

Účetnictví a rozborý ve VS

(1. část)

jaro 2010

Hana Jurajdová

Cíl

Cílem výuky je doplnění a prohloubení znalostí o teoretických a praktických aspektech účetnictví a hospodaření organizací působících ve veřejném sektoru. Předmět má poskytnout specifickou účetní gramotnost, tj. zprostředkovat konkrétní a praktické znalosti současné účetní problematiky u jednotlivých typů účetních jednotek. Absolventi by měli být schopni samostatně řešit i složitější účetní situace.

Základními problémovými okruhy jsou:

- Právní úprava účetnictví účetních jednotek působících ve veřejném sektoru
- Konkrétní účetní případy u jednotlivých účetních jednotek

Po absolvování tohoto kurzu by se měl student orientovat v právních normách upravujících účetní postupy všech účetních jednotek a zvládnout základní účetní případy včetně jejich promítnutí do účetních výkazů uvedených organizací.

Předmět navazuje na předměty, které se zabývaly podstatou podvojného účetnictví, např. Finanční účetnictví I, Finanční účetnictví II, Účetnictví a rozborů I, ale i předměty obecněji zaměřené, tj. Veřejná ekonomie, Ekonomika neziskových organizací aj.

Literatura k předmětu

a) Základní literatura

- Úplná znění (GRADA, NEWSLETTER, SEVT, SAGIT) nebo jednotlivé relevantních zákony včetně prováděcích vyhlášek z edice ÚZ, Sagit, Ostrava:
- ÚZ ÚČETNICTVÍ NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ zákon, vyhláška, standardy
- ÚZ ÚČETNICTVÍ, ROZPOČTOVÁ PRAVIDLA, ROZPOČTOVÁ SKLADBA zákony, vyhlášky, standardy

b) Doporučená

KOLEKTIV AUTORŮ. *Nevýdělečné organizace*. Praha: MERITUM, 2010.

MAREK, J., BOČKOVÁ, A. *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. BILANCE. Praha 1999. 122 stran

PEŠTUKA, J. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu*. 1. vyd. Praha: EUROUNION, 2004. 328 s. ISBN 80-7317-030-2

PETRLÍKOVÁ, B. *Jednoduché účetnictví pro nadace, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti a jiné neziskové organizace*. NROS, Praha 1998. 1. vydání. 83 stran. ISBN 80-902303-3-7

REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. vydání. Praha: EKOPRESS, 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5

SVOBODOVÁ, J., ŠAFRÁNEK, Z. *Účtová osnova, České účetní standardy – účetní postupy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. 1. vyd. Praha: ANAG, 2004. 206 s. ISBN 80-7263-207-8

STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí s příklady z praxe*. 4. vyd. Praha: ANAG, 2006. 223 s. ISBN 80-7263-342-2

Odborné ekonomické časopisy (zejména Ekonom, Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, Finanční, daňový a účetní bulletin, Finanční zpravodaj)
Internetové stránky MF ČR.

OBSAH

Identifikace předmětu	Chyba! Záložka není definována.
Úvod.....	6
1. Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe. Srovnání platných Směrných účtových osnov a postupů účtování.....	7
1.1 Podstata podvojného účetnictví	7
1.2 Účetní knihy v podvojném účetnictví	9
1.3 Účtové osnovy	11
1.4 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	21
1.5 Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy.....	23
Dlouhodobý majetek – třída 0.....	23
Zásoby – třída 1	24
Finanční účty – třída 2	25
Vztahy ke státnímu rozpočtu a rozpočtu organizací a rozpočtové účty.....	Chyba!
Záložka není definována.	
Zúčtovací vztahy – třída 3.....	26
Dlouhodobé zdroje krytí majetku – třída 9	27
Účtování nákladů a výnosů, vnitroorganizační účty – třídy 4, 5 a 6	27
1.6 Harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru	27
Shrnutí kapitoly.....	Chyba! Záložka není definována.
Cvičení	28
Úkol.....	Chyba! Záložka není definována.
2. Jednoduché účetnictví	29
2.1 Účetní jednotky a jednoduché účetnictví	29
2.2 Účetní knihy	30
2.3 Daně v neziskových organizacích.....	32
2.3.1 Daň z příjmů právnických osob	32
2.3.2 Daň z přidané hodnoty	43
Shrnutí kapitoly.....	44
Kontrolní otázky	44
3. Účetnictví nevýdělečných organizací	46
3.1 Nestátní neziskové organizace	47
3.1.1. Obecně prospěšná společnost	47

3.1.2 Občanská sdružení	50
3.2.3 Profesní komory	53
3.2.4 Nadace a nadační fondy	54
3.1.5 Politické strany a politická hnutí	58
3.1.6 Círky a náboženské společnosti	62
3.1.7 Veřejná vysoká škola	67
3.2.8 Společenství vlastníků jednotek	73
3.1.9 Veřejné výzkumné instituce	79
3.2. České účetní standardy	84
3.3 Dlouhodobý majetek	86
3.4 Zásoby	87
3.5 Zúčtovací vztahy	90
3.6 Náklady a výnosy	92
3.7 Rezervy a opravné položky	108
3.8 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření	110
Shrnutí kapitoly	114
Kontrolní otázky	115
Použitá literatura	119
Seznam PŘÍLOH	Chyba! Záložka není definována.
Příloha 1	Chyba! Záložka není definována.
Příloha 2	Chyba! Záložka není definována.
Příloha 3	122
Příloha 4	124

ÚVOD

Účetnictví patří mezi základní prvky vnitroorganizačního informačního systému. Poskytuje přehled o provedených hospodářských transakcích za minulá období, zároveň jeho výstupy slouží jako podklady pro sestavení finančních ukazatelů, na jejichž základě dochází k rozhodování o budoucích postupech řízení podniků, organizací a jiných ekonomických subjektů. Je také významným nástrojem kontroly hospodaření účetní jednotky a díky své standardní, precizní a závazné formě pro všechny hospodářské subjekty jsou údaje z účetnictví vhodným srovnávacím měřítkem mezi účastníky ekonomického dění.

Úloha účetnictví však přesahuje hranice jedné účetní jednotky, což se projevuje zvláště ve veřejném sektoru. Vzájemná provázanost veřejných rozpočtů vyžaduje i propojení a úzkou návaznost účetnictví ústředních orgánů a jimi zřizovaných organizací s účetnictvím organizací místně příslušných. Zavedení a dodržování správných postupů účtování jak v soustavě neziskových, tak i tržně orientovaných subjektů ovlivňuje důvěryhodnost ukazatelů prezentovaných za celou naši republiku na mezinárodní úrovni.

1. ZOPAKOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH ZNALOSTÍ Z ÚČETNÍ TEORIE A PRAXE. SROVNÁNÍ PLATNÝCH SMĚRNÝCH ÚČTOVÝCH OSNOV A POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ

Právní úprava, principy, zásady, mezinárodní harmonizace

Podstata podvojného účetnictví

Účetní knihy v podvojném účetnictví

Účtové osnovy pro neziskové sektor

Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy

Cíl kapitoly

V rámci této kapitoly si zopakujete charakteristiky podvojného účetnictví, protože jste je od minulého semestru určitě zapomněli! Seznámíte se s členěním směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (domluvme se na označení „státní neziskové organizace“ někdy také „nevýdělečné organizace“ a směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými, státními fondy a organizačními složkami státu (a zase je budeme obecně označovat pojmem „státní neziskové organizace“).

Opatříte si platná znění zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek a českých účetnictví standardů (nejlépe prostřednictvím tzv. ÚZ, což jsou úplná znění zákonů, která upravují určitou oblast, např. účetnictví nevýdělečných organizací...)

Časová zátěž

6 hodin

Nalezení (obstarání) potřebné literatury	1 hodina
Zopakování (přečtení) kapitoly Obecné charakteristika účetnictví	1 hodina
Vlastní studium této kapitoly	1 hodina
Procvičení nových poznatků	2 hodina
Zpracování POTu	1 hodina

1.1 Podstata podvojného účetnictví

Každá hospodařící jednotka má ze zákona povinnost vést záznamy o svých příjmech a výdajích, nákladech a výnosech, o vlastním majetku podle stanovených pravidel.

Obor, jehož cílem je věrné číselné zachycení hospodářského dění, poskytování informací o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojích krytí, o nákladech a výnosech, příjmech a výdajích a výsledcích hospodaření, zajištění podkladů pro řízení a umožnění kontroly hospodaření, se nazývá **účetnictví**. Základní normou, která vymezuje metodiku a obsah účetnictví, je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** v platném znění. Tento zákon o účetnictví představuje obecná pravidla vedení účetnictví, společná pro všechny typy hospodářských subjektů, jež jsou podle tohoto zákona nazývány **účetními jednotkami**.

Poznámka: Tak teď se zamyslete a zkuste si vzpomenout, co v tomto zákoně najdete. Jestli si vzpomenout nemůžete, tak Vám doporučuji, abyste si tento opět zákon našli a znovu si ho přečetli (nebo stačí jen prolistovat?).

Údaje z dvou po sobě jdoucích účetních období musí na sebe bezprostředně navazovat (zásada účetní a bilanční kontinuity). Účetnictví je vedeno nepřetržitě po celou dobu trvání účetní jednotky, platí zákaz vzájemného kompenzování majetku a závazků, nákladů a výnosů. Oceňování majetku a závazků probíhá na základě historických cen (cen, v nichž jsou majetek a závazky do účetnictví prvně zaneseny) a při případném přecenění se počítá se zásadou opatrnosti a reálnosti. Účetnictví musí být **úplné** (tj. zachycovat všechny účetní případy), **průkazné** (účetování se provádí pouze na základě účetních dokladů a všechny účetní zápisy musí být doložené) a **správné** (aby zobrazovalo skutečnost a bylo přihlédnuto ke všem okolnostem účetního případu). Ale to už všechno víte!

Účetní jednotky dokládají skutečnosti (**účetní případy**) **účetními doklady** a zapisují je v **účetních knihách** prostřednictvím **účetních zápisů**. Účetní doklady jsou výhradním podkladem pro provedení zápisů účetních případů v účetních knihách (jak v syntetické, tak i v analytické evidenci). Typy, náležitosti (po stránce věcné i formální) a požadavky na minimální dobu uchování účetních dokladů jsou pro všechny účetní subjekty stejné a upravuje je zákon o účetnictví.

Účetní doklad může mít podobu vyplněného předtištěného formuláře (např. příjmový pokladní doklad) nebo formu listiny či jiné písemnosti, která obsahuje náležitosti

účetního dokladu. Náležitosti účetního dokladu mohou být umístěny i na jiných neúčetních písemnostech (např. na objednávkách, pracovních lístcích apod.), pokud jsou podkladem pro zhotovení účetního dokladu. Všechny účetní doklady musí být vystaveny bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují.

Účetní případy, k nimž byly vystaveny účetní doklady, musí být prostřednictvím účetních zápisů zachyceny v jednotné evidenci - účetních knihách. Zápisy do těchto knih probíhají podle časové souslednosti účetních případů (**chronologický postup**) a podle jejich obsahu (**věcného hlediska**) systematicky. Je nutné, aby každý zápis obsahoval peněžní vyjádření účetního případu (v knihách analytické evidence a pomocných knihách lze provádět zápisy i v jednotkách množství s příslušnou vazbou na cenu za množstevní jednotku).

Konkrétní **postupy účtování a účtové osnovy** (seznamy syntetických účtů) v podvojném účetnictví jsou pro jednotlivé druhy organizací přizpůsobeny běžným zvyklostem a specifikům v dané oblasti.

Z jiného hlediska pak členíme účtovou osnovu na účtové třídy, skupiny a jednotlivé účty. Každý účet má závazný název a trojmístné číselné označení, kde první číslice udává účtovou třídu, druhá účtovou skupinu a třetí pořadové číslo účtu.

Například postupným rozkladem čísla účtu 112, dospějeme k závěru, že tento účet patří do účtové **třídy** číslo 1 - zásoby, účtové **skupiny** 1 - představující materiál a má přiřazeno pořadové **číslo** 2 ve skupině, odlišující jej od ostatních účtů ve skupině a reprezentující materiál evidovaný ve skladové evidenci.

1.2 Účetní knihy v podvojném účetnictví

V soustavě podvojného účetnictví jsou pro každou účetní jednotku závazné tyto knihy:

- Deník,
- Hlavní kniha,
- Knihy analytických účtů,
- Knihy podrozvahových účtů.

Do **deníku** jsou zapisovány veškeré účetní případy v pořadí, jak nastaly (*chronologicky*). Každý účetní případ má přiděleno evidenční číslo, poznamenáno datum a účetní doklad, podle něhož se účtuje, následuje slovní charakteristika případu, peněžní částka a předkontace (tj. strany a čísla účtů, na nichž je účetní případ v hlavní knize zaúčtován). Při velkém počtu zaznamenávaných operací může organizace zřídit specializované deníky (např. deník pokladní, deník přijatých a vydaných faktur a pro ostatní případy deník všeobecný).

Hlavní kniha je složena pouze z těch syntetických účtů účtové osnovy, které účetní jednotka využívá k vedení svého účetnictví, účtuje se v ní věcně (*systematicky*). Účtová osnova je jen závazným přehledem všech účtů, ale ne všechny bývají naplněny. Každý účet v hlavní knize má svůj název a číslo, je rozdělen na dvě strany označené Má dáti (MD) a Dal (D). Jednoduché účetní zápisy probíhají vždy na dvou účtech zároveň (princip podvojnosti). V běžných případech dochází ke změně na jednom účtu na straně MD a na druhém na straně D. Účtuje se o stejné peněžní částce. Složené účetní zápisy se vyznačují tím, že dochází k účtování na více syntetických účtech současně. Součet částek na straně MD se opět musí rovnat součtu strany D. Případy na jednotlivých účtech hlavní knihy jsou také řazeny chronologicky.

Knihy analytických účtů zavádí účetní subjekt podle vlastních potřeb a využívá je k podrobnějšímu rozvedení účetních zápisů hlavní knihy. Zde jsou uvedeny nejznámější typy knih analytické evidence:

Pokladní kniha,
Mzdové listy zaměstnanců,
Inventární karty dlouhodobého majetku,
Skladní karty,
Knihy vydaných a došlých faktur.

Analytické účty představují podrobnější třídění aktivních, pasivních, výnosových i nákladových syntetických účtů. Součet stavů na analytických účtech se musí rovnat zůstatku na účtu syntetickém. Vazba analytické evidence na syntetickou evidenci je kontrolována prostřednictvím kontrolních soupisek.

Kontrolní soupiska analytické evidence k účtu č.

Analytický účet	Počáteční zůstatky		Obraty		Konečné zůstatky	
	MD	D	MD	D	MD	D
Součet (stav na synt. účtu)						

Zákon stanoví možnosti vytváření analytické evidence, a to podle jednotlivých druhů majetku, jeho umístění a hmotně odpovědných osob. Pohledávky lze členit podle dlužníků a závazky dle věřitelů. Z časového hlediska jsou majetek a jeho zdroje krytí rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní závěrka, sestavování přílohy a zveřejňované údaje vyžadují také specifické nároky na třídění informací poskytovaných účetnictvím. Odděleně se sledují prostředky organizace vedené v různých měnách. Náklady a výnosy jsou rozlišeny na vstupující (ať už částečně nebo zcela) do základu daně a na účty, které v daňovém priznání nefigurují. Z důvodu správného zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního zabezpečení je třeba zajistit i analytickou evidenci podle vztahu příjmů zaměstnanců k jednotlivým účetním obdobím (např. rozlišit čerpání dovolené a k němu příslušné pojistné z minulého roku). Na základě vlastních potřeb účetní jednotky a požadavků externích uživatelů informací z účetnictví může být zřízen i jiný způsob členění (např. podle hospodářských jednotek uvnitř podniku apod.). Neziskové organizace mají ještě navíc povinnost odděleně sledovat náklady a výnosy z hlavní a vedlejší činnosti.

Na **podrozvahových účtech** (kniha podrozvahových účtů) se sledují skutečnosti, které nemají vliv na majetek či zdroje majetku účetní jednotky. Jedná se např. o najatý majetek, majetek svěřený do úschovy, závazky z leasingu apod.

1.3 Účtové osnovy

Zákon umožňuje Ministerstvu financí vydávat prováděcí předpisy k účetnictví formou

vyhlášek. Vyhlášky upravují následující oblasti pro vedení účetnictví v plném rozsahu a vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- případně další oblasti u účetních jednotek, které jsou podnikateli (uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence na účetnictví, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku).

K jednotlivým vyhláškám vydalo Ministerstvo financí **české účetní standardy**, které obsahují metodické pokyny k jejímu používání. Vymezují obecné zásady, charakterizují jednotlivé účtové třídy, definují pojmy, oceňování, obsahují vybrané souvztažnosti a stanoví náplň účtů a hlediska pro vytváření analytické evidence.

V současné době jsou v platnosti následující vyhlášky pro vedení účetnictví a navazující české účetní standardy:

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou podnikateli** účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 472/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023.**

Vyhláška a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky:

Tabulka č. 1.1:

právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky
zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají
fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku
ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 15 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku
ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí
ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) zákona č. 563/1991 Sb.
ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis
organizační složky státu

Pramen: autorka dle zákona o účetnictví

Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 473/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro finanční instituce č. 101 až 115.**

Vyhláška a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky a zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů:

Tabulka č. 1.2:

banky	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
pobočky zahraniční banky	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
spořitelní a úvěrní družstva ("družstevní záložny")	zákon č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

obchodníci s cennými papíry	zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů
investiční společnosti nebo investiční fondy	zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů
penzijní fondy	zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů
smíšené holdingové společnosti	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
finanční holdingové společnosti	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
Česká konsolidační agentura	zákon č. 239/2001 Sb., o České konsolidační agentuře a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
podílový fond, pro který vede investiční společnost oddělené účetnictví	§ 14 zákona č. 248/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
Česká národní banka	zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů

Pramen: autorka

Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 474/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro pojišťovny č. 201 až 233**.

Vyhláška a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky a zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů:

Tabulka č. 1.3:

pojišťovny nebo zajišťovny	zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů
exportní pojišťovny	zákon č. 58/1995 Sb., o pojišťování a financování vývozu se státní podporou a o doplnění zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů
Česká kancelář pojistitelů	§ 18 zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro zdravotní pojišťovny**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 475/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny č. 301 až 311.**

Vyhláška a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky:

Tabulka č. 1.4:

zdravotní pojišťovny, které provádějí veřejné zdravotní pojištění podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů)	zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů
---	--

Pramen: autorka

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání**, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 476/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401 až 413.**

Vyhláška a standardy se týkají účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky a zahraniční osoby, pokud na území České republiky provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů a na které se vztahují zvláštní právní předpisy; jedná se zejména o tyto účetní jednotky:

Tabulka č. 1.5:

politické strany a politická hnutí	zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů
občanská sdružení	zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění

	pozdějších předpisů
círky a náboženské společnosti	zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů
obecně prospěšné společnosti	zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
zájmová sdružení právnických osob	§ 20f a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
organizace s mezinárodním prvkem	zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizace s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice, ve znění pozdějších předpisů
nadace a nadační fondy	zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech), ve znění pozdějších předpisů
společenství vlastníků jednotek	zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů
veřejné vysoké školy	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů
jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností : Česká televize Český rozhlas Notářské komory a Notářská komora ČR Komora daňových poradců ČR Komora auditorů České republiky Česká advokátní komora Česká komora architektů, Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě Komora veterinárních lékařů České republiky Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora a Česká lékárnická komora	zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře, ve znění pozdějších předpisů

Pramen: autorka

Vyhláška č. 410/2009 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**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č.

477/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - **České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS.**

Vyhláška a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky - právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky a organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu:

Tabulka č. 1.6:

územní samosprávné celky: kraje obce hlavní město Praha	Čl. 99 a násl. ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb. zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.
dobrovolné svazky obcí	§ 49 až 54 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
příspěvkové organizace	§ 54 až 56 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů § 5 zákona č. 129/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů § 9 zákona č. 128/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů
státní fondy podle zvláštních právních předpisů: Státní fond kultury České republiky Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie Státní fond životního prostředí Státní zemědělský intervenční fond Státní fond zúrodnění půdy Státní fond rozvoje bydlení Státní fond dopravní infrastruktury	zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky zákon č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu) zákon č. 77/1969 Sb., o Státním fondu zúrodnění půdy zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů
organizační složky státu	§ 3 zákona č. 219/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Pramen: autorka

Z výše uvedeného vyplývá, že účetní jednotky působící ve veřejném sektoru, přicházejí v úvahu jen dvě vyhlášky.

Už víte, že pro vaše studium jsou nezbytná dvě ÚZ (úplná znění zákonů vydávaná Sagitem), ve kterých si nalistujete směrné účtové osnovy. Najdete je ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. (v platném znění) a ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. (také v platném znění).

Zjistíme, že

- v § 2 odst. 1 vyhlášky č. 504 jsou zmíněny účetní jednotky, které se touto vyhláškou řídí. Které to jsou?
- Když jste úspěšně našli účetní jednotky, které řadíme do nestátních neziskových organizací (nevýdělečných organizací), tak teď si lehce poradíte s účetními jednotkami, které postupují dle druhé vyhlášky (č. 505). Jsou to územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizaci, státní fondy a organizační složky státu.

a) Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace

Je dána vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Už jste zjistili, že se jedná o **politické strany a politická hnutí** (zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích), **občanská sdružení** (zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů), **zájmová sdružení právnických osob** (§ 20f a násl. občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů), **círky a náboženské společnosti** (zákon č. 308/1991 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností), **obecně prospěšné společnosti** (zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů), **nadace a nadační fondy** (zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů) a jiné právnické osoby, jejichž hlavním předmětem činnosti podle zvláštních předpisů (např. zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, zákon České národní rady č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákon ČNR č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, zákon ČNR č.

358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, zákon č. 111/1998 Sb., o **vysokých školách** a o změně a doplnění dalších zákonů) není podnikání, mimo organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a státní fondy (dále jen „**nevýdělečné organizace**“).

b) Směrná účtová osnova pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace

viz zbytek předmětu..

Srovnání směrných účtových osnov dle jednotlivých (vybraných) typů organizací:

Tabulka č. 1.8:

Účtová třída	Podnikatelé	Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání	Zdravotní pojišťovny
	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek	Volná
	Zásoby	Zásoby	Finanční umístění (investice))
	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	Finanční účty	Majetek - Dlouhodobý finanční majetek
	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy	Pohledávky, závazky a přechodné účty
	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	Volná	Účty jmění a dlouhodobých závazků
	Náklady	Náklady	Náklady
	Výnosy	Výnosy	Výnosy
	Závěrkové a podrozvahové účty	Použití dle vnitřního předpisu.	Závěrkové účty a podrozvahové účty
	Vnitropodnikové účetnictví	Použití dle vnitřního předpisu.	Vnitropodnikové účetnictví
	Vnitropodnikové účetnictví	Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, záv. a podrozvahové účty	Vnitropodnikové účetnictví

Pramen: autorka dle jednotlivých účtových osnov

Společným znakem těchto subjektů je, že se nejedná o státní organizace, ani organizace ve sféře územních orgánů státní správy včetně obcí. Jejich účetnictví se v mnohém shoduje s účetnictvím příspěvkových organizací i podnikatelských subjektů.

Jak jsme si už řekli, problematika jednoduchého účetnictví, které oficiálně již neexistuje, ale je možnost ho ještě používat u některých typů organizací, je matoucí. Nechme teď jednoduché účetnictví „spát“ a berme jako jedinou formu účetnictví už jen účetnictví založené na principu podvojných zápisů.

Abychom to neměli tak jednoduché, tak v zákoně účetnictví v § 9 je řečeno, že toto účetnictví se vede buď v **plném** rozsahu nebo ve **zjednodušeném**. Co je to zjednodušená forma vedení účetnictví? Neplést si s jednoduchým účetnictvím!

1.4 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Základním předpisem upravujícím vedení účetnictví, jak již bylo zmíněno v úvodu publikace, je *zákon o účetnictví*. Jeho novelou platnou od roku 2004 došlo k zásadním změnám ve formě i způsobech vedení účetnictví.

V zákoně je totiž uvedeno, že účetní jednotky účtují *podvojnými zápisy* o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Forma vedení jednoduchého účetnictví je tedy zrušena. Pod pojmem účetnictví se od tohoto data rozumí pouze účetnictví podvojně.

Zákon však stanoví, že je možno účetnictví vést jednak

- v plném rozsahu
- ve zjednodušeném rozsahu (zjednodušené účetnictví).

Účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jsou

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,
 - církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
 - obecně prospěšné společnosti,
 - honební společenstva,
 - nadační fondy,
 - společenství vlastníků jednotek,
 - bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem,
 - družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních nebo jiných potřeb svých členů,
 - územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
 - příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
 - ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.
-
- Fyzické osoby mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo pokud jim to stanoví zvláštní zákon.

Zjednodušený rozsah účetnictví

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu sestavují účtový rozvrh, v němž **mohou uvést pouze účtové skupiny**, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější.

Tím se výrazně snižuje vyhláškou předepsaný počet účtů. Mohou se otevírat pouze účtové skupiny, to znamená pouze dvoučíselné účty. Např. lze otevřít pouze účtovou skupinu 51 – Služby a nemusí se otevírat jednotlivé účty 511, 512, 513, 518.

Mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize.

Nepoužijí některá ustanovení zákona o účetnictví, která se týkají např. rezerv a opravných položek.

Nesmí se tvořit tzv. „účetní“ opravné položky a rezervy. Jestliže účetní jednotka účtující ve zjednodušeném rozsahu bude chtít v účetnictví vyjádřit reálnější stav svého majetku (větší snížení hodnoty), např. 100% opravnou položku k běžné pohledávce, nesmí tak činit. Ve zjednodušeném účetnictví se může snížení hodnoty vyjadřovat pouze:

odpisy, a to trvalé snížení hodnoty majetku,
opravnými položkami k pohledávkám dle § 8 a § 8a zákona o rezervách
rezervami dle zákona o rezervách.

Nepoužijí ustanovení zákona o účetnictví, které se zabývá oceňováním majetku a závazků **reálnou hodnotou**.

Sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem.

Nemusí účtovat v knihách analytických účtů, v nichž podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy **a v knihách podrozvahových účtů**, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v jiných účetních knihách.

Uplatní-li se při vedení zjednodušeného účetnictví předchozí body, neznamená to, že účetní závěrka a účetnictví jako takové nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Vyhlášky upravují vedení účetnictví v plném rozsahu, s tím, že pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se některé části vyhlášky nemusí používat.

1.5 Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy

Ted' byste měli mít před sebou otevřené obě směrné účtové osnovy a „zapomenout“ na účtovou osnovu pro podnikatele. Postupně budeme procházet třídu za třídou a vymezíme jejich obsah.

Nejenom zopakování výše uvedených pojmů je užitečné pro další studium, ale též orientace ve vymezení majetku a jeho zdrojů v organizaci, způsob hospodaření s majetkem apod. bude jediné k dobru.

Dlouhodobý majetek – třída 0

Pojem **dlouhodobý majetek** označuje všechny déle trvající investice (jejich doba upotřebitelnosti je > 1 rok), strategického charakteru (vyjádřeno prostřednictvím vynaložených prostředků na pořízení). Dlouhodobý majetek může mít podobu **nehmotného dlouhodobého majetku**, **hmotného dlouhodobého majetku** a formu **finančních investic** (podílové cenné papíry, vklady, půjčky a ostatní finanční investice, u nichž se předpokládá dlouhodobější zhodnocení či slouží k zajištění jiných strategických cílů).

V účtové třídě 0 je zachycena hodnota vlastněného dlouhodobého majetku (daná pořizovací cenou, cenou pořízení, reprodukční cenou nebo vlastními náklady), upravená o účetně vyjádřené opotřebení a popř. i o **opravnou položku**, tj. částku, která má přiblížit účetně evidovanou hodnotu hodnotě reálné. Účty 0-té třídy umožňují sledovat životní cyklus dlouhodobého majetku po celou dobu jeho existence v organizaci, tedy proces jeho pořízení, převedení do užívání a následně i konečného vyřazení.

Zvláštní pozornost by měla být věnována promítání opotřebení dlouhodobého majetku do účetnictví. Protože neexistuje exaktní způsob stanovení míry ročního opotřebení (jak fyzického tak i morálního), který by byl rámcově platný pro veškerý dlouhodobý majetek, vychází se při vyjádření opotřebení ze vstupní ceny dlouhodobého majetku a odhadem stanovené doby životnosti nebo z očekávaných výkonů. V účetnictví

představují míru ročního opotřebení **odpisy**. Úhrn těchto odpisů (tedy i vyjádření dosavadního účetního opotřebení) se sleduje na účtech **oprávek**. Účetní jednotka, jakožto daňový subjekt, se musí při odepisování také řídit zákonem o dani z příjmu, kde jsou v § 26 - 33 popsány způsoby výpočtu daňově uznatelných odpisů. Z tohoto důvodu rozlišujeme odpisy **účetní a daňové**, velikost účetních odpisů si organizace stanoví na základě vlastního odepisového plánu sama.

Při výpočtu **daňových odpisů** se musí řídit výše uvedenými paragrafy zákona o dani z příjmu. V mnoha podnicích jsou účetní odpisy počítány stejně jako daňové odpisy (subjekty, které mají mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají povinnost odlišovat účetní a daňové odpisy), pokud tomu tak není, je třeba jejich oddělené sledování v analytické evidenci. Účetní jednotka si může vybrat mezi **lineárním a progresivním způsobem odepisování**. V případě lineárního způsobu se každý rok do nákladů promítá stejná částka ze vstupní ceny, progresivní způsob umožňuje převést převážnou část vstupní ceny do nákladů již v prvních letech odepisování. V každém dalším roce se hodnota odpisu snižuje. Proces odepisování probíhá nejvýše do vstupní ceny dlouhodobého majetku.

U neziskových organizací se budeme setkávat převážně s účetními odpisy a také odhalíme, že byly i účetní jednotky, které majetek neodepisují vůbec!

Zásoby – třída 1

Zásoby představují krátkodobý majetek podniku, vedený ve skladové evidenci. Mají buď podobu výrobního faktoru, jež vstupuje do spotřeby (materiál, polotovary, nedokončená výroba) nebo jsou výsledným článkem produkčního řetězce (výrobky, zvířata) a obchodním artiklem, který organizace nakupuje za účelem dalšího prodeje, aniž by na něm provedla technické zhodnocení (zboží). Z jiného pohledu je členíme na nakupované (zboží, materiál) a vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata).

Účtová třída 1 sestává z účtů, na nichž je v peněžním vyjádření zaznamenán stav a veškerý pohyb materiálu, zásob vlastní výroby a zboží (pořízení, příjem a výdej).

Zásoby jsou ve skladové evidenci oceňovány pořizovací cenou (popř. cenou reprodukční nebo ve vlastních nákladech). Při výdeji do spotřeby se zásoby ze skladních karet odepisují většinou také ve vstupní ceně. Pokud by se dodávky stejného typu materiálu od sebe lišily jednotkovými cenami, může organizace zvolit jiné způsoby oceňování, a to metodou FIFO (přednostně je ze skladu účetně čerpána nejstarší dodávka). Cena také může být vypočtena váženým periodickým průměrem (počítá se za určité období) nebo dílčím váženým průměrem (cena se přepočítává při každém výdeji). Méně významná je metoda pevných cen, kde odchylky jsou zaznamenávány v analytické evidenci, a pak se stanoveným procentem rozpouští postupně do nákladů. Neodpovídá-li účetní hodnota evidovaných zásob hodnotě reálné, vytvoří organizace v rámci 1. účtové třídy opravné položky k zásobám.

Účetní jednotky se mohou samostatně rozhodnout, zda budou o svých zásobách účtovat nezjednodušeným způsobem - A, kdy v průběhu účetního období musí být všechny účetní změny týkající se zásob zachyceny na skladových účtech a účtech pořízení, nebo zda využijí jednodušší způsob účtování - B, kdy stav na syntetických účtech zásob se celý rok nemění, přírůstky a úbytky zásob jsou evidovány pouze v analytické evidenci na skladových kartách nebo prostřednictvím počítače ke zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu účetního období a složek pořizovací ceny. Skutečný stav je na syntetický účet přeúčtován až na konci účetního období. Je zajímavé, že zatímco organizace hospodařící podle účtové osnovy pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce si mohou libovolně zvolit způsob účtování o zásobách, podnikatelské subjekty mají možnost volby pouze v případě, že nepodléhají auditu.

Finanční účty – třída 2

Stav a pohyb **krátkodobého finančního majetku** v podobě hotovosti, peněžních prostředků na bankovních účtech, cenin, krátkodobých cenných papírů, krátkodobých finančních výpomocí, finančních úvěrů s dobou splatnosti kratší než 1 rok se sleduje na účtech druhé účtové třídy. Finanční prostředky jsou vedeny ve své nominální hodnotě a cenné papíry v ceně pořízení. Jestliže skutečná cena cenných papírů na trhu neodpovídá ocenění v účetní evidenci, zaznamenává se tento rozdíl (většinou koncem účetního období) na účtech příslušných opravných položek. Finanční majetek

v podniku je evidován v rámci jednotlivých pokladen v pokladních knihách. Časový nesoulad v dokladové dokumentaci, vzniklý při přesunu finančních prostředků mezi bankovními účty a pokladnou, se řeší prostřednictvím účtu peníze na cestě.

Zúčtovací vztahy – třída 3

Třetí účtová třída popisující **zúčtovací vztahy** obsahuje všechny účty pohledávek (mimo účtů poskytnutých záloh na investice a některých dalších účtů z 2. účtové třídy, které se svým pojetím blíží pohledávkovým účtům - např. účty poskytnutých dotací a finančních výpomocí, bankovní účty) a účty krátkodobých závazků (bez účtů krátkodobých bankovních úvěrů, emitovaných krátkodobých dluhopisů a ostatních přijatých krátkodobých finančních výpomocí). Tuto třídu uzavírají účty časového rozlišení a dohadných položek.

Pohledávka představuje nárok na inkasování prostředků za poskytnuté výkony plynoucí z dodavatelských vztahů, za plnění ze vztahu k zaměstnancům, společníkům a ostatním státním i nestátním institucím.

Závazek lze charakterizovat jako povinnost splatit dosud nevyrované nároky jiných subjektů.

Jednotlivé skupiny této účtové třídy vyjadřují vztahy k obchodním partnerům, vztahy vzniklé na základě pracovněprávních ustanovení, vztahy k finančnímu úřadu, státnímu rozpočtu, místním rozpočtům a jiným institucím, závazky a pohledávky k účastníkům sdružení, podnikům ve skupině, společníkům a další vztahy plynoucí z nesplacených majetkových účastí.

V závěru třetí účtové třídy jsou opět umístěny účty opravných položek, tentokrát k pohledávkám, a vnitroorganizační účty. Nachází se tu i specifická skupina účtů přechodných aktiv a pasív, na nichž se účtuje o časovém rozlišení nákladů, výnosů, příjmů a výdajů. Pomocí těchto účtů se řeší časový nesoulad mezi vznikem nákladů a výdajů, příjmů a výnosů, když každý spadá do jiného účetního období.

Dlouhodobé zdroje krytí majetku – třída 9

Zdroje krytí aktiv představují jiný pohled na majetek, kterým účetní jednotka disponuje, a to z hlediska jeho financování. Za dlouhodobé zdroje krytí majetku jsou považovány ty, jež má hospodářský subjekt k dispozici na dobu delší než 1 rok. V účetnictví jsou zdroje krytí členěny na **vlastní, cizí, interní nebo externí**. Podnikatelské subjekty účtují o dlouhodobých zdrojích krytí v účtové třídě č. 4, námi uváděné organizace mají pro dlouhodobé zdroje vymezenou devátou účtovou třídu.

V účtové osnově pro podnikatele jste se tedy byli zvyklí orientovat v účtové třídě 4 – Dlouhodobé zdroje krytí majetku. U organizací, jejichž účelem není podnikání, budeme hledat obdobu těchto účtů v účtové třídě 9. Když si ji prohlédnete, zjistíte, že je velmi bohatá na různé fondy (zvláště pro státní neziskové organizace). Navíc jsou v této třídě obsaženy i uzávěrkové účty, které jsme doposud hledali v účtové třídě 7.

Účtování nákladů a výnosů, vnitroorganizační účty – třídy, 5 a 6

Náklady představují spotřebované prostředky na udržení a další rozvoj činnosti organizace.

Výnosy označují peněžní vyjádření výstupu, které je výsledkem hospodářských aktivit organizační jednotky.

Výsledkové účty zachycují všechny náklady a výnosy spadající do jednoho účetního období. Na počátku účetního roku nemají žádný počáteční zůstatek a v průběhu roku se na nich účtuje narůstajícím způsobem.

S podrobnějšími informacemi se setkáme až v jednotlivých kapitolách.

1.6 Harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru

Zavádění aktuálního principu ve veřejném sektoru je záležitostí velmi pomalou, tak jako úroveň principů aktuálního účetnictví je v různých zemích různorodá. Pro zavádění aktuálního principu do účetnictví organizací veřejného sektoru, jsou IPSAS – **Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru**. Ve své podstatě vycházejí z IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V České republice byly již Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru přeloženy, a jsou distribuovány prostřednictvím Nejvyššího kontrolního úřadu.

Chvilku si odpočiňte a zkuste následující cvičení.

Cvičení

Jsem zvědavá, jestli si pamatujete úplný začátek z účetnictví z minulého semestru, a to je vymezení majetku a jeho zdrojů. Zkuste si tyto pojmy zopakovat a použít u nadace, jako zástupce neziskových organizací.

Nadace má k prvnímu dni účetního období následující majetek:

Budova 1.000.000,- Kč a prostředky na zvláštním účtu ve výši 4.000.000,- Kč tvoří nadační jmění, ostatní majetek je tvořen peněžními prostředky na běžném účtu 100.000,- a v pokladně 20.000,-, tyto prostředky tvoří fond organizace.

Vypracujte rozvahu a otevřete účty k jednotlivým položkám rozvahy.

Další doporučená literatura

- PEŠTUKA, J. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu*. 1. vyd. Praha: EUROUNION, 2004. 328 s. ISBN 80-7317-030-2.
- REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. vydání. Praha: EKOPRESS, 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5

2. JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ

Tato kapitola by tu správně už neměla být. A to z toho důvodu, že jednoduché účetnictví jako systém vedení účetnictví, v dnešní době neexistuje. Od 1.1.2003 vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví, která hovoří jen o účetnictví založeném na principu podvojných zápisů. Z důvodu toho, že zatím některým organizacím je ale tato možnost vedení účetnictví ponechána, i tato kapitola zůstala. Kapitola je doplněna i stručným daňovým režimem neziskových organizací.

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je charakterizovat principy jednoduchého účetnictví jako doposud ještě možné formy vedení účetnictví pro některé nevýdělečné organizace.

Pozor, již jsme se setkali s pojmem „zjednodušená forma účetnictví“. Upozornuji hned na začátku, že se jedná o zcela jiný pojem!

Dalším cílem této kapitoly je i proniknutí do daňového režimu neziskových organizací.

Časová zátěž

5 hod.

Úvod

Jelikož se jednoduché účetnictví považuje taktéž za „daňové“ (i když se postupně od tohoto pojetí odstupuje, podobně jako je tomu u podvojného účetnictví), je nutné vědět, zda příjem či výdej peněžních prostředků je zahrnován do základu daně z příjmů právnických osob. Začneme nejprve daňovým režimem neziskových organizací.

2.1 Účetní jednotky a jednoduché účetnictví

Novelou zákona o účetnictví bylo jednoduché účetnictví zrušeno (fyzické osoby mohou vést daňovou evidenci, která je upravena zákonem o daních z příjmů).

Z toho vyplývá, že stále jsou neziskové organizace, které mohou vést jednoduché účetnictví, a proto i my se o základech této formy zmiňujeme.

Postupy účtování vymezují účetní jednotky, některé pojmy - majetek, jeho členění a ocenění, postup při otevírání a uzavírání účetních knih a konkrétní podobu vedení jednoduchého účetnictví.

V jednoduchém účetnictví je odděleno účtování o peněžním hospodaření v peněžním deníku od evidence majetku, který se vztahuje k činnosti účetní jednotky, a závazků z této činnosti vyplývajících.

2.2 Účetní knihy

Účetními knihami v jednoduchém účetnictví jsou:

- *peněžní deník*
- *kniha pohledávek a závazků*
- *účetní záznamy o ostatních složkách majetku a o závazcích z pracovněprávních vztahů, pokud pro ně mají použití (jedná se zejména o knihu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, knihu finančního majetku, knihu zásob, knihu cenin, knihu nepřímých daní apod.)*
- *ostatní záznamy vyplývající ze zvláštních právních předpisů (např. mzdová agenda, karty zákonných rezerv, karty zákonných opravných položek, karty časového rozlišení výdajů).*

Koncepce uspořádání peněžního deníku vychází z požadavku vytvořit *maximálně jednoduchý systém třídění příjmů a výdajů při zabezpečení určité minimální vypovídací schopnosti údajů*. Peněžní deník spojuje na jednom formuláři časové a systematické zápisy. Evidují se zde především peněžní operace v hotovosti a na bankovních účtech, u nichž se dále sleduje účel a vazba na prokázání daňové povinnosti.

Zápisy v deníku se uskutečňují v časovém sledu podle jednotlivých účetních dokladů s rozpisem na příjmy a výdaje tak, aby přehled o příjmech a výdajích vyhovoval příslušným právním předpisům (např. zákona o daních z příjmů).

Opatřením je tedy stanoven minimální obsah peněžního deníku, pokud má účetní jednotka pro jednotlivé položky věcnou náplň, jedná se o:

- a) přehled o peněžních prostředcích v hotovosti, v členění na příjem a výdaj,
- b) přehled o peněžních prostředcích na bankovních účtech v členění na příjem a výdaj,
- c) přehled o příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů,
- d) přehled o příjmech, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od této daně osvobozeny,
- e) přehled o výdajích souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů,
- f) přehled o výdajích souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně osvobozeny
- g) přehled o příjmech a výdajích na průběžných položkách.

Zpracujte následující příklad:

Občanské sdružení se zaměřením na ochranu životního prostředí (dále jen OS), má ve své zakládací listině uveden jako předmět hlavní činnosti ochranu životního prostředí, vzdělávací a publikační činnost. Jako zdroje pro financování své činnosti jim slouží jednak členské příspěvky ve výši 500,- Kč na člena a rok a dále to mohou být dary od právnických a fyzických osob, přijaté dotace od státu či místní samosprávy a nahodilě příjmy z reklamy, pronájmu movitých věcí, vybrané účastnické poplatky na seminářích a tržby za příležitostný prodej vlastních publikací. OS nemá žádnou podnikatelskou činnost.

Zaučtujte následující účetní případy do peněžního deníku, který si sestavíte:

2. *Přijatá dotace z ministerstva na běžný účet ve výši 800.000,- Kč, která slouží ke krytí provozních nákladů OS včetně mezd a nájemného.*
3. *Příjem vybraných členských příspěvků od tisíce členů v hotovosti.*
4. *Dle výpisu s účtu platba nájemného ve výši 5.000,- Kč.*
5. *V hotovosti nákup kancelářských potřeb v hodnotě 4.000,- Kč.*
6. *Odvod pokladní hotovosti na účet 450.000,- Kč.*
7. *Dle výpisu – připsání odvedené částky na účet.*

8. OS vydává publikaci o ochraně životního prostředí – příjmy a výdaje související s publikací jsou následující:
- výplata honoráře autorovi publikace bankovním převodem (hrazeno z členských příspěvků) ve výši 25.000,- Kč,
 - úhrada faktury za tisk a výrobu publikace bankovním převodem 125.000,- Kč (rozpočtováno – 25.000,- z členských příspěvků, 40.000,- Kč z tržeb za inzerci v publikaci, 60.000,- z tržeb za prodané publikace)
 - dle výpisu z účtu – přijaté tržby za reklamní inzeráty v otištěné v publikaci 40.000,- Kč,
 - v hotovosti tržba z prodeje publikace 60.000,- Kč.
9. Dle výpisu z účtu – příjem za pronájem movitých věcí 6.000,- Kč.
10. Mzda zaměstnance vyplacená v hotovosti (zaměstnanec se nepodílel na vydání publikace), odvody ze mzdy provedeny dle výpisu z BÚ (hrubá mzda 10.000,- Kč, zdravotní a sociální pojištění 1.250,- Kč, záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti 1.000,-).

2.3 Daně v neziskových organizacích

2.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) ve znění pozdějších předpisů. Za poplatníky daně z příjmu právnických osob zákon považuje všechny osoby, které nejsou osobami fyzickými a organizační složky státu. Běžně používaná kategorie "nezisková organizace" není v daňové odborné literatuře definována, zákon o daních z příjmů tyto organizace označuje jako "**poplatníky, kteří nebyli zřízeni či založeni za účelem podnikání**". Za tyto se považují zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud mají právní subjektivitu, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy, veřejné vysoké školy a společenství vlastníků jednotek. Za neziskové poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání.

Rozdělení příjmů neziskových organizací z hlediska daní z příjmů

Pro tyto organizace platí **zvláštní daňový režim**. Obecně jsou *předmětem daně* z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. U neziskových subjektů je předmět vymezen úžeji, dani podléhají v zásadě pouze příjmy z činností, ve kterých dosahují zisku, včetně příjmů z reklam a z pronájmu majetku (mimo pronájmu státního majetku). Vymezení zdanitelných příjmů je poměrně složitou záležitostí. Proti obecnému přístupu, který se uplatňuje v řadě států světa, kdy příjmy z veřejně prospěšné činnosti neziskové organizace nejsou zdaňovány vůbec, se u nás stávají součástí základu daně příjmy těchto činností přesahující související náklady (výdaje). Důvodem je absence obsahového vymezení kategorie veřejně prospěšné činnosti. Neziskové organizace dále mohou provozovat řadu jiných aktivit jako nadstandardní zdroj získávání finančních prostředků. V našem právním řádu chybí povinnost převést podnikatelské aktivity na jinou právní formu. Lze nalézt řadu dalších činností, z nichž přijaté úhrady jsou na úrovni nákladů a vyšší. Také z tohoto důvodu plyne snaha vytvořit jednotné ekonomické podmínky pro všechny daňové subjekty.

Neziskovým organizacím, jako poplatníkům daně z příjmů, tak mohou vzniknout z hlediska této daně následující příjmy:

- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy, které jsou předmětem daně
 - příjmy od daně osvobozené
 - příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP)
 - příjmy zdaňované v samostatném základu daně (sazbou podle § 21 odst.4 ZDP)
 - příjmy zahrnované do základu daně z příjmů

Příjmy, které nejsou předmětem daně

- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva - často užívaným termínem zde je tzv. sponzorský příspěvek, za movité věci se považují i peníze, plynou-li z takto nabytých příjmů další příjmy, jsou tyto již zdaněny podle své povahy

- příjmy z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtu obcí, jsou-li poskytnuty v souladu s rozpočtovými pravidly republiky - jsou to dotace poskytnuté ze státního rozpočtu, z obecního rozpočtu, granty, od fondu EU, apod.
- výnosy daní nebo podíl na nich, výnosy poplatků a peněžních odvodů, které jsou příjmem obcí nebo krajů
- příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu - pro účely daně z příjmů není podstatné, z jakých činností byly příjmy, které plynou na běžný účet, dosaženy, pro osvobození je rozhodný druh účtu
- příjmy z pronájmu a prodeje státního majetku, které jsou podle rozpočtových pravidel republiky příjmem státního rozpočtu, příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi
- příjmy z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu u veřejných vysokých škol
- příjmy ze ztrátové hlavní činnosti.

U neziskových organizací příjmy z **činností vyplývajících z jejich poslání** nejsou předmětem daně. Toto platí za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou vymezeny statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami a dále zvláštními předpisy - zákon o obcích, zákony o profesních komorách, zákon o České televizi, zákon o Českém rozhlasu, apod. Splnění výše uvedené podmínky se posuzuje za **celé zdaňovací období, a to podle jednotlivých druhů činností.**

U příjmů z **hlavní činnosti** se rozlišují v rámci jedné činnosti ty případy, kdy stejná služba či plnění je poskytována jednou za ceny nad úroveň a podruhé pod úroveň vlastních nákladů. Dani podléhají pouze příjmy z jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související daňově uznatelné výdaje. Pokud je jednotlivá činnost realizována jak za ceny ziskové tak ztrátové, nelze stejné výkony v rámci jednoho druhu činnosti kompenzovat (zákaz kompenzace cen ziskových a ztrátových) - např. provozování činností pro členy občanského sdružení za ceny odpovídající vlastním nákladům a nižší a stejných činností za ceny

převyšující vlastní náklady pro ostatní uživatele těchto činností, výuka jazyků na státní škole v rámci učebních osnov a mimoškolní výuka jazyků za smluvní ceny u téhož subjektu. Tento systém je administrativně poměrně náročný, neboť si vynucuje klíčování příjmů a souvisejících nákladů podle jednotlivých druhů činností, případně i v jejich rámci. Režim zde je přísnější, než jaký by se v analogické situaci vztahoval na podnikatele, který má právo udělat špatný obchod a daňové uznatelné jsou související náklady. Obdobnou svobodu ovšem nemá nezisková organizace.

U **veřejných vysokých škol** dochází k určitému průlomů v současném zdaňování neziskových organizací. U těchto poplatníků jsou *předmětem daně všechny příjmy* s výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu. Tímto vymezením zdanitelných příjmů odpadla veřejným vysokým školám povinnost sledovat příjmy a související náklady odděleně podle jednotlivých druhů činností, které jsou v poslání organizace.

Příjmy od daně osvobozené

- příjmy z členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatých zájmovými sdruženími právnických osob, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími
- příjmy z výnosů kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností
- příjmy státních fondů založených podle zvláštních předpisů
- příjmy Fondu dětí a mládeže
- vybrané výnosy z nadačního jmění při splnění podmínek stanovených zákonem
- příjmy přijaté jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách
- úroky z prostředků veřejné sbírky pořádané k veřejně prospěšným účelům vymezeným ZDP

Příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP)

- příjmy z dividend, podíly na zisku
- vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku

Uvedené příjmy se daní sazbou 15 %. Základem daně pro tuto zvláštní sazbu daně je příjem nesnížený o výdaje. U příjmů z vypořádacího podílu na likvidačním zůstatku se základ daně snižuje o nabývací cenu obchodního podílu. Za řádně sraženou a odvedenou daň je odpovědný plátcе daně, tedy ten, kdo tyto příjmy vyplácí. Příjmy jsou zdaněny u zdroje a příjemce je již nezahrnuje do základu daně. Sražená daň je daní konečnou. Náklady, které poplatníkovi v souvislosti s touto daní případně vzniknou, nemůže poplatník daňově zohlednit.

Příjmy zdaňované v samostatném základu daně (sazbou dle § 21 odst.4 ZDP)

- příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku, které plynou ze zdrojů v zahraničí.

Tyto příjmy jsou součástí **samostatného základu daně** se sazbou ve výši 15 %. U příjmů z dividend a podílů na zisku nelze uplatnit výdaje. Základ daně u vypořádacích podílů a podílů na likvidačním zůstatku ze zdrojů v zahraničí lze snížit o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Srážka daně provedená v zahraničí se započte na daňovou povinnost, která připadá na dané příjmy.

Příjmy, které jsou předmětem daně (součástí základu daně)

- příjmy z **reklam** (s výjimkou příjmů z reklam plynoucích provozovatelům zoologických zahrad)
- příjmy z členských příspěvků vyjma osvobozených - např. členské příspěvky přijaté profesními komorami s povinným členstvím (např. Komora daňových poradců, Advokátní komora apod.)
- příjmy z **nájemného** s výjimkou pronajatého státního majetku, který je příjmem státního rozpočtu
- příjmy z **hospodářské činnosti**
- příjmy ze **ziskové hlavní činnosti**
- veškeré příjmy veřejných vysokých škol kromě investičních transferů a úroků z běžného účtu.

Základ daně

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu - zákona o účetnictví a navazujících vyhlášek a účetních standardů. V rámci řádně vedeného účetnictví je povinností každé účetní jednotky účtovat o všech skutečnostech (účetních případech), které nastaly a věcně a časově souvisejí s příslušným účetním obdobím. Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy jde o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku.

Zákon o daních z příjmů ukládá neziskovým organizacím vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny **odděleně** příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Totéž platí pro vykazování nákladů (výdajů). Pokud tato povinnost nebude splněna nebo nemůže být splněna organizačními složkami státu, obcemi u jednorázových příjmů, které jsou součástí rozpočtových příjmů, učiní se tak **mimoučtetně** v daňovém přiznání.

Po ukončení účetního období zjistí účetní jednotky **výsledek hospodaření před zdaněním**.¹ Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, zjišťují výsledek hospodaření před zdaněním podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu postupují při zjištění výsledku hospodaření před zdaněním podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., odděleně sledují náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost.

¹ Neziskové organizace, účtující ještě dočasně v soustavě jednoduchého účetnictví, zjistí rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Výsledek hospodaření před zdaněním zjištěný v účetnictví se pro účely stanovení základu daně a výpočtu daně z příjmů musí upravit o ty účetní položky, které jsou zde zahrnuty a zároveň nejsou součástí základu daně (položky snižující výsledek hospodaření) a také o položky, které nejsou zahrnuty v účetnictví a vstupují do základu daně (položky zvyšující výsledek hospodaření).

Postup pro stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob u neziskových subjektů ukazuje následující schéma:

Tabulka č. 5.1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM
<ul style="list-style-type: none"> - PŘÍJMY VYŇATÉ Z PŘEDMĚTU DANĚ - PŘÍJMY OSVOBOZENÉ od daně z příjmů právnických osob - PŘÍJMY NEZAHRNOVANÉ do základu daně <ul style="list-style-type: none"> - příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) - příjmy zdaněné sazbou podle § 21 odst. 4 ZDP (samostatný základ daně) - částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona, atd. - MIMOÚČETNÍ DAŇOVĚ UZNATELNÉ NÁKLADY (VÝDAJE) + ÚČETNÍ NÁKLADY, KTERÉ NEJSOU DAŇOVĚ UZNATELNÉ + POLOŽKY NEOPRÁVNĚNĚ ZKRACUJÍCÍ PŘÍJMY ± OSTATNÍ ÚPRAVA výnosů a nákladů
= ZÁKLAD DANĚ
<ul style="list-style-type: none"> - ODČITATELNÉ POLOŽKY <ol style="list-style-type: none"> 1. daňová ztráta 2. odčitatelná položka na reinvestice, odpočet části výdajů na výuku učňů 3. 30 % ze základu daně upraveného o 1, 2 (min. 300 tis. Kč, max. 1 mil. Kč) <p style="margin-left: 20px;">= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ</p> <p style="margin-left: 20px;">x sazba daně</p> <p style="margin-left: 20px;">= DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB</p> <ul style="list-style-type: none"> - SLEVY NA DANI
= DAŇ PO SLEVĚ

Pramen: Jurajdová, H., Šelešovský, J. a kol. Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.

V praktickém životě dochází k tomu, že subjekt dosahuje náklady, které souvisí jak s příjmy, které jsou předmětem daně, tak s příjmy, které předmětem daně nejsou. V tomto případě je třeba ve **vnitřních směrnících** určit pravidlo, podle kterého se rozliší celkové náklady na jednotlivé druhy příjmů z pohledu zdaňování. Takovými společnými náklady mohou být např. elektrická energie, nájemné, voda, údržba, náklady na činnost ekonomického oddělení, výdaje na řízení, ostrahu, správu organizace, mzdy zaměstnance vedoucího účetnictví za celou účetní jednotku atd. Pro přiřazení režijních nákladů k výnosům je nutno zvolit vhodné kritérium. Existuje celá řada **rozvrhových základů**, ty jsou dány povahou činnosti, ve které společné náklady vznikly.

U územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu v případě, že část vynakládaných nákladů (výdajů) je společná pro hlavní i hospodářskou činnost a co do výše je těžko rozlišitelná, dovoluje vyhláška č. 505/2002 Sb. tyto náklady **kličovat** např. v poměru výše výnosů docílených v hospodářské činnosti k výnosům docíleným v hlavní činnosti, a to včetně dotace nebo příspěvku poskytované na tuto činnost příspěvkové organizaci. Z nerozlišených výdajů bude tedy daňově uznatelná jen poměrná část. Nejdříve zjistíme koeficient (= podíl zdanitelných příjmů k celkovým příjmům). Tímto koeficientem vynásobíme nerozlišené výdaje a získáme výši daňově uznatelných výdajů.

$$K = \text{zdanitelné příjmy} / \text{celkové příjmy}$$

$$\text{daňově uznatelné výdaje} = K \times \text{nerozlišené výdaje}$$

Položky odčitatelné od základu daně

Odčitatelné položky dále snižují daňový základ, patří mezi ně:

- daňová ztráta - u neziskových organizací může daňová ztráta vzniknout pouze u činnostech v hospodářské oblasti, vzniklou a vyměřenou ztrátu lze odečíst nejdéle u následujících pěti zdaňovacích obdobích po tom období, za které byla vyměřena. Tento odpočet nemohou uplatnit obecně prospěšné společnosti.
- odpočet 30 % výdajů na výuku učňů – jedná se o výdaje na provoz odborných učilišť nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, zabezpečenou jinými subjekty

- odečet **30 % od základu daně** - snižuje se základ daně upravený o daňovou ztrátu, lze jej uplatnit jak u hlavní, tak u hospodářské činnosti. Uznání určité výjimečnosti neziskových organizací se projevuje v možnosti snížit základ daně o tuto specifickou odčitatelnou položku. Tato je stanovena ve výši 30 % z upraveného základu daně, nejméně však 300 tis. Kč a nejvýše 1 mil. Kč. Toto snížení základu daně lze uplatnit pouze za podmínky, že prostředky získané uplatněním odčitatelné položky budou použity na krytí výdajů souvisejících s činnostmi, které nejsou předmětem daně, tedy především na dofinancování hlavní činnosti. Použití těchto prostředků je omezeno na tři bezprostředně následující zdaňovací období, u veřejných vysokých škol ke krytí nákladů vzdělávací, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti v následujícím zdaňovacím období.

Základ daně snížený o odčitatelné položky - upravený základ daně - se zaokrouhlí na celé tisíce dolů a vypočte se prostřednictvím *sazby daně* daň z příjmů právnických osob. Sazba daně je lineární a pro zdaňovací období 2006 stanovena ve výši 24 %.

Sleva na dani

Zákon o daních z příjmů vymezuje slevu na dani u poplatníků, kteří zaměstnávají *osoby se změněnou pracovní schopností*. sleva má podobu odpočtu fixní částky diferencované podle míry zdravotního poškození zaměstnance. Při výpočtu se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců se změněnou pracovní schopností. Výše slevy činí:

18.000 Kč	na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností
60.000 Kč	na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením

Právnické osoby, které zaměstnávají více než 50 % zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zároveň mají celkem minimálně 20 přepočtených zaměstnanců, mohou uplatnit navíc ještě relativní slevu na dani tak, že použijí poloviční sazbu daně z příjmů právnických osob.

Za uplynulé **zdaňovací období** (kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období) je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen podat **daňové přiznání**, a to jak v případě vykázání základu daně, tak daňové ztráty. Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, mají tuto povinnost pouze tehdy, jestliže mají příjmy zdaňované v základu daně. Daňové přiznání se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí ročního zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, prodlužuje se lhůta k podání daňového přiznání do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V termínu pro podání daňového přiznání je také splatná daňová povinnost. Pokud daňová povinnost dosáhne výše 30.000 Kč, je poplatník povinen platit zálohy na daň.

Zvláštní postavení daňových subjektů mají **územní samosprávné celky**. Obce a kraje jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob, ale výnos této daně je příjmem jejich rozpočtu. V praxi obce a kraje daň z příjmů právnických osob neodvádí, stanovenou výši své daňové povinnosti převádí ze svého vkladového výdajového účtu přímo na svůj příjmový účet. Při nesprávném vymezení daňové povinnosti územních samosprávných celků však případný doměrek a příslušenství není jejich příjmem, ale odvádí se do státního rozpočtu. Správné určení výše daně u obcí a krajů je složité. V oblasti hlavní činnosti evidují územní samosprávné celky své příjmy a výdaje podle rozpočtové skladby a v praxi není mnohdy možné zajistit oddělené sledování jednotlivých druhů příjmů během zdaňovacího období. V tomto případě využijí možnost mimoúčetního rozlišení zdaňovaných příjmů a výdajů při sestavování základu daně. Další výjimka u obcí a krajů se týká záloh, z důvodu odstranění zbytečných převodů peněžních prostředků několikrát ročně nemají územní samosprávné celky povinnost platit zálohy na daň.

Významným zdrojem příjmů neziskových organizací, zejména kulturního, sociálního a sportovního zaměření, jsou **příjmy z reklam a příjmy z darů**. Tyto dva druhy příjmů bývají často zaměňovány nebo slučovány do tzv. sponzorských smluv. Náš daňový a účetní systém termín "*sponzor*" nezná. V praxi může nastat jedna ze dvou variant:

- Dárce se rozhodl darovat finanční prostředky nebo věc a nepožaduje za to žádné protiplnění - z hlediska příjemce dar není předmětem daně z příjmů,

je předmětem daně darovací, z hlediska dárce není daňově uznatelným výdajem, za splnění určitých podmínek jej lze uplatnit jako položku upravující základ daně.

- Druhá varianta nastává v případě existence protiplnění ve formě umístění reklamy případně jiné formy prezentace firmy. V tomto případě se u příjemce finančních prostředků jedná o příjem za reklamu, který je vždy předmětem daně z příjmů, z hlediska poskytovatele jde o daňově uznatelný výdaj, pokud je to výdaj nezbytně nutný na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů.

Neziskové organizace tedy mohou být *příjemci daňově zohlednitelných darů* poskytnutých na účely kultury, školství, na podporu a ochranu mládeže, na sociální účely, atd.. Poskytovatelé těchto darů - fyzické a právnické osoby - pak mohou tyto dary do určité hranice daňově zohlednit, uplatnit odpočet od svého základu daně. U fyzických osob je používán pojem úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období, která musí přesáhnout alespoň 2 % základu daně nebo alespoň 1 tis. Kč, maximální hranice představuje 10 % ze základu daně. Pro právnické osoby je stanovena hodnota jednoho daru na částku alespoň 2 tis. Kč, maximálně lze odečíst v úhrnu 5 % ze základu daně. Problémem u poskytovatelů je odvozování výše poskytovaného daňově zohlednitelného daru od skutečnosti běžného zdaňovacího období a s tím související nejistota dárců a jejich opatrnost. Tento nežádoucí efekt by mohl být odstraněn vztahením povolených limitů na skutečnost minulého roku.

2.3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o univerzální daň ze spotřeby, vybírá se na každém stupni zpracování, avšak pouze ve výši odpovídající nově vytvořené hodnotě. Její jednoznačné vymezení na úrovni jednotlivého daňového subjektu je obtížné, proto se daňová povinnost stanovuje zprostředkovaně jako daň vypočtená z celého obratu za zdaňovací období (daň na výstupu) snižena o daň prokazatelně zahrnutou v cenách vstupů za totéž období (daň na vstupu – odpočet daně).²

² Podrobněji k této dani i ostatním daním viz předmět Daně a jejich správa, který vás teprve čeká.

Shrnutí kapitoly

Jednoduché účetnictví představuje jednu ze dvou soustav účetnictví. Jak již název vypovídá jedná se o „jednoduché“ vedení účetní agendy, při kterém se klade důraz na skutečný příjem či výdaj peněžních prostředků. Nejdůležitější účetní knihou je proto peněžní deník, který hraje taktéž důležitou roli při zjišťování daňové povinnosti v souvislosti s daní z příjmů právnických osob.

Tzv. drobné neziskové organizace musí při splnění zákonem stanovených podmínek účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Při vedení účetních záznamů postupují dle opatření MF, kterým se stanoví postupy účtování. V jednoduchém účetnictví je odděleno účtování o peněžním hospodaření v peněžním deníku od evidence majetku, který se eviduje v knize pohledávek a závazků a v dalších účetních záznamech. Peněžní deník má stanoven určitý minimální obsah. Sestavování a předkládání účetních výkazů je značně individuální dle typu účetní jednotky.

Daň z příjmů právnických osob zdaňuje příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem poplatníka. Neziskové organizace mají oproti jiným poplatníkům odlišně vymezen předmět daně, při splnění zákonných podmínek nejsou příjmy z hlavní činnosti předmětem daně. Tyto organizace dále mají možnost uplatnit specifickou odčitatelnou položku - odpočet 30 %, naopak je vyloučena možnost odpočtu darů na veřejně prospěšné účely. Plátcí daně z přidané hodnoty - neziskové organizace jsou povinni upravit odpočet daně na vstupu pomocí zálohového a vypořádacího koeficientu, důvodem je vykonávání osvobozených zdanitelných plnění. U dalších daní jsou z hlediska neziskových organizací uplatňována rozsáhlá osvobození.

Kontrolní otázky

- 1. Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví– charakteristika, způsob účtování.*
- 2. Vyjmenujte minimální obsah peněžního deníku.*
- 3. V kterých účetních knihách se evidují peněžní a v kterých nepeněžní operace?*
- 4. Posuďte vypovídací schopnost záznamů vedených formou jednoduchého účetnictví oproti podvojnému účetnictví.*

5. *Které příjmy nejsou (a které jsou) předmětem daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací?*
6. *Jaké odčitatelné položky snižují základ daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací, v čem spočívá rozdíl oproti podnikatelským subjektům?*
7. *Jakým kritériím musí vyhovovat členění účetních nákladů neziskových organizací?*

Další doporučená literatura

- PETRLÍKOVÁ, B. *Jednoduché účetnictví pro nadace, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti a jiné neziskové organizace*. NROS, Praha 1998. 1. vydání. 83 stran. ISBN 80-902303-3-7
- MAREK, J., BOČKOVÁ, A. *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. BILANCE. Praha 1999. 122 stran
- STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí s příklady z praxe*. 4. vyd. Praha: ANAG, 2006. 223 s. ISBN 80-7263-342-2

3. ÚČETNICTVÍ NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ

Dlouhodobý majetek

Zásoby

Zúčtovací vztahy

Náklady a výnosy

Rezervy a opravné položky

Výsledek hospodaření a jeho zdaňování

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly toho bude hodně, ale jelikož se už umíte orientovat v obecných účetních zákonitostech, určitě si s problematikou nestátních neziskových organizací poradíte. Cílem je tedy seznámit se jak s obecnými účetními případy nevýdělečných organizací, tak se specifickými, např. platné pouze pro nadaci, veřejnou vysokou školu apod.

Takže zákon o účetnictví už známe. Najděte si vyhlášku č. 504/2002 v aktuálním znění s platnou směrnou účtovou osnovou a také mějte po ruce platné České účetní standardy č. 401 až 413. A samozřejmě nesmíme zapomenout na skripta Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.

Časová zátěž

Celkem 14 hodin, přičemž tyto hodiny se budou skládat z:

Nalezení všech potřebných publikací

Studium ve skriptech Účetnictví, daně, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru

Vlastní studium

Procvičování

Úvod

Statistické údaje ukazují, že kategorie organizací, která se zařazuje pod pojem nevýdělečné organizace, je velice početná, proto znalost účetní agendy těchto

organizací je velmi důležitá. Opět však nestačí jen pohybovat se v účetních předpisech, ale je taktéž žádoucí znalost daňových souvislostí, neboť uvedené subjekty ve smyslu § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, „...nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání...“. Tato skutečnost postihuje zejména cíl jejich činnosti, nikoli nástroje realizace tohoto cíle.

3.1 Nestátní neziskové organizace

3.1.1. Obecně prospěšná společnost

Zákonná úprava

Od 1.1.1996 platí nový *zákon č. 248/95 Sb.*, o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. Tento zákon řeší založení, vznik, zrušení, orgány této právní formy, která je obvyklá i v jiných demokratických zemích s tržní ekonomikou, ale v našich podmínkách není příliš zastoupena. Obecně prospěšná společnost (dále jen OPS) nepodléhá svému zakladateli tak, jak je tomu např. u OSS a PO. Zakladatel nemá právo na vrácení svého majetku při zániku OPS.

Obecně prospěšná společnost je právnickou osobou, je založena proto, aby společností poskytovala **obecně prospěšné služby** za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek, přičemž platí, že její hospodářský výsledek nesmí být použit ve prospěch ani zakladatelů ani zaměstnanců obecně prospěšné společnosti, ale musí být vždy použit na poskytování služeb, pro které byla společnost zřízena.

Založení

Obecně prospěšná společnost se zakládá **zakládací smlouvou** a mohou ji založit jak fyzická osoba, právnická osoba, tak i stát. Zakládací listina kromě obligatorních údajů jako je název, sídlo, identifikace zakladatelů apod. musí také obsahovat identifikační data členů správní rady, dozorčí rady, způsob jednání těchto orgánů a také majetkové vklady zakladatelů.

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech byl pozměněn a doplněn zákonem č. 208/2002 Sb.³ Změny zákona spočívaly zejména ve sjednocení

³ Další doplňující zákony jsou č. 320/2002 Sb. a č. 437/2003 Sb.

terminologie s obchodním zákoníkem (namísto původně užívaného pojmu obchodní jméno se nově používá termín obchodní firma). I ostatní provedené změny byly spíše technického rázu s cílem uvést do souladu české právo s právem Evropské unie. Bylo odstraněno omezení účasti cizinců ve statutárním orgánu obecně prospěšné společnosti. Obecně prospěšnou společnost mohou zakládat i zahraniční zakladatelé s dokonce je dovoleno obecně prospěšné společnosti zřizovat organizační složky v zahraničí. Byly také upřesněny podmínky, za nichž je možné odvolat člena statutárního orgánu.

Důležitými orgány obecně prospěšné společnosti jsou:

- a) **správní rada**, která je statutárním orgánem a jmenuje ji zakladatel (do její působnosti náleží základní rozhodovací činnost pro řízení společnosti),
- b) **dozorčí rada**, která je kontrolním orgánem společnosti a jmenuje ji také zakladatel,
- c) **ředitel**, který je jmenován správní radou a řídí činnost společnosti, pokud tato činnost není zákonem, zakládací listinou nebo statutem vyhrazena do působnosti správní rady, popř. i jiného orgánu obecně prospěšné společnosti.

Obecně prospěšná společnost vzniká dnem zápisu do **rejstříku** obecně prospěšných společností, který vede příslušný soud, stejně jako obchodní rejstřík.

Obecně prospěšná společnost zaniká zrušením s likvidací nebo bez likvidace dnem výmazu z rejstříku. Zaniknout může uplynutím doby nebo účelu – stanovených při vzniku, rozhodnutím správní rady nebo soudu, prohlášením konkurzu. Zákon vyčerpávajícím způsobem popisuje zrušení, likvidaci a zánik obecně prospěšné organizace, a to především z důvodu ochrany vloženého a získaného majetku, který totiž nemůže být vrácen zakladateli. Musí být převeden na jinou OPS, případně při likvidaci je nabídnut obci, na jejímž katastru má obecně prospěšná společnost své sídlo a v případě jejího nezájmu přebírá majetek okresní úřad. Obě instituce musí takto získaný majetek použít k zajištění obecně prospěšných služeb.

Činnost

Hlavním cílem obecně prospěšné společnosti je poskytování obecně prospěšných služeb za předem stanovených podmínek pro všechny uživatele. V zákoně samotném není definován pojem „obecně prospěšná služba“. Má se zato, že se bude jednat o služby ekologické, humanitární, sociální, vzdělávací a výchovné, kulturní apod.

Obecně prospěšné společnosti by tedy měly fungovat především v sociální oblasti (stravování pro důchodce, sociální ústavy, domovy důchodců), ale také ve zdravotnictví (léčebny pro dlouhodobě nemocné), školství (mateřské školy, učňovská zařízení, střední školy, vyšší odborné školy) a kultuře (kina, muzea a galerie).

Obecně prospěšná společnost může kromě hlavních služeb provozovat ještě jiné činnosti (**doplňkové činnosti**) za splnění platných právních podmínek.

Hospodaření obecně prospěšné společnosti **se sleduje na základě zákona podle:**

- *hlavní činnosti* stanovené statutem nebo zakládací listinou,
- *doplňkové činnosti* za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost služeb,
- *správní činnosti*, kde se budou sledovat odděleně náklady na správní činnost.

Hospodaření

Zřizovatel po zřízení již nemá právní sílu, aby činnost společnosti přímo ovlivnil, pouze nepřímo prostřednictvím členství ve správní nebo dozorčí radě.

Hospodářský výsledek společnosti se vždy převádí celý do rezervního fondu. Rezervní fond používá nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích. Získání prostředků na provozování prospěšných služeb je sledováno dosažení přijatelných cen za poskytované služby.

Finanční investice ve formě cenných papírů může nabýt OPS jen darem, závětí nebo převodem z jiné hospodářsko-právní formy. Nakupování akcií a obdobných cenných papírů je v rozporu s posláním tohoto typu organizace.

OPS se může ucházet o dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních orgánů a ze státních fondů. Na přiznání dotace však nemá právní nárok (s určitou výjimkou např. středních škol). Pokud OPS státní dotaci obdrží, pak má orgán, který dotaci poskytl, právo kontroly, jak byla dotace využita.

Financování

Financování obecně prospěšné společnosti je zajištěno:

- dotací ze státního rozpočtu
- rozpočtu obce
- rozpočtu jiných územních orgánů
- ze státního fondu

- příspěvky a dary od jiných fyzických a právnických osob
- z vlastní činnosti
- z hospodářské činnosti.

Účetnictví

Obecně prospěšná společnost je povinna ve svém účetnictví důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správnou obecně prospěšné společnosti .

Roční účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem obecně prospěšné společnosti, které:

- a) jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z počtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v roce, za nějž je účetní závěrka sestavována, jeden milion Kč,
- b) nezřídily dozorčí radu,
- c) ve výši čistého obratu překročily deset milionů Kč.

Pozn.: Kromě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se účetnictví obecně prospěšných společností řídí vyhláškou MF č. 504/2002 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, v kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a „Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.“

3.1.2 Občanská sdružení

Zákonná úprava

Sdružování občanů upravuje *zákon č. 83/90 Sb.*, o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a dá se říci, že občanská sdružení jsou nejrozšířenějším typem organizace v neziskovém sektoru. Na základě tohoto zákona mají občané právo svobodně se sdružovat bez povolení státního orgánu. Občané mohou zakládat spolky,

společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení a také odborové organizace, ale na druhé straně je k tomu nesmí nikdo nutit.

Tento zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- v politických stranách a politických hnutích
- k výdělečné činnosti a k zajištění řádného výkonu určitých povolání
- v církvích a náboženských společnostech

Občanské sdružení je samostatnou právnickou osobou. Orgány státní správy mohou zasáhnout do postavení a činnosti občanských sdružení jen v mezích zákona. Členy mohou být jak fyzické, tak i právnické osoby.

Založení

Občanské sdružení může být založeno bez jakéhokoliv majetkového vkladu zakladatelů. Občanské sdružení vzniká registrací Ministerstvem vnitřních věcí se současnou evidencí na Českém statistickém úřadě, který vede evidenci sdružení. Návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný výbor, ve kterém alespoň jedna osoba musí být starší 18 let.

K návrhu se připojí stanovy, které vymezují název sdružení, sídlo, cíl činnosti, orgány sdružení a způsob jejich ustanovování, určení orgánů a funkcionářů oprávněných jednat jménem sdružení, ustanovení o organizačních jednotkách, zásady hospodaření. Nejvyšším orgánem občanského sdružení je **valná hromada** členů. Tento orgán přenáší některé pravomoci vymezené zákonem a stanovami na výkonný výbor, který bývá obvykle nejméně tříčlenný. V jeho čele stojí předseda. Předseda výkonného výboru obvykle vystupuje navenek jménem občanského sdružení. K právním úkonům mohou být valnou hromadou zmocněny i jiné osoby, například ředitel kanceláře občanského sdružení, pokud taková byla zřízena.

Občanské sdružení zaniká buď na základě rozhodnutí členů nebo dle rozhodnutí Ministerstva vnitřních věcí.

Činnost

Charakteristickým znakem občanského sdružení je členská základna. Občanské sdružení sdružuje členy (občany mající společné zájmy a cíle) a je zakládáno v různých oblastech života společnosti, především k uspokojení zájmů svých členů a občanů v jejich okolí. Mezi občanská sdružení patří:

- odborové organizace

- zahrádkáři
- tělovýchovné jednoty
- rybářské spolky
- chovatelé, včelaři
- Český svaz žen
- Český červený kříž⁴
- myslivecká sdružení a Český myslivecký
- obce – Obec architektů, Obec moravskoslezských spisovatelů
- asociace muzeí a galerií
- amatérské kulturní spolky
- sdružení pro správu bytového fondu u bytů převzatých do vlastnictví občanů apod.

Hospodaření a financování

Občanská sdružení financují svoji činnost převážně z příspěvků svých členů, sponzorů a dále pak i ze zisku z podnikání, který po řádném vypořádání daňové povinnosti ke státnímu rozpočtu může sloužit jako doplňkový zdroj financování zájmové činnosti občanského sdružení.

Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů nezakazuje podnikatelskou činnost těmto sdružením a ani v jiném zákoně tomu tak není. Tzv. **doplňková výdělečná činnost** by ale neměla převyšovat objem zájmové činnosti, pro kterou bylo občanské sdružení založeno.

V praxi právnických osob založených za jiným účelem než za účelem podnikání, působí obtíže rozlišení toho, co je hlavní (zájmová) činnost a co lze považovat za činnost doplňkovou. Zákon přesně uvedené pojmy nevymezuje. Je proto nutné tyto otázky precizovat ve stanovách, aby se předešlo nejasnostem v návaznosti na otázky účetní a zejména daňové (platí to obecně pro neziskové organizace). V zákoně o daních z příjmů jsou totiž kladeny požadavky na oddělené sledování nákladů, které

⁴ Zvláštní postavení v oblasti sdružování občanů má „Červený kříž“ a „Československý červený kříž“, jejichž činnost je vymezena speciálním zákonem č. 126/1992 Sb., o ochraně znaku a názvu „Červeného kříže a o Československém červeném kříži“.

jsou předmětem daně z příjmů a nákladů, které předmětem daně z příjmů nejsou nebo jsou od daně osvobozeny.

Účetnictví

Účetnictví občanských sdružení je vedeno podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle „Českých účetních standardů“ č. 401 až 413.

3.2.3 Profesní komory

Mezi právnické osoby, které nejsou založeny za účelem podnikání, patří i profesní komory. Jsou zřizovány *samostatnými zákony* za účelem sdružování osob podle jejich profese. V zákonech o zřizování profesních komor není zmínka o nutnosti majetkového vkladu zakladatelů při jejich vzniku. Jako příklady komor lze uvést Komoru daňových poradců ČR, Komoru auditorů ČR, Českou lékařskou komoru, Českou stomatologickou komoru, Českou lékárnickou komoru, Komoru veterinárních lékařů ČR atd.

Činnost

Komory ve většině případů udělují souhlas s výkonem profese, dohlížení na dodržování pravidel a etických zásad při výkonu profesí, zajišťují pro své členy vzdělávání apod.

Komory vytváření na základě zákona vlastní orgány. Nejvyšším orgánem bývá **sněm komory**. Na sněmu komory je volena **rada komory** jako výkonný orgán. Jsou ustanovovány i **komise**, například zkušební, dozorčí, disciplinární aj. Komory působí na členském principu, mohou zřizovat organizační složky a jiné pomocné orgány.

Hospodaření, financování a účetnictví

Zdroje financování profesních komor jsou převážně příspěvky členů komor a rovněž poplatky vybírané například za zkoušky od uchazečů o udělení oprávnění k výkonu funkce. Finanční prostředky a majetek profesních komor slouží k uspokojování potřeb a cílů svých členů. Členství v komorách bývá pro členy určitých profesí povinné ze

zákona. Komory vedou účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle “Českých účetních standardů“ č. 401 až 413.

3.2.4 Nadace a nadační fondy

Zákonná úprava

Nadace jako zvláštní forma právnické osoby byla do konce roku 1997 řešena občanským zákoníkem, který jako jediný právní předpis vymezoval postavení nadací. Právní úprava v občanském zákoníku nebyla dostatečná. Nadace byly nuceny využívat obdobných ustanovení z obchodního zákoníku nebo občanského zákoníku ve věcech sloužení, likvidace, rozdělení apod. Zákonem nebyla řešena otázka podnikání nadací, zřizování složek nadací a další. Právní vakuum způsobilo vznik nadací, které zastíraly skutečný právní stav a zabývaly se na úkor dobročinné činnosti podnikáním a aktivitami zcela odlišnými od poslání nadací obvyklých v zahraničí.

Dne 1.1.1998 nabyt účinnosti nový *zákon č. 227/97 Sb.*, o nadacích a nadačních fondech, který přinesl komplexní úpravu právního postavení a činnosti nadací. Přijetím nového zákona došlo ke zpřísnění pravidel pro činnost nadací. Mezi důležité změny, které zákon zavedl, patří vytvoření nového typu právnické osoby - nadačního fondu.

Založení

Při založení nové nadace nebo při „přeregistraci“ stávající nadace vyžaduje zákon majetkový vklad zakladatelů v minimální hodnotě majetku představující hodnotu **500 tisíc** korun. Tento vklad je nazýván nadačním jměním. U nadačních fondů se vklad majetku ve formě jmění nevyžaduje. Nadační fond může být založen bez jakéhokoliv majetkového vkladu zakladatelů.

Zřizovatelem nadace nebo nadačního fondu může být fyzická či právnická osoba buď jednotlivě nebo společně. Zřizuje se nadační listinou (písemná smlouva, základní listina, závěť) a vzniká dnem zápisu u příslušného rejstříkového soudu. Zákon zakotvuje zásadu účelovosti použití nadačních prostředků v souladu s určením stanoveným nadační listinou. Prostředky podléhají kontrole správnosti a účelovosti použití, kterou provádí správce nadace.

Orgány nadace:

správní rada – spravuje majetek, řídí činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace a nadačního fondu a je statutárním orgánem,

dozorčí rada – je kontrolním orgánem, musí být zřízena, jestliže nadační jmění nebo majetek nadačního fondu je vyšší než 5 milionů Kč, v ostatních případech může být tato rada zřízena, pokud je tak stanoveno ve statutu,

revizor – vykonává funkci dozorčí rady, v případě, že není zřízena.

Zákon o nadacích a nadačních fondech, na rozdíl od zákona o sdružování občanů, zákona o politických stranách a zákona o církvích a náboženských společnostech, požaduje striktně doložení bezúhonnosti osob, které jsou ustanoveny do orgánů nadace.

Tento zákon řeší i omezení v oblasti nakládání s majetkem nadace, zásady hospodaření i odpovědnost statutárních orgánů, rovněž tak i tzv. „konflikt zájmů“ u osob působících v orgánech nadací.

Při zániku nadace nebo nadačního fondu se nepřipouští rozdělení majetku mezi zakladatele. Majetek musí přejít z rozhodnutí správní rady na jinou nadaci nebo nadační fond s obdobným účelem. Odmítne-li stanovený příjemce majetek převzít, nabídne jej likvidátor obci místně příslušné podle sídla nadace nebo nadačního fondu. Pokud ve stanovené lhůtě obec majetek nepřijme, přechází tento na stát.

Nadace nebo nadační fond se zrušují dosažením účelu, pro který byly zřízeny, sloučením s jinou nadací nebo nadačním fondem, rozhodnutím soudu, prohlášením konkurzu nebo zamítnutím konkurzu pro nedostatek majetku.

Nadace a nadační fondy se ruší s likvidací nebo bez likvidace a zanikají dnem výmazu z rejstříku.

Činnost

Nadace nebo nadační fond jsou účelová sdružení majetku, která jsou zřízena a vznikla pro dosahování obecně prospěšných cílů. Jejich činnost je zaměřena na:

- rozvoj duchovních hodnot
- ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot

- ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic
- rozvoj vědy, vzdělání
- tělovýchovy a sportu.

Hospodaření a financování

Nadace i nadační fond jsou shodně ze zákona posuzovány jako právnické osoby. Liší se však ve způsobu hospodaření s majetkem.

Nadace používá k dosahování účelu, pro který byla zřízena výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Nadační jmění je peněžní vyjádření souhrnu peněžních i nepeněžních vkladů a nadačních darů.

Nadační fond používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen všechnen svůj majetek (nerozlišuje se tedy nadační jmění a ostatní majetek).

Pro nadaci i nadační fond platí **zákaz podnikání s výjimkou:**

- pronájmu nemovitostí,
- pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí.

Budou-li vzdělávací akce pořádány soustavně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a soustavně bude dosahováno zisku, je otázkou, zda se nebude jednat o skrytý právní stav, tj. o podnikání provozované jinou právnickou osobou než podnikatelem.

Nadace se (na rozdíl od nadačního fondu) může podílet na podnikání jiných osob, ale musí jít o akciové společnosti. Přitom musí být splněny 2 podmínky:

- obchodní podíl nadace na majetku akciové společnosti nesmí být větší než 20 %,
- celkový rozsah majetkové účasti nadace na podnikání akciové společnosti nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění,
- kótované cenné papíry akciových společností může nadace nakupovat a prodávat pouze na regulovaných trzích.

Zákon o nadacích a nadačních fondech obsahuje i určitou snahu státu o podporu v dosahování jejich obecně prospěšných cílů. Proto osvobodil některé druhy jejich příjmů od daně z příjmů právnických osob. Od daně jsou osvobozeny:

- příjmy z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění
- příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, která jsou součástí nadačního jmění
- úrokové a dividendové příjmy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění
- příjmy plynoucí z úroků z finančních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky
- příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění, avšak vždy za podmínky, že jsou příslušné složky majetku zapsány v nadačním rejstříku.

Osvobozena jsou též bezúplatná nabytí majetku nadacemi nebo nadačními fondy, a to v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu.

Účetnictví

Účetnictví nadací a nadačních fondů se řídí dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle "Českých účetních standardů" č. 401 až 413.

Nadace a nadační fondy se liší podmínkami pro vedení účetnictví a auditorským ověřováním účetní závěrky.

Zákon 227/1997 Sb. stanoví povinnost odděleného sledování nákladů související se správou nadace nebo nadačního fondu od nadačních příspěvků. **Náklady související se správou** nadace nebo nadačního fondu zahrnují zejména náklady na udržení a zhodnocení majetku, náklady na propagaci účelu nadace nebo nadačního fondu a náklady související s provozem organizace (včetně odměn za výkon funkce člena správní rady, dozorčí rady, případně revizora). Jako **nadační příspěvek** se bere vše, co je nadací nebo nadačním fondem poskytnuto třetí osobě k účelu, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny. Toto opatření vede ke snaze, aby se náklady na správu co možná nejvíce minimalizovaly.

V nadační listině nebo statutu nadace nebo nadačního fondu musí být totiž jednoznačně stanoveno omezení pro výši těchto nákladů, které může být následující:

- nesmí převýšit určité procento ročních celkových výnosů nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu,
- nesmí převýšit určité procento hodnoty ročně poskytnutých nadačních příspěvků,
- nesmí převýšit určité procento nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu podle jeho stavu k 31.prosinci téhož roku.

Stanovené pravidlo nelze měnit nejméně po dobu pěti let.

Nadace jsou dle zákona o účetnictví povinny vždy používat soustavu plného **podvojného účetnictví**. Nadační fondy – mohou používat zjednodušenou formu účetnictví. Roční účetní závěrka nadace musí být vždy ověřena auditorem. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů a výnosů převýšil 3 mil. Kč nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 mil. Kč.

Všechny nadace a nadační fondy jsou povinny zpracovat **výroční zprávu** ve lhůtě, kterou stanoví správní rada (obsah této zprávy je přesně vymezen). Tato zpráva je veřejně přístupná u rejstříkového soudu, kam ji musí nadace nebo nadační fond uložit do 30 dnů po schválení správní radou.

3.1.5 Politické strany a politická hnutí

Zákonná úprava

Podle *zákona č.424/1991 Sb.*, o sdružování v politických stranách a politických hnutích ve znění pozdějších předpisů mají občané republiky právo se sdružovat v politických stranách a v politických hnutích. Výkon tohoto práva slouží občanům k jejich účasti na politickém životě společnosti, zejména na vytváření zákonodárných sborů a orgánů místní samosprávy, aniž by bylo třeba povolení státního orgánu.

Zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- v občanských sdruženích
- k podnikání nebo zajištění řádného výkonu určitého povolání
- v církevních a náboženských společnostech.

Založení

Zakladatelé mohou založit politickou stranu nebo politické hnutí bez jakéhokoliv majetkového vkladu.

Členy stran a hnutí mohou být občané starší 18 let. Strany a hnutí jsou právnickými osobami, vznikají registrací na Ministerstvu vnitra. Přípravný výbor předkládá návrh na registraci. Ten musí být doložen peticí minimálně jednoho tisíce občanů (s uvedením jména, rodného čísla a adresy) s požadavkem, aby strana a hnutí vznikly, a stanovami.

Činnost strany se řídí platnými zákony a stanovami. Obsah stanov je vymezen zákonem. Nejvyšším orgánem je **sjezd** strany. V době mezi zasedáním sjezdů činnost strany zajišťují statutární orgány volené sjezdem. Politické strany zřizují kanceláře, jejichž prostřednictvím se zajišťuje činnost strany.

Politická strana nebo hnutí zaniká dnem výmazu ze seznamu stran a hnutí. Zániku strany a hnutí předchází jejich zrušení, a to:

- bez likvidace (veškerý majetek a závazky přechází na právního zástupce)
- s likvidací.

Strana a hnutí se zrušují:

- a) vlastním rozhodnutím
 - dobrovolným rozpuštěním
 - sloučením s jinou stranou
 - přeměnou na občanské sdružení
- b) rozhodnutím soudu.

Činnost

Strany jsou odděleny od státu, nesmějí řídit státní orgány, nesmějí být ozbrojeny ani zřizovat ozbrojené složky. Politické strany se ovšem podílejí na vládnutí v České republice s pomocí svých členů zvolených či jmenovaných do vlády a ústavodárných orgánů. Členové politických stran se podílejí i na výkonu moci v místních samosprávách. Ústavou zaručený demokratický, i když ne zcela ideální a praxi vyhovující volební systém zaručuje nemožnost vlády jedné strany.

Hospodaření a financování

Strana a hnutí odpovídají na závazky celým svým majetkem, členové za závazky strany ani neodpovídají ani neručí.

Strana a hnutí **nesmí**:

- provozovat podnikatelskou činnost
- založit právnickou osobu, která podnikatelskou činnost provozuje
- účastnit se jako společníci nebo členové takové právnické osoby
- vlastnit majetek mimo území České republiky.

Strany a hnutí mohou pouze založit obchodní společnost či družstvo (nebo se účastnit jako společník nebo člen na již založené obchodní společnosti nebo družstvu) pokud výlučným předmětem jejich činnosti je:

- nakladatelská popřípadě publikační činnost,
- pořádání kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí.

Příjmy strany a hnutí mohou být:

- příspěvek ze státního rozpočtu ČR na úhradu volebních nákladů
- příspěvek ze státního rozpočtu ČR na činnost
- příspěvky z rozpočtů vyšších územních samosprávných celků a obcí
- příspěvky vlastních členů
- dary
- příjmy z pronájmu majetku
- úroky z vkladů
- příjmy z prodeje majetku
- příjmy z pořádání loterií, tombol, kulturních, společenských, sportovních a jiných akcí

Přijímání darů má pro politické strany a hnutí zvláštní režim. Peněžité dary od téhož dárce, které přesáhnou za kalendářní rok 50.000,- Kč, musí být darovány jen na základě darovací smlouvy, a to v podobě zákonem upravené tzv. darovací poukázky. Tyto poukázky tiskne Ministerstvo financí a strany se je mohou za cenu pokrývající náklady na tisk kupovat.

Strany a hnutí mají také omezený **okruh osob, od kterých nesmí dary** (ani bezúplatná plnění) **přijímat**, například se jedná o:

- stát
- příspěvkové organizace, obce, kraje
- státní podniky a právnické osoby s majetkovou účastí státu či obce

- obecně prospěšné společnosti
- zahraniční právnické osoby (mimo politických stran a nadací)
- fyzické osoby, které nejsou občany ČR.

Příspěvek na činnost je tvořen stálým příspěvkem a příspěvkem na mandát. Nárok na **stálý příspěvek** vzniká straně a hnutí, které získaly ve volbách do Poslanecké sněmovny nejméně 3 % hlasů. Tento příspěvek činí ročně 6.000.000,- Kč plus za každých dalších i započatých 0,1 % hlasů ještě 200.000,- Kč ročně. Maximální výše stálého příspěvku je ale 10 milionů korun. Nárok na **příspěvek na mandát** vzniká, jestliže byl zvolen alespoň jeden poslanec nebo senátor, přičemž hodnota příspěvku na mandát dosahuje ročně 900.000,- Kč.

Účetnictví

Politické strany a politická hnutí vedou **účetnictví** dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a podle “Českých účetních standardů“ č. 401 až 413.

Odděleně vedou evidenci o Hospodaření s příspěvkem ze státního rozpočtu ČR.

Každoročně do 1.4. jsou povinny předložit Poslanecké sněmovně výroční finanční zprávu. **Výroční finanční zpráva zahrnuje:**

- majetek a závazky strany a hnutí (roční účetní výkazy)
- zprávu auditora o ověření roční účetní závěrky s výrokem bez výhrad
- příjmy strany a hnutí, tj. členské a obdobné příspěvky, příjmy z majetku včetně příjmů z podnikání, dary, dědictví, prostředky získané od státu k úhradě volební kampaně a jiné příjmy
- výdaje strany a hnutí, tj. osobní výdaje, výdaje na politickou práci, výdaje na správní záležitosti, volební výdaje a jiné výdaje.

Nezbytnou součástí výroční zprávy je také přehled o darech a dárcích s uvedením výše peněžitého daru, jména, příjmení, rodné číslo a adresa dárce.

Výroční finanční zpráva se předkládá na předepsaném formuláři s přílohami (jejich forma je stanovena Ministerstvem financí) a je veřejná, např. prostřednictvím Parlamentní knihovny.

Příklady účtování politické strany a politického hnutí jsou takřka shodné s příklady účtování občanského sdružení.

3.1.6 Círky a náboženské společnosti

Círky a náboženské společnosti (dále jen CNS) mají za sebou velmi různorodou historii. Od dob, kdy byly velmi uznávány, až po chvíle pronásledování a útlaku. Ani v České republice se nevyhnuly těžkému odporu, zvláště během komunistického režimu. Zákon č. 217/1949 Sb., kterým se zřídil Státní úřad pro věci církevní, totiž představoval naprostou státní kontrolu nad vnitřním životem CNS a jejich úplné připoutání ke státu. Tomuto stavu se dostalo zásadních změn až po listopadu 1989.

V lednu 1990 byl novelou zákona č. 218/1949 Sb. zrušen institut tzv. státního souhlasu s výkonem duchovenské činnosti a další omezení. Minimalizované kompetence ústředního orgánu státní správy pro věci CNS přešly na Ministerstvo kultury, s cílem vyloučit jakýkoli dozor nad vnitřním životem CNS. V roce 1991 byl pak zrušen již zmíněný zákon č. 217/1949 Sb.

V této době zaznamenalo důležité změny i církevní školství, které bylo převedeno pod Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, a sociální a charitativní činnost církví, pak na Ministerstvo práce a sociálních věcí.

Samostatnost CNS také podpořilo přijetí zákona č. 23/1991 Sb., kterým se Listina základních práv a svobod stala součástí Ústavy České republiky. Principy náboženské svobody dané Listinou jsou pak dále specifikovány v dalších zákonech (zákonem č. 308/1991 Sb. a zákon č. 161/1992 Sb.).

Zákonná úprava

Listina základních práv a svobod, zakotvuje obecné pojetí vztahu státu a CNS, a to na bázi kdy se stát neváže na žádné konkrétní náboženské vyznání. Garantuje též vnitřní autonomii CNS a záruky pro občany jako jsou svoboda myšlení, svědomí a náboženského vyznání.

Vznik a působení církví a náboženských společností vymezoval *zákon č. 308/1991 Sb.*, o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností. Upravuje kromě práva na svobodné rozhodnutí ohledně náboženství, také pravidla dobrovolného sdružování osob stejné náboženské víry v organizaci s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy a obřady. Tento zákon v příloze vymezuje seznam státem uznávaných církví v celkovém počtu 21.

S tímto zákonem souvisel i *zákon č. 161/1992 Sb.*, o registraci církví a náboženských společností, který stanovil jako podmínku registrace tzv. početní census 10 tis. osob

(nebo 500 osob, pokud je daná církev členem Světové rady církví) s trvalým bydlištěm v naší republice pro získání právního statusu CNS. Na konci roku 2001 byl schválen nový církevní zákon, ve kterém pro registraci stačí 300 podpisů.

Zákon č. 218/1949 Sb., o hospodářském zabezpečení církví a náboženských společností státem, ve znění zákonů č. 88/1950, 16/1990, 165/1992, 522/1992 Sb., který zakládá automatický nárok registrovaných církví na příspěvek ze státního rozpočtu na dotování kultovní činnosti a části provozních nákladů.

V roce 2002 vstoupil v platnost *zákon č. 3/2002 Sb. o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností* (zákon o církvích a náboženských společnostech), který nahradil (sloučil) zákony č. 308/1991 Sb. a zákon č. 161/1992 Sb.

Církev a náboženské společnosti mají (jak je vidět) zvláštní právní úpravu a jak je již z názvu těchto zákonů patrné, je jejich působnost a činnost jsou velmi specifické.

Založení

Církev a náboženské společnosti jsou právnickými osobami a podléhají registraci na Ministerstvu kultury ČR, které má oznamovací povinnost na statistickém úřadě. Tento návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný orgán církve nebo náboženské společnosti, přičemž osoby musí být starší 18 let. Náležitosti, které musí registrace splňovat, jsou dány zákonem, jedná se např. o důležité informace o zakládané společnosti, jména, adresy, rodná čísla a navíc podpisy 300 zletilých osob, které se k ní hlásí. Zákon opět nehovoří o nutnosti majetkového vkladu zakladatelů při registraci církve nebo náboženské společnosti.

Naopak zánik náboženské společnosti nastane zrušením v seznamu církví a náboženských společností na Ministerstvu kultury.

Činnost

Církev na rozdíl od politických stran a občanských sdružení mohou organizovat svá shromáždění bez oznámení. Zákon řeší i otázku účasti zahraničních zástupců v církvích uznávaných státem a účast českých církevních zástupců v zahraničí.

Činnost zajišťují prostřednictvím vnitřně zřízovaných orgánů. Církev nejsou zřízeny za účelem podnikání, avšak v zákoně není omezující ustanovení k podnikatelské činnosti. V praxi se podnikatelské subjekty zakládané a řízené přímo církví vyskytují

spíše ojediněle. Zákon církvím dovoluje zřizovat komunity, řády, společnosti a společenství. Mohou také zřizovat účelová zařízení v oblasti vzdělávání, v oblasti charitativní a sociální. Církev mohou vlastnit nemovitý i movitý majetek. Mohou provozovat tiskárny, nakladatelství, vydavatelství, zakládat a provozovat vlastní kulturní instituce, zdravotnická zařízení, zařízení sociálních služeb.

Možnost zřizovat církevní školy se zdá velmi výhodná, neboť tyto školy mají při získávání dotací ze státního rozpočtu výhodnější postavení než školy soukromé, a to z toho důvodu, že jejich neinvestiční náklady jsou ze státního rozpočtu hrazeny ve stejné výši jako u škol státních.

Církev a náboženské společnosti samy prohlašují, že mezi jejich hlavní cíle v oblasti působení patří výchova, a to zejména mládeže, sociální služby pro seniory a nemocné, charitativní služby pro osoby sociálně nepřizpůsobivé.

Hospodaření a financování

V současné době je asi nejožehavější oblastí vztahů státu a CNS v České republice problematika převodu státního majetku zpět církvím. Poprvé byl tento problém řešen v roce 1990 zákonem č. 298/1990 Sb., o úpravě některých majetkových vztahů řeholních řádů a kongregací a arcibiskupství olomouckého a následně jeho novelou č. 338/1991 Sb. Tímto zákonem bylo do vlastnictví CNS převedeno na našem území 172 souborů majetku (budovy se stavebními parcelami a souvisejícími pozemky).

K dalšímu převádění majetku docházelo též exekutivní nebo soudní cestou. V současné době probíhá převod majetku dle zákona o státním majetku.

Možnosti financování CNS můžeme rozdělit do tří okruhů:

- **financování údržby, ochrany a opravy nemovitého a movitého kulturního dědictví** – financováno z rozpočtových kapitol, např. u kulturních památek jsou z rozpočtu Ministerstva kultury poskytovány příspěvky na kulturní památky jejich vlastníkům, a to bez rozlišování zda jsou těmito vlastníky CNS nebo jiné právnické či fyzické osoby.
- **úhrady osobních požitků duchovních**, působících jako zaměstnanci CNS v duchovní správě, v církevní administrativě nebo v ústavách pro výchovu duchovních, řádné věcné náklady spojené s výkonem bohoslužeb a jiných náboženských úkonů i s církevní administrativou. – prostředky rozpočtové kapitoly Ministerstva kultury. Tento okruh financování je velmi

diskutovaný, a to jak ze strany CNS, tak i samotného státu. I když CNS nemají pocit, že by jim stát tímto nástrojem zasahoval do jejich autonomie, navíc si bez této podpory nedokážou své další působení představit, je však správné, aby stát financoval platy duchovních podle stejných předpisů jako platy zaměstnanců státní správy a jejich organizací? Možnosti financování ze státního rozpočtu nevyužívá pět z 21 registrovaných CNS. Nabízí se i jiné možnosti, jako např. model daňových asignací, bonusový model, sponzorské prémie, přičemž každý z nich má své výhody a nevýhody.

- **ostatní formy** - církevní sbírky mezi věřícími v kostelech a modlitebnách, dary právnických a fyzických osob tuzemských i ze zahraničí, příjmy z vlastní činnosti a ze správy nebo pronájmu majetku.

Příjmy církve a náboženské společnosti tvoří jsou tvořeny zejména:

- příspěvky fyzických a právnických osob,
- příjmy z prodeje a z pronájmu movitého, nemovitého a nehmotného majetku církví a náboženských společností,
- úroky z vkladů,
- dary a dědictví,
- sbírky a příspěvky z části výtěžků podle zákona o veřejných sbírkách a loteriích,
- půjčky a úvěry,
- příjmy z podnikání nebo z jiné výdělečné činnosti,
- dotace.

Účetnictví

Účetnictví církví a náboženských společností se řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle "Českých účetních standardů" č. 401 až 413.

Dle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností, jsou církve a náboženské společnosti právnickými osobami.

Přehled typů právnických osob u jednotlivých CNS:

1. *Apoštolská církev* – Sbory, Společnosti (sdružení věřících k charitativním či misijním účelům)
2. *Bratrská jednota baptistů* – Sbory
3. *Církev adventistů sedmého dne* – Sdružení (vyšší územní org.jednotka), Sbory
4. *Církev bratrská* – Sbory, Diakonie
5. *Církev československá husitská* – Diecéze, Náboženské obce, Diakonie a misie
6. *Církev Ježíše Krista Svatých posledních dnů* – Nemá organizační jednotky s právní subjektivitou
7. *Církev řeckokatolická* – eparchie, exarcháty, farnosti, semináře, samostatné kláštery, řády a kongregace, provincie řádů a kongregací, domy řádů a kongregací
8. *Církev římskokatolická* – Česká biskupská konference, církevní provincie, místní církve u nás arcibiskupství a biskupství), kapituly kanovníků, farnosti, kvazifarnosti, semináře, řeholní společnosti, provincie řeholních společností, řeholní domy, sekulární společnosti, společnosti apoštolského života, provincie společností apošt.života, osobní prelatury, konference vyšších řeholních představených, veřejná sdružení křesťanů, soukromá sdružení křesťanů, typově nespecifikované subjekty zřízené podle kánonu 114 Kodexu kanonického práva k naplnění cílů zbožnosti, apoštolátu nebo dobročinnosti (v praxi zejména charity)
9. *Českobratrská církev evangelická* – Senioráty, Farní sbory, Diakonie, Střediska diakonie
10. *Evangelická církev augsburského vyznání v České republice* – Sbory
11. *Evangelická církev metodistická* – Farnosti, Diakonie a střediska (charitativní a misijní sdružení věřících)
12. *Federace židovských obcí v České republice* – Židovské obce
13. *Jednota bratrská* – Sbory
14. *Křesťanské sbory* – Sbory
15. *Luterská evangelická církev a. v. v České republice* – Farní sbory
16. *Náboženská společnost českých unitářů* – Obce
17. *Náboženská společnost Svědkové Jehovovi* – sbory badatelů Bible
18. *Novoapoštolská církev v České republice* – Nemá organizační složky s právní subjektivitou

19. *Pravoslavná církev v českých zemích* – Eparchie, Církevní obce, Monastýry
20. *Slezská církev evangelická augsburského vyznání* – Senioráty, Farní sbory, Diakonie a podobná sdružení
21. *Starokatolická církev* – Farní obce, Filiální obce.

Právníckými osobami mohou být např. diecéze či arcidiecéze nebo územní opatství, ale i jednotlivé farnosti. Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se pak stávají i účetní jednotkou. V této souvislosti se objevují nejen nejasnost ve vymezení účetní jednotky, ale též osob, které jsou oprávněny za CNS vystupovat.

Příklady účtování církví a náboženských společností jsou opět obdobné jako u občanských sdružení.

3.1.7 Veřejná vysoká škola

Zákonná úprava

V důsledku schválení *zákona č. 111/1998 Sb.*, o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, došlo k závažné změně v právním a ekonomickém postavení vysokých škol. Vysoké školy nadále představují nejvyšší článek vzdělávací soustavy, ale jejich struktura se rozčlenila na vysoké školy veřejné, soukromé a státní. Státními zůstaly pouze vojenské a policejní vysoké školy. Ostatní vysoké školy, které byly příspěvkovými organizacemi, přešly na formu **veřejné vysoké školy**. Jejich fakulty ztratily od 1.1. 1999 právní subjektivitu, tzn. že právníckou osobou se stala vysoká škola jako celek. Majetek státu, s kterým pouze disponovaly, se na ně převedl včetně vysokoškolských kolejí a menz. Úhrnná hodnota tohoto majetku činila cca 34 mld. Kč. Vysokým školám se tak otevřel prostor pro samostatnost hospodaření s tímto majetkem, jako možnost tvorby určitých zdrojů.

Založení

Veřejná vysoká škola se zřizuje a zrušuje zákonem. Zákon též stanoví její název a sídlo. Veřejná vysoká škola se může sloučit nebo splynout s jinou veřejnou vysokou školou. Může se také rozdělit na veřejné vysoké školy. Změny se realizují pouze zákonem. Veřejná vysoká škola se může **členit** na fakulty, vysokoškolské ústavy, jiné pracoviště pro vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost nebo poskytování informačních služeb, účelová zařízení pro kulturní a

sportovní činnost, pro ubytování a stravování zejména členů akademické obce nebo k zajišťování provozu školy.

Do **samosprávné působnosti** veřejné vysoké školy náleží její vnitřní organizace, určování počtu přijímaných uchazečů o studium, podmínek přijetí ke studiu a rozhodování v přijímacím řízení, tvorba a uskutečňování studijních programů, organizace studia, rozhodování o právech a povinnostech studentů. Dále zaměření a organizace vědecké, výzkumné, vývojové, umělecké nebo další tvůrčí činnosti, pracovněprávní vztahy a určování počtu akademických pracovníků a ostatních zaměstnanců, habilitační řízení a řízení ke jmenování profesorem, spolupráce s jinými vysokými školami a právníckými osobami a zahraniční styky. Do samosprávné působnosti veřejné vysoké školy patří také ustavování samosprávných akademických orgánů, hospodaření vysoké školy a nakládání s majetkem a stanovení výše poplatků spojených se studiem.

Organizaci a činnost veřejné vysoké školy a postavení členů akademické obce (akademičtí pracovníci a studenti vysoké školy) upravují její vnitřní předpisy. Státní orgány mohou zasahovat do činnosti veřejné vysoké školy jen na základě a v mezích zákona. **Samosprávnými akademickými orgány** veřejné vysoké školy jsou akademický senát, rektor, vědecká rada nebo umělecká rada nebo na neuniverzitní vysoké škole akademická rada a disciplinární komise. Dalšími orgány veřejné vysoké školy jsou pak správní rada a kvestor.

Orgány veřejné vysoké školy tedy jsou:

Akademický senát veřejné vysoké školy - představuje samosprávný zastupitelský akademický orgán. Má nejméně 11 členů, z toho nejméně jednu třetinu a nejvýše jednu polovinu tvoří studenti. Členy akademického senátu volí ze svých řad členové akademické obce. Akademický senát rozhoduje nebo se vyjadřuje k nejdůležitějším úkolům a činnostem veřejné vysoké školy.

Rektor - je v čele veřejné vysoké školy a jedná a rozhoduje ve věcech školy. Rektor je jmenován na návrh akademického senátu prezidentem republiky.

Vědecká rada veřejné vysoké školy - projednává zejména dlouhodobý záměr, schvaluje studijní programy, vykonává působnost v řízení ke jmenování profesorem a v habilitačním řízení. Předsedou vědecké rady je rektor, který také jmenuje a odvolává její členy. Jedná se o významné představitele oborů, v nichž vysoká škola uskutečňuje vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další

tvůrčí činnost. Nejméně jedna třetina členů vědecké rady musí být tvořena osobnostmi mimo školu.

Disciplinární komise veřejné vysoké školy - projednává disciplinární přestupky studentů. Členy komise a jejího předsedu jmenuje rektor z řad členů akademické obce, přičemž polovinu členů komise musí být jmenována z řad studentů.

Správní rada veřejné vysoké školy - je jmenována ministrem po projednání s rektorem, tak aby v ní byli zastoupeni zejména představitelé veřejného života, územní samosprávy a státní správy. Členové správní rady nemohou být zaměstnanci školy. Správní rada vydává písemný souhlas zejména k právním úkonům, kterými škola hodlá nabýt nebo převést nemovité věci a movité věci vyšší hodnoty, zřídit věcné břemeno nebo předkupní právo, založit jinou právnickou osobu nebo uskutečnit peněžitý či nepeněžitý vklad do těchto a jiných právnických osob. Správní rada se rovněž vyjadřuje k dlouhodobému záměru, rozpočtu a výroční zprávě o činnosti a výroční zprávě o hospodaření vysoké školy, jakož i k výsledkům hodnocení vysoké školy.

Kvestor - řídí hospodaření a vnitřní správu veřejné vysoké školy a vystupuje jejím jménem v rozsahu stanoveném opatřením rektora. Kvestora jmenuje a odvolává rektor.

Zákon umožňuje také vznik soukromých vysokých škol. Založit vysokou školu budou moci – pokud vyhoví požadavkům akreditační komise – jak fyzické osoby, tak města, obce, a v budoucnu i vyšší územní samosprávné celky. Zatímco veřejná vysoká škola bude především financována ze státního rozpočtu, předpokládá zákon, že **soukromé vysoké školy** jsou povinny zajistit si autonomně finanční i materiální prostředky na svoji činnost. Ministerstvo však může poskytnout soukromé vysoké škole, pokud má právní formu **obecně prospěšné společnosti** dotaci. Výše dotace bude stanovena dle dlouhodobého záměru soukromé vysoké školy, typu a finanční náročnosti akreditovaných studijních programů, počtu studentů a dosažených výsledků. Působení soukromé vysoké školy je možné jen po udělení státního souhlasu Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy.

Činnost

Podle zákona vysoká škola může být univerzitního nebo neuniverzitního typu. Vysoká škola **univerzitní** uskutečňuje magisterské nebo doktorské studijní programy a

v souvislosti s tím vědeckou a výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činností. Může uskutečňovat též bakalářské studijní programy. Vysoká škola **neuniverzitní** realizuje především bakalářské studijní programy a v souvislosti s tím výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činností. Vysoká škola neuniverzitní se nečlení na fakulty. Typ vysoké školy je vždy uveden v jejím statutu. Vysoké školy jsou nejen nejvyšším článkem vzdělávací soustavy, ale také vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti a mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti tím, že:

- uchovávají a rozhojňují dosažené poznání a podle svého typu a změření pěstují činnost vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činností,
- umožňují v souladu s demokratickými principy přístup k vysokoškolskému vzdělání, získání odpovídající profesní kvalifikace a přípravu pro výzkumnou práci a další náročné odborné činnosti,
- poskytují další formy vzdělávání a umožňují získávat, rozšiřovat, prohlubovat nebo obnovovat znalosti z různých oblastí poznání a kultury a podílejí se na celoživotním vzdělávání,
- hrají aktivní roli ve veřejné diskusi o společenských a etických otázkách, při pěstování kulturní rozmanitosti a vzájemného porozumění, při utváření občanské společnosti a přípravě mladých lidí pro život v ní,
- přispívají k rozvoji na národní a regionální úrovni a spolupracují s různými stupni státní správy a samosprávy, s podnikovou a kulturní sférou,
- rozvíjejí mezinárodní a zvláště evropskou spolupráci jako podstatný rozměr svých činností, podporují společné projekty s obdobnými institucemi v zahraničí, vzájemné uznávání studia a diplomů, výměnu akademických pracovníků a studentů.

Hospodaření a financování

Veřejná vysoká škola sestavuje svůj **rozpočet** a hospodaří podle něj. Rozpočet sestavuje na kalendářní rok, vyúčtování výsledků svého hospodaření provede po skončení kalendářního roku a předloží ho Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy. Rozpočet musí být vyrovnaný.

Financování veřejné vysoké školy se uskutečňuje zejména:

- dotacemi ze státního rozpočtu
- poplatky spojenými se studiem
- výnosy z majetku
- jinými příjmy ze státního rozpočtu, ze státních fondů a z rozpočtů obcí
- výnosy z doplňkové činnosti
- příjmy z darů a dědictví.

Veřejná vysoká škola má nárok na **dotaci** na realizaci akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, s nimi spojenou vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo jinou tvůrčí činnost a na rozvoj vysoké školy. Veřejné vysoké škole se může rovněž poskytnout dotace na ubytování a stravování studentů. Pro výši dotací je rozhodný dlouhodobý záměr vysoké školy, dlouhodobý záměr vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové, umělecké a další tvůrčí činnosti, typ a finanční náročnost akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, počet studentů a dosažené výsledky ve vzdělávací a vědecké nebo výzkumné, vývojové, umělecké a další tvůrčí činnosti a její náročnost. Prostředky rozpočtu se používají pouze na financování činností, pro které byla veřejná vysoká škola zřízena a na financování doplňkové činnosti.

Veřejná vysoká škola zřizuje rezervní fond na krytí ztrát v následujících účetních obdobích, fond reprodukce investičního majetku, stipendijní fond a fond odměn. Fondy jsou vytvářeny z hospodářského výsledku po zdanění, stipendijní fond též převodem poplatků spojených se studiem, fond reprodukce investičního majetku též z odpisu hmotného a nehmotného majetku.

Veřejná vysoká škola **vlastní majetek** potřebný k činnostem, pro které byla zřízena. Jde o věci, byty a nebytové prostory, práva a jiné majetkové hodnoty. O nakládání s majetkem rozhoduje rektor (nebo orgány nebo osoby, o nichž to stanoví statut školy) po předchozím souhlasu správní rady. Veřejná vysoká škola může nabývat cenné papíry, ale pouze cenné papíry emitované státem nebo cenné papíry, za které se stát zaručil. Majetek může veřejná vysoká škola užívat pouze ke své hlavní nebo doplňkové činnosti.

Doplňková činnost veřejné vysoké školy navazuje na její vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost nebo činnost sloužící k účinnějšímu využití lidských zdrojů a majetku. Nesmí přitom ohrozit kvalitu, rozsah a dostupnost činností, k jejichž uskutečňování byla veřejná vysoká škola zřízena.

Veřejná vysoká škola může nabývat vlastnictví pouze cenných papírů vydaných státem nebo cenných papírů, za které ručí stát.

Veřejná vysoká škola není oprávněna k převzetí ručení za peněžité dluh jiné osoby a ke zřízení zástavního práva k nemovitostem ani k peněžitému nebo nepeněžitému vkladu do obchodní společnosti nebo družstva. Stát neručí za závazky veřejné vysoké školy.

Zákon řeší i vznik, působení, hospodaření a další právní otázky **soukromých vysokých škol**. Není v něm výslovně řečeno, jakou právní formu má soukromá vysoká škola mít. Dle obchodního zákoníku, je možno založit společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost i za jiným účelem než za účelem podnikání. Je možno ale i založení soukromé vysoké školy podle zákona o obecně prospěšných společnostech.

Účetnictví

Účetnictví veřejných VŠ se řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle "Českých účetních standardů" č. 401 až 413.

Veřejná vysoká škola je ve svém účetnictví povinna důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovou činností. V ostatním pro ni platí obecné předpisy o účetnictví. Za účelné využívání dotací a jejich vypořádání se státním rozpočtem a za řádné hospodaření s majetkem je ministrowi odpovědný rektor.

Účetnictví je vedeno za celou veřejnou vysokou školu jako celek (jedna účetní jednotka), přičemž:

- fakulty a další součásti vedou účetnictví jako dílčí účetní jednotky podle závazných pokynů vydaných rektorem,
- účetnictví je vedeno podle jednotného závazného účetního rozvrhu vydaného školou,
- způsob vedení účetnictví je stanoven metodickými pokyny rektorátu,
- data místně odloučených fakult a dalších součástí se zpracovávají samostatně a k zahrnutí do sumarizace za celou školu jsou předávána podle zvláštního pokynu rektorátu,
- za včasnost, věcnou správnost, úplnost a průkaznost zpracovaných podkladů, a také za úplnost účetních dokladů, jejich uložení a archivaci zodpovídají jednotlivé fakulty a další součásti samostatně,

- pro vnitřní zúčtování mezi fakultami a dalšími součástmi jsou jednotně používány účty 396 – vnitroorganizační převody a následné účty 599 – vnitroorganizační náklady a 699 – vnitroorganizační výnosy.

Za zpracování roční účetní závěrky, její předložení a za zúčtování se státním rozpočtem zodpovídá kvestor. Roční účetní závěrka je součástí výroční zprávy o hospodaření. Veřejná vysoká škola je tedy povinna každoročně vypracovat a předložit ministroví a zveřejnit výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření v termínu a formě, kterou stanoví ministr ve Věstníku ministerstva.

Výroční zpráva o činnosti veřejné vysoké školy zejména obsahuje přehled činností vykonávaných v kalendářním roce, výsledky hodnocení činnosti vysoké školy, změny vnitřních předpisů a změny v orgánech, k nimž došlo v průběhu roku a další údaje stanovené správní radou. **Výroční zpráva o hospodaření** veřejné vysoké školy zahrnuje především roční účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených, výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřena, přehled o peněžních příjmech a výdajích, přehled rozsahu příjmů a výnosů v členění podle zdrojů, vývoj a konečný stav fondů, stav a pohyb majetku a závazků, úplný objem nákladů v členění na náklady plnění činností doplňkových a ostatních.

Příklady účtování:

Předpis pohledávky za studijní poplatky	315	911
Příjem poplatků na účet	221	315
Výplata stipendií	582	221
Čerpání fondu	911	648

3.2.8 Společenství vlastníků jednotek

Zákonná úprava

Základem právní úpravy vlastnického práva je zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů. Vlastnictví bytů jako zcela zvláštní právní forma vlastnictví k reálné části nemovitosti se v našem právním řádu objevilo poprvé jako tzv. osobní vlastnictví bytů v zákoně č.52/1966 Sb. Tento zákon se v praxi příliš neuplatňoval, neboť obsahoval řadu omezení při prodeji bytů. Podstatné změny v

oblasti bytového práva nastaly až v souvislosti se společenskými změnami po roce 1989. S cílem navodit rozvoj trhu s byty a zároveň vytvořit podklad a významný prvek státní politiky bydlení vznikl zákon č. 72/1994 Sb. kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, dále jen *zákon o vlastnictví bytů*. V tomto zákoně jsou nově definovány některé pojmy související s oblastí bydlení a vzájemnými právními vztahy mezi novými vlastníky bytů. Zároveň je nutno dodat, že zákon o vlastnictví bytů představuje zvláštní právní předpis ve vztahu k občanskému zákoníku, tudíž pokud zákon o vlastnictví bytů nestanoví jinak, upravuje práva a povinnosti spoluvlastníků domu a vlastníků bytových jednotek občanský zákoník.

Vznik společenství vlastníků jednotek jako právnické osoby, který byl upraven novelou zákona, a to *zákonem č.103/2000 Sb.*, o vlastnictví bytů.

Založení

Společenství vlastníků jednotek je zvláštní typ právnické osoby. V zahraničních právních úpravách se někdy můžeme v souvislosti s touto formou vlastnictví setkat s termínem kondominium (což je stav, kdy jedním majetkem disponuje několik vlastníků). Společenství vlastníků jednotek jako právnická osoba bylo do zákona zakotveno především proto, aby mohlo zastupovat zájmy vlastníků bytových jednotek v rámci domu, a aby mohlo vystupovat, samostatně svým jménem při výkonu práv a povinností ve vymezených případech týkajících se společných částí domu. Společenství jako právnická osoba podle zákona o vlastnictví bytů vzniká v těch případech, v domě s nejméně pěti byty nebo nebytovými prostory tři různí vlastníci jednotek. Dnem vzniku společenství je den, kdy v domě s pěti jednotkami byla třetímu ze spoluvlastníků doručena listina s doložkou o vyznačení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, popřípadě jiná listina, kterou státní orgán osvědčuje vlastnické vztahy k jednotce. K tomuto aktu není, jak jsem již uvedl dříve, dle zákona zapotřebí projevu vůle vlastníků jednotek. Dané ustanovení může činit potíže ve vztahu ke dni otevření účetnictví společenství vlastníků jednotek, poněvadž ne vždy je možno odhadnout blízký se den vzniku společenství a dochází k nutnosti

zpětného účtování, přičemž není výjimkou ani několikaletá zpětná rekonstrukce účetnictví společenství.

Důležitým ustanovením zákona je povinnost svolání první schůze shromáždění vlastníků, což je vrcholný orgán společenství vlastníků jednotek jehož úkolem v této první fázi je za účasti notáře schválení stanov společenství vlastníků jednotek a volba orgánů společenství. Vzorové stanovy pro tuto právnickou osobu byly vydány jako nařízení vlády č.322/2000 Sb. Podle §9 odst. 10 zákona o vlastnictví bytů, pokud ustavující shromáždění vlastníků neschválí vlastní stanovy společenství, řídí se právní poměry společenství těmito vzorovými stanovami. Existují také situace, kdy se nesejde shromáždění vlastníků a nedojde k volbě orgánů společenství. V takovém případě leží povinnost svolání shromáždění na původním vlastníku budovy. Pokud se tak nestane a shromáždění vlastníků se nesejde k volbě orgánů společnosti nebo nejsou orgány zvoleny, pak zákon klade funkci orgánů společenství na:

- vlastníka, který disponuje nejméně polovinou spoluvlastnického podílu na společných částech domu,
- vlastníky jednotek, kteří se stali členy společenství vlastníku jednotek příslušného domu v případě, že vlastník dle bodu a) v domě neexistuje,
- družstva dle § 24 zákona o vlastnictví bytů, která byla původním vlastníkem budovy, vykonávající správu budovy a fungující jako orgány společenství do doby zvolení orgánů společenství dle zákona o vlastnictví bytů.

Po uskutečnění shromáždění vlastníků je nový statutární orgán povinen nejpozději do 60 dnů ode dne volby zajistit doručení notářsky ověřeného návrhu na vklad zápisu o existenci společenství do speciálního rejstříku společenství vlastníků jednotek Totéž platí v případě změny údajů nebo listin v rejstříku uložených. Povinnými údaji jsou v tomto případě: název společenství, sídlo společenství, identifikační číslo, den vzniku společenství, orgány společenství a jména členů výboru nebo pověřeného vlastníka oprávněných jednat jménem společenství. Z hlediska účetnictví je také důležité připomenout, že do rejstříku společenství se ukládají mimo jiné také stanovy a jakékoliv změny v nich provedené, výroční zprávy, veškeré účetní závěrky a také notářsky ověřené podpisové vzory osob zvolených do statutárních orgánů

společenství. Zápis ve speciálním rejstříku vedeném ve sbírkách listin nemá konstitutivní povahu, jedná se v daném případě pouze o deklaratorní akt, jež dokládá existenci této zvláštní právnické osoby. Tento závěr potvrdil i Ústavní soud ČR.

Orgány

Výčet orgánů nemusí být konečný. Záleží pouze na dohodě v rámci společenství, zda si ve společných stanovách schválí také doplňující orgány, jako například kontrolní komisi, technickou komisi aj. Orgány společenství jsou:

1) *Shromáždění vlastníků jednotek* - je nejvyšším orgánem společenství. Do výlučné pravomoci shromáždění patří rozhodování:

- věcech, které jsou obsahem prohlášení vlastníka budovy dle § 4 zákona o vlastnictví bytů, ve kterém jsou určeny postupy pro podání a obsah prohlášení, jež je přílohou návrhu na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě smlouvy o převodu první jednotky v domě,
- o schválení a změně stanov,
- o uzavření smlouvy o zástavním právu k bytovým jednotkám, přičemž pro přijetí tohoto usnesení je třeba 100 % hlasů všech vlastníků jednotek,
- o výši příspěvků (záloh) od vlastníků jednotek na náklady spojené se správou společných částí domu. Shromáždění musí zvolit takovou minimální výši záloh, která pokryje základní náklady nutné pro fungování domu,
- o zajištění dodávky služeb a o výši záloh na úhradu za jednotlivé služby a o způsobu rozúčtování úhrad za služby na jednotlivé vlastníky, není-li rozúčtování úhrad za služby stanoveno zvláštním právním předpisem,
- o pojištění domu,
- o volbě typu účetní soustavy, aj.

2) *Výbor* - je statutárním a výkonným orgánem společenství. Musí mít nejméně tři členy. Pravidla volby a ostatní ustanovení o výboru upravují stanovy a zákon o vlastnictví bytů. Členy výboru volí a odvolává shromáždění vlastníků jednotek. Základní pravomoci výboru jsou:

- jednání ve věcech správy domu, které nejsou ve výlučné pravomoci shromáždění nebo pokud nejsou shromážděním vyhrazeny,
- svolávání shromáždění, příprava podkladů pro jednání, řízení a organizace jednání,
- odpovědnost za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky, která se předkládá shromáždění ke schválení,
- provádění opatření k zajištění úhrady dluhů vlastníků jednotek na příspěvcích na výdaje spojené se správou, údržbou a opravami společných částí domu, popřípadě domu jako celku a záloh na služby.

3) *Pověřený vlastník* - v případech kdy není zvolen výbor, plní pověřený vlastník jako statutární orgán jeho úkoly ve stejném rozsahu.

Činnost

Společenství vlastníků je právnická osoba, která je způsobilá vykonávat práva a zavazovat se pouze ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společných částí domu, popřípadě vykonávat činnosti v rozsahu zákona a činnosti související s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným fyzickým nebo právnickým osobám. Společenství může nabývat věci, práva, jiné majetkové hodnoty, byty nebo nebytové prostory pouze k účelům výše uvedeným. Toto ustanovení z hlediska účetního významně omezuje činnost za účelem nabytí zisku ve prospěch právnické osoby společenství vlastníků jednotek.

Členy společenství se ze zákona staly:

- fyzické osoby - bývalí členové bytových družstev, kteří získali byty nebo jiné jednotky od bytového družstva do vlastnictví,
- fyzické osoby - bývalí nájemníci v bytech ve vlastnictví jiných subjektů např. obcí, kteří získali byty nebo jiné jednotky do vlastnictví od těchto subjektů nebo soukromých osob,
- bytová družstva z titulu vlastnictví bytů nebo jiných jednotek, které nebyly privatizovány v domech, kde došlo k privatizaci jen části bytových jednotek,

- obce z titulu vlastnictví bytů nebo jiných jednotek, které nebyly privatizovány v domech, kde došlo k privatizaci pouze části bytových jednotek,
- ostatní fyzické, nebo právnické osoby, které vlastní byty nebo jiné jednotky v domech, kde byly jednotky prodávány již před výstavbou,
- ostatní fyzické a právnické osoby mimo bytová družstva nebo obce, které získaly jednotky do vlastnictví od bytových družstev, obcí nebo jiných subjektů či soukromých osob.

Vymezení činností, jež zákon o vlastnictví bytů prezentuje pod legislativní zkratkou správa společných částí domu, je zároveň nastíněním toho, jaké účetní případy jsou v účetnictví společenství vlastníků jednotek časté:

- zajišťování provozu společných částí domu, kdy je buďto dodavatelským způsobem, nebo prostřednictvím vlastního pracovníka ošetřen servis kotelny, výměňkové stanice, prádelny, rozvodů tepla a energií v domě, společné televizní antény, výtahů a jiných zařízení a vybavení patřícího k domu,
- zajišťování služeb spojených s bydlením upravuje § 9a zákona o vlastnictví bytů. Společenství je oprávněno uzavírat smlouvy k zajištění dodávky služeb spojených s užíváním jednotek a rozhodovat o rozúčtování cen služeb,
- pojištění domu, které je povinné ze zákona a je schváleno na schůzi shromáždění nadpoloviční většinou přítomných hlasů,
- uzavírání smluv o nájmu společných částí domu, jako například střech, půdy, obvodových částí domu aj.,
- vymáhání plnění povinností uložených vlastníků jednotek a jiným subjektům statutárním orgánem společenství. Jedná se například o finanční úhrady jako jsou penále uložená vlastníků jednotek při prodlení v souvislosti s úhradou společných příspěvků na správu domu a služby, nebo penále v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů. Může se také jednat o vymáhání spolupráce (umožnění přístupu do bytové jednotky vlastníka dle

§13 odst. 4 zákona o vlastnictví bytů) při opravách a údržbě společného majetku společenství, nebo za účelem montáže měřidel v bytové jednotce vlastníka,

- zvláštní právní předpisy ukládají společenství vlastníků povinnosti jako například:
 - zákon č. 406/2000 Sb., o hospodaření s energií v §6 ukládá společenství řadu povinností jako např. povinnost vybavení vnitřních tepelných zařízení budov přístroji regulujícími dodávku tepelné energie konečným spotřebitelům,
 - zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu, vyjmenovává společenství vlastníků jednotek jako odběratele vody,
 - vyhláška č. 372/2001 Sb., kterou se stanoví pravidla pro rozúčtování nákladů na tepelnou energii na vytápění a nákladů na poskytování teplé užitkové vody mezi konečné spotřebitele, v § 2 písm. g) považuje společenství vlastníků jednotek za tzv. zúčtovací jednotku,
 - zákon č.458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích, stanovuje v § 2 písm. c) společenství vlastníků jako odběratele tepelné energie.

Účetnictví

Nejprve doporučovalo Ministerstvo financí účtovou osnovu a účetní postupy pro podnikatele. K čteným problémům vedení účetnictví po dni účinnosti novely zákona č.103/2000 Sb., o vlastnictví bytů bylo vydáno Sdělení Ministerstva financí o změně účtové osnovy pro společenství. Poněvadž změnu účetní osnovy je možno provést pouze k prvnímu dni účetního období, společenství jako účetní jednotka k 1.1.2002, nejpozději však k 1.1.2003 přešla na účtování dle vyhlášky 504/2002 Sb. Od 1.1.2004 platí i pro tuto kategorii veřejného sektoru „České účetní standardy“ č. 401 až 413.

3.1.9 Veřejné výzkumné instituce

Zákonná úprava

Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích (dále jen „VVI“), vymezuje způsob zřízení, vznik, činnost a způsob zrušení a zánik VVI, postavení a

působnost zřizovatele a orgánů VVI a přeměnu příspěvkových organizací zabývajících se výzkumem na VVI.

Založení

VVI může být zřízena (zřizovatel VVI):

- a) Českou republikou (funkci zřizovatele plní ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy nebo Akademie věd České republiky v postavení organizační složky státu),
- b) územním samosprávným celkem.

Působnost zřizovatele je vymezena § 15 zákona o veřejných výzkumných institucích.

VVI je zřízena dnem vydání zřizovací listiny zřizovatele. Zřizovací listina obsahuje:

- označení a sídlo organizační složky státu vykonávající funkci zřizovatele nebo je-li zřizovatelem územní samosprávný celek, jeho název a identifikační číslo,
- název a sídlo VVI,
- určení doby, na kterou je VVI zřizována,
- účel, ke kterému je VVI zřizována, a tomu odpovídající druh činnosti ve výzkumu jako předmět hlavní činnosti VVI,
- předmět, podmínky a rozsah činností, které nejsou výzkumem nebo jeho infrastrukturou,
- vymezení majetku, který je vkládán do VVI, včetně ocenění majetku v účetních cenách podle zvláštního právního předpisu, a vymezení závazků, které souvisejí s vládaným majetkem a přecházejí na veřejnou výzkumnou instituci,
- stanovení základní organizační struktury VVI,
- určení, kteří zaměstnanci VVI se stávají zaměstnanci VVI, pokud vznikne rozdělení.

VVI vzniká dnem, ke kterému je zapsána do rejstříku VVI. Návrh na zápis do rejstříku VVI podává Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy zřizovatel. V návrhu určí zřizovatel den, ke kterému má být zápis proveden. K návrhu za zápis musí být přiložena zřizovací listina. Rejstřík VVI vede MŠMT.

Součástí rejstříku VVI je sbírka listin obsahující

- a) zřizovací listinu a její změny, úplné znění zřizovací listiny,
- b) výroční zprávy,
- c) účetní závěrky a zprávy auditora o jejich ověření
- d) doklad o jmenování, odvolání nebo o jiném způsobu ukončení výkonu funkce ředitele, popř. i likvidátora, nebo doklad o udělení či odnětí pověření zřízením VVI,
- e) podpisové vzory ředitele nebo osoby pověřené zřizovatelem řízením VVI, popř. i likvidátora,
- f) rozhodnutí týkající se zrušení VVI,
- g) zprávu o průběhu likvidace a zprávu o naložení s majetkem a závazky VVI,
- h) rozhodnutí o sloučení, splynutí nebo rozdělení, popřípadě smlouvu o sloučení nebo splynutí,
- i) rozhodnutí soudu vydaná podle zákona o konkurzu a vyrovnání,
- j) další listiny, o který tak stanoví tento zákon.

MŠMT vede pro každou zapsanou VVI ve sbírce listin zvláštní složku.

Způsoby zrušení VVI:

- bez likvidace
- s likvidací
- zánik.

Orgány VVI jsou:

- ředitel
- rada instituce
- dozorčí rada.

Vnitřní předpisy VVI jsou zejména:

- volební řád rady instituce
- jednací řád instituce
- organizační řád
- vnitřní mzdový předpis
- pravidla pro hospodaření s fondy VVI
- jednací řád dozorčí rady.

Činnost

VVI je právnickou osobou, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem o podpoře výzkumu (tzn. zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků). VVI svou hlavní činností zajišťuje výzkum podporovaný zejména z veřejných prostředků v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory stanovenými právem Evropského společenství.

VVI může kromě své hlavní činnosti provádět i činnosti, které nejsou výzkumem nebo jeho infrastrukturou, kde

a) další činností je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků podle zvláštních právních předpisů,

b) jinou činností je hospodářská prováděná za účelem dosažení zisku.

Další nebo jiné činnosti může VVI provádět pouze za podmínky, že

- navazuje na hlavní činnost
- jsou prováděny za účelem účinnějšího využití majetku a lidských zdrojů veřejné výzkumné instituce,
- nebo ohrožena hlavní činnost veřejné výzkumné instituce
- náklady a výnosy každé z uvedených činností jsou v účetnictví vedeny odděleně
- jejich předmět a podmínky jejich provádění jsou stanoveny ve zřizovací listině a jsou v souladu se zvláštními právními předpisy
- výnosy z těchto činností dosahují alespoň skutečně vynaložených nákladů.

Hospodaření a financování

VVI je povinna majetek využívat k realizaci hlavní činnosti. K další nebo jiné činnosti může majetek využívat jen, stanoví-li to zákon. Další nebo jiná činnost VVI nesmí být hrazena z veřejných prostředků určených na podporu výzkumu.

Výsledek hospodaření VVI je tvořen výsledkem hospodaření v hlavní činnosti a výsledkem hospodaření v další a jiné činnosti po zdanění. Pokud je na konci účetního období výsledkem hospodaření v další nebo jiné činnosti ztráta, VVI neprodleně

takovou činnost ukončí. Zisk po zdanění VVI využívá nejprve k úhradě případné ztráty z minulých období a dále prostřednictvím fondů k podpoře hlavní činnosti.

VVI sestavuje vyrovnaný rozpočet na kalendářní rok. Do svého rozpočtu VVI zahrnuje náklady a výnosy související s hlavní, další a jinou činností.

Výnosy VVI jsou zejména finanční prostředky z

- a) podpory výzkumných záměrů nebo projektů výzkumu a vývoje z veřejných prostředků podle zvláštního právního předpisu,
- b) podpory hlavní nebo další činnosti z jiných než veřejných prostředků,
- c) majetku,
- d) přijatých darů a dědictví,
- e) dotací na další činnost z veřejných prostředků,
- f) jiné činnosti.

Náklady jsou zejména

- a) náklady na hlavní činnost,
- b) náklady na další činnost,
- c) náklady na jinou činnost.

VVI tvoří tyto **fondy**

- a) rezervní fond
- b) fond reprodukce majetku
- c) fond účelově určených prostředků
- d) fond sociální.

Zůstatky fondů uvedených k 31. prosinci běžného roku se převádějí do následujícího rozpočtového roku.

Účetnictví

VVI je zařazena v rámci účetních jednotek podle zvláštního právního předpisu mezi jiné právnické osoby, jejichž hlavní činností není podnikání.

VVI je povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

3.2. České účetní standardy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání“)

číslo název

- 401 Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
- 402 Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
- 403 Inventarizační rozdíly
- 404 Kursové rozdíly
- 405 Deriváty
- 406 Cenné papíry, podíly a směnky
- 407 Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
- 408 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 409 Dlouhodobý majetek
- 410 Zásoby
- 411 Zúčtovací vztahy
- 412 Náklady a výnosy
- 413 Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky
- 414 Přechod z jednoduchého účetnictví na účetnictví

Vedení zjednodušeného účetnictví se tedy řídí platnými ustanoveními zákona o účetnictví, vyhláškami a českými účetními standardy a opírá se o základní účetní principy a zásady. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, úplně, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

V souvislosti se zjednodušeným účetnictvím se mluví o vedení účetnictví v tzv. **americkém deníku** (viz příloha), což je právě ono spojení hlavní knihy s deníkem. Jedná se vlastně o jakousi obrovskou plachtu, do které se ručně zapisují jednotlivé účetní zápisy. Tento deník však jde velmi jednoduše vést i prostřednictvím tabulkového editoru Excel.

Dat.	Dokl.	Text	21		31		32		50		51		60		68	
			Poklad.		Pohled.		Závazky		Spotř. nákl.		Náklady na služby		Poskyt. Služby		Přísp.	
			MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal
		Členský PPD příspěv.	10	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	10

Že máte pocit, že už nevíte vůbec nic? Ne. Dle vymezení majetku a jeho zdrojů, které Vám připomene rozvahu podnikatelského subjektu, zjistíte, že přece jen něco víte.

Majetek a zdroje nevýdělečných organizací můžeme znázornit následujícím schématem

Aktiva	Rozvaha	Pasiva
Stálá aktiva - nehmotný - hmotný - finanční Oběžná aktiva - zásoby - finanční majetek - pohledávky - přechodné účty aktiv <i>Úhrn aktiv</i>	=	Vlastní zdroje - vlastní jmění - fondy Cizí zdroje - závazky - úvěry - rezervy - přechodné účty pasiv <i>Úhrn pasiv</i>

Vymezení jednotlivých složek majetku se v zásadě shoduje s ostatními subjekty.

3.3 Dlouhodobý majetek

Co řadíme do dlouhodobého majetku už samozřejmě víte, jestli si nemůžete vzpomenout, tak si nalistujte příslušné vymezení ve vyhlášce platné pro tyto organizace.

Teď si najděte **Český účetní standard č. 409**. Nalistujte si ho v příčinném ÚZ, přečtěte si ho, počkám...

Pak se vraťte – asi za 1 hodinu – znovu k tomuto textu.

Dlouhodobý majetek je vymezen stejně jako u jiných účetních jednotek. Nevýdělečné organizace s výjimkou veřejných vysokých škol netvoří fond reprodukce majetku. Mohou se ucházet o dotaci na dlouhodobý majetek z veřejných rozpočtů a její příjem (přijetí) účtují jako zdroje na účtu 901 – Vlastní jmění a na účtu 346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem nebo na účtu 348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů ÚSC.

1.	Dotace na pořízení DM		
	a) vyúčtování nároku	346	901
	b) příjem dotace na bankovní účet	221	346
2.	Z jiné NO bezplatně převeden samostatný movitý majetek	022	901
3.	Na základě darovací smlouvy byl převzat software na vedení účetnictví	013	901
3.	Úhrada zálohy na pořízení DM dodavateli	052	221
4.	Faktura na dodávku DM		
	a) faktura od dodavatele	042	321
	b) zúčtování zálohy na DM	042	052
5.	Faktura za příslušenství	042	321
6.	Zařazení DM do užívání	022	042
7.	Úhrada faktur z běžného účtu	321	221
8.	Účetní odpis DM za účetní období	551	082
9.	Likvidace nefunkčního DHM		

	a) dodatečný odpis ve výši zůstatkové ceny	551	082
	b) hodnota náhradních dílů převedených na sklad ve výši zůstatkové ceny	112	649
	c) vyřazení z evidence	082	022
10.	Prodej DHM		
	a) faktura odběrateli v prodejní ceně	311	652
	b) předávací protokol – zůstatková cena	552	082
	c) vyřazení z evidence	082	022
11.	Škoda na DHM		
	a) zjištěná škoda ve výši zůstatkové ceny	548	082
	b) pohledávka za pojišťovnou	315	649
	c) snížení stavu DHM	082	022
12.	Organizace si ve své režii staví plot (bude se jednat o aktivaci dlouhodobého majetku). Provozní náklady – nákup materiálu na oplocení pozemku:		
	a) nákup stavebního materiálu	501	321
	b) nákup hotových plotových dílů	501	321
	c) nákup kovových sloupků	501	321
	d) přiznání nároku na odměnu stavebnímu dozoru – faktura	518	325
13.	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku ve výši ceny nakoupeného materiálu a nakoupených služeb	042	624
	Náklady na dopravu vlastním vozidlem	042	622
14.	Zařazení stavby do užívání	021	042

K zařazení stavby na účet 021 musí být splněny všechny podmínky pro řádné užívání stavby. Musí proběhnout kolaudační řízení a následně odstraněny všechny kolaudační závady. Po zařazení stavby do užívání zahájí účetní jednotka odpisování dlouhodobého majetku účetními odpisy v souladu s vnitřními účetními směrnicemi.

3.4 Zásoby

Opět, a už to tak bude napořád, načteme nejprve příslušný standard. V tomto případě se jedná o **standard č. 410**. Po prostudování tohoto standardu jste zjistili, že účtování

zásob je shodné s postupy účtování zásob u podnikatelů, které již známe. Zaměříme se proto méně na procvičování obecných účetních případů, ale rozšíříme si své znalosti o účtování zvířat, které jsme v minulém semestru podcenili.

Evidence zvířat nezařazených do základního stáda se vede obdobně jako evidence jiných zásob. Zvířata ve výkrmu, zvířecí mláďata později určená k chovu, užitkové chovy slepic (chované pro vejce), včelí roje chované pro získávání medu a včelích produktů, kožešinová zvířata chovaná pro získávání kožešin (masa) budou účtována na účtu 124 – Zvířata.

U zvířat ve výkrmu a mladých chovných zvířat v podstatě jde o nedokončenou výrobu. Pro zjednodušení se o výrobě účtuje pouze v případě chovné drůbeže.

Příchovky zvířat, tj. narozená mláďata, jednodenní drůbež, nově vzniklá včelstva se oceňují vlastními náklady na pořízení, nelze-li takto cenu zjistit, použije se tzv. reprodukční pořizovací cena, tj. cena stanovená co nejpřesnějším odhadem (cena na trhu obvyklá), s ohledem na zkušenosti z chovu v jiných účetních jednotkách. V účetní evidenci lze použít metodu, kdy při narození mláďate je zaúčtována jedna polovina této ceny a při odstavení polovina druhá.

Přírůstky hmotnosti zvířat se oceňují vlastními náklady na jejich dosažení, tj. náklady na zajištění či produkci krmiva, náklady na ustájení a další. Metody oceňování zvířat by měly být v účetní jednotce stanoveny vnitřní směrnici. Účetní jednotka by neměla bezdůvodně během jednoho účetního období měnit způsob oceňování. Důvodem změny oceňování může být významný nárůst vlastních nákladů např. na pořízení krmiva, výrazné zvýšení cen energií, vody, pohonných hmot. Tato kalkulační metoda stanovení ceny by však i v těchto případech měla být zachována. Přírůstky hmotnosti zvířat se zjišťují vážením, v pravidelných intervalech, které si účetní jednotka stanoví s ohledem na biologické zvláštnosti jednotlivých druhů zvířat.

U zvířat, která se váží, se vyjádří „vzrůstový přírůstek“, tj. navýšení hodnoty zvířete v krmných dnech. Účetní jednotka bere v úvahu náklady na jeden den výkrmu zvířete a tyto náklady násobí počtem dnů krmení. Oceňování se provádí podle druhů zvířat, tj. podle chovatelských skupin.

Ocenění zvířat v zásobách musí být podloženo příslušnými doklady, tj. zápisy o vážení zvířat, počtu dnů života zvířete, záznamy o jejich narození (vylíhnutí počtu kusů drůbeže) aj.

1.	Pořízení zvířete vlastním chovem:		
	a) narození zvířete	124	614
	b) postupné přírůstky mladého zvířete do doby dosažení dospělosti, tj. do doby přeřazení do základního stáda	124	614
	c) přeřazení dorostlého chovného kusu do základního stáda (v ocenění kusu ke dni přeřazení)	614	124
2.	Nákup zvířete od dodavatele:		
	a) nákup zvířete podle faktury v ceně účtované dodavatelem	111	321
	b) náklady na dopravu zvířete, veterinární ošetření apod., pořízené vlastními silami, v ocenění vlastními náklady	111	622
	c) zařazení zvířete do zásob, v ocenění pořizovací cenou, tj. cenou pořízení a náklady spojenými s pořízením	124	111
3.	Mladé zvíře pořízené bezúplatně darem, děděním:		
	a) zvíře pořízené bezúplatně darem (děděním) v ocenění pro účely daně darovací, daně dědické	111	901
	b) náklady spojené s pořízením darovaného (zděděného) zvířete, hrazené dodavatelům	111	321
	c) zařazení zvířete do zásob v pořizovací ceně	124	111
4.	Přeřazení zvířete do základního stáda:		
	a) přeřazení dorostlého chovného kusu do základního stáda (v ocenění kusu ke dni přeřazení zvířete)	042	624
	b) náklady spojené s přeřazením zvířete do základního stáda (např. veterinární péče, doprava zvířete do jiné stáje aj. – zajišťované dodavatelsky)	042	321
	c) náklady spojené s přeřazením zvířete do základního stáda (např. veterinární péče, doprava zvířete do jiné stáje aj. – zajišťované formou vnitroorganizačních služeb, tj. vlastními	042	622

	silami)		
	d) zařazení zvířete do základního stáda v ocenění kusu zvířete ke dni přeřazení a nákladů spojených s přeřazením	026	042
	e) snížení stavu mladých zvířat	614	124
5.	Vyřazení zvířat ze zásob:		
	a) vyřazení zvířete z důvodu úhynu, zaviněného zaměstnancem	548	124
	b) předpis náhrady škody vůči zaměstnanci	335	649
	c) úhrada škody zaměstnancem do pokladny	211	335

3.5 Zúčtovací vztahy

Jedná se o Český účetní **standard č. 411**, který doporučuji zase si přečíst.

Zúčtovací vztahy zahrnují účtování o pohledávkách a závazcích. Pohledávky představující doložený právní nárok účetní jednotky na finanční úhrady případně na jiné peníze ocenitelné plnění. Závazky jsou uznané dluhy uznané dluhy účetní jednotky vůči dodavatelům, zaměstnancům a jiným subjektům.

Dále si ukážeme zúčtování se zaměstnanci a dotací, kdy musíme mít na paměti následující pravidla. Na přijetí dotace nevzniká žadateli o dotaci zákonný nárok, a to ani v případě, že již byla sepsána písemná smlouva o poskytnutí dotace. Z uvedených důvodů se při uzavření smlouvy neúčtuje u příjemce dotace o vzniku pohledávky vůči poskytovateli dotace. O přijaté dotaci účetní jednotka účtuje oběma uvedenými účetními zápisy současně až v okamžiku přijetí dotace na bankovní účet, a to ve výši přijaté částky (viz účetní případy 15 a 16). Časové rozlišení dotace ze státního rozpočtu nemá opodstatnění. Přijatá dotace, pokud není do konce účetního období vyčerpána, musí být vrácena poskytovateli. Spotřebovaná část musí být vyúčtována poskytovateli většinou nejpozději v průběhu ledna následujícího účetního období za období minulé, nejdéle však v termínu stanoveném ve smlouvě o poskytnutí dotace.

1.	Uhrazená záloha na služby podle VBÚ	314	221
2.	Přijatá faktura		

	a) celková částka	518	321
	b) vyúčtování zálohy	321	314
3.	Úhrada doplatku podle VBÚ	321	221
4.	Dodavatel fakturuje opravu	511	321
5.	Přijatý dobropis k faktuře za opravu	321	511
6.	Úhrada faktury z běžného účtu	321	221
7.	Mzdová a výplatní listina		
	a) hrubé mzdy	521	331
	b) srážka zdravotního a sociálního pojištění placeného zaměstnancem	331	336
	c) srážka zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti	331	342
	d) ostatní srážky z mezd	331	379
8.	Výběr hotovosti na výplatu mezd	211	261
9.	Výplata mezd v hotovosti	331	211
10.	Výpis z běžného účtu o výběru hotovosti	261	221
11.	Zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem	524	336
12.	Výpis z běžného účtu		
	a) úhrada zdravotního a sociálního pojištění	336	221
	b) odvod daně z příjmů ze závislé činnosti	342	221
	c) odvod ostatních srážek a mezd	379	221
15.	Provozní dotace:		
	a) příjem dotace na bankovní účet příjemce dotace	221	346
	b) současně zaúčtování přijaté dotace do výnosů příjemce	346,348	691
	c) náklady čerpané z dotace na provoz organizace pořízené dodavatelsky	5xx	321
	d) závazek příjemce dotace k 31.12. ve výši nespotřebované dotace	691	346,348
	e) vrácení nespotřebované části dotace na bankovní účet poskytovatele dotace	346,348	221
16.	Dotace na dlouhodobý majetek:		
	a) příjem dotace na bankovní účet příjemce dotace	221	346,348

b) současně zaúčtování přijaté dotace do jmění příjemce	346,348	901
c) náklady čerpané z dotace na pořízení dlouhodobého majetku dodavatelsky	042,041	321
d) závazek příjemce dotace k 31.12. ve výši nespotřebované dotace	901	346,348
e) vrácení nespotřebované části dotace na bankovní účet poskytovatele dotace	346,348	221

3.6 Náklady a výnosy

Účtování nákladů a výnosů je upraveno **standardem č. 412**. K naší plné informovanosti si ale přečteme ještě účetní **standards č. 403** Inventarizační rozdíly a č. 404 Kurzové rozdíly.

V zákoně o daních z příjmů je kladen požadavek na oddělené sledování nákladů (výnosů), které jsou předmětem daně z příjmů a nákladů (výnosů), které předmětem daně z příjmů nejsou nebo jsou od daně osvobozeny.

Náklady se účtují v účtové třídě 5. Tato třída 5 má následující členění:

Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy,

Účtová skupiny 51 – Služby,

Účtová skupiny 52 – Osobní náklady,

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky,

Účtová skupiny 54 – Ostatní náklady,

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

Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky,

Účtová skupina 59 – Daň z příjmů.

V rámci každé účtové skupiny jsou pak uvedeny jednotlivé syntetické účty. Každá účetní jednotka pak v souladu s ustanovením postupů účtování pro podvojný účetnictví nevýdělečných organizací vytvoří analytické účty pro zachycení nákladů a výnosů v členění požadovaném zvláštními právními předpisy, případně vnitřním předpisem pro účely finančního řízení.

Zásady pro účtování nákladů a výnosů

1. Náklady a výnosy se účtují narůstajícím způsobem od začátku roku a časově rozlišené.
 - a) náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí,
 - b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, který se týkají,
 - c) náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku,
 - d) náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě: nákladů příštích období (účet 381) nebo výdajů příštích období (účet 383),
 - e) výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě. Výnosů příštích období (účet 384) nebo příjmů příštích období (účet 385).

Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají. Účty časového rozlišení podléhají inventarizaci a při ní se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví **vnitřním předpisem**, který nesmí každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutné přitom postupovat podle zákona o účetnictví.
2. Do nákladů v účtové třídě 5 nepatří výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, které se zachycují na účtech účtové skupiny 04 – Pořízení DM.
3. Není dovoleno kompenzovat náklady a výnosy, s výjimkou:
 - a) pohledávek a závazků (kromě přijatých a poskytnutých záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou uvedeny ve stejných měnách,
 - b) dobropisů (refundací) týkajících se konkrétní nákladové, popř. výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popř. výnos zúčtován,
 - c) vyúčtování zbylého materiálu z likvidovaného dlouhodobého majetku,
 - d) doměrků a vratek daní.

Účtování nákladů

Č.	Text	MD	D
	Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy (u neplátce DPH):		
1.	Přijatá faktura:		
	a) za dodávku materiálu určeného k okamžité spotřebě	501	321
	b) za dodávku elektřiny, plynu, vody apod.	502	321
	c) za ostatní neskladovatelné dodávky (páry, stlačený vzduch, stlačené technické plyny apod.)	503	321
	d) za dodané zboží do prodejny k okamžitému prodeji	504	321
	Účtová skupina 51 - Služby (u neplátce DPH):		
2.	Přijatá faktura za dodávku – za provedené opravy a údržby	511	321
3.	Náklady na cestovní náhrady:		
	a) předpis závazku k zaměstnanci	512	333
	b) předpis závazku k členu statutárního orgánu, který není v pracovně právním vztahu k účetní jednotce	512	379
4.	Náklady na reprezentaci:		
	a) nákup materiálu určeného jako reprezentační dar pořízený z pokladny za hotové	513	211
	b) pohoštění při zasedání statutárního orgánu, příp. osob zúčastněných na akci pořádané účetní jednotkou formou dodávky služeb (např. formou cateringu)	513	321
	c) pohoštění, tj. potraviny poskytnuté z vlastního skladu (způsob evidence „A“)	513	112
	d) pohoštění, tj. potraviny poskytnuté z vlastních zásob (způsob evidence „B“)	513	501
	e) vlastní služby použité při pohoštění (obsluha apod.) ocenění vlastními náklady na realizaci služeb)	513	622
5.	Ostatní služby:		
	a) např. poštovné, služby telekomunikační, nájemné a služby spojené s nájmem bytových a nebytových prostor apod.	518	321
	b) dar přijatý nevýdělečnou organizací, dárce poskytl bezúplatně služby pro potřeby obdarovaného (např.		(325, 379,

	bezplatné vymalování kanceláří, bezplatné položení podlahové krytiny apod.)	518	211) 684
	c) pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku	518	321
	Účtová skupina 52 - Osobní náklady		
6.	Mzdové náklady:		
	a) náklady na hrubé mzdy zaměstnanců (závazek zaměstnavatele ve výši splatné mzdy za práci zaměstnanců)	521	331
	b) náklady na hrubou odměnu z dohod o provedení práce nebo dohod o pracovní činnosti	521	331
	c) naturální mzda zaměstnanců, poskytnutá formou materiálu z vlastních zásob		
	- přiznání nároku zaměstnanci na naturální mzdu v ocenění cenou zásob při jejich vyskladnění	521	331
	- vyskladnění zásob (způsob evidence „A“) a převzetí zaměstnancem	331	112
	- vyskladnění zásob (způsob evidence „B“) a převzetí zaměstnancem	331	501
	d) náklady na odměnu členům statutárnímu orgánu v brutto částce (předpis závazku organizace)	521	379
	e) náklady na služné vyplacené občanu ve výkonu civilní služby v organizaci, přiznání nároku na výplatu náhrady	521	325,379
7.	Náklady na zákonné odvody pojistného:		
	a) předpis závazku ke správě sociálního pojištění, ve výši odvodové povinnosti zaměstnavatele na sociální pojištění zaměstnanců	524	336
	b) předpis závazku ke zdravotní pojišťovně, ve výši odvodové povinnosti zaměstnavatele na zdravotní pojištění zaměstnanců	524	336
8.	Náklady na ostatní sociální pojištění – předpis závazku k pojistným fondům ve výši pojistného hrazeného za zaměstnance na důchodové pojištění	525	325
9.	Zákonné sociální náklady:		

	a) náklady na poskytované pracovní pomůcky, ochranné oděvy a prostředky, nápoje na pracovišti poskytované zaměstnancům při výkonu práce, do povinné výše stanovené zvláštními právními předpisy a vnitřním předpisem účetní jednotky	527	321,211
	b) peněžitá náhrada poskytovaná zaměstnanci při výplatě mezd, za používání vlastních pracovních pomůcek, nářadí apod., za údržbu pracovních oděvů v režii zaměstnanců, do výše stanovené právními předpisy (vnitřními předpisy zaměstnavatele)	527	331
	c) náklady na zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví zaměstnanců, náklady na preventivní zdravotní prohlídky zaměstnanců, na provoz stravovacího zařízení pro zaměstnance apod., do výše stanovené zvláštními právními předpisy a vnitřním předpisem zaměstnavatele	527	321,211
10.	Ostatní sociální náklady – náhrady za ubytování, ošacení, cestovní a stravné (pokud není plně poskytováno zaměstnavatelem) občanu ve výkonu civilní služby v organizace	528	325,379
	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky		
11.	Daň z příjmů právnických osob:		
	a) daň z příjmů sražená např. bankou v případech, kdy sraženou daň nelze započítat na celkovou daňovou povinnost (předpis nákladu na zaplacenou daň)	594	341
	b) srážka daně bankou z bankovního účtu	341	221
	c) zaplacená záloha na daň z příjmů právnických osob ve výši zjištěné podle daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období	341	221,211
	d) předpis splatné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob ve výši zjištěné v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období	591	341
	e) úhrada doplatku daně z příjmů v termínu splatné daně	341	221,211

	f) doměřená daň finančním úřadem za minulá zdaňovací období	595	341
	g) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku)	542	341
	h) úhrada penále a doměrku daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	341	221
	i) nárok na vrácení přeplatku daně z minulých zdaňovacích období (např. při podání dodatečného přiznání DPPO na nižší daňovou povinnost)	341	595
	j) vrácení přeplatku finančním úřadem na bankovní účet daňového poplatníka	221	341
12.	Daň ze závislé činnosti a funkčních požitků:		
	a) srážka zálohové daně zaměstnanci	331	342
	b) odvod daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	342	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně ze závislé činnosti na základě ročního zúčtování daně zaměstnavatelem zaměstnanci	342	331
	d) předpis doměrku daně ze závislé činnosti finančním úřadem za minulá zdaňovací období, předepsanou daň již není možné srazit zaměstnanci (např. z důvodu ukončení pracovního poměru v organizaci)	549	342
13.	Daň z přidané hodnoty:		
	a) doměřená DPH finančním úřadem v případech, kdy již o tuto daň nelze zvýšit hodnotu pořízeného majetku (předpis závazku)	538	343
	b) odvod doměřené DPH na příslušný účet finančního úřadu	343	221,211
	c) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb pro potřeby reprezentace	513	343
	d) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb jako dar poskytnutý		

	jiné osobě	546	343
	e) dodatečné přiznání k DPH na nižší daňovou povinnost uplatnění nároku na vrácení DPH (z důvodu nadměrného odpočtu)	343	úč.tř.5 (321, 325...)
14.	Ostatní daně:		
	a) předpis daně		
	- silniční	531	345
	- z nemovitosti	532	345
	- darovací (např. při darování do ciziny, dědické	538	345
	b) úhrada daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	345	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně	345	531,532 538
15.	Poplatky (např. správní, soudní, místní poplatky, clo):		
	a) předpis závazku za poplatek (clo)	538	345
	b) úhrada poplatku (cla) bezhotovostním převodem	345	221
	c) úhrada správního (soudního) poplatku formou kolků		
	- nákup kolku v hotovosti	213	211
	- vylepení kolku	345	213
	Účtová skupina 54 – Ostatní náklady		
16.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení:		
	a) předpis závazku z titulu pokuty, penále, úroku z prodlení sjednané ve smlouvě	541	321,325, 379
	b) úhrada závazku	321,325, 379	221
17.	Ostatní pokuty a penále		
	a) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku)	542	341
	b) pokuta za dopravní přešůpek vyměřená policií, hrazená		

	v hotovosti na místě, kde byl spáchán přešupek, doklad – bloková poukázky na pokutu, vydaná policií	542	211
18.	Odpis nedobytné pohledávky: a) náklady na odpis nedobytné pohledávky (ze zdaňované činnosti) b) hodnota postoupené z obchodního styku pohledávky při jejím postoupení na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávek (cesní smlouva) podle občanského zákoníku c) odpis nedobytné pohledávky z nezdaňované činnosti (např. pohledávky nadace k příjemci nadačního příspěvku z důvodu povinnosti příspěvek vrátit pro nedodržení účelu použití ze strany příjemce)	543 543 543	311,315, 378 311 378
19.	Úroky (placené): a) předpis platných úroků v běžném účetním období z: - bankovních úvěrů krátkodobých - bankovních úvěrů dlouhodobých - krátkodobých finančních výpomocí (krátkodobých půjček)	544 544 544	221,231 951 221
20.	Kurzové ztráty (během účetního období): a) při inkasu pohledávek v cizí měně b) při platbě závazků c) při splátkách půjček krátkodobých (dlouhodobých) d) při inkasu splátek půjček krátkodobých (dlouhodobých) Kurzové ztráty (při uzavírání účetních knih): - peníze, ceniny, bankovní účty, peníze na cestě (v cizí měně)	545 545 545 545 545	311... 321... 249,959 315,378, 067 211,213, 221,261
21.	Manka a škody: a) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlítí, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“	548	112

	<p>b) škoda na majetku, tj. zásobách zboží nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“</p>	548	132
	<p>c) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“</p>	548	501
	<p>d) škoda na majetku, tj. zásobách zboží nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“</p>	548	504
	<p>e) škoda na majetku, tj. dlouhodobém hmotném majetku např. z důvodu krádeže, živelní pohromy apod.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - doúčtování odpisů do dne vyřazení (dne vzniku škody) – pokud nebyl majetek ke dni vzniku již zcela odepsán - zůstatková cena ke dni vyřazení majetku - vyřazení majetku z evidence 	551	úč.sk.08
		548	úč.sk.08
		úč.sk.08	úč.sk.02
	<p>f) škoda na majetku neodpisovaném, např. na uměleckém dílu (předmětu)</p>	548	032
	<p>g) škoda na pokladní hotovosti (např. bankovky shořely, pokladní hotovost byla zcizena neznámou osobou)</p>	548	211
	<p>h) škoda na ceninách (např. ceniny shořely, byly zcizeny neznámou osobou)</p>	548	213
22.	<p>Jiné ostatní náklady:</p> <p>a) ostatní náklady nezachycované na jiných nákladových účtech, např.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - bankovní poplatky srážené bankou z bankovního účtu - náklady na pojištění majetku nebo osob (nikoliv pojistné na sociální pojištění a veřejné zdravotní 	549	221

	pojištění)	549	úč.tř.3
	- odstupné za uvolnění bytu	549	úč.tř.3
	Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky		
23.	Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami		
	a) poskytnutý finanční příspěvek na provoz nižší organizační složky s vlastní právní subjektivitou vyšší organizační složkou (např. Ústředí Českého Junáka poskytuje příspěvek na provoz okresní organizační složce, která má vlastní právní subjektivitu), účtuje se v okamžiku poskytnutí příspěvku	581	221,211
	b) vrácení části příspěvku nižší složkou např. z důvodu nepoužití finančních prostředků na účet vyšší organizační složky v roce přijetí příspěvku	221,211	581
24.	Poskytnuté členské příspěvky		
	a) poskytnuté členské příspěvky členem občanského sdružení (právní osobou), občanské sdružení má uveden příjem členských příspěvků jako jeden ze zdrojů financování ve stanovách, platba byla provedena na bankovní účet (do pokladny) občanského sdružení, členské příspěvky byly zaplacený na běžný rok	582	221,211
	b) časové rozlišení nákladů na členské příspěvky (členské příspěvky byly zaplacený jednorázově v běžném roce na dva kalendářní roky)		
	- část nákladů na členské příspěvky, připadající na běžný rok	582	221,211
	- část nákladů na členské příspěvky, připadající na následující kalendářní rok, zaplacená v běžném roce	381	221,211
	c) časové rozlišení členských příspěvků (členské příspěvky jsou vybírány tzv. pozadu, tj. příjmy z členských příspěvků kryjí náklady spojené s členstvím v běžném roce, avšak fyzicky jsou členské příspěvky vybírány a placeny až počátkem následujícího roku) – zaplacení příspěvku	582	383
		383	221,211

	<p>d) nárok na vrácení části členského příspěvku členovi např. v případě předčasného ukončení členství (pokud je nárok na vrácení části členského příspěvku uveden ve stanovách)</p> <ul style="list-style-type: none"> - předpis nároku člena na vrácení poměrné části členského příspěvku (v účetním období, ve kterém byl členský příspěvek zaplacen) - vrácení poměrné části členského příspěvku na bankovní účet člena, který ukončil předčasně členství 	378	582
		221	378
25.	<p>Poskytnuté dary (u neplátce DPH):</p> <p>a) poskytnutý finanční dar v hotovosti (nikoli z prostředků přijatých na určitý účel)</p> <p>b) poskytnutý finanční dar převodem z bankovního účtu dárce (nikoliv z prostředků přijatých na určitý účel)</p> <p>c) poskytnutý dar zásoby, z vlastního skladu (způsob účtování „A“)</p> <p>d) poskytnutý dar zásoby z vlastního skladu (způsob účtování „B“)</p> <p>e) poskytnutý dar – neodpisovaný majetek (např. pozemek, umělecký předmět apod.)</p> <p>f) poskytnutý dar – dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek odpisovaný, který není ještě zcela odepsán</p> <ul style="list-style-type: none"> - zaúčtování zůstatkové ceny majetku (cena je uvedena jako reprodukční pořizovací cena pro obdarovaného v darovací smlouvě) - vyřazení majetku z evidence v pořizovací ceně <p>g) poskytnutý dar v roce pořízení majetku z vlastního majetku, tj. drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (majetek byl při pořízení zaúčtován jednorázově do nákladů)</p> <ul style="list-style-type: none"> - zaúčtování reprodukční pořizovací ceny vyčíslené 	546	211
		546	221
		546	úč.sk.11 (12,13)
		546	501 504
		901	031 032
		546	úč.sk.07 (08)
		úč.sk.07 (08)	úč.sk.01 (02)
		546	518

	v darovací smlouvě		501
	- vyřazení drobného dlouhodobého majetku z evidence	078 088	018 028
	h) poskytnutý dar, tj. bezplatně dodané služby ve vlastní režii		
	- vlastní náklady na realizaci služeb poskytnutých bezplatně jiné osobě	úč.sk.5	622
	- zúčtování daru ve výši reprodukční ceny sjednané v darovací smlouvě	546	úč.sk.5
26.	Poskytnuté příspěvky (dary) z účelových zdrojů		
	a) poskytnutý finanční příspěvek (dar) ze zvláštního účelového fondu v rámci poslání účetní jednotky vymezeném ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině	911	221,211
	b) poskytnutý dar (majetek nebo služby nakoupené od dodavatelů) dodané přímo obdarovanému, avšak zaplacené z prostředků účelového fondu vytvořeného dárce	911	321
	c) poskytnutý věcný dar, tj. zásoby získané darováním pro účely darování, v rámci hlavního poslání dárce, vymezeného ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině	911	úč.tř.1
	d) poskytnutý věcný dar tj. dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, získané darováním pro účely darování v rámci hlavního poslání dárce, vymezeného ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině (majetek nebyl dárce zařazen do užívání)	911	041,042

Výnosy za vlastní výkony a za zboží

Pokud není účetní jednotka nevýdělečná organizace zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty, vyčísluje při vystavení vyúčtování (faktury) za dodávku vlastních výkonů a zboží cenu včetně daně z přidané hodnoty jako jednu položku. Výnosem je vyúčtovaná cena za dodávku, neplátcí daně nevzniká žádný závazek k odvodu DPH.

1.	Tržby za vlastní výrobky – dodávka výrobků z vlastní výroby:		
	a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti	211	601
	b) prodej výrobků odběrateli na fakturu	311	601

	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	601	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku	601	211
2.	Tržby z prodej služeb – dodávka služeb:		
	a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky	211	602
	b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou	311	602
	c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny	602	311
3.	Tržby z prodeje zboží – prodej zboží z vlastní prodejny:		
	a) prodej zboží v prodejně, prodejní cena je inkasována v hotovosti	211	604
	b) prodej zboží z prodejny velkooběrateli na fakturu	311	604
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky zboží (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	604	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebrané zboží a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny zboží	604	211

Pokud je účetní jednotka nevýdělečná organizace zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty, vyčísluje při vystavení vyúčtování (faktury) za dodávku vlastních výkonů zboží prodejní cenu bez daně z přidané hodnoty. Další položkou je daň z přidané hodnoty odpovídající příslušné sazbě této daně, stanovené zákonem. Výnosem je vyúčtovaná cena za dodávku bez daně z přidané hodnoty. Plátcí daně vzniká závazek k odvodu DPH ve výši daně zjištěné z ceny dodávky.

Plátce daně vystavuje účetní doklad, který je zároveň daňovým dokladem. Doklad by měl splňovat náležitosti stanovené v zákoně o dani z přidané hodnoty.

4.	Tržby za vlastní výrobky – dodávka výrobků z vlastní výroby:		
----	--	--	--

	<p>a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - DPH <p>b) prodej výrobků odběrateli na fakturu</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - DPH <p>c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet) - daňový dobropis ve výši DPH z poskytnuté slevy <p>d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - vrácená DPH z ceny reklamovaného a odběratelem vráceného výrobku 	<p>211</p> <p>211</p> <p>311</p> <p>311</p> <p>601</p> <p>343</p> <p>601</p> <p>343</p>	<p>601</p> <p>343</p> <p>601</p> <p>343</p> <p>311</p> <p>311</p> <p>211</p> <p>211</p>
5.	<p>Tržby z prodej služeb – dodávka služeb:</p> <p>a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - DPH z ceny dodávky služeb <p>b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - DPH z ceny dodávky služeb <p>c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny</p> <ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH - daňový dobropis k DPH 	<p>211</p> <p>211</p> <p>311</p> <p>311</p> <p>602</p> <p>343</p> <p>602</p> <p>311</p>	<p>602</p> <p>343</p> <p>602</p> <p>343</p> <p>311</p> <p>311</p>
6.	<p>Tržby z prodeje zboží – prodej zboží z vlastní prodejny:</p> <p>a) prodej zboží v prodejně, prodejní cena je inkasována v hotovosti</p>		

	- cena bez DPH	211	604
	- DPH z ceny prodaného zboží	211	343
	b) prodej zboží z prodejny velkoobtěrateli na fakturu		
	- cena bez DPH	311	604
	- DPH z ceny prodaného zboží	311	343
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky zboží		
	- cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	604	311
	- DPH (daňový dobropis)	343	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebrané zboží a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny zboží		
	- cena bez DPH	604	211
	- DPH vrácená při reklamaci v hotovosti	343	211

Změny stavu vnitroorganizačních zásob

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „A“)

7.	Změna stavu zásob:		
	a) přírůstek zásob nedokončených výrobků	121	611
	b) přírůstek zásob polotovarů	122	612
	c) přírůstek zásob výrobků	123	613
	d) změna stavu zásob zvířat (např. narození mláďete)	124	614
	e) vyúčtování výsledků inventarizace vnitroorganizačních zásob – přebytky	úč.sk.12	úč.sk.61
	f) převod ze zásob nedokončených výrobků do zásob polotovarů	611	121
	g) převod ze zásob polotovarů do zásob hotových výrobků	612	122
	h) převod ze zásob výrobků (např. do zásob zboží, event. Vyskladnění výrobků při prodeji ze skladu výrobků)	613	123
	i) změna stavu zásob zvířat (např. snížení stavu mladých zvířat)	614	124
	j) přirozené úbytky vnitroorganizačních zásob (např.		

	vysychání, rozprášení při manipulaci apod.)	úč.sk.61	úč.sk.12
--	---	----------	----------

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „B“)

8.	Změna stavu zásob:		
	a) zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	611	121
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	121	611
	b) zúčtování zásob polotovarů při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	612	122
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	122	612
	c) zúčtování zásob výrobků při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	613	123
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	123	613
	d) přirozené úbytky vnitroorganizačních zásob (např. vysychání, rozprášení při manipulaci apod.)	549	úč.sk.61
	e) darování vnitroorganizačních zásob jiné právnické nebo fyzické osobě (např. z důvodu nepotřebnosti zásob, protože výroba nebude dokončena)	546	úč.sk.61
9.	Použití vnitroorganizačních zásob pro účely reprezentace:		
	a) použití zásob nedokončených výrobků na reprezentaci	513	611
	b) použití zásob polotovarů na reprezentaci	513	612
	c) použití zásob výrobků na reprezentaci	513	613
	d) použití zásob zvířat na reprezentaci	513	614

10.	Manka a škody na vnitroorganizačních zásobách:		
	a) manka a škody nezaviněné (ztráty účetní jednotky)	548	úč.sk.61
	b) manka a škody zaviněné zaměstnancem účetní jednotky (zaměstnanec zavinění uznal a škodu uhradí)	335	úč.sk.61
	c) manko a škoda zaviněná cizí osobou, škoda byla prokázána, vznikla vymahatelná pohledávka	378	úč.sk.61

3.7 Rezervy a opravné položky

Už toho máte asi dost! Ale zkuste vydržet do konce této kapitoly, neboť větší část máte už za sebou.

Účtování rezerv a opravných položek najdete ve **standardu č. 407** Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti. Našli? Tak si ho přečtěte.

V souladu s postupy účtování pro nevýdělečné organizace, účtují účetní jednotky účtující podle jmenovaných postupů účtování pouze o zákonných rezervách. Jiné rezervy tyto účetní jednotky netvoří.

Tvorba rezerv a zásady jejich použití se řídí zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Rezervy podle tohoto zákona mohou tvořit právnické osoby definované v § 18 odst. 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jen v souvislosti se zdaňovanou činností. Tato zásada platí i v případě rezerv na opravy hmotného majetku. Rezervy na opravy majetku lze tvořit jen tehdy, je-li majetek výhradně celý používán ke zdaňované činnosti. V takovém případě lze náklady na tvorbu rezervy zahrnout do základu daně z příjmů jako daňově uznatelný výdaj.

Opravné položky tvoří tyto organizace pouze u pohledávek, souvisejících se zdaňovanou činností. Opravné položky se tvoří dle zásad a do výše stanovených zákonem.

Opravné položky k majetkovým účtům tyto nevýdělečné organizace nevytvářejí a ani o nich neúčtují, s výjimkou opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení a k nepromlčeným pohledávkám, vzniklým

z titulu zdaňované činnosti, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31.12.1994.

Vytvořené rezervy a opravné položky podléhají obdobné evidenci jako dlouhodobý majetek. Pro každou vytvořenou rezervu podle druhu majetku, rovněž tak pro každou opravnou položku za dlužníkem by měla být vedena oddělená evidence. Rezervy a opravné položky jsou součástí inventarizace majetku účetní jednotky. Zkoumá se jejich výše, oprávněnost tvorby a dodržování zákonných ustanovení vztahujících se k jejich tvorbě a čerpání. Tvorba a čerpání rezerv by měly být v účetní jednotce vymezeny vnitřní účetní směrnici.

1.	Zákonné rezervy:		
	a) tvorba rezervy dle zásad stanovených zákonem	556	941
	b) zvýšení rezervy	556	941
	c) snížení rezervy ve stejném účetním období, kdy byla částka rezervy vytvořena	941	556
	d) snížení rezervy vytvořené v minulých účetních obdobích	941	656
	e) čerpání rezervy na účel, ke kterému byla v minulých letech tvořena	941	656
	f) zrušení rezervy z důvodu nepotřebnosti v následujících účetních obdobích	941	656
2.	Opravné položky:		
	a) tvorba opravné položky k pohledávkám v souladu se zákonem	559	391
	b) zvýšení opravné položky k pohledávkám dle zásad stanovených zákonem	559	391
	c) snížení nebo zrušení opravné položky v témže účetním období, kdy byla vytvořena	391	559
	d) snížení nebo zrušení opravné položky vytvořené v minulých účetních obdobích	391	659
	e) odpis pohledávky z důvodu vytvoření opravné položky ve výši 100 % hodnoty pohledávky	391	311

f) přeúčtování opravné položky do podrozvahové evidence	971	999
g) dodatečně přijatá úhrada na již odepsanou pohledávku na bankovní účet věřitele	221	643
h) odúčtování přijaté úhrady na odepsanou pohledávku v podrozvahové evidenci	999	971
i) zrušení rezervy vytvořené před 1.8.1995 na pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení, převod na účet opravných položek k pohledávkám	941	391

3.8 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření

Zase nejprve sáhnete po standardech. Konkrétně po č. 413 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření a prostudujete.

Účtování vlastních zdrojů jsme se už dotkli prostřednictvím jiných účetních případů. Nicméně zopakování základních postupů účtování vlastních zdrojů jistě bude jen k dobru.

Základní postupy účtování vlastních zdrojů

1.	Předpis dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku	348	901
2.	Přijetí dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku na bankovní účet	221	348
3.	Rozdělení výsledku hospodaření – zisku	931	901
4.	Tvorba fondu při rozdělení výsledku hospodaření – zisku	931	911
5.	Tvorba fondu snížením vlastního jmění (v případě, že to umožňuje zvláštní právní předpis)	901	911

Výsledek hospodaření

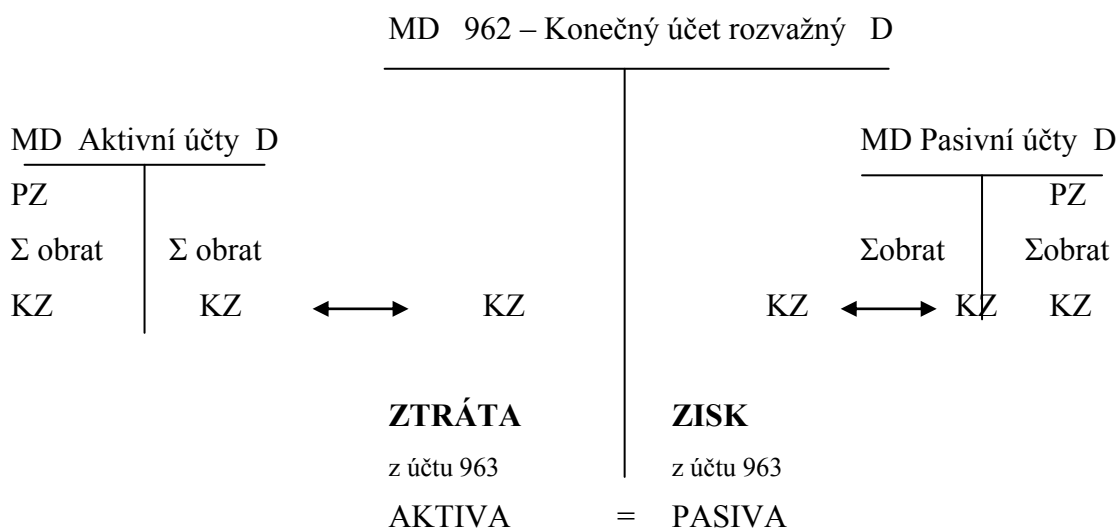
Výsledek hospodaření účetní jednotky, zjištěný ke dni sestavení účetní závěrky za předcházející účetní období, jako rozdíl mezi součtem nákladů, tj. součtem zůstatků účtů účtové třídy 5 a součtem výnosů, tj. součtem zůstatků účtů účtové třídy 6 může být zisk nebo ztráta. Výsledek hospodaření minulého účetního období je zaúčtován v následujícím účetním období jako počáteční stav účtu 931 – Výsledek hospodaření

ve schvalovacím řízení. O způsobu vypořádání výsledku hospodaření s výjimkou obecně prospěšných společností rozhodují účetní jednotky (některá omezení platí pro veřejné vysoké školy). Zásady vypořádání výsledku hospodaření může mít účetní jednotka například stanoveny formou vnitřní směrnice, případně zvláštním ustanovením přímo ve zřizovací listině. O rozhodnutí by měl být sepsán písemný zápis, splňující požadavky zákona o účetnictví kladené na obsah účetního dokladu.

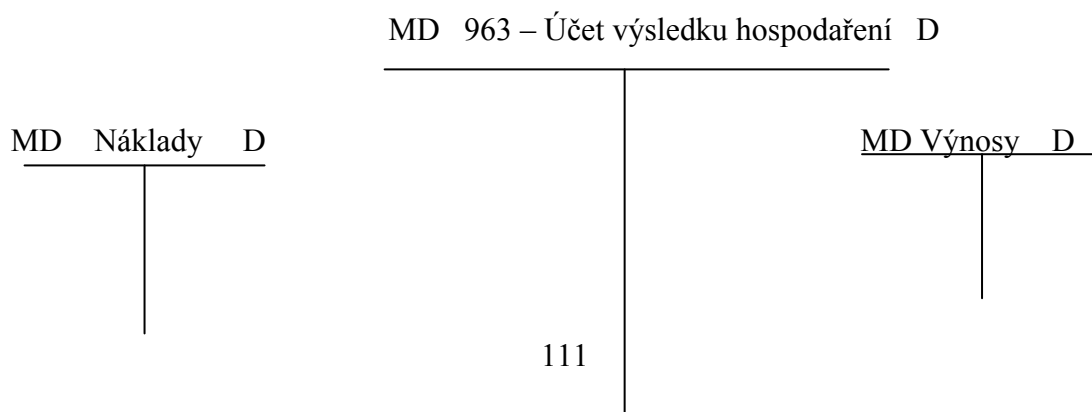
Následující schéma ukazuje to, co už víte z minulého semestru – že na Konečném účtu rozvažném chybí k jeho vyrovnanému stavu právě výše zjištěného výsledku hospodaření, který jste zjistili prostřednictvím Účtu výsledku hospodaření.

A také nezapomeňte na prostudování Českého účetního standardu č. 402 Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka.

Uzavření rozvahových účtů:



Uzavření výsledkových účtů:



$$\begin{array}{ccccccc} \Sigma \text{ obrat} & \Sigma \text{ obrat} & & & \Sigma \text{ obrat} & \Sigma \text{ obrat} \\ \text{KZ} & \text{KZ} & \longleftrightarrow & \text{KZ} & \text{KZ} & \longleftrightarrow & \text{KZ} \quad \text{KZ} \end{array}$$

Souvztačně na účet 962

Poznámka: PZ = počáteční zůstatek, KZ = konečný zůstatek, MD = Má dáti, D = Dal

Zjištění výsledku hospodaření:

Výsledek hospodaření = Σ výnosy – Σ náklady

- a) kladný (výnosy > náklady) = zisk
- b) záporný (výnosy < náklady) = ztráta

Otevření účtů na počátku účetního období:



Vypořádání zisku

1.	Uzavření účtů:		
	a) uzavření rozvahových účtů aktivních	962	Aktiva
	b) uzavření rozvahových účtů pasivních	pasiva	962
	c) uzavření účtů účtové třídy 5 – Náklady	963	5xx
	d) uzavření účtů účtové třídy 6 – Výnosy	6xx	963
	e) uzavření účtu 963 – Účet zisku a ztráty	963	962

2.	Otevření účtů v následujícím účetním období:		
	a) otevření rozvahových účtů aktivních	aktiva	961
	b) otevření rozvahových účtů pasivních	961	pasiva
	c) převod zisku po zdanění	961	931
3.	Rozdělení zisku:		
	a) navýšení základního jmění	931	901
	b) tvorba účelového fondu z nečerpaného daru na projekt plnící účel a poslání	931	910
	c) nerozdělený zisk	931	932

Vypořádání ztráty

4.	Uzavření účtů:		
	f) uzavření rozvahových účtů aktivních	962	Aktiva
	g) uzavření rozvahových účtů pasivních	pasiva	962
	h) uzavření účtů účtové třídy 5 – Náklady	963	5xx
	i) uzavření účtů účtové třídy 6 – Výnosy	6xx	963
	j) uzavření účtu 963 – Účet zisku a ztráty	962	963
5.	Otevření účtů v následujícím účetním období:		
	d) otevření rozvahových účtů aktivních	aktiva	961
	e) otevření rozvahových účtů pasivních	961	pasiva
	f) převod zisku po zdanění	931	961
6.	Vypořádání části ztráty z minulého účetního období	901	931
	Nekrytá část ztráty ponechána do dalších let	932	931
	Vypořádání ztráty z rezervního fondu vytvořeného v předchozích obdobích	910	931

Na závěr této kapitoly se podívejte na to, které standardy jsme si nezmínili. Měli by to být tyto:

401 Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví

405 Deriváty

406 Cenné papíry, podíly a směnky

Nejen pro radost z nových poznatků, která je Vám vlastní, ale hlavně pro svůj pocit dokonalého vyčerpání, ne sebe, ale náplně této kapitoly, si je pročtete.

Shrnutí kapitoly

Účetnictví zobrazuje v hodnotovém vyjádření všechny aktivity ovlivňující finanční situaci účetní jednotky, zajišťuje podklady pro řízení a hodnocení činnosti a umožňuje kontrolu hospodaření. Plní řadu funkcí, mezi které patří zejména funkce evidenční, analytická, kontrolní a informační. Mezi uživatele účetních informací se řadí veřejnost, uživatelé veřejných statků, vedoucí pracovníci, vlastníci podniku, zakladatelé, zřizovatelé, státní orgány, zaměstnanci atd. Z hlediska neziskových organizací vystupuje do popředí právo občana na veřejnou kontrolu hospodaření s prostředky veřejných rozpočtů. V souboru nástrojů veřejné kontroly zaujímá významné místo audit neziskových organizací a s tím související povinnost ověření a zveřejnění údajů z účetní závěrky. Zákon o účetnictví je základní normou pro regulaci finančního účetnictví, představuje obecná pravidla vedení účetnictví společná pro všechny účetní jednotky. Ministerstvo financí vydává dále prováděcí předpisy k účetnictví (týkající se účtových osnov a postupů účtování, účetních výkazů, uspořádání položek účetní závěrky a jejich obsahové vymezení, atd.) ve formě vyhlášek a českých účetních standardů. Účetní jednotky účtují v soustavě podvojného účetnictví. České účetní standardy obsahují metodické pokyny k používání účetních osnov. Jednotná úprava se týká i oblasti účetních výkazů.

Kapitola vymezuje ostatní neziskové organizace, jejich hospodaření a odlišnosti při účtování. Obecně prospěšné organizace se zakládají zakládací smlouvou a jejich hlavní funkcí je působit v oblasti sociální, zdravotnictví, školství a kultury. Dalším nejrozšířenějším typem jsou občanská sdružení. Zajišťují veřejně prospěšné činnosti pro úzký okruh občanů. Cílem nadace a nadačního fondu je účelové sdružení majetku věnovaného fyzickou nebo právnickou osobou k dosažení obecně prospěšných cílů. Činnost politických stran a politických hnutí je určena především pro určitou skupinu osob. Formou neziskového sektoru je i veřejná vysoká škola, pro kterou je charakteristické vícezdrojové financování. Nejnovějším typem neziskové organizace je společenství vlastníků jednotek, které je nejvíce rozšířeno jako v podobě společenství vlastníků bytových jednotek. K uvedeným organizacím lze přiřadit také zdravotní pojišťovny.

Postupy účtování, které jsou dány Českými účetními standardy, organizací účtující dle směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace), vychází z postupů účtování pro podnikatele. Najdeme tu tedy shodné postupy – účtování zásob, zúčtovací vztahy i dlouhodobý majetek. Rozdíly či spíše specifika existují u nákladů, výnosů a fondů, kdy se u nevýdělečných organizací setkáváme s příspěvkem, stipendii, dary a hlavně v souvislosti se zákonem o daních z příjmů, musíme rozlišovat (rozklíčovat) jednotlivé náklady a výnosy.

Kontrolní otázky

1. Jaký má význam vedení účetnictví pro činnost organizace a pro uživatele účetních informací?
2. Které z účtových osnov mohou využívat neziskové organizace?
3. Co je obsahem zákona o účetnictví?
4. Které z obecně uznávaných účetních zásad považujete z hlediska neziskových organizací za nejdůležitější?
5. Jak se liší plné podvojně účetnictví od zjednodušené formy?
6. Jakým způsobem hospodaří obecně prospěšná společnost a v jakých oblastech převážně funguje. Specifika účetnictví OPS.
7. Charakterizujte občanská sdružení, možné způsoby účtování a další specifika této organizace.
8. Jaké jsou rozdíly v hospodaření a účtování nadací a nadačních fondů ?
9. Uveďte specifika v činnosti, hospodaření a účtování politických stran a politických hnutí
10. Popište financování veřejné vysoké školy.

Další doporučená literatura

KOLEKTIV AUTORŮ. Nevýdělečné organizace. Praha: MERITUM, 2006. 268 s. ISBN 80-7357-169-2

SVOBODOVÁ, J., ŠAFRÁNEK, Z. *Účtová osnova, České účetní standardy – účetní postupy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. 1. vyd. Praha: ANAG, 2004. 206 s. ISBN 80-7263-207-8

STEJSKALOVÁ, I. A KOLEKTIV. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 140 s. ISBN 80-7357-187-0

Motto na závěr:

Kdo je to účetní?

Osoba, která vyřeší váš problém, o kterém nevíte, způsobem, který nechápete.

Klíč ke cvičením

Kapitola č. 2

Aktiva		Rozvaha	Pasiva	
Budovy	1.000.000	Nadační jmění	5.000.000	
Účet nad.jmění	4.000.000	Fond ostatního majetku	120.000	
Běžný účet	100.000			
Pokladna	20.000			

Rozpis počátečních stavů		MD	DAL
a)	Budovy	Budovy	PÚR
b)	Účet nadačního jmění	Účet NJ	PÚR
c)	Běžný účet	BÚ	PÚR
d)	Pokladna	Pokladna	PÚR
e)	Nadační jmění	PÚR	Nad.jmění
f)	Fond ostatního majetku	PÚR	Fond ost.m.

Poznámka: PÚR = Počáteční účet rozvahový

POUŽITÁ LITERATURA

- [1]. Bobek, V., Šoupal, P.: Auditing, MZLU, Brno 1998
- [2]. Dvořáček, J., Váquez, H.E., Středa, I.: Interní audit, VŠE, Fakulta podnikohospodářská, Praha 1996
- [3]. Dvořáček, J.: Interní audit a kontrola, C. H. Beck, Praha 2000
- [4]. Hanzlová, O. a kolektiv: Aktuální příručka účetnictví pro nevýdělečné organizace, Verlag Dashöfer, Praha 1997
- [5]. Jurajdová, H.: Finanční audit, In Audit obcí, ROPO a neziskových organizací. MU, Brno 1999
- [6]. Jurajdová, H.: Ostatní neziskové organizace, In Účetnictví, daně a financování organizací v neziskovém sektoru. MU, Brno 1999
- [7]. Jurajdová, H.: Aktuální problémy účetnictví v souvislosti s připravovanou novelou zákona o účetnictví v ČR, In Alternatívne financovanie verejných potrieb a podnikateľskej sféry v transformujúcich sa ekonomikách. Ekonomická univerzita, Bratislava 1998
- [8]. Jurajdová, H.: Aktuální problémy účetnictví a auditu obcí, In URBIS 2000 Sborník přednášek doprovodného programu. Univerzita Pardubice, Pardubice 2000
- [9]. Jurajdová, H.: Audit – nástroj měření efektivity veřejného sektoru, In Česká ekonomika na přelomu tisíciletí. MU, Brno 2001
- [10]. Jurajdová, H.: Výkonnostní audit obcí v ČR, In Územní samospráva v ČR, Rakousku a SRN. MU, Brno 2001
- [11]. Koudelka, Z.: Obce a kraje, Linde, Praha 2001
- [12]. Kovanicová, D., Kovanic, P.: Poklady skryté v účetnictví, Díl I., Polygon, Praha 1995
- [13]. Králíček, V., Müllerová, L.: Auditing, MF ČR, Praha 1998
- [14]. Kvapilová, P.: Přezkoumání (audit) obcí, In: Územní samospráva v praxi, č. 22, 1998
- [15]. Marková, H.: Finance obcí, měst a krajů, Orac, Praha 2000
- [16]. Melion, M.: Finance územních samospráv, EIA, Hradec Králové 2000
- [17]. Nádvorníková, D.: Hospodaření rozpočtu krajů a obcí za rok 2001, Moderní obec, č. 7, 2002.
- [18]. Peková, J.: Veřejné finance, ASPI, Praha 2002

- [19]. Peková, J., Pilný, V.: Veřejná správa a finance. ASPI, Praha 2002.
- [20]. Podhorský, J., Muk, J.: Účtová osnova a postupy účtování, výkazy, vzorové příklady a účetní závěrka s komentářem pro nevýdělečné organizace, Edice účetnictví, ANAG, Praha 2000
- [21]. Prokúpková, D., Steidlová, J., Kotrba, R.: Přezkoumání hospodaření obcí, EIA, Hradec Králové 1999
- [22]. Prokúpková, D.: Audit versus kontrola hospodaření obcí, In Účetnictví 6/99
- [23]. Rektořík, J. Šelešovský, J.: Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy. Ekopress, Brno 2003
- [24]. Rektořík, J. a kol.: Organizace neziskového sektoru, Ekopress, Brno 2001
- [25]. Ricchiute, D.N.: Audit, Victoria Publishing, Praha 1994
- [26]. Růžičková, R.: Neziskové organizace, vznik - daně – účetnictví, ANAG, Praha 2001
- [27]. Sedláček, J.: Účetnictví I, MU ESF, Brno 2004,
- [28]. Svoboda, K., Grospič, J., Vedral, J., Plíšek, M.: Územní samospráva a státní správa, Eurounion, Praha 2000
- [29]. Šelešovský, J.: Audit jako nástroj veřejné kontroly v organizacích neziskového sektoru, In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, VŠE, Praha 1998
- [30]. Účtová osnova, postupy účtování a účetní závěrka pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace, Bilance, Praha 2001
- [31]. Vančurová, A. a kolektiv: Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva pro rok 2001, Vox, Praha 2002
- [32]. Vyhláška MF ze dne 2. 7. 2002 o rozpočtové skladbě, Sb. zák. č. 323/2002.
- [33]. Vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.
- [34]. Vyhláška č. 64/2002 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.
- [35]. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění zák. č. 273/2001 Sb., zák. č. 320/2001 Sb., zák. č. 450/2001 Sb. a zák. č. 313/2002 Sb.
- [36]. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění zák. č. 273/2001 Sb., zák. č. 320/2001 Sb., zák. č. 450/2001 Sb. a zák. č. 231/2002 Sb.
- [37]. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.

[38]. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění zákona č. 493/2000 Sb., zákona č. 141/2001 Sb., zákona č. 187/2001 Sb., zákona č. 320/2001 Sb., zákona č. 450/2001 Sb., zákona č. 202/2002 Sb. a zákona č. 320/2002 Sb.

[39]. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samo-správným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění zák. č. 492/2000 Sb. a zák. č. 483/2001 Sb.

[40]. Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.

[41]. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech.

[42]. Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví.

[43]. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.

Příloha 3

Účetnictví neziskových subjektů

Ing. Kateřina Herzogová

Bez ohledu na Čl. II bod 2 Přejídných ustanovení k zákonu č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví, vyplývá z ust. § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

Účetní jednotka	Účetnictví v plném rozsahu musí	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může	Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu musí
občanská sdružení, včetně organizačních jednotek s právní subjektivitou	ne	ano	ne
círky a náboženské společnosti	ne	ano	ne
církevní právnické osoby	ne	ano	ne
obecně prospěšné společnosti	ne	ano	ne
honební sdružení	ne	ano	ne
nadační fondy	ne	ano	ne
sdružení vlastníků jednotek	ne	ano	ne
obce	ne	ano	ne
kraje	ne	ano	ne
dobrovolné svazky obcí	ne	ano	ne
příspěvkové organizace, pokud o tom rozhodne zřizovatel	ne	ano	ne
nadace	ano	ne	ne
zájmová sdružení právnických osob	ano	ne	ne
politické strany a hnutí	ano	ne	ne
veřejné vysoké školy	ano	ne	ne
organizační složky státu	ano	ne	ne
ostatní účetní jednotky, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis	ne	ano	ne

Od 1. 1. 2004 postupují neziskové účetní jednotky podle těchto předpisů:

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
2. vyhláška č. 504/2002 Sh., pro účetní jednotky, u kterých hlavní předmětem činnosti není podnikání, ve znění vyhlášky č. 476/2003 Sb., v návaznosti na České účetní standardy č. 401 až 413,
3. vyhláška č. 505/2002 Sb.. pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění vyhlášky č. 477/2003 Sb., v návaznosti na České účetní standardy č. 501 až 522.

Pramen: Daně č. 9/2004

Příloha 4

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	x	x	x	x
013 – Software	x	x	x	x
014 – Ocenitelná práva	x	x	x	x
018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	x	x	x	x
019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	x	x	x	x
021 – Stavby	x	x	x	x
022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	x	x	x	x
025 – Pěstitelské celky trvalých porostů	x	x		
026 – Základní stádo a tažná zvířata		x		
028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x	x
029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x	x
031 – Pozemky	x	x	x	x
032 – Umělecká díla a předměty	x	x	x	x
041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	x	x	x	x
042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x	x
043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	x			
051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	x	x	x	x
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x	x
061 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	x			x
062 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	x			x
063 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti	x			
066 – Půjčky osobám ve skupině	x			
067 – Ostatní dlouhodobé půjčky	x			
069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek	x			
064 – Majetek převzatý k privatizaci				x MF
065 – Majetek převzatý k privatizaci				x MF

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
v pronájmu				
072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
073 – Oprávky s softwaru	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
074 – Oprávky k ocenitelným právům	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům		x		
088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
111 – Pořízení materiálu	x	x	x	x
112 – Materiál na skladě	x	x	x	x
119 – Materiál na cestě	x	x	x	x
121 – Nedokončená výroba	x	x	x	x
122 – Polotovary vlastní výroby	x	x	x	x
123 – Výrobky	x	x	x	x
124 – Zvířata	x	x	x	x
131 – Pořízení zboží	x	x	x	x
132 – Zboží na skladě	x	x	x	x
139 – Zboží na cestě	x	x	x	x
201 – Financování výdajů organizačních složek státu			x	x
202 – Poskytnuté dotace organizačním složkám státu			x	x
203 – Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím			x	x
204 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům			x	x

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
205 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti organizačních složek státu			x	x
206 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku organizačních složek státu			x	x
211 – Financování výdajů územních samosprávných celků	x			
212 – Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu	x			
213 – Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím	x			
214 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům	x			
215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků	x			
216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků	x			
217 – Zúčtování příjmů územních samosprávných celků	x			
218 – Zúčtování výdajů územních samosprávných celků	x			
221 – Limity výdajů				x
223 – Bankovní účty k limitům organizačních složek státu				x
224 – Běžné účty státních fondů			x	
225 – Běžné účty finančních fondů				x
231 – Základní běžný účet	x			
232 – Vkladový výdajový účet	x			
235 – Příjmový účet	x			x
236 – Běžné účty peněžních fondů				
241 – Běžný účet	x	x	x	x
243 – Běžný účet fondu kulturních a sociálních potřeb		x	x	x
245 – Ostatní běžné účty	x	x	x	x
246 – Vklady v zahraniční měně v tuzemských bankách				X MF
251 – Majetkové cenné papíry k obchodování	x			
253 – Dlužné cenné papíry k obchodování	x			

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
256 – Ostatní cenné papíry	x			
259 – Pořízení krátkodobého finančního majetku	x			
261 – Pokladna	x	x	x	x
262 – Peníze na cestě	x	x	x	x
263 – Ceniny	x	x	x	x
271 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	x			
272 – Přijaté návratné finanční výpomoci mezi rozpočty	x			
273 – Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím	x			
274 – Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům	x			
275 – Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím	x			
277 – Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám	x			
281 – Krátkodobé bankovní úvěry	x			
282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	x			
283 – Vydané krátkodobé dluhopisy	x			
289 – Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci)	x			
311 – Odběratelé	x	x	x	x
312 – Směnky k inkasu	x			
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry	x			
314 – Poskytnuté provozní zálohy	x	x	x	x
315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy	x		x	x
316 – Ostatní pohledávky	x	x	x	x
321 – Dodavatelé	x	x	x	x
322 – Směnky k úhradě	x			
324 – Přijaté zálohy	x	x	x	x
325 – Ostatní závazky	x	x	x	x
331 – Zaměstnanci	x	x	x	x
333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům	x	x	x	x

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
335 – Pohledávky za zaměstnance	x	x	x	x
336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	x	x	x	x
341 – Daň z příjmů	x	x	x	x
342 – Ostatní daně	x	x	x	x
343 – Daň z přidané hodnoty	x	x	x	x
345 – Ostatní daně a poplatky	x	x	x	x
346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem	x	x	x	
347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem	x	x	x	
348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků	x	x		
349 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků	x	x		
358 – Pohledávky za účastníky sdružení	x	x		
367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů	x			
368 – Závazky k účastníkům sdružení	x	x		
371 – Pohledávky v zahraničí				x MF
372 – Pohledávky tuzemské				x MF
373 – Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací a opcí	x			
375 – Pohledávky z vydaných dluhopisů	x			
378 – Jiné pohledávky	x	x	x	x
379 – Jiné závazky	x	x	x	x
381 – Náklady příštích období	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
383 – Výdaje příštích období	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
384 – Výnosy příštích období	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
385 – Příjmy příštích období	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
386 – Kurzové rozdíly aktivní	x	x	x	x
387 – Kurzové rozdíly pasivní	x	x	x	x

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
388 – Dohadné účty aktivní	x	x	x	x
389 – Dohadné účty pasivní	x	x	x	x
391 – Opravná položka k pohledávkám	x pouze hosp. činnost	x pouze hosp. činnost		x pouze hosp. činnost
395 – Vnitřní zúčtování	x	x	x	x
396 – Spojovací účet při sdružení	x	x		
410 – Materiální náklady	x		x	x
420 – Služby a náklady nevýrobní povahy	x		x	x
430 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	x		x	x
440 – Mzdové a ostatní osobní náklady	x		x	x
450 – Dávky sociálního zabezpečení	x		x	x
460 – Manka a škody	x		x	x
501 – Spotřeba materiálu	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
502 – Spotřeba energie	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
503 – Spotřeba ostatních neskladovaných dodávek	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
504 – Prodané zboží	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
511 – Opravy a udržování	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
512 – Cestovné	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
513 – Náklady na reprezentaci	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
518 – Ostatní služby	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
521 – Mzdové náklady	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
524 – Zákonné sociální pojištění	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
525 – Ostatní sociální pojištění	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
527 – Zákonné sociální náklady	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost
528 – Ostatní sociální náklady	x pouze hosp. činnost	x		x pouze hosp. činnost

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
531 – Daň silniční	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
532 – Daň z nemovitosti	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
538 – Ostatní daně a poplatky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
542 – Ostatní pokuty a penále	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
543 – Odpis pohledávky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
544 – Úroky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
545 – Kurzové ztráty	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
546 – Dary	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
548 – Manka a škody	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
549 – Jiné ostatní náklady	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
553 – Prodané cenné papíry a podíly	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
554 – Prodaný materiál	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
556 – Tvorba zákonných rezerv	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
559 – Tvorba zákonných opravných položek	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
591 – Daň z příjmů	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
601 – Tržby za vlastní výrobky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
602 – Tržby z prodeje služeb	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
604 – Tržby za prodané zboží	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
611 – Změna stavu zásob nedokončené výroby	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
612 – Změna stavu zásob polotovarů	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
613 – Změna stavu zásob výrobků	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
614 – Změna stavu zásob zvířat	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
621 – Aktivace materiálu a zboží	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
642 – Ostatní pokuty a penále	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
643 – Platby za odepsané pohledávky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
644 – Úroky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
645 – Kurzové zisky	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
648 – Zúčtování fondů		x		
649 – Jiné ostatní výnosy	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
651 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
652 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
653 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
654 – Tržby z prodeje materiálu	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
655 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		
656 – Zúčtování zákonných rezerv	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
659 – Zúčtování zákonných opravných položek	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
691 – Příspěvky a dotace na provoz				
Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví	x	x	x	x
901 – Fond dlouhodobého majetku	x	x	x	x
902 – Fond oběžných aktiv	x	x	x	x
903 – Fond hospodářské činnosti	<i>x pouze hosp. činnost</i>			<i>x pouze hosp. činnost</i>
909 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	x			
904 – Fond privatizace				x MF
905 – Ostatní fondy				x MF
911 – Fond odměn		x		
912 – Fond kulturních a sociálních potřeb		x	x	x
914 – Fond rezervní		x		
916 – Fond reprodukce majetku		x		
917 – Peněžní fondy	x			
918 – Jiné finanční fondy	x	x		x
921 – Státní fondy			x	
922 – Ostatní zvláštní fondy				x
924 – Fondy EU				x MF
931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	<i>x pouze hosp. činnost</i>	x		<i>x pouze hosp. činnost</i>
933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let	x			
941 – Rezervy zákonné	<i>x pouze hosp. činnost</i>	<i>x pouze hosp. činnost</i>		<i>x pouze hosp. činnost</i>
951 – Dlouhodobé bankovní úvěry	x			
953 – Vydané dluhopisy	x			
954 – Závazky z pronájmu	x			

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
955 – Dlouhodobé přijaté zálohy	x			
958 – Dlouhodobé směnky k úhradě	x			
959 – Ostatní dlouhodobé závazky	x			
961 – Počáteční účet rozvažný	x	x	x	x
962 – Konečný účet rozvažný	x	x	x	x
963 – Účet výsledku hospodaření	<i>x pouze hosp. činnost</i>			<i>x pouze hosp. činnost</i>
964 – Saldo výdajů a nákladů	x		x	x
965 – Saldo příjmů a výnosů	x		x	x
971 – 998 Podrozvahové účty	x	x	x	x
999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům	x	x	x	x

Pramen: Svobodová J. Účtový rozvrh a jeho sestavení na základě směrné účtové osnovy u územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu. In Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí 1 březen 2007. Bilance. Strana 6 - 14