

Účetnictví a rozborý ve VS

(část: nestátní neziskové organizace)

jaro 2022

Hana Jurajdová, revidováno Marie Hladká

„Kdo je to účetní? Osoba, která vyřeší váš problém, o kterém nevíte, že ho máte, způsobem, kterému nerozumíte.“

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

OBSAH

Úvod	4
1. Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe. Srovnání platných Směrných účtových osnov a postupů účtování.....	5
1.1 Podstata podvojného účetnictví	5
1.2 Účetní knihy v podvojném účetnictví	7
1.3 Účtové osnovy	9
1.4 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	12
1.5 Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy	14
Dlouhodobý majetek – třída 0	14
Zásoby – třída 1	15
Finanční účty – třída 2	16
Zúčtovací vztahy – třída 3	17
Dlouhodobé zdroje krytí majetku – třída 9	17
Účtování nákladů a výnosů, vnitroorganizační účty – třídy, 5 a 6	18
1.6 Harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru	18
2. Jednoduché účetnictví	19
2.1 Účetní jednotky a jednoduché účetnictví	19
2.2 Účetní knihy	19
2.3 Daně v neziskových organizacích	20
2.3.1 Daň z příjmů právnických osob	20
2.3.2 Daň z přidané hodnoty	30
Shrnutí kapitoly	30
3. Účetnictví nevýdělečných organizací	32
3.1 Dlouhodobý majetek	33
3.2 Zásoby	35

3.3 Zúčtovací vztahy.....	37
3.4 Náklady a výnosy	39
3.5 Rezervy a opravné položky	54
3.6 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření.....	56
Shrnutí kapitoly	60

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. Seznámíte se s členěním směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (domluvme se na označení „nestátní neziskové organizace“ někdy také „nevýdělečné organizace“).

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**.

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** (účtování 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 přiznání 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 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 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 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 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 č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o

účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro některé vybrané účetní jednotky**, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí **České účetní standardy č. 701 – 710**.

Už víte, že pro vaše studium jsou nezbytná dvě ÚZ (úplná znění zákonů vydávaná Sagitem), ve kterých si nalistujte 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).

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.

Srovnání směrných účtových osnov

Účtová třída	Podnikatelé (vyhláška 500/2002 Sb.)	Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (vyhláška 504/2002 Sb.)
0	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby	Zásoby
2	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	Finanční účty
3	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy
4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	Volná
5	Náklady	Náklady
6	Výnosy	Výnosy
7	Závěrkové a podrozvahové účty	Použití dle vnitřního předpisu.
8	Vnitropodnikové účetnictví	Použití dle vnitřního předpisu.
9	Vnitropodnikové účetnictví	Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, záv. a podrozvahové účty

Pramen: autorka dle jednotlivých účtových osnov

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

viz zbytek předmětu/semestru..

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 zákone 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 není zrušena, nicméně 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

- spolky,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
- obecně prospěšné společnosti, ústavy
- honební společenstva,
- nadační fondy,
- společenství vlastníků jednotek,
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- ostatní účetní jednotky, viz zákon o účetnictví.

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.** V souvislosti se zjednodušeným účetnictvím se mluví o vedení účetnictví v tzv. **americkém deníku**, 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.		Náklady		Poskyt.		Přísp.	
			MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal	MD	Dal
	PPD	Členský příspěv.	10	x	X	x	X	x	x	x	x	x	X	x	x	10

- **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:
 - o odpisy, a to trvalé snížení hodnoty majetku,
 - o opravnými položka k pohledávkám dle § 8 a § 8a zákona o rezervách
 - o rezervami dle zákona o rezervách.
- **Nepoužijí** ustanovení zákona o účetnictví, které se zabývá oceňováním majetku a závazků **reálnou hodnotou**.

- **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

Teď byste měli mít před sebou otevřené obě směrné účtově 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 odpisového 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.

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 nevyrovnané 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 období 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.

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

Jednoduché účetnictví se od 1.1.2016 opět vrací do zákona o účetnictví. 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“. Upozorňuji hned na začátku, že se jedná o zcela jiný pojem!

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

Jelikož se jednoduché účetnictví považuje také 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.

2.1 Účetní jednotky a jednoduché účetnictví

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.

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 – od roku 2014 je tomu jinak!
- 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 úrovní a podruhé pod úrovní 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* (a u nové právní formy *ústavu!*) dochází k určitému průlomů v současné 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**. 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.

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 NEZAHHRNOVANÉ 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"> - ODCÍTELNÉ POLOŽKY <ul style="list-style-type: none"> 1. daňová ztráta 2. odcíatelná 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)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ
x sazba daně
= DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB
- 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. 410/2009 Sb. tyto náklady **klíčovat** 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 činností v hospodářské oblasti, vzniklou a vyměřenou ztrátu lze odečíst nejdéle v 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, zabezpečovanou 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 v současné době je stanovena ve výši 19 %.

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

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) snížená o daň prokazatelně zahrnutou v cenách vstupů za totéž období (daň na vstupu – odpočet daně).¹

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.

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.

¹ Podrobněji k této dani i ostatním daním viz předmět Daně a jejich správa, který vás teprve čeká.

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 (aktuálně!!! Nejlépe rok 2014 ☺)

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 s obecnými účetními případy nevýdělečných organizací. 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.

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

3.1 Dlouhodobý majetek

Majetek a zdroje nevýdělečných organizací můžeme znázornit následujícím schématem

Aktiva	Rozvaha	Pasiva
<p>Stálá aktiva</p> <ul style="list-style-type: none"> - nehmotný - hmotný - finanční <p>Oběžná aktiva</p> <ul style="list-style-type: none"> - zásoby - finanční majetek - pohledávky - přechodné účty aktiv <p><i>Úhrn aktiv</i></p>	=	<p>Vlastní zdroje</p> <ul style="list-style-type: none"> - vlastní jmění - fondy <p>Cizí zdroje</p> <ul style="list-style-type: none"> - závazky - úvěry - rezervy - přechodné účty pasiv <p><i>Úhrn pasiv</i></p>

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

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 najdete **Český účetní standard č. 409**.

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 (příjetí) 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 doзору – 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 směrnici.

3.2 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 znáte. Zaměříme se proto méně na procvičování obecných účetních případů, ale rozšíříme si své znalosti o účtování zvířat.

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 mláďete 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 silami)	042	622
	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

3.3 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 penězi 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. Přijaté 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

3.4 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 podvojně 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, dárcem poskytl bezúplatně služby pro potřeby obdarovaného (např. bezúplatně vymalování kanceláří, bezúplatně položení		(325, 379, 211)

	podlahové krytiny apod.)	518	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, náradí 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 - z nemovitosti - darovací (např. při darování do ciziny, dědické b) úhrada daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem c) nárok na vrácení přeplatku daně	531 532 538 345 345	345 345 345 221 531,532 538
15.	Poplatky (např. správní, soudní, místní poplatky, clo): a) předpis závazku za poplatek (clo) b) úhrada poplatku (cla) bezhotovostním převodem c) úhrada správního (soudního) poplatku formou kolků - nákup kolku v hotovosti - vylepení kolku	538 345 213 345	345 221 211 213
	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 b) úhrada závazku	541 321,325, 379	321,325, 379 221
17.	Ostatní pokuty a penále a) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku) b) pokuta za dopravní přestupek vyměřená policií, hrazená v hotovosti na místě, kde byl spáchán přestupek, doklad – bloková poukázky na pokutu, vydaná policií	542 542	341 211
18.	Odpis nedobytné pohledávky: a) náklady na odpis nedobytné pohledávky (ze zdaňované činnosti)	543	311,315,

	b) hodnota postoupené z obchodního styku pohledávky při jejím postoupení na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávek (cesní smlouva) podle občanského zákoníku	543	378 311
	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	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 rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“ 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“ c) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např.	548 548	112 132

	<p>úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“</p> <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> <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 <p>f) škoda na majetku neodpisovaném, např. na uměleckém dílu (předmětu)</p> <p>g) škoda na pokladní hotovosti (např. bankovky shořely, pokladní hotovost byla zcizena neznámou osobou)</p> <p>h) škoda na ceninách (např. ceniny shořely, byly zcizeny neznámou osobou)</p>	<p>548</p> <p>548</p> <p>551</p> <p>548</p> <p>úč.sk.08</p> <p>548</p> <p>úč.sk.08</p> <p>úč.sk.08</p> <p>548</p> <p>548</p> <p>548</p>	<p>501</p> <p>504</p> <p>úč.sk.08</p> <p>úč.sk.08</p> <p>úč.sk.02</p> <p>032</p> <p>211</p> <p>213</p>
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 pojištění) - odstupné za uvolnění bytu 	<p>549</p> <p>549</p> <p>549</p>	<p>221</p> <p>úč.tř.3</p> <p>úč.tř.3</p>
	Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky		
23.	<p>Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami</p> <p>a) poskytnutý finanční příspěvek na provoz nižší organizační složky s vlastní právní subjektivitou vyšší organizační složkou (např. Ústředí Českého Junáka poskytuje příspěvek</p>		

	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
	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)		
	- předpis nároku člena na vrácení poměrné části členského příspěvku (v účetním období, ve kterém byl členský příspěvek zaplacen)	383	221,211
	- vrácení poměrné části členského příspěvku na bankovní účet člena, který ukončil předčasně	378	582

	členství	221	378
25.	Poskytnuté dary (u neplátce DPH):		
	a) poskytnutý finanční dar v hotovosti (nikoli z prostředků přijatých na určitý účel)	546	211
	b) poskytnutý finanční dar převodem z bankovního účtu dárce (nikoliv z prostředků přijatých na určitý účel)	546	221
	c) poskytnutý dar zásoby, z vlastního skladu (způsob účtování „A“)	546	úč.sk.11 (12,13)
	d) poskytnutý dar zásoby z vlastního skladu (způsob účtování „B“)	546	501 504
	e) poskytnutý dar – neodpisovaný majetek (např. pozemek, umělecký předmět apod.)	901	031 032
	f) poskytnutý dar – dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek odpisovaný, který není ještě zcela odepsán		
	- zaúčtování zůstatkové ceny majetku (cena je uvedena jako reprodukční pořizovací cena pro obdarovaného v darovací smlouvě	546	úč.sk.07 (08)
	- vyřazení majetku z evidence v pořizovací ceně	úč.sk.07 (08)	úč.sk.01 (02)
	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)		
	- zaúčtování reprodukční pořizovací ceny vyčíslené v darovací smlouvě	546	518 501
	- 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 velkoodběrateli 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, vyčísľuje 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:		
	a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti		
	- cena bez DPH	211	601
	- DPH	211	343
	b) prodej výrobků odběrateli na fakturu		
	- cena bez DPH	311	601
	- DPH	311	343
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků		
	- cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	601	311

	<ul style="list-style-type: none"> - daňový dobropis ve výši DPH z poskytnuté slevy 	343	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	601	211
	<ul style="list-style-type: none"> - vrácená DPH z ceny reklamovaného a odběratelem vráceného výrobku 	343	211
5.	Tržby z prodej služeb – dodávka služeb:		
	a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	211	602
	<ul style="list-style-type: none"> - DPH z ceny dodávky služeb 	211	343
	b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	311	602
	<ul style="list-style-type: none"> - DPH z ceny dodávky služeb 	311	343
	c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	602	311
	<ul style="list-style-type: none"> - daňový dobropis k DPH 	343	311
6.	Tržby z prodeje zboží – prodej zboží z vlastní prodejny:		
	a) prodej zboží v prodejně, prodejní cena je inkasována v hotovosti		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	211	604
	<ul style="list-style-type: none"> - DPH z ceny prodaného zboží 	211	343
	b) prodej zboží z prodejny velkoodběrateli na fakturu		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH 	311	604
	<ul style="list-style-type: none"> - DPH z ceny prodaného zboží 	311	343
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky zboží		
	<ul style="list-style-type: none"> - cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet) 	604	311
	<ul style="list-style-type: none"> - 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

3.5 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

3.6 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	348	901
----	--	-----	-----

	územního samosprávného celku		
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

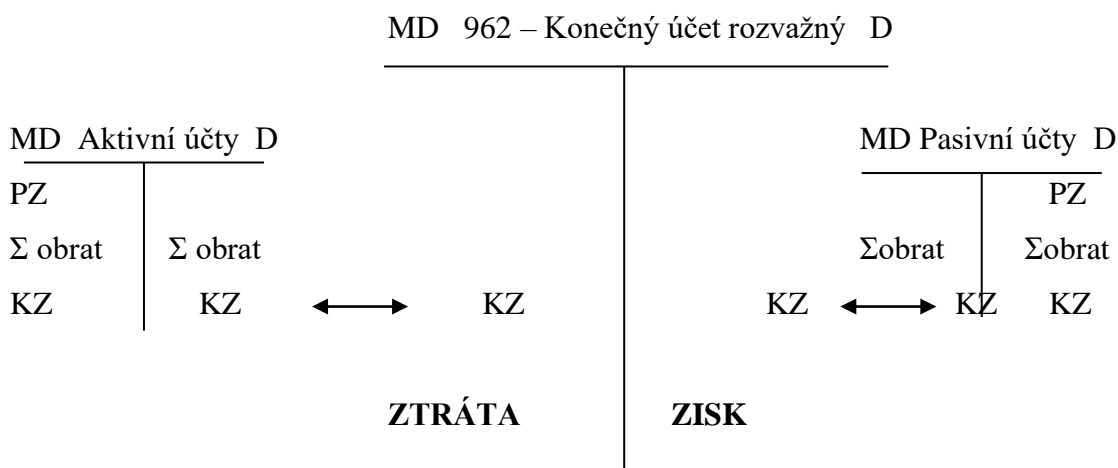
Výsledek hospodaření

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.

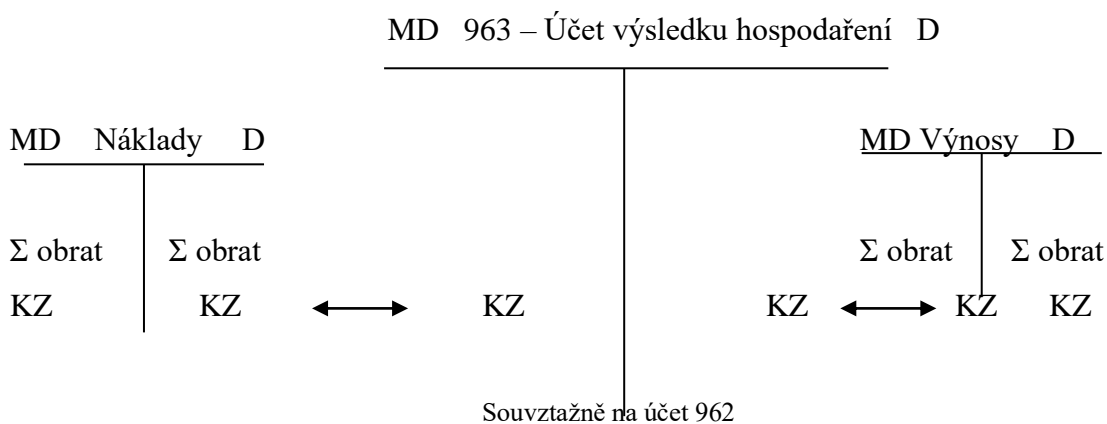
A také nezapomeňte na prostudování Českého účetního standardu č. 402 Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka.

Uzavření rozvahových účtů:



z účtu 963 z účtu 963
AKTIVA = PASIVA

Uzavření výsledkových účtů:



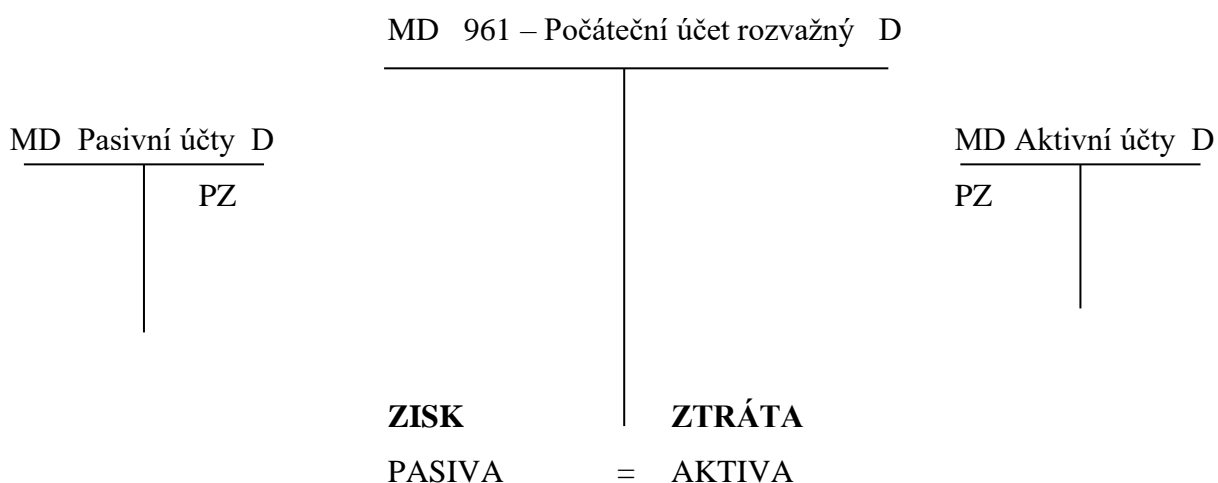
Poznámka: PZ = počáteční zůstatek, KZ = konečný zůstatek, MD = Má dáti, D = Dal

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 přečtěte.

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 většinou v soustavě podvojného účetnictví. České účetní standardy obsahují metodické pokyny k používání účetních osnov. Jednotná úprava se týká i oblasti účetních výkazů.

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 příspěvky, stipendii, dary a hlavně v souvislosti se zákonem o daních z příjmů, musíme rozlišovat (rozklíčovat) jednotlivé náklady a výnosy.

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

Použitá literatura

- [1]. 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
- [2]. Rektořík, J. Šelešovský, J.: Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy. Ekopress, Brno 2003
- [3]. Rektořík, J. a kol.: Organizace neziskového sektoru, Ekopress, Brno 2001
- [4]. Ricchiute, D.N.: Audit, Victoria Publishing, Praha 1994
- [5]. Růžičková, R.: Neziskové organizace, vznik - daně – účetnictví, ANAG, Praha 2001
- [6]. Sedláček, J.: Účetnictví I, MU ESF, Brno 2004,
- [7]. Svoboda, K., Grospič, J., Vedral, J., Plíšek, M.: Územní samospráva a státní správa, Eurounion, Praha 2000
- [8]. Vančurová, A. a kolektiv: Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva pro rok 2001, Vox, Praha 2002
- [9]. Vyhláška MF ze dne 2. 7. 2002 o rozpočtové skladbě, Sb. zák. č. 323/2002.
- [10]. Vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.
- [11]. Vyhláška č. 64/2002 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.
- [12]. 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.
- [13]. 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.
- [14]. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.
- [15]. 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.
- [16]. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění zák. č. 492/2000 Sb. a zák. č. 483/2001 Sb.
- [17]. Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.
- [18]. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech.

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

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