a nejnáročnější způsob odpisování. Je to způsob odpisování povinný pro skládky odpadu nebo stanoví-li tak jiný právní předpis. Při užití komponentního způsobu se odpisy komponenty příslušného dlouhodobého majetku v průběhu užívání majetku sledují odděleně od zbylé části majetku, případně souboru majetku. Dlouhodobý majetek se však jako celek vykazuje a je o něm jako o celku, včetně opravek, účtováno.

3.4.1.9 Opravné položky

S účinností od 1. 1. 2010 je postup tvorby opravných položek upraven v § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku na základě inventarizace a s výjimkou pohledávek se tvoří ve výši přechodného snížení hodnoty tohoto majetku. Při přechodném snížení hodnoty majetku o více než 10 % se účtuje o tomto snížení bez zbytečného odkladu.

Opravné položky se nevytvářejí u majetku, který se oceňuje reálnou hodnotou nebo ekvivalencí a který se oceňuje ve výši 1 Kč. Opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon o rezervách.

Opravné položky se tvoří zejména u pohledávek po splatnosti, a to ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky.

3.4.1.10 Tvorba a použití rezerv

Nově je problematika tvorby a použití rezerv upravena v § 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v ČÚS č. 705 „Rezervy“. Vytvoření rezervy je účtováno na vrub nákladového účtu 555 „Tvorba a zúčtování rezerv“. Zúčtování rezerv je účtováno na stranu dal výše uvedeného nákladového účtu (rezervy se v rozpočtové sféře vytvářejí zejména na soudní spory, a to v případech, kdy hladina významnosti pro vytvoření příslušné rezervy přesáhne hranici stanovenou v příslušném vnitřním předpise vybrané účetní jednotky).

3.4.1.11 Metoda časového rozlišení

V návaznosti na zavedení aktuálního principu účtování, kdy náklady a výnosy se zachycují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí, byla do účetnictví OSS zavedena metoda časového rozlišení. Tato metoda byla předtím využívána pouze příspěvkovými organizacemi.

Metoda časového rozlišení je stanovena § 69 vyhlášky č. 410/2009 Sb., který se vztahuje k § 4 odst. 8 novelizovaného zákona č. 563/1991 Sb. Náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit. Časové rozlišení nákladů se účtuje prostřednictvím účtu 381 „Náklady příštích období“ a výdaje prostřednictvím syntetického účtu 383 „Výdaje příštích období“. Výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, se časově rozlišují prostřednictvím syntetického účtu 384 „Výnosy příštích období“ a syntetického účtu 385 „Příjmy příštích období“.

Tabulka 5 - Pravidlo pro použití účetní metody – aplikace aktuálního principu

Název	Období	Účel	Částka
Časové rozlišení	Známo	Znám	Známa
Dohadné účty	Známo	Znám	Odhad
Rezervy	Odhad	Znám	Odhad

Zdroj: Vlastní zpracování

3.4.1.12 Metoda kurzových rozdílů

Metoda kurzových rozdílů je upravena v § 70 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Kurzové rozdílly vznikají při ocenění majetku a závazků k okamžiku uskutečnění případu nebo ke konci rozvahového dne nebo ke dni sestavení účetní závěrky. Podle původní vyhlášky č. 505/2002 Sb. účtovaly OSS o vzniku kurzové ztráty na nákladovém účtu 473 „Kurzové ztráty“. Kurzový zisk pak saldo účtu 473 „Kurzové ztráty“ snižoval. Od 1. ledna 2010 se kurzové rozdílly účtují prostřednictvím účtů finančních nákladů na účtu 563 „Kurzové ztráty“ a finančních výnosů na účtu 663 „Kurzové zisky“.

3.4.2 Závěrkové účty, účetní závěrka a účetní uzávěrka

Významnou změnou v případě rozvahy bylo kromě nové struktury položek vycházejících z nové směrné účtové osnovy i rozdělení položek aktiv na běžné a minulé

období. Běžné období je dále členěno na brutto, korekce a netto. Ve sloupci brutto se uvádí informace o stavu jednotlivých položek rozvahy k rozvahovému dni, které jsou neupravené o výši oprávek a opravných položek. Ve sloupci korekce se k rozvahovému dni uvádí informace o výši oprávek a opravných položek vztahujících se k dané položce rozvahy. Ve sloupci netto se uvádí informace o stavu jednotlivých položek rozvahy k rozvahovému dni, které jsou upravené o výši oprávek a opravných položek.

Tabulka 6 - Uspořádání aktiv v rozvaze v roce 2010

Běžné období			Minulé období
Aktiva brutto	Korekce	Aktiva netto	Aktiva netto

Zdroj: Vlastní zpracování

U pasiv zůstávají dva sloupce, a to sloupec k okamžiku sestavení závěrky (běžné období) a sloupec pro údaje minulého účetního období.

Výkaz zisku a ztráty nově sestavují všechny vybrané účetní jednotky. Důvodem je zajištění informací pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů a výsledek hospodaření před zdaněním a po zdanění za účetní jednotku k rozvahovému dni.

Tabulka 7 - Uspořádání výkazu zisku a ztráty v roce 2010

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

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty obsahuje 4 sloupce, a to za hlavní a za hospodářskou činnost v běžném a minulém období. V účetních závěrkách sestavovaných k 31. prosinci 2010 účetní jednotky ve výkazu zisku a ztráty ve sloupcích týkajících se minulého účetního období žádné informace neuváděly.

Od 1. 1. 2010 sestavují vybrané účetní jednotky „Přehled o peněžních tocích“ a „Přehled o změnách vlastního kapitálu“. Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek aktiv a pasiv a podává informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků za účetní období. Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky

„Vlastní jmění“ rozvahy. Tento přehled obsahuje 4 sloupce. V prvním sloupci „Minulé období“ jsou u jednotlivých položek přehledu uváděny informace o jejich stavu k rozvahovému dni minulého období. Ve druhém sloupci „Zvýšení stavu“ jsou u jednotlivých položek přehledu uváděny informace o zvýšení jejich stavu v běžném účetním období a vykazují se s kladným znaménkem. Ve třetím sloupci „Snížení stavu“ jsou u jednotlivých položek přehledu uváděny informace o snížení jejich stavu v běžném období. Ve čtvrtém sloupci „Běžné období“ jsou u jednotlivých položek přehledu uváděny informace o jejich stavu k rozvahovému dni.

Vedle rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu se nezbytnou součástí účetní závěrky stala nově strukturovaná „příloha“, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky.

3.4.3 Podrozvaha

Seznam podrozvahových účtů je Přílohou č. 5 k vyhlášce č. 410/2009 Sb. „A.4. Informace podle § 7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů“. Popis obsahu položek podrozvahy je v hlavě VII. „Uspořádání a označování podrozvahových účtů“.

V knize podrozvahových účtů se účtují skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, ale nesplňují všechny podmínky pro provedení zápisu v hlavní knize. Na podrozvahových účtech je o příslušných účetních případech účtováno až do okamžiku splnění podmínek pro zachycení účetního případu v hlavní knize (viz § 25 zákona č. 563/1991 Sb.). Na podrozvahových účtech se účtují zejména podmíněné pohledávky a podmíněné závazky, odepsané pohledávky a závazky a drobný majetek.

4 Analytická část

MŠMT bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. MŠMT je ústředním orgánem státní správy pro předškolní a školská zařízení, základní školy, střední školy a vysoké školy, pro vědní politiku, výzkum a vývoj, včetně mezinárodní spolupráce v této oblasti pro vědecké hodnosti, pro státní péči o děti, mládež, tělesnou výchovu, sport, turistiku a sportovní reprezentaci státu.²¹ Dále je MŠMT řídicím orgánem pro operační programy spolufinancované z rozpočtu Evropské unie (operační program Výzkum a vývoj pro inovace, operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost). Sídlí na adrese Karmelitská 529/7, 118 00 Praha 1 – Malá Strana.

V souladu se zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích je MŠMT organizační složkou státu a dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je samostatnou účetní jednotkou. MŠMT je ústředním orgánem státní správy a z toho důvodu je v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb. správcem rozpočtové kapitoly 333 MŠMT.

4.1 Srovnání účetnictví v roce 2009 a v roce 2010

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo schváleno vytvoření jednotného účetnictví státu. Následující kapitola tedy porovnává účetní metody a postupy založené na rozpočtovém principu využívaném v roce 2009 a účetní metody a postupy založené na aktuálním principu zavedeném v roce 2010.

4.1.1 Porovnání účtových tříd

Součástí účetní reformy a přechodu na aktuální princip účetnictví bylo i zrušení, přejmenování, přesunutí a vytvoření nových účetních tříd v souladu s převodovým můstkem obsaženým v ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“. Obsahové vymezení syntetických účtů jednotlivých účetních tříd je obsaženo ve vyhlášce č. 410/2009 Sb.

²¹ Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT pro rok 2011

Tabulka 8 - Porovnání účtových tříd v roce 2009 a 2010

Účtové třídy do 31. 12. 2009		Účtové třídy od 1. 1. 2010	
0	Dlouhodobý majetek	0	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby	1	Zásoby a opravné položky
2	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu OSS, k rozpočtu ÚSC a rozpočtové a ostatní finanční účty	2	Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky
3	Zúčtovací vztahy	3	Zúčtovací vztahy
4	Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků	4	Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování
5	Náklady územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a náklady příspěvkových organizací	5	Náklady
6	Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací	6	Výnosy
7 a 8	Vnitroorganizační účetnictví	7 a 8	Vnitroorganizační účetnictví
9	Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty	9	Podrozvahové účty

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Porovnání účetních metod a postupů

Mezi hlavní změny v „pojetí“ účetnictví v roce 2010 oproti roku 2009 patří vytvoření účetnictví státu na aktuálním principu (účetnictví v roce 2009 sloužilo zejména potřebám rozpočtového hospodaření), přesnější účetní evidence a vykazování majetku státu, omezení množství účetních jednotek používajících zjednodušený rozsah účetnictví (pouze některé příspěvkové organizace) a povinné sestavování výkazu zisku a ztráty všemi účetními jednotkami rozpočtové sféry.

4.1.2.1 Dlouhodobý majetek

Způsoby pořízení dlouhodobého majetku v roce 2009 a v roce 2010 zůstaly stejné. Nově přibýlo pouze ocenění ve výši 1 Kč pro kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena.

Ke změnám došlo ve způsobu účtování o pořízení dlouhodobého majetku.

Tabulka 9 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku v roce 2009

Text operace	MD	D
Nákup dlouhodobého nehmotného (hmotného) majetku na fakturu	041(042)	321
Bezúplatné převzetí dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	041(042)	901
Tvorba fondu dlouhodobého majetku	201	901
Zařazení dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	01x(02x)	041(042)
Inventarizační rozdíly – přebytek	01x(02x)	901
Inventarizační rozdíly – manko		
- Vyřazení v důsledku manka	901	02x
- Zúčtování manka do nákladů	460	201
- Předpis manka k úhradě	335	205
- Úhrada	235	335
Bezúplatné převedení dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	901	01x(02x)

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě pořizování dlouhodobého majetku v roce 2009 se jednalo o účetní případy týkající se financování činnosti OSS prostřednictvím rozpočtových limitů. Dále se používaly účty pořízení, na kterých se shromažďovaly všechny složky pořizovací ceny. Odpisování dlouhodobého majetku se neprovádělo.

Tabulka 10 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku v roce 2010

Text operace	MD	D
Nákup dlouhodobého nehmotného (hmotného) majetku na fakturu	041(042)	321
Bezúplatné převzetí dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	041(042)	401

Zařazení dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	01x(02x)	041(042)
Odpis majetku – až od roku 2011	551	081(082)
Inventarizační rozdíly – přebytek	01x(02x)	401
Inventarizační rozdíly – manko		
- Vyřazení v důsledku manka	401	02x
- Zúčtování manka do nákladů	551	201
- Předpis manka k úhradě	335	649
- Úhrada	261	335
Bezúplatné převedení dlouhodobého nehmotného/hmotného majetku	401	01x(02x)

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2009 byl dlouhodobý majetek účtován prostřednictvím fondů, tzv. „zdrojů krytí majetku“. Reforma znamenala zrušení fondového účtování, a proto byla v roce 2010 vytvořena nová kategorie krytí majetku, a to prostřednictvím účtu 401 „Jmění účetní jednotky“, která přibližuje účtování u vybraných účetních jednotek k účetnictví podnikatelských subjektů. Jmění příslušné účetní jednotky bylo vytvořeno splynutím dvou zdrojů krytí majetku, a to účtu 901 „Fond dlouhodobého majetku“ a 902 „Fond oběžných aktiv“.

K dalším významným změnám došlo ve způsobu účtování dlouhodobého drobného majetku.

Tabulka 11 - Účtování o pořízení dlouhodobého drobného majetku v roce 2009

Text operace	MD	D
Nákup drobného dlouhodobého nehmotného majetku na fakturu	420	321
Zařazení drobného dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	018	901
Nákup drobného dlouhodobého hmotného majetku na fakturu	410	321
Zařazení drobného dlouhodobého hmotného majetku do užívání	028	901

Zdroj: Vlastní zpracování

Drobný dlouhodobý majetek byl v roce 2009 účtován rovnou do spotřeby, tj. prostřednictvím nákladových účtů 410 „Materiální náklady“ a 420 „Služby a náklady nevýrobní povahy“ a zároveň s pořízením majetku bylo třeba vytvořit fond dlouhodobého majetku.

Tabulka 12 - Účtování o pořízení dlouhodobého drobného majetku v roce 2010

Text operace	MD	D
Nákup drobného dlouhodobého nehmotného majetku na fakturu	518	321
Zařazení drobného dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	018	078
Nákup drobného dlouhodobého hmotného majetku na fakturu	501	321
Zařazení drobného dlouhodobého hmotného majetku do užívání	028	088

Zdroj: Vlastní zpracování

V průběhu roku 2010 měnilo MŠMT způsoby účtování o drobném dlouhodobém majetku (dále „DDM“). V souladu s doporučenými postupy Ministerstva financí bylo nejdříve 100 % výše pořizovací ceny DDM pořízeného v roce 2010 účtováno do nákladů a na účty oprávek, čímž se snižovala netto hodnota tohoto majetku. Z jednotlivých ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb. však nevyplývala povinnost účtovat o oprávkách k DDM. Proto k 31. 12. 2010 MŠMT hodnotu nákladů a oprávek odúčtovalo.

V souladu s § 33 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. se pořizovací cena drobného dlouhodobého hmotného majetku vykazovala na účtu 501 „Spotřeba materiálu“. Z ustanovení nevyplývalo, zda zachycení nákladů mělo proběhnout jednorázově při pořízení nebo postupně a zda na tento účet má být účtováno souvztažně s tvorbou oprávek. Dále v žádném ustanovení právních předpisů nebylo uvedeno, že by zůstatek účtu 501 měl být obsahem korekcí v účetní závěrce. V případě drobného dlouhodobého nehmotného majetku vyhláška č. 410/2009 Sb., neuváděla ani to, že by pořizovací cena měla být zaúčtována do nákladů obdobně jako v případě drobného dlouhodobého hmotného majetku.

V návaznosti na nesoulad vyhlášky č. 410/2009 Sb. s postupy účtování stanoveným Ministerstvem financí byla problematika drobného dlouhodobého majetku vyřešena až v roce 2011. Novelizovaná vyhláška č. 410/2009 Sb. účinná od 1. 1. 2011, která definovala jednorázový odpis prostřednictvím účtu 558 „Náklady z drobného dlouhodobého majetku“, a ČÚS č. 708 „Odpisy“ upravily způsob účtování drobného

dlouhodobého majetku tak, aby jeho hodnota byla zachycena i na příslušných oprávkových účtech. Hodnota veškerého drobného dlouhodobého majetku pořízeného do 31. 12. 2010 byla proúčtována na stranu MD účtu 406 „Oceňovací rozdíly při změně metody“ a na stranu D účtu 078“Oprávkky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku“, resp. 088 „Oprávkky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku“.

Směrná účtová osnova byla od 1. 1. 2010 rozšířena o účty 044 „Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku“ a 045 „Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku“. Na těchto účtech se shromažďují výdaje spojené se zhodnocováním majetku. Jestliže výdaje na konci roku přesáhnou příslušnou hranici pro technické zhodnocení, bude částka přeúčtována na příslušný majetkový účet. V případě, že výdaje tuto hranici nepřesáhnou, bude částka proúčtována do nákladů.

Tabulka 13 - Účtování o technickém zhodnocení v roce 2009

Text	MD	D
Otevření limitu výdajů	221	201
Předpis faktury za provedené technické zhodnocení	042 (041)	321
Úhrada faktury	321	223
Tvorba fondu DHM ve výši uhrazených faktur	201	901
Zařazení technického zhodnocení	01x,(02x)	041,042

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14 - Účtování o technickém zhodnocení v roce 2010

Text	MD	D
Modernizace majetku č. 1 (30 tis.)	045	321
Předpis faktury – modernizace majetku č. 2 (25 tis. Kč)	045	321
Předpis faktury – modernizace majetku č. 1 (30 tis. Kč)	045	321
Předpis faktury – modernizace majetku č. 3 (35 tis. Kč)	045	321
TZ majetku č. 1 – zvýšení ocenění DHM (60 tis. Kč)	02x	045
TZ majetku č. 2 – ocenění plnění nepřevýšilo stanovenou částku 40 tis. Kč (25 tis. Kč), ale je zde předpoklad pro splnění podmínek pro uznání TZ v následujících účetních obdobích	042	045
TZ majetku č. 3 – ocenění plnění nepřevýšilo stanovenou částku	501	045

40 tis. Kč (35 tis. Kč) a není zde předpoklad pro splnění podmínek pro uznání TZ v následujících účetních obdobích		
Úhrada faktur za modernizaci (120 tis. Kč)	321	223

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování na uspořádacích účtech technického zhodnocení v roce 2010 nenaplňovalo smysl vytvoření těchto účtů. V roce 2010 měly OSS výdajové účty, vedené u České národní banky, rozděleny na investiční a neinvestiční. Z investičních účtů bylo možné financovat pouze investiční akce, tj. včetně technického zhodnocení. Z neinvestičních účtů nebylo možné financovat investiční záležitosti. Financování z chybného účtu by znamenalo porušení rozpočtové kázně v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb. Používání účtů technického zhodnocení získalo smysl s účinností od 1. 1. 2013, kdy jednotlivé organizační složky státu mají u České národní banky veden pouze jeden výdajový účet bez nutnosti vést analytickou evidenci podle druhu výdajů, které jsou z tohoto bankovního účtu financovány. V současnosti je možné využít uspořádacích účtů, aniž by došlo k porušení rozpočtové kázně.

4.1.2.2 Zásoby

V účetnictví MŠMT dochází k účtování o materiálových zásobách. K účtování se využívá způsob B. Z tohoto důvodu je porovnáván pouze tento způsob zachycování zásob.

Tabulka 15 - Účtování zásob způsobem B v roce 2009

Text	MD	D
Spotřeba materiálu, nákup materiálu	410	321
Nákup materiálu za hotové	410	261
K datu řádné účetní závěrky – proučtování PS	410	112
Inventarizace - manko	460	112
Manko k úhradě zaměstnanci	335	205
Inventarizace - přebytek	112	201
K datu řádné účetní závěrky – účtování na konci roku	112	410

Zdroj: Vlastní zpracování

Obsahové vymezení jednotlivých druhů zásob, oceňování, pořizování a obecné principy účtování se ale oproti roku 2009 nezměnily. V návaznosti na převodový můstek

stanovený v ČÚS č. 702 byl syntetický účet 410 „Materiální náklady“ zrušen a nahrazen syntetickým účtem 501 „Spotřeba materiálu“.

Tabulka 16 - Účtování zásob způsobem B v roce 2010

Text	MD	D
Spotřeba materiálu, nákup materiálu	501	321
Nákup materiálu za hotové	501	261
K datu řádné účetní závěrky – proúčtování PS	501	112
Inventarizace - manko	547	112
Manko k úhradě zaměstnanci	335	649
Inventarizace - přebytek	112	649
K datu řádné účetní závěrky – účtování na konci roku	112	501

Zdroj: Vlastní zpracování

Obecná pravidla pro zacházení se zásobami a způsoby jejich oceňování a postupy účtování byly upraveny až ČÚS č. 707, který byl vydán v roce 2011.

4.1.2.3 Vztahy ke státnímu rozpočtu, účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a zúčtovací vztahy

V roce 2009 se veškeré vztahy ke státnímu rozpočtu zachycovaly na účtech účtové třídy 2 „Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu OSS, k rozpočtu ÚSC a rozpočtové a ostatní finanční účty“, která se od 1. 1. 2010 změnila zásadním způsobem. V návaznosti na přechod vybraných účetních jednotek od rozpočtového vedení účetnictví na akruální princip, byla řada účtů této třídy zrušena. Problematika účtování dotací byla přesunuta do účtové třídy 3 „Zúčtovací vztahy“ a je upravena zejména ČÚS č. 703 „Transfery“.

V roce 2009 poskytovalo MŠMT jiným organizačním složkám státu a svým zřizovaným příspěvkovým organizacím prostředky prostřednictvím rozpočtového opatření, tj. nastavením limitu.

Tabulka 17 - Účtování o limitech v roce 2009

Text operace	MD	D
Nastavení rozpočtového limitu výdajů správce kapitoly	221	201
Snížení rozpočtového limitu výdajů	201	221
Čerpání rozpočtového limitu provozních výdajů	321	223
Čerpání rozpočtového limitu na dlouhodobý majetek	321	223
Převod zdrojů dlouhodobého majetku	201	901
Převod zůstatků účtu 201 na konci roku	201	964
Převod zůstatků účtu 223 na konci roku	223	964
Převod zůstatků účtu 221 na konci roku	964	221

Zdroj: Vlastní zpracování

Od 1. 1. 2010 se o rozpočtových limitech neúčtuje, protože informace o otevření limitu výdajů není považována za významnou. Účtováno je až o skutečných výdajích.

Příjmy OSS z běžné činnosti jsou dle zákona č. 218/2000 Sb. příjmem státního rozpočtu. K účtování těchto příjmů sloužil v roce 2009 účet 205 „Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti OSS“.

Tabulka 18 - Účtování o rozpočtových příjmech v roce 2009

Text operace	MD	D
Předpis rozpočtového příjmu z běžné činnosti OSS	315	205
Příjem rozpočtového příjmu na příjmový účet	235	315
Odvod rozpočtových příjmů do státního rozpočtu	205	235
Převod zůstatku účtu 205 na účet 965	205	965

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2010 jsou příjmy do státního rozpočtu účtovány stejným způsobem jako příjmy u účetních jednotek využívajících vyhlášku č. 500/2002 Sb., tj. prostřednictvím zúčtovacích vztahů a příslušných výnosových účtů.

V souladu se zákonem č. 218/2000 Sb. jsou OSS oprávněny poskytovat dotace. Dotace ze státního rozpočtu jsou poskytovány na jeden kalendářní rok a podléhají finančnímu vypořádání. Výjimku tvoří dotace spolufinancované z rozpočtu EU, které jsou poskytovány i na delší období a finanční vypořádání probíhá až v roce, který následuje po roce ukončení příslušného evropského programu.

V návaznosti na přechod vybraných účetních jednotek od rozpočtového vedení účetnictví na aktuální princip byla problematika účtování dotací přesunuta do účtové třídy 3 „Zúčtovací vztahy“ a je upravena zejména ČÚS č. 703 „Transfery“.

K účtování o poskytovaných dotacích v roce 2009 sloužily účty:

202 – Poskytované dotace OSS

203 – Poskytované dotace PO

204 – Poskytované dotace ostatním subjektům

Tabulka 19 - Účtování o poskytovaných dotacích v roce 2009

Text operace	MD	D
Poskytnutí dotace jiné OSS	202	223
Vyúčtování poskytnuté dotace jiné OSS	201	202
Vrácení nespotřebované dotace jiné OSS	223	202
Poskytnutí dotace PO	203	223
Vyúčtování poskytnuté dotace PO	201	203
Vrácení nespotřebované dotace PO	223	203
Poskytnutí dotace jiným subjektům	204	223
Vyúčtování poskytnuté dotace jiným subjektům	201	204
Vrácení nespotřebované části dotace od jiného subjektu	223	204

Zdroj: Vlastní zpracování

Transfery jsou v souladu s ČÚS č. 703 považovány za formu zálohy a jejich poskytnutí bylo v roce 2010 účtováno následujícím způsobem:

Tabulka 20 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – příklad část. I

Konečnému příjemci poskytnuty prostředky dle Rozhodnutí o poskytnutí dotace ve výši 100 Kč.

Text operace	Částka	MD	D
Poskytnutí dotace konečnému příjemce	100	373	347
Poskytnutí dotace konečnému příjemci	100	347	223
Tvorba dohadu k 31. 12. 2010	100	571	389

Zdroj: Vlastní zpracování

V souladu s bodem 5.2.2. ČÚS č. 703, který stanoví, že: „V případě, že dochází k celkovému vypořádání transferu realizovaného formou zálohy v některém z účetních období následujících po období, ve kterém byl transfer poskytnut, a proto může být zpochybněna výše nároku, účtuje poskytovatel ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání na stranu MD příslušného syntetického účtu účtové skupiny 57 se souvztažným zápisem na stranu D účtu 389 Dohadné účty pasivní“.

Dále bod 5.2.2. ČÚS č. 703 stanoví, že: „K okamžiku vypořádání účtuje poskytovatel skutečnou výši čerpání transferu na stranu D účtu 373 „Poskytnuté zálohy na dotace“ se souvztažným zápisem ve výši vytvořené dohadné položky na stranu MD účtu 389 „Dohadné účty pasivní“ a rozdíl mezi výší vytvořené dohadné položky a skutečného čerpání transferu účtuje poskytovatel na příslušnou stranu syntetického účtu účtové skupiny 57. O úhradě případného rozdílu mezi výší poskytnutých záloh a skutečným čerpáním transferu účtuje poskytovatel na příslušnou stranu syntetického účtu účtové skupiny 22 nebo 23 se souvztažným zápisem na příslušnou stranu účtu 373 „Poskytnuté zálohy na dotace“.

V souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb., se vratky v rámci finančního vypořádání vrací na účet cizích prostředků, který byl v souladu s náplní účtů účtován na účet 245 „Jiné běžné účty“, neúčtovalo MŠMT na účty stanovené ČÚS. č. 703, ale účtovalo na syntetický účet 245.

Tabulka 21 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – příklad část II

Příjemce vyčerpal z poskytnutých prostředků poměrnou část ve výši 95 Kč. Zbytek vrátil v souladu s Rozhodnutím o poskytnutí dotace na depozitní účet MŠMT.

Text operace	Částka	MD	D
Vratka na depozitní účet	5	245	373
Zúčtování dohadné položky	95	389	373
	5	389	571

Zdroj: Vlastní zpracování

V souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb., se vratky vrácené v rámci finančního vypořádání převádějí na příslušný účet Ministerstva financí. Na tento převod Ministerstvo financí v rámci ČÚS č. 703 v roce 2010 nepamatovalo. Odvod na účet MF byl upraven až v roce 2011. O odvodu vratek přijatých v rámci finančního vypořádání na účet MF účtovalo MŠMT následujícím způsobem:

Tabulka 22 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – odvod vratek na MF

Text operace	MD	D
Finanční vypořádání – převod na účet MF	401	245

Zdroj: Vlastní zpracování

ČÚS č. 703 byl novelizován v roce 2011a v roce 2012. V letech 2013 a 2014 jsou dotace ze státního rozpočtu účtovány následujícím způsobem:

Tabulka 23 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2013 a 2014

Text operace	MD	D
Poskytnutí dotace konečnému příjemce	373	223
Tvorba dohadné položky	571	389
Vratka	245	373
Zúčtování zálohy	347	373
Zúčtování dohadu	389	347

Zúčtování nákladů dle skutečnosti	389	571
-----------------------------------	-----	-----

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2010 ČÚS č. 703 neupravoval časové hledisko. Pro dotace ze státního rozpočtu, tedy dotace krátkodobé i pro dotace na projekty spolufinancované z rozpočtu EU, které jsou poskytovány na delší období, se v roce 2010 používal jeden zálohový účet 373 „Poskytnuté zálohy na dotace“.

Časové hledisko bylo do problematiky transferů zakomponováno až v roce 2012, kdy se jedná o krátkodobou zálohu v případě, že mezi okamžikem poskytnutí a vypořádání je rok a méně, v ostatních případech se jedná o zálohu dlouhodobou.

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy při poskytování dotací ze státního rozpočtu je vždy poskytovatelem transferu. V případě dotací spolufinancovaných z rozpočtu EU může být poskytovatelem, zprostředkovatelem i příjemcem.

Při účtování dotací ze státního rozpočtu je poskytnutí transferu účtováno do nákladů. Dotace podléhají finančnímu vypořádání. Ministerstvo až do data finančního vypořádání nezná skutečnou výši poskytnuté dotace. Proto je poskytnutí účtováno do nákladů souvztačně s vytvořením dohadné položky. Následující rok je v souladu s finančním vypořádáním dohadná položka, vytvořená k 31. 12., vypořádána, náklady jsou upraveny podle skutečně spotřebovaných prostředků a je zúčtována poskytnutá záloha.

V roce 2010 ČÚS č. 703 nebyl upraven odvod prostředků z finančního vypořádání na účet MF. Odvod prostředků plynoucích z finančního vypořádání byl upraven až v roce 2012.

4.1.2.4 Náklady a výnosy

V roce 2009 byly náklady MŠMT zachycovány v účtové třídě 4 „Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků“. Tato účtová třída byla převedena do účtové třídy 5, jejímž prostřednictvím se od 1. 1. 2010 účtují náklady všech vybraných účetních jednotek.

Výnosy příspěvkových organizací byly v roce 2009 účtovány na jednotlivé účty třídy 6 „Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací“. V rámci hlavní činnosti MŠMT byly výnosy účtovány jako

rozpočtové příjmy, ale po zavedení akruálního principu se začaly zachycovat na jednotlivých účtech účtové třídy 6.

S účinností od 1. 1. 2010 přibyly zejména náklady na nároky státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků a regionálních rad regionů soudržnosti a na prostředky státních fondů. Jedná se o náklady z pozice poskytovatelů těchto prostředků, kteří je poskytují ostatním subjektům ve formě transferů. Analogicky s náklady pak souvisí i výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků a regionálních rad regionů soudržnosti a na prostředky státních fondů.

Jednotlivé účtové skupiny třídy 5 „Náklady“, které jsou MŠMT využívány, se jinak od třídy 5, kterou v roce 2009 využívaly příspěvkové organizace, neliší. Stejně je nastavena i účtová třída 6 „Výnosy“, kterou v roce 2009 využívaly příspěvkové organizace.

Pro konkrétní způsoby účtování o nákladech a výnosech zatím nebyl vydán žádný účetní standard.

Tabulka 24 - Porovnání uspořádání nákladů ve výkazu zisku a ztráty

Uspořádání nákladů v roce 2009	Uspořádání nákladů v roce 2010
Náklady	A.I. Náklady z činností
	A.II. Finanční náklady
	A.III. Náklady na nezpochybnitelné prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů
	A.IV. Náklady ze sdílených daní

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 25 - Uspořádání výnosů ve výkazu zisku a ztráty v roce 2009

Uspořádání výnosů v roce 2009
Výnosy
Výsledek hospodaření před zdaněním
Daň z příjmů a dodatečné odvody
Výsledek hospodaření po zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 26 - Uspořádání výnosů ve výkazu zisku a ztráty v roce 2010

Uspořádání výnosů v roce 2010
B.I. Výnosy z činností
B.II. Finanční výnosy
B.III. Výnosy z daní a poplatků
B.IV. Výnosy z nezpochybnitelných nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územně samosprávných celků a státních fondů
B.V. Výnosy ze sdílených daní
B.VI. Výsledek hospodaření

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2.5 Fondy, výsledek hospodaření, rezervy a vlastní jmění

V roce 2009 byly vlastní zdroje krytí v účetnictví MŠMT tvořeny účelově určenými fondy, výsledkem hospodaření ve schvalovacím řízení a výsledkem hospodaření minulých let. Mezi účelově určené fondy patřily speciální účty účtové skupiny 90 „Majetkové fondy a zvláštní fondy“, a to pro fondy sloužící jako zdroje krytí dlouhodobého a oběžného majetku.

Tabulka 27 - Příklady účtování na účtu 901 „Fond dlouhodobého majetku“ v roce 2009

Text operace	MD	D
Zařazení nakoupeného dlouhodobého hmotného majetku do užívání	02x	042

Tvorba zdrojů k profinancovanému dlouhodobému majetku	201	901
Přebytek dlouhodobého hmotného majetku zjištění inventarizací	02x	901
Pořízení dlouhodobého hmotného majetku bezúplatným převodem – převzetí	042	901
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku		
- bezúplatným převodem	901	02x
- likvidací z důvodu nepotřebnosti	901	02x
- v důsledku zjištěného manka při inventarizaci	901	02x
- v důsledku způsobené škody	901	02x
Zařazení drobného dlouhodobého majetku do užívání		
- hmotný	028	901
- nehmotný	018	901
Vyřazení drobného dlouhodobého majetku		
- bezúplatným převodem	901	018(028)
- likvidací z důvodu nepotřebnosti	901	018(028)
- v důsledku manka při inventarizaci	901	018(028)
- v důsledku způsobené škody	901	018(028)

Zdroj: Vlastní zpracování

V souladu s převodovým můstkem obsaženým v ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“ byly jednotlivé syntetické účty účtové třídy 9 zrušeny a převedeny na syntetické účty účtové třídy 4. Část zdrojů krytí dlouhodobých aktiv, která odpovídala majetku pořízenému z investičních dotací, měla být převedena na syntetický účet 403 „Dotace na pořízení dlouhodobého majetku“. Vzhledem k tomu, že MŠMT nemělo žádný majetek pořízený z investičních dotací, byl účet 901 celý převeden na syntetický účet 401 „Jmění účetní jednotky“. Dále byly na syntetický účet 401 převedeny zůstatky všech dalších účtů účtové skupiny 90.

Základní postupy účtování o vlastních zdrojích vybraných účetních jednotek byly upraveny až s účinností od 1. 1. 2013, a to v ČÚS č. 709 „Vlastní zdroje“.

FKSP, který je tvořen základním přídělem z ročního objemu mzdových nákladů MŠMT a určen k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnanců (např. příspěvky zaměstnavatele na závodní stravování, rekreace zaměstnanců, dary, apod.), nebyl zdrojem krytí konkrétního majetku MŠMT, ale jednalo se přímo o účelově oddělené prostředky. V roce 2009 o něm bylo účtováno následujícím způsobem:

Tabulka 28 - Základní schéma účtování na účtu FKSP v roce 2009

Text operace	MD	D
Zúčtování nároku na příděl do FKSP	346	912
Poukázání prostředků základního přídělu	420	223
Přijetí základního přídělu na BÚ FKSP	243	346
Úhrada odběratelské faktury	243	316
Poskytnuta půjčka z FKSP zaměstnanci	335	243
Z FKSP uhrazeno divadelní představení	912	243

Zdroj: Vlastní zpracování

Zdrojem rezervního fondu MŠMT jsou zejména prostředky poskytnuté ze zahraniční a peněžní dary, tj. účelově určené prostředky, které je nutno použít v souladu s jejich účelem. V roce 2009 bylo o RF účtováno následujícím způsobem:

Tabulka 29 - Účtování na účtu rezervního fondu v roce 2009

Text operace	MD	D
Vyúčtování nároku na příděl do RF	346	914
Příjem na bankovní účet RF	225	346
Příjem peněžního daru	225	914
Použití rezervního fondu	914	225

Zdroj: Vlastní zpracování

V souladu s převodovým můstkem obsaženým v ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“ byly syntetické účty v účtové skupině 91 „Finanční a peněžní fondy“ zrušeny a převedeny na syntetické účty v účtové skupiny 41 „Fondy účetní jednotky“. V případě fondu odměn a fondu kulturních a sociálních potřeb došlo k úpravě číselného označení příslušného syntetického účtu. V návaznosti na rozlišení titulů tvorby a použití rezervního fondu byly stanoveny dva syntetické účty, a to 413 „Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření“ a 414 „Rezervní fond z ostatních titulů“, pro účtování a vykazování rezervního fondu. Základní postupy účtování o fondech vybraných účetních jednotek byly stanoveny s účinností od 1. 1. 2010 v ČÚS č. 704 „Fondy účetní jednotky“.

Tabulka 30 - Základní schéma účtování na účtu FKSP v roce 2010

Text operace	MD	D
Tvorba FKSP ve výši stanoveného procenta mzdových prostředků	527	412
Převod peněžních prostředků na účet fondu	243	223
Použití FKSP z titulu závodního stravování		
- podíl zaměstnavatel	412	
- podíl zaměstnance	335	
- příspěvek zaměstnance	528	321
Poskytnuta půjčka z FKSP zaměstnanci	335	243
Použití FKSP z titulu rekreačního pobytu	412	321
	335	

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že MŠMT plní úkoly, které mu stanoví kompetenční zákon, tj. zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů, nedosahuje zlepšeného výsledku hospodaření a nepoužívá syntetický účet 413 „Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření“. Rezervní fond MŠMT byl v roce 2010 a v letech následujících tvořen pouze prostředky poskytnutými ze zahraničí a peněžními dary.

Tabulka 31 - Základní schéma účtování na účtu rezervního fondu v roce 2010

Text operace	MD	D
Tvorba RF z prostředků ze zahraničí a peněžních darů	225	414
Použití rezervního fondu	414	648

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2.6 Reálná hodnota

V souladu s § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb. mají vybrané účetní jednotky od 1. 1. 2010 povinnost oceňovat majetek určený k prodeji reálnou hodnotou. Účetní metodu přecenění na reálnou hodnotu u majetku určeného k prodeji aplikovalo MŠMT až k 31. 12. 2010, protože do té doby nebyla tato problematika upravena žádným vnitřním předpisem. V souladu s doporučenými postupy účtování MF byly oceňovací rozdíly vzniklé při ocenění pozemků určených k prodeji reálnou hodnotou zúčtovány na stranu MD 407 a na stranu D 649 „ostatní výnosy z činnosti“. Z obsahového vymezení účtu 407 stanoveného vyhláškou č. 410/2009 vyplývá, že zúčtování oceňovacích rozdílů přes výnosový či nákladový účet není v souladu s ustanovením § 64 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., který stanoví, že změna reálné hodnoty majetku určeného k prodeji se má účtovat prostřednictvím rozvahových účtů. MŠMT však účtovalo výsledkově. Pokud by MŠMT neúčtovalo o výnosu z titulu zúčtování přeceňovacího rozdílu, pak by výsledek z hospodářské operace nebyl zobrazen ve výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 32 - Přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

Hodnota majetku evidovaného v účetnictví je ve výši 100 Kč. Majetek byl určen k prodeji a znalcem ohodnocen na 95 Kč.

Text operace	Částka	MD	D
Přecenění majetku na reálnou hodnotu	5	407	021
Zúčtování přeceňovacího rozdílu	5	549	407

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2.7 Metoda odpisování majetku

V souladu s § 79 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. provedlo MŠMT změnu účetní metody odepisování až v účetním období započatém 1. 1. 2011, tzn., že v roce 2010 dlouhodobý majetek neodepisovalo. Teprve v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011 promítlo MŠMT v návaznosti na ustanovení § 66, odst. 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb., hodnotu oprávek k veškerému svému odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody.

Tabulka 33 - Postup MŠMT při změně metody odpisování k 31. 12. 2011

Text operace	MD	D
Zaúčtování oprávek dopočtených k dlouhodobému majetku, který nebyl k 31. 12. 2011 odepisován	406	08x(07x)

Zdroj: Vlastní zpracování

O oprávkách k dlouhodobému majetku MŠMT, který nebyl k 31. 12. 2011 odepisován a jenž byl do účetnictví zařazen do 30. 11. 2011, bylo účtováno na stranu MD účtu 406 „Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody“ a na stranu D příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 „Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku“ nebo 08 „Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku“. Vzhledem k tomu, že odpisování dlouhodobého majetku se zahajuje prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání²², bylo o odpisech dlouhodobého majetku zařazeného do užívání od 1. 12. 2011 účtováno v následujícím roce prostřednictvím nákladového účtu 551 „Odpisy dlouhodobého majetku“ a příslušného oprávkového účtu.

4.1.2.8 Opravné položky

V roce 2009 byla tvorba opravných položek upravena v § 33 vyhlášky č. 505/2002 Sb. a účetní jednotky vytvářely pouze opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. S účinností od 1. 1. 2010 je postup tvorby a použití opravných položek upraven v § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v ČÚS č. 706 „Opravné položky a vyřazení pohledávek“.

²² Bod 4.3. ČÚS č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“

Tabulka 34 - Účtování o tvorbě opravných položek v roce 2010

Text operace	MD	D
Tvorba opravné položky	556	01x
Zrušení opravné položky	01x	556

Zdroj: Vlastní zpracování

MŠMT vytváří opravné položky zejména k pohledávkám po době splatnosti. V případě zániku pohledávky, upuštění od vymáhání pohledávky, promlčení pohledávky nebo nedobytnosti pohledávky je účtováno o jejím vyřazení následujícím způsobem:

Tabulka 35 - Účtování o vyřazení pohledávky v roce 2010

Text operace	MD	D
Vyřazení pohledávky	557	3xx

Zdroj: Vlastní zpracování

Při vyřazení pohledávky je nutné zrušit případné vytvořené opravné položky a pohledávku i nadále vést v účetnictví, a to na podrozvahových účtech.

4.1.2.9 Tvorba a použití rezerv

Problematika tvorby a použití rezerv byla před rokem 2010 upravena v § 35 vyhlášky č. 505/2002 Sb., kdy rezervy byly tvořeny na vrub příslušného nákladového účtu a snížení nebo zrušení rezerv bylo účtováno ve prospěch příslušného výnosového účtu. Nově je problematika tvorby a použití rezerv upravena v § 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v ČÚS č. 705 „Rezervy“. Zúčtování rezerv není považováno za výnos, ale snížení nákladů. Proto je tvorba rezerv účtována na stranu MD nákladového účtu 553 „Tvorba a zúčtování rezerv“ a zúčtování rezerv je účtováno na stranu D výše uvedeného nákladového účtu.

4.1.3 Porovnání závěrkových operací

V rámci účetní uzávěrky OSS v roce 2009 využívalo MŠMT syntetický účet 964 „Saldo výdajů a nákladů“, na který se převedly zůstatky všech účtů rozpočtových výdajů a konečné stavy účtů účtové třídy 4, a 965 „Saldo příjmů a výnosů“, na který se převedly zůstatky účtů rozpočtových příjmů a výnosů. Dále byl využit syntetický účet 962

„Konečný účet rozvažný“, na nějž byly zúčtovány zůstatky zbylých aktivních a pasivních účtů a konečný stav účtu 964 „Saldo výdajů a nákladů“ a 965 „Saldo příjmů a výnosů“.

K 1. 1. 2010 stanovilo MŠMT převodový můstek v souladu se vzorem uvedeným v příloze ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“ a otevřelo účetní knihy v souladu s příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 410/2009 Sb. a Českými účetními standardy účinnými k 1. lednu 2010²³. Při otevření účetních knih k 1. lednu 2010 navázalo MŠMT stavy jednotlivých rozvahových položek účtu 491 „Počáteční účet rozvažný“ na stav účtu 962 „Konečný účet rozvažný“ v souladu s převodovým můstkem tak, že byla zajištěna bilanční kontinuita.

V rámci závěrkových operací k 31. 12. 2010 představoval zůstatek účtu 222 „Příjmový účet organizačních složek státu“ hodnotu realizovaných příjmů. Jednalo se o hodnotu realizovaných příjmů, nikoliv o zůstatek příjmových bankovních účtů, protože v souladu s § 45 zákona č. 218/2000 Sb. musí být zůstatek těchto účtů nulový. Obdobně tomu bylo v případě zůstatku účtu 223 „Zvláštní výdajový účet“ k 31. 12. 2010. Opět se jednalo o hodnotu realizovaných výdajů, nikoliv o zůstatek výdajových bankovních účtů.

Ustanovení ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“²⁴ vyžadovalo v rámci uzavírání účetních knih provést převod konečných zůstatků účtu 222 „Příjmový účet organizačních složek státu“ a 223 „Zvláštní výdajový účet“ na účet 499 „Zúčtování na základě zvláštních předpisů“, tj. na účet, který v souladu se směrnou účtovou osnovou náleží mezi závěrkové účty. Teprve konečný zůstatek účtu 499 „Zúčtování na základě zvláštních předpisů“ převede na účet 492 „Konečný účet rozvažný“²⁵. V závazném vzoru rozvahy uvedeném v příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. však účet 499 uveden nebyl, byly zde uvedeny pouze účty 222 „Příjmový účet organizačních složek státu“ a 223 „Zvláštní výdajový účet“.

Proto MŠMT v rámci účetní závěrky k 31. 12. 2010 postupovalo v souladu s ustanoveními vyhlášky č. 410/2009 Sb. a vykazalo zůstatek účtu 222 „Příjmový účet organizačních složek státu“ v aktivech výkazu Rozvaha a zůstatek účtu 223 „Zvláštní

²³ Bod 3. Postup účetní jednotky k 1. lednu 2010 Českého účetního standardu č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“

²⁴ Bod 2.2. písm. d) Českého účetního standardu č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“

²⁵ Bod 2.2. písm. f) Českého účetního standardu č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“

výdajový účet“ v pasivech, resp. v cizích zdrojích, výkazu Rozvaha, a to před jejich nulováním v souladu s § 45 zákona č. 218/2000 Sb. Tento způsob vykazání znamenal nárůst bilanční sumy, protože zůstatky bankovních účtů byly nulové.

Pokud by rozvaha byla sestavena na základě údajů převedených na konečný účet rozvažný, pak by zůstatky účtu 222 a 223 byly vykazány jako saldo v rámci vlastního kapitálu MŠMT na účtu 499 a nedošlo by ke zkreslení bilanční sumy. Vykázáním souhrnu přijatých a vydaných peněžních prostředků v rozvaze k 31. 12. 2010 se MŠMT dostalo do rozporu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., které vyžaduje vykazání stavů bankovních účtů ke konci rozvahového dne.

K 1. 1. 2011 zaúčtovalo MŠMT rozdíl příjmů a výdajů v rámci otevírání účetních knih na účet 404 „Agregované příjmy a výdaje minulých let“, jenž je součástí vlastního kapitálu²⁶. Bilanční suma opět klesla, protože částky zachycené na účtech 222 a 223 se z aktiv a cizích zdrojů přetransformovaly do vlastního kapitálu.

V návaznosti na tento nárůst a pokles bilanční sumy byla uživatelům účetní závěrky předložena těžko interpretovatelná informace o majetku a cizích zdrojích vykázaných v rozvaze.

4.1.4 Porovnání podrozvahových účtů

V roce 2009 byly na podrozvahových účtech, tj. v účtových skupinách 97 až 99, sledovány zejména informace o využívání cizího majetku, ke kterému MŠMT nemělo vlastnické právo a o právech, o kterých se neúčtovalo na rozvahových účtech.

V roce 2010 byla pro organizační složky státu zavedena povinnost účtovat o množství nových, tzv. podmíněných skutečnostech na podrozvahových účtech. Směrná účtová osnova obsahovala přehled číselných označení podrozvahových účtů a jejich názvů, které byly obsahově definovány v různých ustanoveních vyhlášky č. 409/2010 Sb., včetně ustanovení upravujících jejich oceňování.

Rozsah nových účetních případů souvisejících s účtováním na podrozvaze byl značný a jejich identifikace probíhala postupně v průběhu celého roku 2010. S tím souvisela problematika krátkodobosti a dlouhodobosti. Ustanovení § 19 odst. 7 zákona

²⁶ Bod 2.1. písm. e) Českého účetního standardu č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“

č. 563/1991 a § 72 vyhlášky č. 410/2009 Sb. člení majetek a závazky z hlediska času na krátkodobé a dlouhodobé, a to odlišně. Zákon č. 563/1991 Sb. posuzuje krátkodobost a dlouhodobost ve vztahu ke vzniku účetního případu, kdy kritériem je 1 rok. Vyhláška č. 410/2009 Sb. uvádí, že krátkodobé podmíněné pohledávky a ostatní krátkodobá podmíněná aktiva, krátkodobé podmíněné závazky a ostatní krátkodobá podmíněná pasiva se oceňují v předpokládané výši pohledávek a aktiv, resp. závazků a pasiv, které mohou vzniknout za stanovených podmínek do konce účetního období. Dlouhodobé podmíněné závazky a pohledávky se oceňují v předpokládané výši pohledávek a závazků, které mohou vzniknout po konci účetního období. Jelikož se jedná o vykázání těchto položek ke konci účetního období, nelze v účetní závěrce vykázat na krátkodobých podrozvahových účtech žádné zůstatky. Krátkodobé podmíněné pohledávky a závazky by měly být vykázány v mezitímních účetních závěrkách.

4.2 Budoucí vývoj účetnictví státu

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007 bylo schváleno vytvoření jednotného účetnictví státu, tedy účetnictví na aktuálním principu účtování, které představuje vytvoření moderního systému, jenž zajistí efektivní řízení hospodaření státu.

Mezi základní cíle pro vytvoření účetnictví státu patří vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a sestavení účetních výkazů za Českou republiku. První krok k dosažení tohoto cíle, tj. zprovoznění základních modulů státní pokladny, byl učiněn. Státní pokladna je tvořena 4 základními moduly. Modul centrální systém účetních informací státu – CSÚIS byl zprovozněn jako první a slouží ke sběru účetních informací a účetních a finančních výkazů jednotlivých vybraných účetních jednotek. Druhým zprovozněným modulem je rozpočtový informační systém pro přípravu rozpočtu – RISPR, který slouží k přípravě rozpočtu pro následující rozpočtový rok, i pro přípravu rozpočtu ve střednědobém a dlouhodobém výhledu. Modul rozpočtový informační systém realizace rozpočtu – RISRE poskytuje informaci o tom, jak bude v daný okamžik zatížen státní rozpočet a jak je v daný okamžik čerpán rozpočet. Poslední modul, manažerský informační systém - MIS-RIS, spojuje informace z CSÚIS a RISRE, umožňuje porovnat informace o čerpání rozpočtu s účetním a finančními výkazy vybraných účetních jednotek státu.

Dalším krokem pro získávání informací o finanční a hospodářské situaci státu je konsolidace všech vybraných účetních jednotek. Účetní konsolidace představuje proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Sestavování těchto účetních výkazů bude probíhat metodou postupné konsolidace, která spočívá v rozdělení konsolidačního celku Česká republika na několik nižších úrovní. Účetní výkazy za dílčí konsolidační celky státu jsou postupně od nejnižší úrovně konsolidovány na vyšší úrovni. Sestavování účetních výkazů za jednotlivé konsolidační celky státu umožňuje následnou analytickou a rozborovou činnost, a to na jakékoliv úrovni.²⁷

Získaná konsolidovaná data a jejich analýza poskytnou obraz o reálné hospodářské situaci státu a budou využita pro efektivnější, účelnější a hospodárnější nakládání s majetkem státu a jeho kontrolu. Prostřednictvím analýzy z konsolidovaných dat bude posíleno finanční a rozpočtové plánování tak, aby bylo zajištěno zdravé a dlouhodobě udržitelné hospodaření vládního a municipálního sektoru.²⁸

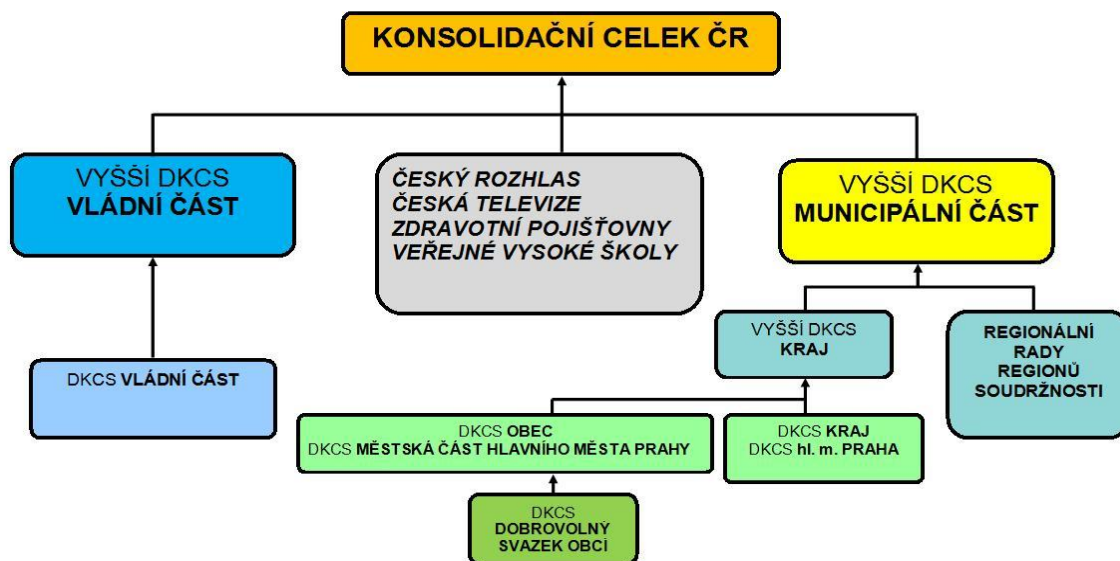
Vláda České republiky usnesením č. 868 ze dne 28. listopadu 2012 schválila provedení prvního sestavení konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu za účetní období roku 2014, a to v roce 2015. Dále vláda České republiky usnesením č. 798 ze dne 23. října 2013 schválila pokračovat v zapracování a standardizaci klíčových analytických ukazatelů do přípravné fáze rozpočtového procesu na rok 2015. Vyhlášku o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu) je teprve připravována.

Následující obrázek znázorňuje úrovně konsolidačních celků státu od nejnižší po nejvyšší za Českou republiku:

²⁷ Účetní konsolidace státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ucetni-konsolidace-statu-pruvodni-inform-14288>

²⁸ Základní teze účetní konsolidace státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/zakladni-informace>

Obrázek 1 - Konsolidační celek Česká republika



Zdroj: Základní teze účetní konsolidace státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/zakladni-informace>

5 Výsledky a diskuse

Vyhláška č. 410/2009 Sb. účinná od 1. 1. 2010 stanovovala obsahové vymezení některých syntetických účtů, jako položek účetní závěrky, uvedených ve směrné účtové osnově pro vybrané účetní jednotky. Obsahové vymezení 33 rozvahových účtů a 33 výsledkových účtů tato vyhláška neobsahovala. Pro tyto položky bylo nutné vycházet z ustanovení § 10, odst. 1 této vyhlášky, které stanovilo: „Nestanoví-li příslušné ustanovení této vyhlášky jinak, obsahové vymezení jednotlivých položek účetní závěrky vychází z názvu dané položky, jejího systematického zařazení v příslušné části účetní závěrky a případně z obvyklého způsobu užití příslušného syntetického účtu“. Dále stanovila tato vyhláška řadu přechodných ustanovení odkládajících účinnost některých jejích ustanovení.

Vybrané účetní jednotky měly pro rok 2010 k dispozici 4 účetní standardy, a to ČÚS č. 701 „Účty a zásady účtování na účtech“, ČÚS č. 702 „Otevírání a uzavírání účetních knih“, který obsahuje převodový můstek umožňující převod zůstatků syntetických účtů platných před 1. 1. 2010 na syntetické účty nové směrné účtové osnovy, ČÚS č. 703 „Transfery“ a ČÚS č. 704 „Fondy účetní jednotky“. Tyto účetní standardy byly zveřejněny 31. 12. 2009 a původní standardy č. 501 až 522 účinné do 31. 12. 2009 nahradily jen částečně, ačkoliv zákon č. 563/1991 Sb. stanoví vybraným účetním jednotkám povinnost se Českými účetními standardy řídit.

Proto lze konstatovat, že pro rok 2010 neexistovaly závazné účetní postupy pro velké množství účetních operací. Nebyla upravena oblast dlouhodobého majetku, zásob, zúčtovacích vztahů (s výjimkou transferů), vlastního jmění, nákladů a výnosů. Kromě toho byly účetní standardy neúplné a ze strany Ministerstva financí byla již v průběhu roku 2010 avizována nutnost jejich další úpravy.

Vzhledem k datu vydání nových předpisů a rozsahu změn měly organizační složky státu jen omezený čas na seznámení se a implementaci nových předpisů do svých účetních systémů (viz kapitola 3.2). Zákon č. 563/1991 Sb. a vyhláška č. 410/2009 Sb. a č. 383/2009 Sb. byly v závěru prosince roku 2010 novelizovány, přičemž některé novelizace měly dopad na způsob účtování a vykazování OSS v účetním období roku 2010 (např. problematika drobného dlouhodobého majetku, podrozvahových účtů).

Vypovídací schopnost účetních výkazů, tj. rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy a finančních výkazů před rokem 2010 byla do značné míry omezená. Státní

rozpočet se soustředil zejména na tvorbu finančních výkazů, které sumarizovaly příjmy a výdaje příslušné účetní jednotky, přičemž účetní výkazy byly zatlačeny do pozadí. Účetní výkazy nepodávaly běžným uživatelům srozumitelné a čitelné informace o hospodaření účetní jednotky a o stavu jejích závazků a pohledávek. Nebyly přesným podkladem pro rozhodování a řízení. V případě účetnictví roku 2009, které bylo založeno na rozpočtovém principu, byly výnosy rozpočtovými příjmy, náklady existovaly v omezené míře (řada nákladů se ztotožňovala s rozpočtovými výdaji) a nebrala se v úvahu jejich věcná a časová souvislost.

Zveřejněné postupy účtování byly v rozporu s platnou legislativou (např. účtování o drobném dlouhodobém majetku, závěrkové operace, přecenění na reálnou hodnotu apod.) a některá ustanovení nových právních předpisů projevila jako značně problematická. Proto byl zákon č. 563/1991 Sb. a vyhlášky č. 410/2009 Sb. a č. 383/2009 Sb. v závěru prosince 2010 novelizovány.

6 Závěr

Diplomová práce měla za cíl ověřit, zda reforma účetnictví státu vede ke zlepšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví u organizační složky státu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR.

Oproti roku 2009 byla zavedena řada změn, které mají za cíl vytvořit účetnictví založené na akruálním principu účtování, jenž je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku a zlepšit jeho vypovídací schopnost.

Elektronizace a digitalizace účetních záznamů navazuje na zavedení on-line systému státní pokladny a slouží k vytvoření vhodných podmínek pro zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a sjednocení účetních a finančních výkazů všech vybraných účetních jednotek státu.

V návaznosti na účetní reformu byla zavedena řada účetních metod jako akruální princip účtování, časové rozlišení, vytváření rezerv, vytváření opravných položek, odpisování majetku, nové způsoby oceňování (např. reálnou hodnotou nebo 1 Kč), které se v účetnictví organizačních složek státu dosud nepoužívaly a které by měly vést ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů a dosažení vytyčených cílů, ale vzhledem k nedostačující právní úpravě, případně navzájem si odporující právní úpravě, nebylo cílů plně dosaženo a informace obsažené v účetních výkazech byly zkreslené a pro konečné uživatele účetních výkazů těžko interpretovatelné.

V dalších letech účetní reformy byly jednotlivé problémy postupně odstraňovány a zároveň jsou odhalovány další problematické oblasti a nedostatky, které je nutno odstranit, proto jsou neustále novelizovány právní předpisy upravující problematiku účetnictví státu. Tyto novelizace znamenají pravidelné změny v účetních postupech, nové nastavování softwaru, časovou a finanční náročnost.

Je připravena řada nástrojů, která umožní lepší posouzení finanční a hospodářské situace vybrané účetní jednotky. Nejsou však plně funkční, protože stále platí právní předpisy založené na rozpočtovém principu a je zachováno oddělení rozpočtové oblasti od účetnictví. Většina právních norem je zveřejňována a schvalována na poslední chvíli a neumožňuje vybraným účetním jednotkám připravit se na chystané změny včas. Také metodická podpora ze strany ministerstva financí není dostatečná.

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, základním cílem spojeným se zavedením účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Prvním krokem, vedoucím k dosažení tohoto cíle, bylo zprovoznění základních modulů státní pokladny. Dalším plánovaným krokem je konsolidace všech vybraných účetních jednotek.

Předpokládá se, že konsolidace bude probíhat prostřednictvím výkazu Pomocný analytický přehled, který je upraven vyhláškou č. 383/2009 Sb. Pomocný analytický přehled v současnosti sleduje jednotlivé syntetické účty směrné účtové osnovy v detailním členění, a to podle účelu a podle jednotlivých partnerů (dle IČ), a je předáván do státní pokladny v termínech shodných s termíny předávání účetních výkazů. Informace z tohoto výkazu zatím využívá pouze Český statistický úřad, ale po jeho rozšíření by se měl stát základem konsolidace účetních výkazů za Českou republiku.

Novelizace vyhlášky č. 383/2009 Sb. vyhláškou č. 472/2013 Sb. z konce roku 2013 již rozšířila Pomocný analytický přehled pro potřeby konsolidace. Dále je nutné vydat konsolidační vyhlášku jako právní oporu konsolidace, co nejvíce sjednotit účetní postupy vybraných účetních jednotek a zajistit vydání technického manuálu upravujícího softwarové zpracování konsolidace. Poté budou moci jednotlivé dílčí konsolidační celky provést konsolidaci svých zřizovaných účetních jednotek a Ministerstvo financí pak konsolidaci dílčích konsolidačních celků do účetních výkazů za Českou republiku.

Aby účetní závěrka za Českou republiku podávala věrný a poctivý obraz účetnictví, bylo by třeba upravit účetními standardy všechny oblasti, pro které zatím není stanoven postup účtování. Problémem pro vybrané účetní jednotky jsou i neustálé novelizace a aktualizace právních předpisů a účetních standardů měnící již zavedené způsoby účtování. Bylo by vhodné případné novelizace vydávat s určitým časovým předstihem, aby daná účetní jednotka mohla přizpůsobit své softwarové nástroje a připravit se na nové způsoby účtování a vykazování včas.

Po odstranění všech problémů a sporných oblastí a po ukončení procesu postupné harmonizace ČÚS s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) by měla účetní závěrka za Českou republiku podávat věrný a poctivý obraz účetnictví.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Tištěné dokumenty

- LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 1. vyd. Praha: ICU, 2011, 411 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-72-5.
- NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, 2011, 167 s. ISBN 978-802-4517-971.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 100 postupů účtování*. Olomouc: Anag, 2010. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-594-8.
- Česká republika. Usnesení vlády České republiky č. 561/2007 ze dne 23. května 2007 k vytvoření účetnictví státu.
- Česká republika. Vyhláška č. 114/2002 Sb. ze dne 27. března 2002 o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika. Vyhláška č. 505/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika. Vyhláška č. 383/2009 Sb. ze dne 10. listopadu 2009, o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).
- Česká republika. Vyhláška č. 410/2009 Sb. ze dne 25. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
- Česká republika. Vyhláška č. 270/2010 Sb. ze dne 8. září 2010, o inventarizaci majetku a závazků.
- Česká republika. Vyhláška č. 435/2010 ze dne 23. prosince 2010, kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

- Česká republika. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 31. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika. Zákon č. 593/1992 Sb. ze dne 31. prosince 1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika. Zákon č. 218/2000 Sb. ze dne 31. prosince 2000 o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika. Zákon č. 304/2008 Sb. ze dne 17. července 2008, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony.
- Česká republika. Zákon č. 239/2012 Sb. ze dne 14. června 2012, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

7.2 Elektronické dokumenty

- Finanční zpravodaj číslo 11-12/2/2003. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2003 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2003/financni-zpravodaj-cislo-11-1222003-1642>.
- Legislativní dokumenty 2008. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2008 [cit. 2014-03-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2008/novela-zakona-o-ucetnictvi-c-304-2008-sb-3189>.
- Účetní konsolidace státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/ucetni-konsolidace-statu-pruvodni-inform-14288>.
- Základní informace. *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* [online]. 2014 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/ministerstvo/zakladni-informace>.
- Základní informace - Účetnictví státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2009 [cit. 2014-03-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>.

- Základní teze účetní konsolidace státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/zakladni-informace>.
- Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2010. *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* [online]. 2011 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/skolstvi-v-cr/ekonomika-skolstvi/zavrecny-ucet-kapitoly-msmt-za-rok-2010>.

8 Přílohy

Seznam příloh

Příloha 1	Seznam tabulek
Příloha 2	Seznam obrázků
Příloha 3	Seznam použitých zkratk
Příloha 4	Rozvaha organizační složky státu (pro r. 2010)
Příloha 5	Výkaz zisku a ztráty organizační složky státu (pro r. 2010)
Příloha 6	Směrná účtová osnova (pro r. 2010)
Příloha 7	Uspořádání a označování položek rozvahy (pro r. 2009)
Příloha 8	Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty (pro r. 2009)
Příloha 9	Směrná účtová osnova (pro r. 2009)

Příloha 1 – Seznam tabulek

Tabulka 1 - Termíny pro předávání účetních výkazů v roce 2010	17
Tabulka 2 - Fázování účetních metod	22
Tabulka 3 - Uspořádání rozvahy v roce 2009	33
Tabulka 4 - Uspořádání výkazu zisku a ztráty v roce 2009	33
Tabulka 5 - Pravidlo pro použití účetní metody – aplikace aktuálního principu	45
Tabulka 6 - Uspořádání aktiv v rozvaze v roce 2010	46
Tabulka 7 - Uspořádání výkazu zisku a ztráty v roce 2010	46
Tabulka 8 - Porovnání účtových tříd v roce 2009 a 2010	49
Tabulka 9 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku v roce 2009	50
Tabulka 10 - Účtování o pořízení dlouhodobého majetku v roce 2010	50
Tabulka 11 - Účtování o pořízení dlouhodobého drobného majetku v roce 2009	51
Tabulka 12 - Účtování o pořízení dlouhodobého drobného majetku v roce 2010	52
Tabulka 13 - Účtování o technickém zhodnocení v roce 2009	53
Tabulka 14 - Účtování o technickém zhodnocení v roce 2010	53
Tabulka 15 - Účtování zásob způsobem B v roce 2009	54
Tabulka 16 - Účtování zásob způsobem B v roce 2010	55
Tabulka 17 - Účtování o limitech v roce 2009	56
Tabulka 18 - Účtování o rozpočtových příjmech v roce 2009	56
Tabulka 19 - Účtování o poskytovaných dotacích v roce 2009	57
Tabulka 20 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – příklad část. I	58
Tabulka 21 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – příklad část II	59
Tabulka 22 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2010 – odvod vratek na MF	59
Tabulka 23 - Účtování dotací ze státního rozpočtu v roce 2013 a 2014	59
Tabulka 24 - Porovnání uspořádání nákladů ve výkazu zisku a ztráty	61
Tabulka 25 - Uspořádání výnosů ve výkazu zisku a ztráty v roce 2009	62
Tabulka 26 - Uspořádání výnosů ve výkazu zisku a ztráty v roce 2010	62
Tabulka 27 - Příklady účtování na účtu 901 „Fond dlouhodobého majetku“ v roce 2009	62
Tabulka 28 - Základní schéma účtování na účtu FKSP v roce 2009	64
Tabulka 29 - Účtování na účtu rezervního fondu v roce 2009	64
Tabulka 30 - Základní schéma účtování na účtu FKSP v roce 2010	65
Tabulka 31 - Základní schéma účtování na účtu rezervního fondu v roce 2010	66
Tabulka 32 - Přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu	66

Tabulka 33 - Postup MŠMT při změně metody odpisování k 31. 12. 2011	67
Tabulka 34 - Účtování o tvorbě opravných položek v roce 2010.....	68
Tabulka 35 - Účtování o vyřazení pohledávky v roce 2010	68

Příloha 2 – Seznam obrázků

Obrázek 1 - Konsolidační celek Česká republika	73
--	----

Příloha 3 – Seznam použitých zkratk

BÚ	Běžný účet
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČR	Česká republika
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard/České účetní standardy
D	Dal
DM	Dlouhodobý majetek
EU	Evropská unie
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
MD	Má dáti
MF	Ministerstvo financí
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
OSS	Organizační složka státu
PO	Příspěvková organizace
RF	Rezervní fond
SF	Státní fond/Státní fondy
SR	Státní rozpočet
TZ	Technické zhodnocení
ÚSC	Územně samosprávný celek

Příloha 4 – Rozvaha organizační složky státu (pro r. 2010) – část II

Příloha č. 1 - Rozvaha	
ORGANIZAČNÍ SLOŽKY STÁTU	
Název, sídlo, právní forma a předmět činnosti účetní jednotky, IČ	
sestavená k	
(v tis. Kč)	

Číslo položky	Název položky	Symetrický účet	OBDOBÍ	
			1	2
			BĚŽNÉ	MINULÉ
PASIVA CELKEM			součet C. a D.	součet C. a D.
C. Vlastní kapitál			součet C. I. až C. III.	součet C. I. až C. III.
I. Jméni účetní jednotky a upravující položky			součet C. I.1. až C. I.8.	součet C. I.1. až C. I.8.
1.	Jméni účetní jednotky	401		
2.	Fondy privatizace	402		
3.	Dotace na pořízení dlouhodobého majetku	403		
4.	Agregované příjmy a výdaje minulých let	404		
5.	Kurzové rozdíly	405		
6.	Oceňovací rozdíly při změně metody	406		
7.	Jiné oceňovací rozdíly	407		
8.	Opotavby cizích minulých období	408		
II. Fondy účetní jednotky			součet C. II.1. až C. II.6.	součet C. II.1. až C. II.6.
2.	Fond kulturních a sociálních potřeb	412		
3.	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	413		
4.	Rezervní fond z ostatních titulů	414		
6.	Ostatní fondy	419		
III. Výsledek hospodaření			součet C. III.1. až C. III.3.	součet C. III.1. až C. III.3.
1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	493		
3.	Nerozdělený zisk, neutrazená ztráta minulých let	432		
D. Cizí zdroje			součet D. I. až D. IV.	součet D. I. až D. IV.
I. Výdajové účty rozpočtového hospodaření			= D. I.1.	= D. I.1.
1.	Zvláštní výdajový účet	223		
II. Rezervy			= D. II.1.	= D. II.1.
1.	Rezervy	441		
III. Dlouhodobé závazky			součet D. III.1. až D. III.9.	součet D. III.1. až D. III.9.
1.	Dlouhodobé úvěry	451		
2.	Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	452		
3.	Vydané dlouhodobé dluhopisy	453		
4.	Závazky z pronájmu	454		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	455		
6.	Dlouhodobé závazky z ručení	456		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	457		
8.	Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	458		
9.	Ostatní dlouhodobé závazky	459		
IV. Krátkodobé závazky			součet D. IV.1. až D. IV.34.	součet D. IV.1. až D. IV.34.
1.	Krátkodobé úvěry	281		
2.	Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	282		
3.	Vydané krátkodobé dluhopisy	283		
4.	Jiné krátkodobé příjčky	289		
5.	Dodavatelé	321		
6.	Směnky k úhradě	322		
7.	Závazky z dávek sociálního zabezpečení	323		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	324		
9.	Závazky z dělené správy a kaucí	325		
10.	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	326		
11.	Přijaté zálohy daní	327		
12.	Závazky z výběru daní	328		
13.	Závazky ze sdílených daní	329		
14.	Zaměstnanci	331		
15.	Jiné závazky vůči zaměstnancům	333		
16.	Zúčtování s institucemi SZ a ZP	336		
17.	Daň z příjmů	341		
18.	Jiné přímé daně	342		
19.	Daň z přidané hodnoty	343		
20.	Jiné daně a poplatky	345		
21.	Závazky ke státnímu rozpočtu	347		
22.	Závazky k rozpočtům územních samosprávních celků	349		
24.	Krátkodobé závazky z ručení	362		
25.	Pevné termínové operace a opce	363		
26.	Závazky z neukončených finančních operací	364		
27.	Závazky z finančního zajištění	366		
28.	Závazky z upsatých nespacených cenných papírů a podílů	368		
29.	Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	372		
30.	Přijaté zálohy na dotace	374		
31.	Výdaje příštích období	383		
32.	Výnosy příštích období	384		
33.	Dohadné účty pasivní	389		
34.	Ostatní krátkodobé závazky	378		

Okamžik sestavení:

Podpisový záznam:

Příloha 6 – Směrná účtová osnova (pro r. 2010) – část I

Částka 133

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Strana 6923

Příloha č. 7 vyhlášky - Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Povolenky na emise a preferenční limity
- 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Kulturní předměty

Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

- 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 - Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 044 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku
- 045 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

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

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky osobám ve skupině
- 067 - Jiné dlouhodobé půjčky
- 068 - Termínované vklady dlouhodobé
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Strana 6924

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Částka 133

Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky

Účtová skupina 11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky

Účtová skupina 13 - Zboží a ostatní zásoby

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě
- 138 - Zboží na cestě
- 139 - Ostatní zásoby

Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 152 - Opravné položky k software
- 153 - Opravné položky k ocenitelným právům
- 154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
- 155 - Opravné položky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 156 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 157 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 161 - Opravné položky k pozemkům
- 162 - Opravné položky ke kulturním předmětům
- 163 - Opravné položky ke stavbám
- 164 - Opravné položky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 165 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 166 - Opravné položky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 167 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- 168 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

- 171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
- 172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
- 173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držným do splatnosti
- 174 - Opravné položky k půjčkám osobám ve skupině
- 175 - Opravné položky k jiným dlouhodobým půjčkám
- 176 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
- 177 - Opravné položky k pořizovanému dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová skupina 18 - Opravné položky k zásobám

- 181 - Opravné položky k materiálu
- 182 - Opravné položky k nedokončené výrobě
- 183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
- 184 - Opravné položky k výrobkům
- 185 - Opravné položky ke zboží
- 186 - Opravné položky k ostatním zásobám

Účtová skupina 19 - Opravné položky k pohledávkám

- 191 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 192 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
- 193 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám
- 194 - Opravné položky k odběratelům
- 195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 196 - Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek
- 197 - Opravné položky k pohledávkám za účastníky sdružení
- 198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
- 199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

Příloha 6 – Směrná účtová osnova (pro r. 2010) – část II

Částka 133

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Strana 6925

Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Účtová skupina 22 - Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů

- 222 - Příjmový účet organizačních složek státu
- 223 - Zvláštní výdajový účet
- 224 - Běžné účty státních fondů
- 225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu

Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků

- 231 - Základní běžný účet územních samosprávných celků
- 236 - Běžné účty fondů územních samosprávných celků

Účtová skupina 24 - Ostatní bankovní účty

- 241 - Běžný účet
- 243 - Běžný účet FKSP
- 244 - Termínované vklady krátkodobé
- 245 - Jiné běžné účty
- 247 - Účty spravovaných prostředků
- 248 - Souhrnné účty
- 249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

Účtová skupina 25 - Krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 256 - Jiné cenné papíry

Účtová skupina 26 - Peníze

- 261 - Pokladna
- 262 - Peníze na cestě
- 263 - Ceniny

Účtová skupina 28 - Krátkodobé úvěry a půjčky

- 281 - Krátkodobé úvěry
- 282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
- 283 - Vydané krátkodobé dluhopisy
- 289 - Jiné krátkodobé půjčky

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti
- 316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
- 317 - Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
- 318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek
- 319 - Pohledávky ze sdílených daní

Strana 6926

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Částka 133

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 323 - Závazky z dávek sociálního zabezpečení
- 324 - Krátkodobé přijaté zálohy
- 325 - Závazky z dělené správy a kaucí
- 326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé
- 327 - Přijaté zálohy daní
- 328 - Závazky z výběru daní
- 329 - Závazky ze sdílených daní

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Jiné přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Jiné daně a poplatky
- 346 - Pohledávky za státním rozpočtem
- 347 - Závazky ke státnímu rozpočtu
- 348 - Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků
- 349 - Závazky k rozpočtům územních samosprávných celků

Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky k účastníkům sdružení

- 351 - Pohledávky za účastníky sdružení
- 352 - Závazky k účastníkům sdružení

Účtová skupina 36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací

- 361 - Krátkodobé pohledávky z ručení
- 362 - Krátkodobé závazky z ručení
- 363 - Pevné termínové operace a opce
- 364 - Závazky z neukončených finančních operací
- 365 - Pohledávky z finančního zajištění
- 366 - Závazky z finančního zajištění
- 367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů
- 368 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů

Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

- 371 - Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 372 - Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 373 - Poskytnuté zálohy na dotace
- 374 - Přijaté zálohy na dotace
- 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
- 378 - Ostatní krátkodobé závazky

Účtová skupina 38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty

- 395 - Vnitřní zúčtování
- 396 - Spojovací účet při sdružení

Příloha 6 – Směrná účtová osnova (pro r. 2010) – část III

Částka 133

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Strana 6927

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

Účtová skupina 40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky

- 401 - Jmění účetní jednotky
- 402 - Fond privatizace
- 403 - Dołace na pořízení dlouhodobého majetku
- 404 - Agregované příjmy a výdaje minulých let
- 405 - Kursové rozdíly
- 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy chyb minulých období

Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky

- 411 - Fond odměn
- 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb
- 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
- 414 - Rezervní fond z ostatních titulů
- 416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond
- 419 - Ostatní fondy

Účtová skupina 43 - Výsledky hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

Účtová skupina 44 - Rezervy

- 441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

- 451 - Dlouhodobé úvěry
- 452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 453 - Vydané dluhopisy
- 454 - Závazky z pronájmu
- 455 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 456 - Dlouhodobé závazky z ručení
- 457 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 458 - Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 459 - Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky

- 462 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 464 - Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů
- 465 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy
- 466 - Dlouhodobé pohledávky z ručení
- 468 - Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky

Účtová skupina 49 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

- 491 - Počáteční účet rozvahy
- 492 - Konečný účet rozvahy
- 493 - Výsledek hospodaření běžného účetního období
- 499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Strana 6928

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Částka 133

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

Účtová skupina 51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

Účtová skupina 52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 523 - Náklady z dávek sociálního zabezpečení
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Jiné sociální pojištění
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Jiné sociální náklady

Účtová skupina 53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Jiné daně a poplatky
- 539 - Vratky daní z nadměrných odpočtů

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

- 541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 542 - Jiné pokuty a penále
- 543 - Dary
- 544 - Prodaný materiál
- 547 - Manka a škody
- 548 - Tvorba fondů
- 549 - Ostatní náklady z činnosti

Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

- 551 - Odpisy dlouhodobého majetku
- 552 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku
- 553 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku
- 554 - Prodané pozemky
- 555 - Tvorba a zúčtování rezerv
- 556 - Tvorba a zúčtování opravných položek
- 557 - Náklady z odepsaných pohledávek

Účtová skupina 56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíl
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění reálnou hodnotou
- 569 - Ostatní finanční náklady

Účtová skupina 57 - Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů

- 571 - Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu
- 572 - Náklady na nároky na prostředky rozpočtů územních samosprávných celků
- 573 - Náklady na nároky na prostředky státních fondů
- 574 - Náklady na ostatní nároky

Účtová skupina 58 - Náklady ze sdílených daní

- 581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní
- 586 - Náklady ze sdílených majetkových daní
- 588 - Náklady ze sdílené daně silniční

Účtová skupina 59 - Daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů

Příloha 6 – Směrná účtová osnova (pro r. 2010) – část IV

Částka 133

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Strana 6929

Účtová třída 6 - Výnosy

Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží

- 601 - Výnosy z prodeje vlastních výrobků
- 602 - Výnosy z prodeje služeb
- 603 - Výnosy z pronájmu
- 604 - Výnosy z prodaného zboží
- 605 - Výnosy ze správních poplatků
- 606 - Výnosy z místních poplatků
- 607 - Výnosy ze soudních poplatků
- 609 - Jiné výnosy z vlastních výkonů

Účtová skupina 61 - Změny stavu zásob

- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovarů
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu ostatních zásob

Účtová skupina 62 - Aktivace

- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitroorganizačních služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Účtová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatků

- 631 - Výnosy z daně z příjmů fyzických osob
- 632 - Výnosy z daně z příjmů právnických osob
- 633 - Výnosy ze sociálního pojištění
- 634 - Výnosy z daně z přidané hodnoty
- 635 - Výnosy ze spotřebních daní
- 636 - Výnosy z majetkových daní
- 637 - Výnosy z energetických daní
- 638 - Výnosy z daně silniční
- 639 - Výnosy z ostatních daní a poplatků

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

- 641 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 642 - Jiné pokuty a penále
- 643 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 644 - Výnosy z prodeje materiálu
- 645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
- 646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
- 647 - Výnosy z prodeje pozemků
- 648 - Čerpání fondů
- 649 - Ostatní výnosy z činnosti

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

- 661 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 669 - Ostatní finanční výnosy

Účtová skupina 67 - Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávních celků a státních fondů

- 671 - Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu
- 672 - Výnosy z nároků na prostředky rozpočtů územních samosprávních celků
- 673 - Výnosy z nároků na prostředky státních fondů
- 674 - Výnosy z ostatních nároků

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní

- 681 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 682 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 684 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 685 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní
- 686 - Výnosy ze sdílených majetkových daní
- 688 - Výnosy ze sdílené daně silniční

Strana 6930

Sbírka zákonů č. 410 / 2009

Částka 133

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Účtová skupina 90 - Majetek účetní jednotky

- 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 903 - Ostatní majetek

Účtová skupina 91 - Odepsané pohledávky a závazky

- 911 - Odepsané pohledávky
- 912 - Odepsané závazky

Účtová skupina 92 - Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

- 921 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 922 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 923 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 924 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 925 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- 926 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

Účtová skupina 93, 94 a 95 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva

- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 949 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 951 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

- 961 - Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv
- 962 - Dlouhodobé podmíněné závazky z leasingových smluv
- 963 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu
- 964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu
- 965 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 967 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů
- 968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 985 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 986 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

Účtová skupina 99 - Vyrovnávací účty

- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Příloha 7 – Uspořádání a označování položek rozvahy (pro r. 2009) – část I

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9859

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 505/2002 Sb.

USPOŘÁDÁNÍ A OZNAČOVÁNÍ POLOŽEK ROZVAHY (BALANCE)

Název položky	účet	položka číslo
A K T I V A		
A. Stálá aktiva		1
součet položek 9+15+26+33+41		
1. Dlouhodobý nehmotný majetek		
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	(012)	2
Software	(013)	3
Ocenitelná práva	(014)	4
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	(018)	5
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	(019)	6
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	(041)	7
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	(051)	8
Dlouhodobý nehmotný majetek celkem		9
součet položek 2 až 8		
2. Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku		
Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	(072)	10
Oprávky k softwaru	(073)	11
Oprávky k ocenitelným právům	(074)	12
Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku	(078)	13
Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	(079)	14
Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku celkem		15
součet položek 10 až 14		
3. Dlouhodobý hmotný majetek		
Pozemky	(031)	16
Umělecká díla a předměty	(032)	17
Stavby	(021)	18
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	(022)	19
Pěstitelské celky trvalých porostů	(025)	20
Základní stádo a tažná zvířata	(026)	21
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	(028)	22
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	(029)	23
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	(042)	24
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	(052)	25
Dlouhodobý hmotný majetek celkem		26
součet položek 16 až 25		
4. Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku		
Oprávky ke stavbám	(081)	27
Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	(082)	28
Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	(085)	29
Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům	(086)	30
Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	(088)	31

Strana 9860

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku	(089)	32
Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku celkem		33
součet položek 27 až 32		
5. Dlouhodobý finanční majetek		
Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	(061)	34
Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	(062)	35
Dlužné cenné papíry držené do splatnosti	(063)	36
Půjčky osobám ve skupině	(066)	37
Ostatní dlouhodobé půjčky	(067)	38
Ostatní dlouhodobý finanční majetek	(069)	39
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	(043)	40
Dlouhodobý finanční majetek celkem		41
součet položek 34 až 40		
B. Oběžná aktiva		42
součet položek 51 + 75 + 89 + 119 + 124		
1. Zásoby		
Materiál na skladě	(112)	43
Pořízení materiálu a Materiál na cestě	(111 nebo 119)	44
Nedokončená výroba	(121)	45
Polotovary vlastní výroby	(122)	46
Výrobky	(123)	47
Zvířata	(124)	48
Zboží na skladě	(132)	49
Pořízení zboží a Zboží na cestě	(131 nebo 139)	50
Zásoby celkem		51
součet položek 43 až 50		
2. Pohledávky		
Odběratelé	(311)	52
Směnky k inkasu	(312)	53
Pohledávky za eskontované cenné papíry	(313)	54
Poskytnuté provozní zálohy	(314)	55
Pohledávky za rozpočtové příjmy	(315)	56
Ostatní pohledávky	(316)	57
součet položek 52 až 57		58
Pohledávky k účastníkům sdružení	(358)	59
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	(336)	60
Daň z příjmů	(341)	61
Ostatní přímé daně	(342)	62
Daň z přidané hodnoty	(343)	63
Ostatní daně a poplatky	(345)	64
Pohledávky z pevných termínových operací	(373)	65
součet položek 61 až 64		66
Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem	(346)	67
Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků	(348)	68

Příloha 7 – Uspořádání a označování položek rozvahy (pro r. 2009) – část II

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9861

součet položek 67 a 68		69
Pohledávky za zaměstnanci	(335)	70
Pohledávky z emitovaných dluhopisů	(375)	71
Jiné pohledávky	(378)	72
Opravná položka k pohledávkám	(391)	73
součet položek 70 až 73		74
Pohledávky celkem		75
součet položek 58 + 59 + 60 + 65 + 66 + 69 + 74		
3. Finanční majetek		
Pokladna	(261)	76
Peníze na cestě	(+/-262)	77
Ceniny	(263)	78
součet položek 76 až 78		79
Běžný účet	(241)	80
Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb	(243)	81
Ostatní běžné účty	(245)	82
součet položek 80 až 82		83
Majetkové cenné papíry k obchodování	(251)	84
Dlužné cenné papíry k obchodování	(253)	85
Ostatní cenné papíry	(256)	86
Pořízení krátkodobého finančního majetku	(259)	87
součet položky 84 až 87		88
Finanční majetek celkem		89
součet položek 79 + 83 + 88		
4. Prostředky rozpočtového hospodaření		
Základní běžný účet	(231)	90
Vkladový výdajový účet	(232)	91
Příjmový účet	(235)	92
Běžné účty peněžních fondů	(236)	93
Běžné účty státních fondů	(224)	94
Běžné účty finančních fondů	(225)	95
součet položek 90 až 95		96
Poskytnuté dotace organizačním složkám státu	(202)	97
Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu	(212)	98
Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím	(203)	99
Poskytnuté dotace ostatním subjektům	(204)	100
Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím	(213)	101
Poskytnuté dotace ostatním subjektům	(214)	102
součet položek 97 až 102		103
Poskytnuté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	(271)	104
Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím	(273)	105
Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům	(274)	106
Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím	(275)	107
Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám	(277)	108

Strana 9862

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

součet položek 104 až 108		109
Limity výdajů	(221)	110
Zúčtování výdajů územních samosprávných celků	(218)	111
Materiální náklady	(410)	112
Služby a náklady nevýrobní povahy	(420)	113
Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	(430)	114
Mzdové a ostatní osobní náklady	(440)	115
Dávky sociálního zabezpečení	(450)	116
Manka a škody	(460)	117
součet položek 112 až 117		118
Prostředky rozpočt.hospodaření celkem		119
součet položek 96 + 103 + 109 + 110 + 111 + 118		
5. Přechodné účty aktivní		
Náklady příštích období	(381)	120
Příjmy příštích období	(385)	121
Kurzové rozdíly aktivní	(386)	122
Dohadné účty aktivní	(388)	123
Přechodné účty aktivní celkem		124
součet položek 120 až 123		
ÚHRN AKTIV		125
součet položek 1 + 42		
P A S I V A		
C. Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv celkem		126
součet položky 130 + 131 + 138 + 141 + 151 + 158		
1. Majetkové fondy		
Fond dlouhodobého majetku	(901)	127
Fond oběžných aktiv	(902)	128
Fond hospodářské činnosti	(903)	129
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	(+/- 909)	130
Majetkové fondy celkem		131
součet položek 127 až 129		
2. Finanční a peněžní fondy		
Fond odměn	(911)	132
Fond kulturních a sociálních potřeb	(912)	133
Fond rezervní	(914)	134
Fond reprodukce majetku	(916)	135
Peněžní fondy	(917)	136
Ostatní finanční fondy	(918)	137
Finanční a peněžní fondy celkem		138
součet položek 132 až 137		
3. Zvláštní fondy organizačních složek státu		
Státní fondy	(921)	139
Ostatní zvláštní fondy	(922)	140
Zvláštní fondy organizačních složek státu celkem		141
součet položek 139 a 140		

Příloha 7 – Uspořádání a označování položek rozvahy (pro r. 2009) – část III

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9863

Strana 9864

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

4. Zdroje krytí prostředků rozpočtového hospodaření					
Financování výdajů organizačních složek státu	(201)	142	Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů	(367)	173
Financování výdajů územních samosprávných celků	(211)	143	Závazky za účastníky sdružení	(368)	174
Bankovní účty k limitům organizačních složek státu	(223)	144	součet položek 173 a 174		175
Vyučtování rozp. příjmů z běžné činnosti organizačních složek státu	(205)	145	Zaměstnanci	(331)	176
Vyučtování rozp. příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků	(215)	146	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	(333)	177
Vyučtování rozpočtových příjmů z finančního majetku organizačních složek státu	(206)	147	součet položek 176 a 177		178
Vyučtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků	(216)	148	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	(336)	179
Zúčtování příjmů územních samosprávných celků	(217)	149	Daň z příjmů	(341)	180
Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	(272)	150	Ostatní přímé daně	(342)	181
Zdroje krytí prostředků rozpočt. hospodaření celkem		151	Daň z přidané hodnoty	(343)	182
součet položek 142 až 150			Ostatní daně a poplatky	(345)	183
5. Hospodářský výsledek			součet položek 180 až 183		184
a) z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a činnosti příspěvkových organizací			Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem	(347)	185
Hospodářský výsledek běžného účetního období	(+/-963)	152	Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků	(349)	186
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	(+/-932)	153	součet položek 185 a 186		187
Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení	(+/-931)	154	Jiné závazky	(379)	188
b) Převod zúčtování příjmů a výdajů z minulých let	(+/-933)	155	Krátkodobé závazky celkem		189
c) Saldo výdajů a nákladů	(+/-964)	156	součet položek 172 + 175 + 178 + 179 + 184 + 187 + 188		
d) Saldo příjmů a výnosů	(+/-965)	157	4. Bankovní úvěry a půjčky		
součet položek 152 až 157		158	Dlouhodobé bankovní úvěry	(951)	190
D. Cizí zdroje		159	Krátkodobé bankovní úvěry	(281)	191
součet položek 160 + 166 + 189 + 196 + 201			Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	(282)	192
1. Rezervy			Emitované krátkodobé dluhopisy	(283)	193
Rezervy zákonné	(941)	160	Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci)	(289)	194
2. Dlouhodobé závazky			součet položek 193 a 194		195
Emitované dluhopisy	(953)	161	Bankovní úvěry a půjčky celkem		196
Závazky z pronájmu	(954)	162	součet položek 190 + 191 + 192 + 195		
Dlouhodobé přijaté zálohy	(955)	163	5. Přechnodné účty pasivní		
Dlouhodobé směnky k úhradě	(958)	164	Výdaje příštích období	(383)	197
Ostatní dlouhodobé závazky	(959)	165	Výnosy příštích období	(384)	198
Dlouhodobé závazky celkem		166	Kurzové rozdíly pasivní	(387)	199
součet položek 161 až 165			Dohadné účty pasivní	(389)	200
3. Krátkodobé závazky			Přechnodné účty pasivní celkem		201
Dodavatelé	(321)	167	součet položek 197 až 200		
Směnky k úhradě	(322)	168	ÚHRN PASIV		202
Přijaté zálohy	(324)	169	součet položek 126 + 159		
Ostatní závazky	(325)	170			
Závazky z pevných termínových operací	(373)	171			
součet položek 167 až 171		172			

Příloha 8 – Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty (pro r. 2009)

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 505/2002 Sb.

USPOŘÁDÁNÍ A OZNAČOVÁNÍ PÓLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Název položky	účet	položka číslo
Spotřeba materiálu	(501)	1
Spotřeba energie	(502)	2
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	(503)	3
Prodané zboží	(504)	4
Opravy a udržování	(511)	5
Cestovné	(512)	6
Náklady na reprezentaci	(513)	7
Ostatní služby	(518)	8
Mzdové náklady	(521)	9
Zákonné sociální pojištění	(524)	10
Ostatní sociální pojištění	(525)	11
Zákonné sociální náklady	(527)	12
Ostatní sociální náklady	(528)	13
Daň silniční	(531)	14
Daň z nemovitostí	(532)	15
Ostatní daně a poplatky	(538)	16
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	(541)	17
Ostatní pokuty a penále	(542)	18
Odpis pohledávky	(543)	19
Úroky	(544)	20
Kurové ztráty	(545)	21
Dary	(546)	22
Manka a škody	(548)	23
Jiné ostatní náklady	(549)	24
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	(551)	25
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku	(552)	26
Prodané cenné papíry a podíly	(553)	27
Prodaný materiál	(554)	28
Tvorba zákonných rezerv	(556)	29
Tvorba zákonných opravných položek	(559)	30
Náklady celkem		31
součet položek 1 až 30		
Tržby za vlastní výrobky	(601)	32
Tržby z prodeje služeb	(602)	33
Tržby za prodané zboží	(604)	34
Změna stavu zásob nedokončené výroby	(611)	35
Změna stavu zásob polotovarů	(612)	36
Změna stavu zásob výrobků	(613)	37
Změna stavu zvířat	(614)	38
Aktivace materiálu a zboží	(621)	39
Aktivace vnitroorganizačních služeb	(622)	40

Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	(623)	41
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	(624)	42
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	(641)	43
Ostatní pokuty a penále	(642)	44
Platby za odepsané pohledávky	(643)	45
Úroky	(644)	46
Kurové zisky	(645)	47
Zúčtování fondů	(648)	48
Jiné ostatní výnosy	(649)	49
Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	(651)	50
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	(652)	51
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	(653)	52
Tržby z prodeje materiálu	(654)	53
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	(655)	54
Zúčtování zákonných rezerv	(656)	55
Zúčtování zákonných opravných položek	(659)	56
Příspěvky a dotace na provoz	(691)	57
Výnosy celkem		58
součet položek 32 až 57		
Hospodářský výsledek před zdaněním		59
rozdílné položek 58 - 31		
Daň z příjmů	(591)	60
Dodatečné odvody daně z příjmů	(595)	61
Hospodářský výsledek po zdanění		62
položka 59 - 60 - 61 (+/-)		

Příloha 9 – Směrná účtová osnova (pro r. 2009) – část I

Příloha č. 4 k vyhlášce č. 505/2002 Sb.

SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Základní stádo a tažná zvířata
- 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a předměty

Účtová skupina 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

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

- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Půjčky osobám ve skupině
- 067 – Ostatní dlouhodobé půjčky

069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

Účtová skupina 11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě

Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 124 – Zvířata

Účtová skupina 13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě
- 139 – Zboží na cestě

Účtová třída 2 – Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávných celků a rozpočtové a ostatní finanční účty

Účtová skupina 20 – Vztahy ke státnímu rozpočtu a k rozpočtu organizačních složek státu

Příloha 9 – Směrná účtová osnova (pro r. 2009) – část II

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9871

- 201 – Financování výdajů organizačních složek státu
- 202 – Poskytnuté dotace organizačním složkám státu
- 203 – Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím
- 204 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům
- 205 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti organizačních složek státu
- 206 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku organizačních složek státu

Účtová skupina 21 – Vztahy ke státnímu rozpočtu a k rozpočtu územních samosprávných celků

- 211 – Financování výdajů územních samosprávných celků
- 212 – Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu
- 213 – Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím
- 214 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům
- 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků
- 216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků
- 217 – Zúčtování příjmů územních samosprávných celků
- 218 – Zúčtování výdajů územních samosprávných celků

Účtová skupina 22 – Limity, běžné a bankovní účty organizačních složek státu

- 221 – Limity výdajů
- 223 – Bankovní účty k limitům organizačních složek státu
- 224 – Běžné účty státních fondů
- 225 – Běžné účty finančních fondů

Účtová skupina 23 – Bankovní účty organizačních složek státu a územních samosprávných celků

- 231 – Základní běžný účet
- 232 – Vkladový výdajový účet
- 235 – Příjmový účet
- 236 – Běžné účty peněžních fondů

Účtová skupina 24 – Ostatní bankovní účty

- 241 – Běžný účet
- 243 – Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb
- 245 – Ostatní běžné účty

Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 253 – Dlužné cenné papíry k obchodování

Strana 9872

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

- 256 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořízení krátkodobého finančního majetku

Účtová skupina 26 – Peníze

- 261 – Pokladna
- 262 – Peníze na cestě
- 263 – Ceniny

Účtová skupina 27 – Návrtné finanční výpomoci

- 271 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty
- 272 – Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty
- 273 – Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím
- 274 – Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům
- 275 – Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím
- 277 – Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám

Účtová skupina 28 – Krátkodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní krátkodobé závazky

- 281 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
- 283 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 289 – Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci)

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Účtová skupina 31 – Pohledávky

- 311 – Odběratelé
- 312 – Směnky k inkasu
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy
- 316 – Ostatní pohledávky

Účtová skupina 32 – Závazky

- 321 – Dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté zálohy
- 325 – Ostatní závazky

Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci

Příloha 9 – Směrná účtová osnova (pro r. 2009) – část III

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9873

- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Účtová skupina 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem
- 347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem
- 348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků
- 349 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků

Účtová skupina 35 – Pohledávky ke sdružení

- 358 – Pohledávky k účastníkům sdružení

Účtová skupina 36 – Závazky za účastníky sdružení a závazky z upsaných nespacených cenných papírů a podílů

- 367 – Závazky z upsaných nespacených cenných papírů a podílů
- 368 – Závazky za účastníky sdružení

Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky

- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky

Účtová skupina 38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 386 – Kursové rozdíly aktivní
- 387 – Kursové rozdíly pasivní
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

Účtová skupina 39 – Opravné položky k zúčtovacím vztahům, vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty

- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování

Strana 9874

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

- 396 – Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků

Účtová skupina 41 – Materiální náklady

- 410 – Materiální náklady

Účtová skupina 42 – Služby a náklady nevýrobní povahy

- 420 – Služby a náklady nevýrobní povahy

Účtová skupina 43 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám

- 430 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám

Účtová skupina 44 – Mzdové a ostatní osobní náklady

- 440 – Mzdové a ostatní osobní náklady

Účtová skupina 45 – Dávky sociálního zabezpečení

- 450 – Dávky sociálního zabezpečení

Účtová skupina 46 – Manka a škody

- 460 – Manka a škody

Účtová třída 5 – Náklady územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a náklady příspěvkových organizací

Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie
- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

Účtová skupina 51 – Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby

Účtová skupina 52 – Osobní náklady

- 521 – Mzdové náklady
- 524 – Zákonné sociální pojištění

Příloha 9 – Směrná účtová osnova (pro r. 2009) – část IV

Částka 174

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Strana 9875

- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

- 531 – Daň silniční
- 532 – Daň z nemovitostí
- 538 – Ostatní daně a poplatky

Účtová skupina 54 – Ostatní náklady

- 541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 542 – Ostatní pokuty a penále
- 543 – Odpis pohledávky
- 544 – Úroky
- 545 – Kursové ztráty
- 546 – Dary
- 548 – Manka a škody
- 549 – Jiné ostatní náklady

Účtová skupina 55 – Odpisy, prodaný majetek, rezervy a opravné položky

- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 553 – Prodané cenné papíry a podíly
- 554 – Prodaný materiál
- 556 – Tvorba zákonných rezerv
- 559 – Tvorba zákonných opravných položek

Účtová skupina 59 – Daň z příjmů

- 591 – Daň z příjmů
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací

Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a za zboží

- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za prodané zboží

Strana 9876

Sbírka zákonů č. 505 / 2002

Částka 174

Účtová skupina 61 – Změny stavu vnitroorganizačních zásob

- 611 – Změna stavu zásob nedokončené výroby
- 612 – Změna stavu zásob polotovarů
- 613 – Změna stavu zásob výrobků
- 614 – Změna stavu zvířat

Účtová skupina 62 – Aktivace

- 621 – Aktivace materiálu a zboží
- 622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
- 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Účtová skupina 64 – Ostatní výnosy

- 641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 642 – Ostatní pokuty a penále
- 643 – Platby za odespané pohledávky
- 644 – Úroky
- 645 – Kursové zisky
- 648 – Zúčtování fondů
- 649 – Jiné ostatní výnosy

Účtová skupina 65 – Tržby z prodeje majetku, rezervy a opravné položky

- 651 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 652 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 653 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 654 – Tržby z prodeje materiálu
- 655 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 656 – Zúčtování zákonných rezerv
- 659 – Zúčtování zákonných opravných položek

Účtová skupina 69 – Příspěvky a dotace na provoz

- 691 – Příspěvky a dotace na provoz

Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 9 – Fondy, hospodářský výsledek, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty

Účtová skupina 90 – Majetkové fondy

- 901 – Fond dlouhodobého majetku
- 902 – Fond oběžných aktiv
- 903 – Fond hospodářské činnosti
- 909 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

Příloha 9 – Směrná účtová osnova (pro r. 2009) – část V

Účtová skupina 91 – Finanční a peněžní fondy

- 911 – Fond odměn
- 912 – Fond kulturních a sociálních potřeb
- 914 – Fond rezervní
- 916 – Fond reprodukce majetku
- 917 – Peněžní fondy
- 918 – Ostatní finanční fondy

Účtová skupina 92 – Zvláštní fondy organizačních složek státu

- 921 – Státní fondy
- 922 – Ostatní zvláštní fondy

Účtová skupina 93 – Hospodářský výsledek organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací a převod zúčtování příjmů a výdajů územních samosprávných celků

- 931 – Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení
- 932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
- 933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let

Účtová skupina 94 – Rezervy spojené s hospodářskou činností územních samosprávných celků a příspěvkových organizací

- 941 – Rezervy zákonné

Účtová skupina 95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní dlouhodobé závazky

- 951 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 953 – Emitované dluhopisy
- 954 – Závazky z pronájmu
- 955 – Dlouhodobé přijaté zálohy
- 958 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 959 – Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 96 – Závěrkové účty

- 961 – Počáteční účet rozvažný
- 962 – Konečný účet rozvažný
- 963 – Účet hospodářského výsledku
- 964 – Saldo výdajů a nákladů
- 965 – Saldo příjmů a výnosů

Účtové skupiny 97 – 99 – Podrozvahové účty

- 971 – 998 – Podrozvahové účty
- 999 – Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům