

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Účetnictví a rozbory II

distanční studijní opora

Hana Jurajdová

Brno 2007



Education and Culture

Socrates

Grundtvig

Tento projekt byl realizován za finanční podpory Evropské unie v rámci programu SOCRATES – Grundtvig.

Za obsah produktu odpovídá výlučně autor, produkt nereprezentuje názory Evropské komise a Evropská komise neodpovídá za použití informací, jež jsou obsahem produktu.

This project was realized with financial support of European Union in terms of program SOCRATES – Grundtvig.

Author is exclusively responsible for content of product, product does not represent opinions of European Union and European Commission is not responsible for any uses of informations, which are content of product.

Recenzovala: Ing. Pavla Kvapilová

Účetnictví a rozborů II

Vydala Masarykova univerzita

Ekonomicko-správní fakulta

Vydání první

Brno, 2007

© Hana Jurajdová, 2007

ISBN 978-80-210-4518-7

Identifikace modulu

Znak

- KVUCRII, KVUCRII.T
- C_KVUCRII, C_KVUCRII.T

Název

- Účetnictví a rozborů II

Určení

- Předmět je určen pro bakalářský kombinovaný studijní program Veřejná ekonomie a správa (4. semestr) dále pak pro celoživotní vzdělávání Veřejná správa v odvětvích veřejného sektoru (4. semestr).

Autor

- Ing. Hana Jurajdová

Garant

- Doc. PhDr. Jan Šelešovský, CSc.

Cíl

Anotace

Jde o oborově povinný předmět druhého stupně studia oboru Veřejná ekonomika. Předmět je zaměřen na problematiku účetnictví a rozborů hospodaření organizací veřejného sektoru, tj. převážně na příspěvkové organizace a rozpočtové typy organizací, ale také na občanská sdružení, nadace apod.. Absolvováním tohoto kurzu posluchači získají rozšiřující znalosti v oblasti podvojného účetnictví. Těžištěm předmětu je výklad a komentář platné právní úpravy pro organizace působící ve veřejném sektoru, účtování specifických účetních případů s ohledem na financování a hospodaření těchto typů účetních jednotek. Absolventi by měli být schopni samostatně řešit i složitější účetní situace v organizacích veřejného sektoru.

Vymezení cíle

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

- Právní úprava účetnictví účetních jednotek působících ve veřejném sektoru
- Konkrétní účetní případy u jednotlivých účetních jednotek
- Kalkulace a rozpočty.

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



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



Časový plán

Tutoriály jsou rozvrhově organizovány do dvou čtyřhodinových bloků, podle tématických okruhů následovně:

- 1. tutoriál – témata č. 1–6.
- 2. tutoriál – témata č. 7–13.

Časová náročnost

- | | |
|---------------------------------------|----------|
| ■ účast na soustředění | 8 hodin |
| ■ příprava na soustředění | 40 hodin |
| ■ příprava na průběžný test | 30 hodin |
| ■ příprava na závěrečnou zkoušku/test | 61 hodin |

Celkový studijní čas

- 139 hodin

Harmonogram

Studenti v distanční formě se řídí pokyny ze studijního katalogu a DSO. Doporučený harmonogram:

- | | |
|------------------------|-------------------------------------|
| ■ 1.–2. týden semestru | samostudium (1.–2. téma) |
| ■ 3.–4. týden semestru | samostudium (3.–4. téma) |
| ■ 5.–6. týden semestru | samostudium (5.–6. téma) |
| ■ 7. týden semestru | první tutoriál, první průběžný test |
| ■ 8. týden semestru | opakování (1.–6. téma) |
| ■ 9. týden semestru | samostudium (7. téma) |
| ■ 10. týden semestru | samostudium (8.–9. téma) |
| ■ 11. týden semestru | samostudium (10.–12. téma) |
| ■ 12. týden semestru | druhý tutoriál, druhý průběžný test |
| ■ 13. týden semestru | příprava na závěrečný test |



Způsob studia

Studijní pomůcky

Nutnými pomůckami jsou **účetné osnovy** (včetně postupů účtování), a to pro nevýdělečné organizace a pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace, dále pak zákon o účetnictví a **rozpočtová skladba**. **Tzn. aktuálně v ÚZ Úplná znění č. XXX – Účetnictví, rozpočtová pravidla, rozpočtová skladba a č. XXX – Účetnictví nevýdělečných organizací 200X.**

Základní literatura:

- JURAIDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOLEKTIV: *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno: Olprint, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8
- JURAIDOVÁ, H.: *Účetnictví a rozborů II*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2007
- *Úplná znění* (Grada, Newsletter, Sevt, Sagit) nebo jednotlivé relevantních zákony včetně prováděcích vyhlášek z edice ÚZ, Sagit, Ostrava
- *ÚZ Účetnictví nevýdělečných organizací – zákon, vyhláška, standardy*
- *ÚZ Účetnictví, rozpočtová pravidla, rozpočtová skladba – zákony, vyhlášky, standardy*

Doporučená literatura:

- KINŠT, J.: *Rozpočtová skladba v roce 2004*. Praha: Pragoeduca, 2004. 218 s.
- KOLEKTIV AUTORŮ: *Nevýdělečné organizace*. Praha: Meritum, 2006. 268 s. ISBN 80-7357-169-2
- KOLEKTIV AUTORŮ: *Příspěvkové organizace*. Praha: Meritum, 2006. 292 s. ISBN 80-7357-191-9
- MAREK, J., BOČKOVÁ, A.: *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. Praha: Bilance, 1999. 122 s.
- MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. Praha: NKÚ, 2005. 817 s. ISBN 80-239-7238-3
- PEŠTUKA, J.: *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu*. 1. vyd. Praha: Eurounion, 2004. 328 s. ISBN 80-7317-030-2
- PETRLÍKOVÁ, B.: *Jednoduché účetnictví pro nadace, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti a jiné neziskové organizace*. Praha: NROS, 1998. 1. vydání. 83 stran. ISBN 80-902303-3-7
- PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ, J.: *Účetnictví příspěvkových organizací*. 2. vyd. Praha: ANAG, 2003. 279 s. ISBN 80-7263-151-9.
- PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ, J.: *Účtová osnova a postupy účtování pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 1. vyd. Praha: ANAG, 2003. 325 s. ISBN 80-7263-154-3
- PROKŮPKOVÁ, D., KINŠT, J.: *Praktické příklady účtování a rozpočtové skladby obcí*. Praha: Pragoeduca. 2002. 159 s.
- PŘIBYLOVÁ, Z.: *Účetnictví měst a obcí příklady souvztažností*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS-L, 2006. 191 s. ISBN 80-903160-4-2
- REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL.: *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: EKOPRESS, 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6
- REKTOŘÍK, J. A KOL.: *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. vydání. Praha: EKOPRESS, 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5

- SVOBODOVÁ, J., ŠAFRÁNEK, Z.: *Účtová osnova, České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. Olomouce: ANAG, 2004. 276 s.
- 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
- STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S.: *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí s příklady z praxe*. 4. vyd. Praha: ANAG, 2006. 223 s. ISBN 80-7263-342-2
- Odborné ekonomické časopisy (zejména Ekonom, Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, Finanční, daňový a účetní bulletin, Finanční zpravodaj)
- Internetové stránky MF ČR

Dovednosti a znalosti získané po studiu textů

O tom, jak bude úspěšné studium bude rozhodovat přístup každého studenta. Prezenční tutoriály pouze objasní specifika a podstatu jednotlivých právních typů organizací neziskového sektoru s důrazem na jejich odlišnosti v účetnictví. Těžiště výuky však spočívá v samostudiu.

Předkládaný text je rozdělen do 6 kapitol, přičemž každá kapitola tvoří určitý logický celek, je opatřena stručným shrnutím, příklady k procvičení, kontrolními otázkami a doporučující literaturou.

Případné nejasnosti a problematické okruhy je samozřejmě možné konzultovat s tutorem.

Osnova předmětu

Tématický plán přednášek:

týden	téma
1	Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe (kapitola 1) Právní úprava, principy, zásady, mezinárodní harmonizace, Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.
2	Jednoduché účetnictví pro neziskové organizace (kapitola 2) Knihy jednoduchého účetnictví, vypovídací schopnost jednoduchého účetnictví. Daňový režim organizací neziskového sektoru.
3	Účetnictví nevýdělečných organizací (kapitola 3) Zjednodušené a plná forma vedení účetnictví, směrná účtová osnova pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

- 4 Účetnictví nevýdělečných organizací**
Konkrétní účetní případy dle specifik jednotlivých účetních jednotek.
- 5 Účetnictví nevýdělečných organizací**
Účetní výkazy a jejich vypovídací schopnost.
- 6 Manažerské účetnictví**
Využití účetnictví jako nástroje pro tvorbu rozpočtů.
- 7 Účetnictví příspěvkových organizací (kapitola 4)**
Specifické účetní případy, účetní výkazy.
- 8 Účetnictví v organizacích rozpočtového typu**
Vymezení a charakteristika hospodaření a financování organizací rozpočtového typu.
- 9 Účetnictví organizačních složek státu (kapitola 5)**
Specifické účetní případy.
- 10 Rozpočtová skladba (kapitola 5)**
Charakteristika, kategorizace příjmů a výdajů.
- 11 Účetnictví územních samosprávných celků (kapitola 6)**
Specifické účetní případy.
- 12 Vypovídací schopnost účetních výkazů**
Výkazy organizací rozpočtového typu.
- 13 Závěrečné opakování**
Souvislý účetní příklad včetně návaznosti na výpočet základu daně z příjmů právnických osob účetní jednotky.

System ověřování znalostí (požadavky na ukončení předmětu)

- podmínkou účasti na ústní zkoušce je úspěšné absolvování dvou průběžných testů. Za tyto činnosti student získává body, přičemž potřebný počet bodů pro ústní zkoušku je 40.
- každý průběžný test je ohodnocen 30 body, za úspěšný se považuje každý test s alespoň 15 body.
- podle počtu bodů je studentovi navržena známka, u ústní zkoušky má student možnost tuto známku změnit o dva stupně každým směrem.

A	80–100 bodů	D	65–70 bodů
B	75–80 bodů	E	60–65 bodů
C	70–75 bodů	F	méně než 60 bodů

- Student, který nedosáhne alespoň 60 bodů, opakuje předmět. Nedosažení 60 bodové hranice je považováno za absenci průběžné přípravy studenta a nezakládá na právo na opakování „nepovedených“ testů.

Klasifikační stupnice:

A	91–100 %	D	68–75 %
B	84–90 %	E	60–67 %
C	76–83 %	F	méně než 60 %

Způsob ověřování kvality předmětu a výuky

- Využít výsledků studentské ankety z IS MU.

- Ověřením znalostí studentů prostřednictvím testů na e-learningu.
- Konzultačními hodinami studentů kombinovaného a distančního studia.
- Diskusní fóra na IS MU.

Obsah

Stručný obsah

Kapitola 1

Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe, srovnání platných Směrných účtových osnov a postupů účtování

Kapitola 2

Jednoduché účetnictví

Kapitola 3

Účetnictví nevýdělečných organizací

Kapitola 4

Účetnictví příspěvkových organizací

Kapitola 5

Organizační složky státu

Kapitola 6

Územní samosprávné celky – Obce

Úplný obsah

Obsah	8
Úvod	15
1. Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe, srovnání platných Směrných účtových osnov a postupů účtování	17
1.1. Podstata podvojného účetnictví	18
1.2. Účetní knihy v podvojném účetnictví	20
1.3. Účtové osnovy	21
1.4. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	30
1.5. Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy	31
1.6. Harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru	35
2. Jednoduché účetnictví	37
2.1. Účetní jednotky a jednoduché účetnictví	38
2.2. Účetní knihy	39
2.3. Daně v neziskových organizacích	41
Daň z příjmů právnických osob	41
Daň z přidané hodnoty	48
3. Účetnictví nevýdělečných organizací	51
3.1. Nestátní neziskové organizace	52
Obecně prospěšná společnost	52
Občanská sdružení	55
Profesní komory	57
Nadace a nadační fondy	57
Politické strany a politická hnutí	61
Círky a náboženské společnosti	63
Veřejná vysoká škola	67
Společenství vlastníků jednotek	72
Veřejné výzkumné instituce	77
3.2. České účetní standardy	80
3.3. Dlouhodobý majetek	81
3.4. Zásoby	82
3.5. Zúčtovací vztahy	84

3.6. Náklady a výnosy	85
3.7. Rezervy a opravné položky	96
3.8. Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření	97
4. Účetnictví příspěvkových organizací	105
4.1. Charakteristika příspěvkové organizace	106
4.2. Dlouhodobý majetek – standard č. 512	111
4.3. Zásoby – standard č. 514	113
4.4. Zúčtovací vztahy – standard č. 516	113
4.5. Náklady a výnosy – standard č. 519 a 520 (ale i 506 a 505)	114
4.6. Rezervy a opravné položky – standardy č. 503 a 504	115
4.7. Fondy, dlouhodobé závazky – standard č. 521 a 522	115
5. Organizační složky státu	121
5.1. Rozpočtová skladba	122
Třídění rozpočtové skladby dle odpovědnostního hlediska	123
Druhové třídění rozpočtové skladby	123
Odvětví třídění rozpočtové skladby	124
5.2. Charakteristika organizační složky státu	125
5.3. Účtování příjmů a výdajů	128
Účtování příjmů – standard č. 517	128
Účtování výdajů – standard č. 517	129
5.4. Dlouhodobý majetek – standard č. 512	132
5.5. Zásoby – standard č. 514	135
5.6. Krátkodobý finanční majetek – standard č. 515	136
5.7. Zúčtovací vztahy – standard č. 516	137
5.8. Fondy – standard č. 521	140
6. Územní samosprávné celky – Obce	145
6.1. Charakteristika územních samosprávných celků	146
6.2. Evidence příjmů – standard č. 517	150
6.3. Evidence výdajů – standard č. 517	152
6.4. Účtování dalších složek majetku a jejich zdrojů	153
6.5. Audit územních samosprávných celků	155
Obecná charakteristika a podstata auditu	155
Přezkoumání hospodaření	157
Funkce a úkoly interního auditu	160

Shrnutí	165
Přílohy	167
Glosář	191
Literatura	193

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.

- Podstata podvojného účetnictví
- Účetní knihy v podvojném účetnictví
- Účtové osnovy
- Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu
- Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy
- Harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru

1.

Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe, srovnání platných Směrných účtových osnov a postupů účtování



Cíl kapitoly

V rámci této kapitoly si zopakujete charakteristiky podvojného účetnictví, protože jste je od minulého semestru určitě zapoměli! 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“ a směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými, státními fondy a organizačními složkami státu (a zase je budeme obecně označovat pojmem „státní neziskové organizace“).

Ke studiu Vám nebudou stačit pouze tato skripta, jak je uvedeno v Identifikaci modulu, ale je pro Vás nutné spolupracovat se studijními pomůckami, kterými jsou skripta: Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru, která si můžete zakoupit v naší prodejně skript nebo si je zapůjčíte v knihovně.

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

Ve výše uvedených skriptech (Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru) začneme! Najděte si v nich kapitolu 1 Obecná charakteristika účetnictví a přečtěte si ji. Ted'! Jistě je pro Vás pouze opakováním, takže to zvládnete ve velmi krátkém čase.



Časová zátěž

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

1.1 Podstata podvojného účetnictví

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

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

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

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

Účetní doklad může mít podobu vyplněného předtištěného formuláře (např. příjmový pokladní doklad) nebo formu listiny či jiné písemnosti, která obsahuje náležitosti účetního dokladu. Náležitosti účetního dokladu mohou být umístěny i na jiných neúčetních písemnostech (např. na objednávkách, pracovních lístcích apod.), pokud jsou podkladem pro zhotovení účetního dokladu. Všechny účetní doklady musí být vystaveny bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují.

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

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

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

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

1.2 Účetní knihy v podvojném účetnictví

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

- Deník,
- Hlavní kniha,
- Knihy analytických účtů,
- Kniha 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 a standardy se vztahují na tyto účetní jednotky:

Tabulka 1.1:

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

Pramen: autorka dle zákona o účetnictví

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

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

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

Tabulka 1.2:

banky	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
pobočky zahraniční banky	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
spořitelní a úvěrní družstva („družstevní záložny“)	zákon č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
obchodníci s cennými papíry	zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů
investiční společnosti nebo investiční fondy	zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů
penzijní fondy	zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů
smíšené holdingové společnosti	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
finanční holdingové společnosti	zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů
Česká konsolidační agentura	zákon č. 239/2001 Sb., o České konsolidační agentuře a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
podílový fond, pro který vede investiční společnost oddělené účetnictví	§ 14 zákona č. 248/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
Česká národní banka	zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů

Pramen: autorka

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

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

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

Tabulka 1.3:

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

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

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

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

Tabulka 1.4:

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

Pramen: autorka

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

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

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

Tabulka 1.5:

politické strany a politická hnutí	zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů
občanská sdružení	zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
círky a náboženské společnosti	zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů
obecně prospěšné společnosti	zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

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

Pramen: autorka

Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 477/2003 Sb.

K této vyhlášce vydalo Ministerstvo financí České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – **České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS č. 501 až 522.**

1. Zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe

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

Tabulka 1.6:

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

Pramen: autorka

Vyhláška č. 506/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, **pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky**, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 478/2003 Sb.

Vyhláška se vztahuje na tyto účetní jednotky – právnické osoby podle zvláštního právního předpisu, které mají sídlo na území České republiky:

Tabulka 1.7:

Fond národního majetku České Republiky	zákon č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
Pozemkový fond České republiky	zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Pramen: autorka

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

Už víte, že pro vaše studium jsou nezbytná dvě ÚZ (úplná znění zákonů vydávaná Sagitem), ve kterých si nalistujete směrné účtové osnovy. Najdete je ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. (v platném znění) a ve vyhlášce č. 505/2002 Sb. (také v platném znění).

Zjistíme, že

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

a) Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace

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

Už jste zjistili, že se jedná o **politické strany a politická hnutí** (zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích), **občanská sdružení** (zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů), **zájmová sdružení právnických osob** (§ 20f a násl. občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů), **círky a náboženské společnosti** (zákon č. 308/1991 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností), **obecně prospěšné společnosti** (zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů), **nadace a nadační fondy** (zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákon) a jiné právnické osoby, jejichž hlavním předmětem činnosti podle zvláštních předpisů (např. zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, zákon České národní rady č. 483/1991 Sb., o **České televizi**, zákon ČNR č. 484/1991 Sb., o **Českém rozhlasu**, zákon ČNR č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, zákon č. 111/1998 Sb., o **vysokých školách** a o změně a doplnění dalších zákonů) není podnikání, mimo organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a státní fondy (dále jen „**nevýdělečné organizace**“).

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

Jak už bylo řečeno, vyhláška č. 505/2002 Sb. se vztahuje na **organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace** (zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů, zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze) a **pro jiné právnické osoby, jejichž hlavním předmětem činnosti v souladu se zvláštními právními předpisy** (zákon České národní rady č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, zákon České národní rady č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie, zákon České národní rady č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí, zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a změně některých dalších zákonů, zákon České národní rady č. 77/1969 Sb., o Státním fondu zúrodnění půdy, zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona) **není podnikání**.

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

Tabulka 1.8:

Účtová třída	Podnikatelé	Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu	Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky	Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání	Zdravotní pojišťovny
0	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek pro provozní činnost Fondu a majetek převzatý Fondem k privatizaci	Dlouhodobý majetek	Volná
1	Zásoby	Zásoby	Volná	Zásoby	Finanční umístění (investice)
2	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu organizačních složek státu, k rozpočtu územních samosprávných celků a rozpočtové a ostatní finanční účty	Finanční účty a zúčtovací vztahy pro okruh privatizace	Finanční účty	Majetek – Dlouhodobý finanční majetek
3	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy, peníze, ceniny a bankovní účty pro okruh provozní činnosti	Zúčtovací vztahy	Pohledávky, závazky a přechodné účty

4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků	Volná	Volná	Účty jmění a dlouhodobých závazků
5	Náklady	Náklady územních samosprávných celků na hospodářskou činnost a náklady příspěvkových organizací	Náklady správní činnosti	Náklady	Náklady
6	Výnosy	Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných celků a z činnosti příspěvkových organizací	Volná	Výnosy	Výnosy
7	Závěrkové a podrozvahové účty	Vnitroorganizační účetnictví	Závěrkové účty	Použití dle vnitřního předpisu	Závěrkové účty a podrozvahové účty
8	Vnitropodnikové účetnictví	Vnitroorganizační účetnictví	Volná	Použití dle vnitřního předpisu.	Vnitropodnikové účetnictví
9	Vnitropodnikové účetnictví	Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty	Fondy, vydané dluhopisy a podrozvahové účty	Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, záv. a podrozvahové účty	Vnitropodnikové účetnictví

Pramen: autorka dle jednotlivých účtových osnov

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

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

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

Doufám, že jste ještě neodložili skripta Účetnictví, daně, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru, pokud ano, tak si je najděte a nalistujte stranu 12 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Které organizace mohou zjednodušenou formu vést a co to obnáší?

1.4 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

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

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

Zákon však stanoví, že je možno účetnictví vést jednak

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

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

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

Zjednodušený rozsah účetnictví

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

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

Mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize.

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

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

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

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

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

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

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

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

1.5 Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy

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

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

Dlouhodobý majetek – třída 0

Pojem **dlouhodobý majetek** označuje všechny déle trvající investice (jejich doba upotřebitelnosti je > 1 rok), strategického charakteru (vyjádřeno prostřednictvím vynaložených prostředků na pořízení). Dlouhodobý majetek může mít podobu **nehmotného dlouhodobého majetku** (pořizovací cena > 60 000 Kč), **hmotného dlouhodobého majetku** (kde u movitých věcí je pořizovací cena > 40 000 Kč) 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). Účetní jednotka může mezi dlouhodobý majetek zařadit i majetek s nižší pořizovací cenou než je výše stanovená hranice. Tento majetek pak eviduje jako **drobný hmotný nebo drobný nehmotný dlouhodobý majetek**.

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. 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.

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

Zásoby – třída 1

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

Účtová třída 1 sestává z účtů, na nichž je v peněžním vyjádření zaznamenán stav a veškerý pohyb materiálu, zásob vlastní výroby a zboží (pořízení, příjem a výdej). Zásoby jsou ve skladové evidenci oceňovány pořizovací cenou (popř. cenou reprodukční nebo ve vlastních nákladech). Při výdeji do spotřeby se zásoby ze skladních karet odepisují většinou také ve vstupní ceně. Pokud by se dodávky stejného typu materiálu od sebe lišily jednotkovými cenami, může organizace zvolit jiné způsoby

oceňování, a to metodou FIFO (přednostně je ze skladu účetně čerpána nejstarší doávka). 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.

Finanční prostředky organizací rozpočtového typů (tj. organizační složky státu a územní samosprávné celky) a příspěvkových organizací uložené na bankovních účtech a určené na hospodářskou činnost musí být sledovány odděleně od finančních prostředků přidělených a vynakládaných na hlavní činnost.

Vztahy ke státnímu rozpočtu a rozpočtu organizací a rozpočtové účty

Vzhledem k odlišnému způsobu financování „rozpočtových“ a příspěvkových organizací od financování ostatních subjektů obsahuje 2. účtová třída účtové osnovy pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace skupiny účtů, které jsou typické pouze pro tyto organizace. Tyto skupiny představují vztahy ke státnímu rozpočtu a rozpočtu zřizovaných organizací. Účtuje se zde souvztažně s bankovními účty organizací popř. účty limitů o přidělení finančních prostředků ze státního rozpočtu nebo rozpočtu zřizovatele a v případě úplného nevyčerpání těchto prostředků o jejich návratu.

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 4, 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

Jak pochopíme v následujících kapitolách, je účetnictví organizací tzv. rozpočtového typu, postaveno na toku finančních prostředků (důsledně se sledují příjmy a výdaje), nikoli na principu akruálnosti, tak jak jsme zvyklí u podnikatelských subjektů a i nestátních neziskových organizací.

Nicméně i zde, podobně jako u podnikatelských subjektů, dochází k mezinárodní harmonizaci, i když zatím velmi pozvolným způsobem. Začíná se hovořit o tzv. modernizaci účetnictví ve veřejném sektoru, což znamená právě zavádění akruálního principu do účetnictví. Účetnictví veřejného sektoru je v současnosti ve značné míře poznamenáno očekáváním uživatelů výstupů, a to je „do jaké míry se podařilo naplnit rozpočet příslušného subjektu“. Toto očekávání vede k peněžnímu (cash) principu při zachycování transakcí, tj. upřednostnění zachycení příjmů a výdajů před zachycením nákladů a výnosů.

Zavádění akruálního principu ve veřejném sektoru je ale záležitostí velmi pomalou, tak jako úroveň principů akruálního účetnictví je v různých zemích různorodá. Pro zavádění akruálního 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. S jejich zaváděním, tak jako s přechodem organizací veřejného sektoru na akruální princip v účetnictví, se zatím nepočítá.

Shrnutí kapitoly

Podvojně účetnictví vychází z definovaných charakteristik jako je účtová osnova, postupy účtování, účet, účetní knihy apod. Pro organizace neziskového sektoru jsou důležité dvě účtové osnovy – účtová osnova pro nevýdělečné organizace a účtová osnova pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace. Účtové osnovy jsou odlišné, a to proto, že účtová osnova pro nevýdělečné organizace je určena převážně pro nestátní (soukromé) neziskové organizace a může být postavena stejných zásadách jako účtová osnova pro podnikatele, kdežto účtovou osnovu pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace využívají státní neziskové organizace, které hospodaří dle rozpočtu (přímo nebo nepřímo) a i účetnictví musí tuto zásadu respektovat.

Teď byste měli dojít k závěru, že víte, co najdete v zákoně o účetnictví (obecné postupy pro vedení účetnictví) jako základní právní normě a že existují vyhlášky (celkem jich je osm), které tento zákon blíže specifikují pro určité typy účetních jednotek. Co je obsahem vyhlášek? Vymezuji nejen směrnou účtovou osnovu, ale také



obsah účetní závěrky a obsah jednotlivých položek účetní závěrky. Na vyhlášku pak navazují české účetní standardy, které se věnují již konkrétním účetním postupům, neboli co na který účet a také na kterou stranu (připomínám, že účet má dvě strany: má dáti a dal). Ale to Vás jistě podceňuji.

Chvilku si odpočiňte a zkuste následující cvičení.



Cvičení

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

Nadace má k prvnímu dni účetního období následující majetek:

Budova Kč 1 000 000,- a prostředky na zvláštním účtu ve výši Kč 4 000 000,- tvoří nadační jmění, ostatní majetek je tvořen peněžními prostředky na běžném účtu 100 000,- a v pokladně 20 000,-, tyto prostředky tvoří fond organizace.

Vypracujte rozvahu a otevřete účty k jednotlivým položkám rozvahy.



Úkol

Jestli pak víte, že každá účetní jednotka by měla mít vypracovanou směrnici „Oběh účetních dokladů“!? Vypátrejte jak je to ve vaší organizaci. Pokud ji objevíte, máte úkol splněn, pokud mi ji pošlete formou POTu. Jestli jste ale zjistili, že ji vaše organizace nemá, pak máte jedinečnou příležitost ji vypracovat a pomoci si tak nejen ke splnění POTu, ale i k pochvale zaměstnavatele.

Vypracujte vnitřní směrnici pro oběh účetních dokladů v libovolné nevýdělečné organizace.



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

- Účetní jednotky a jednoduché účetnictví
- Účetní knihy
- Daně v neziskových organizacích

2.

Jednoduché účetnictví

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

Kapitola je doplněna i stručným daňovým režimem neziskových organizací.



Cíl kapitoly

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

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

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



Časová zátěž

- 5 hodin

Úvod

Jelikož se jednoduché účetnictví považuje taktéž za „daňové“ (i když se postupně od tohoto pojetí odstupuje, podobně jako je tomu u podvojného účetnictví), je nutné vědět, zda příjem či výdej peněžních prostředků je zahrnován do základu daně z příjmů právnických osob. Začneme nejprve daňovým režimem neziskových organizací. K tomu nám poslouží skripta Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. Připravte si je najděte si k prostudování kapitolu 5 Daně v neziskových organizacích a územně samosprávných celcích.

2.1 Účetní jednotky a jednoduché účetnictví

Novelou zákona o účetnictví bylo jednoduché účetnictví zrušeno (fyzické osoby mohou vést daňovou evidenci, která je upravena zákonem o daních z příjmů). V přechodném ustanovení tohoto zákona však bylo uvedeno: „*Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek, které ke dni 31. prosince 2003 účtovaly v soustavě jednoduchého účetnictví, mohou vést toto účetnictví až do 1. ledna 2005. Do této doby se na ně vztahují ustanovení dosavadních právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví.*“

Dle výše uvedeného přechodného ustanovení zákona o účetnictví, by se předpokládalo, že už od 1. ledna 2005 se nenajde žádná právnická osoba, která by vedla jednoduché účetnictví. Není tomu tak. Opět došlo ke změně v tomto zákoně, tentokrát v podobě nového paragrafu 38a, který zní: „*Občanská sdružení, jejich organizační*

jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobu a honební společenstva, které ke dni 31. prosince 2004 vedly účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví, mohou vést toto účetnictví až od 1. ledna 2007; do této doby se na ně vztahují ustanovení zákona o účetnictví a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31. prosince 2003¹“

Toto ustanovení zákona o účetnictví bylo novelizováno zákonem č. 264/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se zákoníkem práce, kde dle Čl. LXIX Změna zákona o účetnictví se praví: „V § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 669/2004 Sb., se slova „od 1. ledna 2007“ nahrazují slovy „od 1. ledna 2008““.

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

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

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

2.2 Účetní knihy

Účetními knihami v jednoduchém účetnictví jsou:

- *peněžní deník*
- *knih 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.

¹Jedná se o Opatření MF, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví pod čj. 281,283/77 411/2000 ze dne 10. listopadu 2000 ve znění pozdějších předpisů.

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

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

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

Zpracujte následující příklad:



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

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

1. *Přijaté dotace z ministerstva na běžný účet ve výši Kč 800 000,-, která slouží ke krytí provozních nákladů OS včetně mezd a nájemného.*
2. *Příjem vybraných členských příspěvků od tisíce členů v hotovosti.*
3. *Dle výpisu s účtu platba nájemného ve výši Kč 5 000,-.*
4. *V hotovosti nákup kancelářských potřeb v hodnotě Kč 4 000,-.*
5. *Odvod pokladní hotovosti na účet Kč 450 000,-.*
6. *Dle výpisu – připsání odvedené částky na účet.*
7. *OS vydává publikaci o ochraně životního prostředí – příjmy a výdaje související s publikací jsou následující:*
 - *výplata honoráře autorovi publikace bankovním převodem (hrazeno z členských příspěvků) ve výši Kč 25 000,-,*
 - *úhrada faktury za tisk a výrobu publikace bankovním převodem Kč 125 000,- (rozpočtováno – 25 000,- z členských příspěvků, 40 000 Kč z tržeb za inzerci v publikaci, 60 000,- z tržeb za prodané publikace)*
 - *dle výpisu z účtu – přijaté tržby za reklamní inzeráty v otištěné v publikaci Kč 40 000,-,*
 - *v hotovosti tržba z prodeje publikace Kč 60 000,-.*

8. *Dle výpisu z účtu – příjem za pronájem movitých věcí Kč 6 000,-.*
9. *Mzda zaměstnance vyplacená v hotovosti (zaměstnanec se nepodílel na vydání publikace), odvody ze mzdy provedeny dle výpisu z BÚ (hrubá mzda Kč 10 000,-, zdravotní a sociální pojištění Kč 1 250,-, záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti 1 000,-).*

2.3 Daně v neziskových organizacích

2.3.1 Daň z příjmů právnických osob

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

Rozdělení příjmů neziskových organizací z hlediska daní z příjmů

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

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

- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy, které jsou předmětem daně
 - příjmy od daně osvobozené

- příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP)
- příjmy zdaňované v samostatném základu daně (sazbou podle § 21 odst. 4 ZDP)
- příjmy zahrnované do základu daně z příjmů

Příjmy, které nejsou předmětem daně

- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva – často užívaným termínem zde je tzv. sponzorský příspěvek, za movité věci se považují i peníze, plynou-li z takto nabytých příjmů další příjmy, jsou tyto již zdaněny podle své povahy
- příjmy z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtu obcí, jsou-li poskytnuty v souladu s rozpočtovými pravidly republiky – jsou to dotace poskytnuté ze státního rozpočtu, z obecního rozpočtu, granty, od fondu EU, apod.
- výnosy daní nebo podíl na nich, výnosy poplatků a peněžních odvodů, které jsou příjmem obcí nebo krajů
- příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu – pro účely daně z příjmů není podstatné, z jakých činností byly příjmy, které plynou na běžný účet, dosaženy, pro osvobození je rozhodný druh účtu
- příjmy z pronájmu a prodeje státního majetku, které jsou podle rozpočtových pravidel republiky příjmem státního rozpočtu, příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi
- příjmy z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu u veřejných vysokých škol
- příjmy ze ztrátové hlavní činnosti.

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

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

u téhož subjektu. Tento systém je administrativně poměrně náročný, neboť si vynucuje klíčování příjmů a souvisejících nákladů podle jednotlivých druhů činností, případně i v jejich rámci. Režim zde je přísnější, než jaký by se v analogické situaci vztahoval na podnikatele, který má právo udělat špatný obchod a daňové uznatelné jsou související náklady. Obdobnou svobodu ovšem nemá nezisková organizace.

U **veřejných vysokých škol** dochází k určitému průlomům v současném zdaňování neziskových organizací. U těchto poplatníků jsou *předmětem daně všechny příjmy* s výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu. Tímto vymezením zdanitelných příjmů odpadla veřejným vysokým školám povinnost sledovat příjmy a související náklady odděleně podle jednotlivých druhů činností, které jsou v posláních 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 plátcem 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 (součást 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**.² 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.

²Neziskové organizace, účtující ještě dočasně v soustavě jednoduchého účetnictví, zjistí rozdíl mezi příjmy a výdaji.

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

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

Tabulka 2.1: 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 <ol style="list-style-type: none"> 1. daňová ztráta 2. odčitatelná položka na reinvestice, odpočet části výdajů na výuku učňů 3. 30 % ze základu daně upraveného o 1, 2 (min. 300 tis. Kč, max. 1 mil. Kč)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ
× sazba daně
= DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB
– SLEVY NA DANI
= DAŇ PO SLEVĚ

Pramen: JURAIDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL.: Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.

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

U územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu v případě, že část vynakládaných nákladů (výdajů) je společná pro hlavní i hospodářskou činnost a co do výše je těžko rozlišitelná, dovoluje vyhláška č. 505/2002 Sb. tyto náklady **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 vyšší 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 pro zdaňovací období 2006 stanovena ve výši 24 %.

Sleva na dani

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

- 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností
- 60 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením

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

Za uplynulé **zdaňovací období** (kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období) je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen podat **daňové přiznání**, a to jak v případě vykázání základu daně, tak daňové ztráty. Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni 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 vztahem 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 obrátu za zdaňovací období (daň na výstupu) snižená o daň prokazatelně zahrnutou v cenách vstupů za totéž období (daň na vstupu – odpočet daně).³



Shrnutí kapitoly

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

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

³Podrobněji k této dani i ostatním daním viz předmět Daně a jejich správa, který vás teprve čeká.

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

Kontrolní otázky

1. Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví – charakteristika, způsob účtování.
2. Vyjmenujte minimální obsah peněžního deníku.
3. V kterých účetních knihách se evidují peněžní a v kterých nepeněžní operace?
4. Posuďte vypovídací schopnost záznamů vedených formou jednoduchého účetnictví oproti podvojnému účetnictví.
5. Které příjmy nejsou (a které jsou) předmětem daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací?
6. Jaké odčitatelné položky snižují základ daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací, v čem spočívá rozdíl oproti podnikatelským subjektům?
7. Jakým kritériím musí vyhovovat členění účetních nákladů neziskových organizací?



Další doporučená literatura

- PETRLÍKOVÁ, B.: *Jednoduché účetnictví pro nadace, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti a jiné neziskové organizace*. Praha: NROS, 1998. 1. vydání. 83 stran. ISBN 80-902303-3-7
- MAREK, J., BOČKOVÁ, A.: *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. Praha: Bilance, 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



- Nestátní neziskové organizace
- České účetní standardy
- Dlouhodobý majetek
- Zásoby
- Zúčtovací vztahy
- Náklady a výnosy
- Rezervy a opravné položky
- Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření

3.

Účetnictví nevýdělečných organizací



Cíl kapitoly

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

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



Časová zátěž

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

- Nalezení všech potřebných publikací
- Studium ve skriptech Účetnictví, daně, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru
- Vlastní studium
- Procvičování

Úvod

Statistické údaje ukazují, že kategorie organizací, která se zařazuje pod pojem nevýdělečné organizace, je velice početná, proto znalost účetní agendy těchto organizací je velmi důležitá. Opět však nestačí jen pohybovat se v účetních předpisech, ale je taktéž žádoucí znalost daňových souvislostí, neboť uvedené subjekty ve smyslu § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, „. . . nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. . .“. Tato skutečnost postihuje zejména cíl jejich činnosti, nikoli nástroje realizace tohoto cíle.

Pro obecnou orientaci a bližší vymezení jednotlivých organizací si prostudujte kapitulu 4 Ostatní neziskové organizace ve skriptech Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.

Takže, prosím, skripta otevřít na straně 51 a začít studovat.

3.1 Nestátní neziskové organizace

3.1.1 Obecně prospěšná společnost

Zákonná úprava

Od 1.1.1996 platí nový *zákon č. 248/95 Sb.*, o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. Tento zákon řeší založení, vznik, zrušení, orgány této právní formy, která je obvyklá i v jiných demokratických zemích s tržní ekonomikou, ale v našich podmínkách není příliš zastoupena. Obecně prospěšná

společnost (dále jen OPS) nepodléhá svému zakladateli tak, jak je tomu např. u OSS a PO. Zakladatel nemá právo na vrácení svého majetku při zániku OPS.

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

Založení

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

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech byl pozměněn a doplněn zákonem č. 208/2002 Sb.¹ Změny zákona spočívaly zejména ve sjednocení terminologie s obchodním zákoníkem (namísto původně užívaného pojmu obchodní jméno se nově používá termín obchodní firma). I ostatní provedené změny byly spíše technického rázu s cílem uvést do souladu české právo s právem Evropské unie. Bylo odstraněno omezení účasti cizinců ve statutárním orgánu obecně prospěšné společnosti. Obecně prospěšnou společnost mohou zakládat i zahraniční zakladatelé s dokonce je dovoleno obecně prospěšné společnosti zřizovat organizační složky v zahraničí. Byly také upřesněny podmínky, za nichž je možné odvolat člena statutárního orgánu.

Důležitými orgány obecně prospěšné společnosti jsou:

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

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

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

¹Další doplňující zákony jsou č. 320/2002 Sb. a č. 437/2003 Sb.

Činnost

Hlavním cílem obecně prospěšné společnosti je poskytování obecně prospěšných služeb za předem stanovených podmínek pro všechny uživatele. V zákoně samotným není definován pojem „obecně prospěšná služba“. Má se zato, že se bude jednat o služby ekologické, humanitární, sociální, vzdělávací a výchovné, kulturní apod. Obecně prospěšné společnosti by tedy měly fungovat především v sociální oblasti (stravování pro důchodce, sociální ústavy, domovy důchodců), ale také ve zdravotnictví (léčebny pro dlouhodobě nemocné), školství (mateřské školy, učňovská zařízení, střední školy, vyšší odborné školy) a kultuře (kina, muzea a galerie).

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

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

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

Hospodaření

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

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

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

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

Financování

Financování obecně prospěšné společnosti je zajištěno:

- dotací ze státního rozpočtu
- rozpočtu obce
- rozpočtu jiných územních orgánů
- ze státního fondu
- příspěvky a dary od jiných fyzických a právnických osob
- z vlastní činnosti
- z hospodářské činnosti.

Účetnictví

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

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

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

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

3.1.2 Občanská sdružení

Zákonná úprava

Sdružování občanů upravuje *zákon č. 83/90 Sb.*, o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a dá se říci, že občanská sdružení jsou nejrozšířenějším typem organizace v neziskovém sektoru. Na základě tohoto zákona mají občané právo svobodně se sdružovat bez povolení státního orgánu. Občané mohou zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení a také odborové organizace, ale na druhé straně je k tomu nesmí nikdo nutit.

Tento zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

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

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

Založení

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

K návrhu se připojí stanovy, které vymezují název sdružení, sídlo, cíl činnosti, orgány sdružení a způsob jejich ustanovování, určení orgánů a funkcionářů oprávněných jednat jménem sdružení, ustanovení o organizačních jednotkách, zásady hospodaření.

Nejvyšším orgánem občanského sdružení je **valná hromada** členů. Tento orgán přenáší některé pravomoci vymezené zákonem a stanovami na výkonný výbor, který bývá obvykle nejméně tříčlenný. V jeho čele stojí předseda. Předseda výkonného výboru obvykle vystupuje navenek jménem občanského sdružení. K právním úkonům mohou být valnou hromadou zmocněny i jiné osoby, například ředitel kanceláře občanského sdružení, pokud taková byla zřízena.

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

Činnost

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

- odborové organizace
- zahrádkáři
- tělovýchovné jednoty
- rybářské spolky
- chovatelé, včelaři
- Český svaz žen
- Český červený kříž²
- myslivecká sdružení a Český myslivecký
- obce – Obec architektů, Obec moravskoslezských spisovatelů
- asociace muzeí a galerií
- amatérské kulturní spolky
- sdružení pro správu bytového fondu u bytů převzatých do vlastnictví občanů apod.

Hospodaření a financování

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

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

²Zvláštní postavení v oblasti sdružování občanů má „Červený kříž“ a „Československý červený kříž“, jejichž činnost je vymezena speciálním zákonem č. 126/1992 Sb., o ochraně znaku a názvu „Červeného kříže a o Československém červeném kříži“.

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

Účetnictví

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

3.1.3 Profesionální komory

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

Činnost

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

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

Hospodaření, financování a účetnictví

Zdroje financování profesních komor jsou převážně příspěvky členů komor a rovněž poplatky vybírané například za zkoušky od uchazečů o udělení oprávnění k výkonu funkce. Finanční prostředky a majetek profesních komor slouží k uspokojování potřeb a cílů svých členů. Členství v komorách bývá pro členy určitých profesí povinné ze zákona. Komory vedou účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle „Českých účetních standardů“ č. 401 až 413.

3.1.4 Nadace a nadační fondy

Zákonná úprava

Nadace jako zvláštní forma právnické osoby byla do konce roku 1997 řešena občanským zákoníkem, který jako jediný právní předpis vymezoval postavení nadací.

Právní úprava v občanském zákoníku nebyla dostatečná. Nadace byly nuceny využívat obdobných ustanovení z obchodního zákoníku nebo občanského zákoníku ve věcech sloužení, likvidace, rozdělení apod. Zákonem nebyla řešena otázka podnikání nadací, zřizování složek nadací a další. Právní vakuum způsobilo vznik nadací, které zastíraly skutečný právní stav a zabývaly se na úkor dobročinné činnosti podnikáním a aktivitami zcela odlišnými od posílání nadací obvyklých v zahraničí.

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

Založení

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

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

Orgány nadace:

- **správní rada** – spravuje majetek, řídí činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace a nadačního fondu a je statutárním orgánem,
- **dozorčí rada** – je kontrolním orgánem, musí být zřízena, jestliže nadační jmění nebo majetek nadačního fondu je vyšší než 5 milionů Kč, v ostatních případech může být tato rada zřízena, pokud je tak stanoveno ve statutu,
- **revizor** – vykonává funkci dozorčí rady, v případě, že není zřízena.

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

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

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

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

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

Činnost

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

- rozvoj duchovních hodnot
- ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot
- ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic
- rozvoj vědy, vzdělání
- tělovýchovy a sportu.

Hospodaření a financování

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

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

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

Účetnictví

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

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

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

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

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

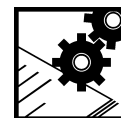
Stanovené pravidlo nelze měnit nejméně po dobu pěti let.

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

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

Příklady účtování na vybrané druhy majetku:

Darování peněžních prostředků získaných za účelem darování jiným právnickým osobám v rámci poslání	911	211
Darování zásob získaných za účelem darování jiným osobám (způsob A) v rámci poslání účetní jednotky	911	11x (13x)
Darování dlouhodobého nehmotného majetku (dlouhodobého hmotného majetku) získaného bezúplatně (darováním) v rámci poslání účetní jednotky	911	04x, 01x, 02x
Přijetí zásob nabytých za účelem darování jiným právnickým osobám (způsob A)	11x, 13x	911



3.1.5 Politické strany a politická hnutí

Zákonná úprava

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

Zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

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

Založení

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

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

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

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

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

- s likvidací.

Strana a hnutí se zrušují:

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

Činnost

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

Hospodaření a financování

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

Strana a hnutí **nesmí**:

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

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

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

Příjmy strany a hnutí mohou být:

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

Přijímání darů má pro politické strany a hnutí zvláštní režim. Peněžité dary od téhož dárce, které přesáhnou za kalendářní rok Kč 50 000,-, musí být darovány jen na základě darovací smlouvy, a to v podobě zákonem upravené tzv. darovací poukázky. Tyto poukázky tiskne Ministerstvo financí a strany se je mohou za cenu pokrývající náklady na tisk kupovat.

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

- stát
- příspěvkové organizace, obce, kraje
- státní podniky a právnické osoby s majetkovou účastí státu či obce
- obecně prospěšné společnosti
- zahraniční právnické osoby (mimo politických stran a nadací)
- fyzické osoby, které nejsou občany ČR.

Příspěvek na činnost je tvořen stálým příspěvkem a příspěvkem na mandát. Nárok na **stálý příspěvek** vzniká straně a hnutí, které získaly ve volbách do Poslanecké sněmovny nejméně 3 % hlasů. Tento příspěvek činí ročně 6 000 000 Kč plus za každých dalších i započatých 0,1 % hlasů ještě 200 000 Kč ročně. Maximální výše stálého příspěvku je ale 10 milionů korun. Nárok na **příspěvek na mandát** vzniká, jestliže byl zvolen alespoň jeden poslanec nebo senátor, přičemž hodnota příspěvku na mandát dosahuje ročně 900 000 Kč.

Účetnictví

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

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

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

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

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

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

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

3.1.6 Církvě a náboženské společnosti

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

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

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

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

Zákonná úprava

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

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

S tímto zákonem souvisel i *zákon č. 161/1992 Sb.*, o registraci církví a náboženských společností, který stanovil jako podmínku registrace tzv. početní census 10 tis. osob (nebo 500 osob, pokud je daná církev členem Světové rady církví) s trvalým bydlištěm v naší republice pro získání právního statusu CNS. Na konci roku 2001 byl schválen nový církevní zákon, ve kterém pro registraci stačí 300 podpisů.

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

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

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

Založení

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

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

Činnost

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

Činnost zajišťují prostřednictvím vnitřně zřízovaných orgánů. Círky nejsou zřízeny za účelem podnikání, avšak v zákoně není omezující ustanovení k podnikatelské činnosti. V praxi se podnikatelské subjekty zakládané a řízené přímo církví vyskytují spíše ojediněle. Zákon církvím dovoluje zřízovat komunity, řády, společnosti a společenství. Mohou také zřízovat účelová zařízení v oblasti vzdělávání, v oblasti charitativní a sociální. Círky mohou vlastnit nemovitý i movitý majetek. Mohou provozovat tiskárny, nakladatelství, vydavatelství, zakládat a provozovat vlastní kulturní instituce, zdravotnická zařízení, zařízení sociálních služeb.

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

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

Hospodaření a financování

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

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

Možnosti financování CNS můžeme rozdělit do tří okruhů:

- **financování údržby, ochrany a opravy nemovitého a movitého kulturního dědictví** – financováno z rozpočtových kapitol, např. u kulturních památek jsou z rozpočtu Ministerstva kultury poskytovány příspěvky na kulturní památky jejich vlastníkům, a to bez rozlišování zda jsou těmito vlastníky CNS nebo jiné právnické či fyzické osoby.
- **úhrady osobních požitků duchovních**, působících jako zaměstnanci CNS v duchovní správě, v církevní administrativě nebo v ústavech pro výchovu duchovních, řádné věcné náklady spojené s výkonem bohoslužeb a jiných náboženských úkonů i s církevní administrativou. – prostředky rozpočtové kapitoly Ministerstva kultury. Tento okruh financování je velmi diskutovaný, a to jak ze strany CNS, tak i samotného státu. I když CNS nemají pocit, že by jim stát tímto nástrojem zasahoval do jejich autonomie, navíc si bez této podpory nedokážou své další působení představit, je však správné, aby stát financoval platy duchovních podle stejných předpisů jako platy zaměstnanců státní správy a jejich organizací? Možnosti financování ze státního rozpočtu nevyužívá pět z 21 registrovaných CNS. Nabízí se i jiné možnosti, jako např. model daňových asignací, bonusový model, sponzorské prémie, přičemž každý z nich má své výhody a nevýhody.
- **ostatní formy** – církevní sbírky mezi věřícími v kostelech a modlitebnách, dary právnických a fyzických osob tuzemských i ze zahraničí, příjmy z vlastní činnosti a ze správy nebo pronájmu majetku.

Příjmy církve a náboženské společnosti tvoří jsou tvořeny zejména:

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

Účetnictví

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

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

Přehled typů právnických osob u jednotlivých CNS:

1. *Apoštolská církev* – Sbory, Společnosti (sdružení věřících k charitativním či misijním účelům)
2. *Bratrská jednota baptistů* – Sbory

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

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

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

3.1.7 Veřejná vysoká škola

Zákonná úprava

V důsledku schválení *zákona č. 111/1998 Sb.*, o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, došlo k závažné změně v právním a ekonomickém postavení vysokých škol. Vysoké školy nadále představují nejvyšší článek vzdělávací soustavy, ale jejich struktura se rozčlenila na vysoké školy veřejné, soukromé a státní. Státními zůstaly pouze vojenské a policejní vysoké školy. Ostatní vysoké školy, které byly příspěvkovými organizacemi, přešly na formu **veřejné vysoké školy**. Jejich fakulty ztratily od 1.1.1999 právní subjektivitu, tzn. že právnickou osobou se stala vysoká škola jako celek. Majetek státu, s kterým pouze disponovaly, se na ně převedl včetně vysokoškolských kolejí a menz. Úhrnná hodnota tohoto majetku činila cca 34 mld. Kč. Vysokým školám se tak otevřel prostor pro samostatnost hospodaření s tímto majetkem, jako možnost tvorby určitých zdrojů.

Založení

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

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

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

Orgány veřejné vysoké školy tedy jsou:

Akademický senát veřejné vysoké školy – představuje samosprávný zastupitelský akademický orgán. Má nejméně 11 členů, z toho nejméně jednu třetinu a nejvýše

jednu polovinu tvoří studenti. Členy akademického senátu volí ze svých řad členové akademické obce. Akademický senát rozhoduje nebo se vyjadřuje k nejdůležitějším úkolům a činnostem veřejné vysoké školy.

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

Vědecká rada veřejné vysoké školy – projednává zejména dlouhodobý záměr, schvaluje studijní programy, vykonává působnost v řízení ke jmenování profesorem a v habilitačním řízení. Předsedou vědecké rady je rektor, který také jmenuje a odvolává její členy. Jedná se o významné představitele oborů, v nichž vysoká škola uskutečňuje vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost. Nejméně jedna třetina členů vědecké rady musí být tvořena osobnostmi mimo školu.

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

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

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

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

Činnost

Podle zákona vysoká škola může být univerzitního nebo neuniverzitního typu. Vysoká škola **univerzitní** uskutečňuje magisterské nebo doktorské studijní programy a v souvislosti s tím vědeckou a výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další

tvůrčí činnost. Může uskutečňovat též bakalářské studijní programy. Vysoká škola **neuniverzitní** realizuje především bakalářské studijní programy a v souvislosti s tím výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost. Vysoká škola neuniverzitní se nečlení na fakulty. Typ vysoké školy je vždy uveden v jejím statutu.

Vysoké školy jsou nejen nejvyšším článkem vzdělávací soustavy, ale také vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti a mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti tím, že:

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

Hospodaření a financování

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

Financování veřejné vysoké školy se uskutečňuje zejména:

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

Veřejná vysoká škola má nárok na **dotaci** na realizaci akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, s nimi spojenou vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo jinou tvůrčí činnost a na rozvoj vysoké školy. Veřejné vysoké škole se může rovněž poskytnout dotace na ubytování a stravování studentů. Pro výši dotací je rozhodný dlouhodobý záměr vysoké školy, dlouhodobý záměr vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové, umělecké a další tvůrčí činnosti, typ a

finanční náročnost akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, počet studentů a dosažené výsledky ve vzdělávací a vědecké nebo výzkumné, vývojové, umělecké a další tvůrčí činnosti a její náročnost. Prostředky rozpočtu se používají pouze na financování činností, pro které byla veřejná vysoká škola zřízena a na financování doplňkové činnosti.

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

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

Doplňková činnost veřejné vysoké školy navazuje na její vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost nebo činnost sloužící k účinnějšímu využití lidských zdrojů a majetku. Nesmí přitom ohrozit kvalitu, rozsah a dostupnost činností, k jejichž uskutečňování byla veřejná vysoká škola zřízena. Veřejná vysoká škola může nabývat vlastnictví pouze cenných papírů vydaných státem nebo cenných papírů, za které ručí stát.

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

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

Účetnictví

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

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

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

- fakulty a další součásti vedou účetnictví jako dílčí účetní jednotky podle závazných pokynů vydaných rektorem,
- účetnictví je vedeno podle jednotného závazného účetního rozvrhu vydaného školou,
- způsob vedení účetnictví je stanoven metodickými pokyny rektorátu,
- data místně odloučených fakult a dalších součástí se zpracovávají samostatně a k zahrnutí do sumarizace za celou školu jsou předávána podle zvláštního pokynu rektorátu,
- za včasnost, věcnou správnost, úplnost a průkaznost zpracovaných podkladů, a také za úplnost účetních dokladů, jejich uložení a archivaci zodpovídají jednotlivé fakulty a další součásti samostatně,
- pro vnitřní zúčtování mezi fakultami a dalšími součástmi jsou jednotně používány účty 396 – vnitroorganizační převody a následné účty 599 – vnitroorganizační náklady a 699 – vnitroorganizační výnosy.

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

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



Příklady účtování:

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

3.1.8 Společenství vlastníků jednotek

Zákonná úprava

Základem právní úpravy vlastnického práva je zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů. Vlastnictví bytů jako zcela zvláštní právní forma vlastnictví k reálné části nemovitosti se v našem právním řádu objevilo poprvé jako tzv. osobní vlastnictví bytů v zákoně č.52/1966 Sb. Tento zákon se v praxi příliš neuplatňoval, neboť obsahoval řadu omezení při prodeji bytů. Podstatné změny v oblasti bytového práva nastaly až v souvislosti se společenskými změnami po roce 1989. S cílem navodit rozvoj trhu s byty a zároveň vytvořit podklad a významný

prvek státní politiky bydlení vznikl zákon č. 72/1994 Sb. kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, dále jen *zákon o vlastnictví bytů*. V tomto zákoně jsou nově definovány některé pojmy související s oblastí bydlení a vzájemnými právními vztahy mezi novými vlastníky bytů. Zároveň je nutno dodat, že zákon o vlastnictví bytů představuje zvláštní právní předpis ve vztahu k občanskému zákoníku, tudíž pokud zákon o vlastnictví bytů nestanoví jinak, upravuje práva a povinnosti spoluvlastníků domu a vlastníků bytových jednotek občanský zákoník.

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

Založení

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

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

- vlastníka, který disponuje nejméně polovinou spoluvlastnického podílu na společných částech domu,
- vlastníky jednotek, kteří se stali členy společenství vlastníku jednotek příslušného domu v případě, že vlastník dle bodu a) v domě neexistuje,

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

- družstva dle § 24 zákona o vlastnictví bytů, která byla původním vlastníkem budovy, vykonávající správu budovy a fungující jako orgány společenství do doby zvolení orgánů společenství dle zákona o vlastnictví bytů.

Po uskutečnění shromáždění vlastníků je nový statutární orgán povinen nejpozději do 60 dnů ode dne volby zajistit doručení notářsky ověřeného návrhu na vklad zápisu o existenci společenství do speciálního rejstříku společenství vlastníků jednotek. To též platí v případě změny údajů nebo listin v rejstříku uložených. Povinnými údaji jsou v tomto případě: název společenství, sídlo společenství, identifikační číslo, den vzniku společenství, orgány společenství a jména členů výboru nebo pověřeného vlastníka oprávněných jednat jménem společenství. Z hlediska účetnictví je také důležité připomenout, že do rejstříku společenství se ukládají mimo jiné také stanovy a jakékoliv změny v nich provedené, výroční zprávy, veškeré účetní závěrky a také notářsky ověřené podpisové vzory osob zvolených do statutárních orgánů společenství. Zápis ve speciálním rejstříku vedeném ve sbírkách listin nemá konstitutivní povahu, jedná se v daném případě pouze o deklaratorní akt, jež dokládá existenci této zvláštní právnické osoby. Tento závěr potvrdil i Ústavní soud ČR.

Orgány

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

- 1) *Shromáždění vlastníků jednotek* – je nejvyšším orgánem společenství. Do výlučné pravomoci shromáždění patří rozhodování:
 - o věcech, které jsou obsahem prohlášení vlastníka budovy dle § 4 zákona o vlastnictví bytů, ve kterém jsou určeny postupy pro podání a obsah prohlášení, jež je přílohou návrhu na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě smlouvy o převodu první jednotky v domě,
 - o schválení a změně stanov,
 - o uzavření smlouvy o zástavním právu k bytovým jednotkám, přičemž pro přijetí tohoto usnesení je třeba 100 % hlasů všech vlastníků jednotek,
 - o výši příspěvků (záloh) od vlastníků jednotek na náklady spojené se správou společných částí domu. Shromáždění musí zvolit takovou minimální výši záloh, která pokryje základní náklady nutné pro fungování domu,
 - o zajištění dodávky služeb a o výši záloh na úhradu za jednotlivé služby a o způsobu rozúčtování úhrad za služby na jednotlivé vlastníky, není-li rozúčtování úhrad za služby stanoveno zvláštním právním předpisem,
 - o pojištění domu,
 - o volbě typu účetní soustavy, aj.
- 2) *Výbor* – je statutárním a výkonným orgánem společenství. Musí mít nejméně tři členy. Pravidla volby a ostatní ustanovení o výboru upravují stanovy a

zákon o vlastnictví bytů. Členy výboru volí a odvolává shromáždění vlastníků jednotek. Základní pravomoci výboru jsou:

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

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

Činnost

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

Členy společenství se ze zákona staly:

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

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

- zajišťování provozu společných částí domu, kdy je buďto dodavatelským způsobem, nebo prostřednictvím vlastního pracovníka ošetřen servis kotelny,

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

výměňkové stanice, prádelny, rozvodů tepla a energií v domě, společné televizní antény, výtahů a jiných zařízení a vybavení patřícího k domu,

- zajišťování služeb spojených s bydlením upravuje § 9a zákona o vlastnictví bytů. Společenství je oprávněno uzavírat smlouvy k zajištění dodávky služeb spojených s užíváním jednotek a rozhodovat o rozúčtování cen služeb,
- pojištění domu, které je povinné ze zákona a je schváleno na schůzi shromáždění nadpoloviční většinou přítomných hlasů,
- uzavírání smluv o nájmu společných částí domu, jako například střech, půdy, obvodových částí domu aj.,
- vymáhání plnění povinností uložených vlastníkům jednotek a jiným subjektům statutárním orgánem společenství. Jedná se například o finanční úhrady jako jsou penále uložená vlastníkům jednotek při prodlení v souvislosti s úhradou společných příspěvků na správu domu a služby, nebo penále v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů. Může se také jednat o vymáhání spolupráce (umožnění přístupu do bytové jednotky vlastníka dle § 13 odst. 4 zákona o vlastnictví bytů) při opravách a údržbě společného majetku společenství, nebo za účelem montáže měřidel v bytové jednotce vlastníka,
- zvláštní právní předpisy ukládají společenství vlastníkům povinnosti jako například:
 - zákon č. 406/2000 Sb., o hospodaření s energií v §6 ukládá společenství řadu povinností jako např. povinnost vybavení vnitřních tepelných zařízení budov přístroji regulujícími dodávku tepelné energie konečným spotřebitelům,
 - zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu, vyjmenovává společenství vlastníků jednotek jako odběratele vody,
 - vyhláška č. 372/2001 Sb., kterou se stanoví pravidla pro rozúčtování nákladů na tepelnou energii na vytápění a nákladů na poskytování teplé užitkové vody mezi konečné spotřebitele, v § 2 písm. g) považuje společenství vlastníků jednotek za tzv. zúčtovací jednotku,
 - zákon č.458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a výkonu státní správy v energetických odvětvích, stanovuje v § 2 písm. c) společenství vlastníků jako odběratele tepelné energie.

Účetnictví

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

3.1.9 Veřejné výzkumné instituce

Zákonná úprava

Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích (dále jen „VVI“), vymezuje způsob zřízení, vznik, činnost a způsob zrušení a zánik VVI, postavení a působnost zřizovatele a orgánů VVI a přeměnu příspěvkových organizací zabývajících se výzkumem na VVI.

Založení

VVI může být zřízena (zřizovatel VVI):

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

Působnost zřizovatele je vymezena § 15 zákona o veřejných výzkumných institucích. VVI je zřízena dnem vydání zřizovací listiny zřizovatele. Zřizovací listina obsahuje:

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

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

Součástí rejstříku VVI je sbírka listin obsahující

- a) zřizovací listinu a její změny, úplné znění zřizovací listiny,
- b) výroční zprávy,
- c) účetní závěrky a zprávy auditora o jejich ověření
- d) doklad o jmenování, odvolání nebo o jiném způsobu ukončení výkonu funkce ředitele, popř. i likvidátora, nebo doklad o udělení či odnětí pověření zřízením VVI,

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

- e) podpisové vzory ředitele nebo osoby pověřené zřizovatelem řízením VVI, popř. i likvidátora,
- f) rozhodnutí týkající se zrušení VVI,
- g) zprávu o průběhu likvidace a zprávu o naložení s majetkem a závazky VVI,
- h) rozhodnutí o sloučení, splynutí nebo rozdělení, popřípadě smlouvu o sloučení nebo splynutí,
- i) rozhodnutí soudu vydaná podle zákona o konkurzu a vyrovnání,
- j) další listiny, o který tak stanoví tento zákon.

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

Způsoby zrušení VVI:

- bez likvidace
- s likvidací
- zánik.

Orgány VVI jsou:

- ředitel
- rada instituce
- dozorčí rada.

Vnitřní předpisy VVI jsou zejména:

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

Činnost

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

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

- a) další činností je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků podle zvláštních právních předpisů,
- b) jinou činností je hospodářská prováděná za účelem dosažení zisku.

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

- navazuje na hlavní činnost

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

Hospodaření a financování

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

Výsledek hospodaření VVI je tvořen výsledkem hospodaření v hlavní činnosti a výsledkem hospodaření v další a jiné činnosti po zdanění. Pokud je na konci účetního období výsledkem hospodaření v další nebo jiné činnosti ztráta, VVI neprodleně takovou činnost ukončí. Zisk po zdanění VVI využívá nejprve k úhradě případné ztráty z minulých období a dále prostřednictvím fondů k podpoře hlavní činnosti.

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

Výnosy VVI jsou zejména finanční prostředky z

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

Náklady jsou zejména

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

VVI tvoří tyto **fondy**

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

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

Účetnictví

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

VVI je povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

3.2 České účetní standardy

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

číslo název

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

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

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

Dat.	Dokl.	Text	21 Poklad.		31 Pohled.		32 Závazky		50 Spotř. nákl.		51 Náklady na služby		60 Poskyt. služby		68 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

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

Majetek a zdroje nevýdělečných organizací můžeme znázornit následujícím schématem

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

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

3.3 Dlouhodobý majetek

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

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

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

Dlouhodobý majetek je vymezen stejně jako u jiných účetních jednotek. Nevýdělečné organizace s výjimkou veřejných vysokých škol netvoří fond reprodukce majetku. Mohou se ucházet o dotaci na dlouhodobý majetek z veřejných rozpočtů a její příjem (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
4.	Úhrada zálohy na pořízení DM dodavateli	052	221
5.	Faktura na dodávku DM		
	a) faktura od dodavatele	042	321
	b) zúčtování zálohy na DM	042	052
6.	Faktura za příslušenství	042	321
7.	Zařazení DM do užívání	022	042

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

8.	Úhrada faktur z běžného účtu	321	221
9.	Účetní odpis DM za účetní období	551	082
10.	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
11.	Prodej DHM		
	a) faktura odběrateli v prodejní ceně	311	652
	b) předávací protokol – zůstatková cena	552	082
	c) vyřazení z evidence	082	022
12.	Škoda na DHM		
	a) zjištěná škoda ve výši zůstatkové ceny	548	082
	b) pohledávka za pojišťovnou	315	649
	c) snížení stavu DHM	082	022
13.	Organizace si ve své režii staví plot (bude se jednat o aktivaci dlouhodobého majetku). Provozní náklady – nákup materiálu na oplocení pozemku:		
	a) nákup stavebního materiálu	501	321
	b) nákup hotových plotových dílů	501	321
	c) nákup kovových sloupků	501	321
	d) přiznání nároku na odměnu stavebnímu dozoru – faktura	518	325
14.	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku ve výši ceny nakoupeného materiálu a nakoupených služeb	042	624
	Náklady na dopravu vlastním vozidlem	042	622
15.	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.

3.4 Zásoby

Opět, a už to tak bude napořád, načteme nejprve příslušný standard. V tomto případě se jedná o standard č. 410. Po prostudování tohoto standardu jste zjistili, že účtování zásob je shodné s postupy účtování zásob u podnikatelů, které již známe. Zaměříme se proto méně na procvičování obecných účetních případů, ale rozšíříme si své znalosti o účtování zvířat, které jsme v minulém semestru podcenili.

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

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

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

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

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

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

1.	Pořízení zvířete vlastním chovem:		
	a) narození zvířete	124	614
	b) postupné přírůstky mladého zvířete do doby dosažení dospělosti, tj. do doby přeřazení do základního stáda	124	614
	c) přeřazení dorostlého chovného kusu do základního stáda (v ocenění kusu ke dni přeřazení)	614	124
2.	Nákup zvířete od dodavatele:		
	a) nákup zvířete podle faktury v ceně účtované dodavatelem	111	321
	b) náklady na dopravu zvířete, veterinární ošetření apod., pořízené vlastními silami, v ocenění vlastními náklady	111	622
	c) zařazení zvířete do zásob, v ocenění pořizovací cenou, tj. cenou pořízení a náklady spojenými s pořízením	124	111
3.	Mladé zvíře pořízené bezúplatně darem, děděním:		
	a) zvíře pořízené bezúplatně darem (děděním) v ocenění pro účely daně darovací, daně dědické	111	901
	b) náklady spojené s pořízením darovaného (zdeděného) 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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

	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

3.5 Zúčtovací vztahy

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

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

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

1.	Uhrazená záloha na služby podle VBÚ	314	221
2.	Přijatá faktura		
	a) celková částka	518	321
	b) vyúčtování zálohy	321	314
3.	Úhrada doplatku podle VBÚ	321	221
4.	Dodavatel fakturuje opravu	511	321
5.	Přijatý dobropis k faktuře za opravu	321	511
6.	Úhrada faktury z běžného účtu	321	221
7.	Mzdová a výplatní listina		
	a) hrubé mzdy	521	331
	b) předpis dávek nemocenského pojištění	336	331
	c) srážka zdravotního a sociálního pojištění placeného zaměstnancem	331	336
	d) srážka zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti	331	342
	e) 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
13.	Pohledávka z titulu refundace mezd		
	a) mzdy našeho zaměstnance, hrubá mzda	315	521
	b) náklady na zdravotní a sociální pojištění	315	524
14.	Příjem refundace mezd na běžný účet	221	315
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	42, 041	321
	d) závazek příjemce dotace k 31.12. ve výši nespotřebované dotace	901	346, 348
	e) vrácení nespotřebované části dotace na bankovní účet poskytovatele dotace	346, 348	221

3.6 Náklady a výnosy

Účtování nákladů a výnosů je upraveno standardem č. 412. K naší plné informovanosti si ale přečteme ještě účetní standardy 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,

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

- Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky,
- Účtová skupina 59 – Daň z příjmů.

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

Zásady pro účtování nákladů a výnosů

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

Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají. Účty časového rozlišení podléhají inventarizaci a při ní se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví **vnitřním předpisem**, který nesmí každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutné přitom postupovat podle zákona o účetnictví.

2. Do nákladů v účtové třídě 5 nepatří výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, které se zachycují na účtech účtové skupiny 04 – Pořízení DM.
3. Není dovoleno kompenzovat náklady a výnosy, s výjimkou:
 - a) pohledávek a závazků (kromě přijatých a poskytnutých záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou uvedeny ve stejných měnách,
 - b) dobropisů (refundací) týkajících se konkrétní nákladové, popř. výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popř. výnos zúčtován,
 - c) vyúčtování zbylého materiálu z likvidovaného dlouhodobého majetku,
 - d) doměrků a vratek daní.

Účtování nákladů

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

	– 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
9.	Ostatní sociální náklady – náhrady za ubytování, ošacení, cestovní a stravné (pokud není plně poskytováno zaměstnavatelem) občanu ve výkonu civilní služby v organizace	528	325, 379
	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky		
11.	Daň z příjmů právnických osob:		
	a) daň z příjmů sražená např. bankou v případech, kdy sraženou daň nelze započítat na celkovou daňovou povinnost (předpis nákladu na zaplacenou daň)	594	341
	b) srážka daně bankou z bankovního účtu	341	221
	c) zaplacená záloha na daň z příjmů právnických osob ve výši zjištěné podle daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období	341	221, 211
	d) předpis splatné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob ve výši zjištěné v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období	591	341
	e) úhrada doplatku daně z příjmů v termínu splatné daně	341	221, 211

	f) doměřená daň finančním úřadem za minulá zdaňovací období	595	341
	g) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku)	542	341
	h) úhrada penále a doměrku daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	341	221
	i) nárok na vrácení přeplatku daně z minulých zdaňovacích období (např. při podání dodatečného přiznání DPPO na nižší daňovou povinnost)	341	595
	j) vrácení přeplatku finančním úřadem na bankovní účet daňového poplatníka	221	341
12.	Daň ze závislé činnosti a funkčních požitků:		
	a) srážka zálohové daně zaměstnanci	331	342
	b) odvod daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	342	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně ze závislé činnosti na základě ročního zúčtování daně zaměstnavatelem zaměstnanci	342	331
	d) předpis doměrku daně ze závislé činnosti finančním úřadem za minulá zdaňovací období, předepsanou daň již není možné srazit zaměstnanci (např. z důvodu ukončení pracovního poměru v organizaci)	549	342
13.	Daň z přidané hodnoty:		
	a) doměřená DPH finančním úřadem v případech, kdy již o tuto daň nelze zvýšit hodnotu pořízeného majetku (předpis závazku)	538	343
	b) odvod doměřené DPH na příslušný účet finančního úřadu	343	221, 211
	c) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb pro potřeby reprezentace	513	343
	d) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb jako dar poskytnutý jiné osobě	546	343
	e) dodatečné přiznání k DPH na nižší daňovou povinnost uplatnění nároku na vrácení DPH (z důvodu nadměrného odpočtu)	343	úč. tř. 5 (321, 325,
14.	Ostatní daně:		...)
	a) předpis daně		
	– silniční	531	345
	– z nemovitosti	532	345
	– darovací (např. při darování do ciziny, dědické)	538	345
	b) úhrada daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	345	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně	345	531, 532, 538
15.	Poplatky (např. správní, soudní, místní poplatky, clo):		
	a) předpis závazku za poplatek (clo)	538	345
	b) úhrada poplatku (cla) bezhotovostním převodem	345	221
	c) úhrada správního (soudního) poplatku formou kolků		
	– nákup kolku v hotovosti	213	211
	– vylepení kolku	345	213

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

	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) b) hodnota postoupené z obchodního styku pohledávky při jejím postoupení na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávek (cesní smlouva) podle občanského zákoníku c) odpis nedobytné pohledávky z nezdaňované činnosti (např. pohledávky nadace k příjemci nadačního příspěvku z důvodu povinnosti příspěvek vrátit pro nedodržení účelu použití ze strany příjemce)	543 543 543	311, 315, 378 311 378
19.	Úroky (placené): a) předpis platných úroků v běžném účetním období z: – bankovních úvěrů krátkodobých – bankovních úvěrů dlouhodobých – krátkodobých finančních výpomocí (krátkodobých půjček)	 544 544 544	 221, 231 951 221
20.	Kurzové ztráty (během účetního období): a) při inkasu pohledávek v cizí měně b) při platbě závazků c) při splátkách půjček krátkodobých (dlouhodobých) d) při inkasu splátek půjček krátkodobých (dlouhodobých) Kurzové ztráty (při uzavírání účetních knih): – peníze, ceniny, bankovní účty, peníze na cestě (v cizí měně)	545 545 545 545 545	311... 321... 249, 959 315, 378, 067 211, 213, 221, 261
21.	Manka a škody: a) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlítí, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“ b) škoda na majetku, tj. zásobách zboží nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlítí, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“	548 548	112 132

	c) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“	548	501
	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“	548	504
	e) škoda na majetku, tj. dlouhodobém hmotném majetku např. z důvodu krádeže, živelní pohromy apod.:		
	– doúčtování odpisů do dne vyřazení (dne vzniku škody)	551	úč. sk. 08
	– pokud nebyl majetek ke dni vzniku již zcela odepsán		
	– zůstatková cena ke dni vyřazení majetku	548	úč. sk. 08
	– vyřazení majetku z evidence	úč. sk. 08	úč. sk. 02
	f) škoda na majetku neodpisovaném, např. na uměleckém dílu (předmětu)	548	032
	g) škoda na pokladní hotovosti (např. bankovky shořely, pokladní hotovost byla zcizena neznámou osobou)	548	211
	h) škoda na ceninách (např. ceniny shořely, byly zcizeny neznámou osobou)	548	213
22.	Jiné ostatní náklady:		
	a) ostatní náklady nezachycované na jiných nákladových účtech, např.:		
	– bankovní poplatky srážené bankou z bankovního účtu	549	221
	– náklady na pojištění majetku nebo osob (nikoliv pojistné na sociální pojištění a veřejné zdravotní pojištění)	549	úč. tř. 3
	– odstupné za uvolnění bytu	549	úč. tř. 3
	Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky		
23.	Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami		
	a) poskytnutý finanční příspěvek na provoz nižší organizační složky s vlastní právní subjektivitou vyšší organizační složkou (např. Ústředí Českého Junáka poskytuje příspěvek na provoz okresní organizační složce, která má vlastní právní subjektivitu), účtuje se v okamžiku poskytnutí příspěvku	581	221, 211
	b) vrácení části příspěvku nižší složkou např. z důvodu nepoužití finančních prostředků na účet vyšší organizační složky v roce přijetí příspěvku	221, 211	581
24.	Poskytnuté členské příspěvky		
	a) poskytnuté členské příspěvky členem občanského sdružení (právníckou 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 aplaceny na běžný rok	582	221, 211

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

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

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

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

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

4.	Tržby za vlastní výroby – dodávka výrobků z vlastní výroby:		
	a) prodej výrobků velkoobtěrateli 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
	– daňový dobropis ve výši DPH z poskytnuté slevy	343	311
	b) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku		
	– cena bez DPH	601	211
	– vrácená DPH z ceny reklamovaného a odběratelem vráceného výrobku	343	211
5.	Tržby z prodeje služeb – dodávka služeb:		
	a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky		
	– cena bez DPH	211	602
	– DPH z ceny dodávky služeb	211	343
	b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou		
	– cena bez DPH	311	602
	– DPH z ceny dodávky služeb	311	343
	c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny		
	– cena bez DPH	602	311
	– 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		
	– cena bez DPH	211	604
	– DPH z ceny prodaného zboží	211	343
	b) prodej zboží z prodejny velkoobtěrateli na fakturu		
	– cena bez DPH	311	604
	– DPH z ceny prodaného zboží	311	343

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

Změny stavu vnitroorganizačních zásob

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „A“)

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

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „B“)

8.	Změna stavu zásob:		
a)	zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih		
	– převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	611	121
	– zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	121	611
b)	zúčtování zásob polotovarů při uzavírání účetních knih		
	– převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	612	122
	– zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	122	612
c)	zúčtování zásob výrobků při uzavírání účetních knih		
	– převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	613	123
	– zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	123	613

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

	d) přirozené úbytky vnitroorganizačních zásob (např. vysychání, rozprášení při manipulaci apod.)	549	úč. sk. 61
	e) darování vnitroorganizačních zásob jiné právnické nebo fyzické osobě (např. z důvodu nepotřebnosti zásob, protože výroba nebude dokončena)	546	úč. sk. 61
9.	Použití vnitroorganizačních zásob pro účely reprezentace:		
	a) použití zásob nedokončených výrobků na reprezentaci	513	611
	b) použití zásob polotovarů na reprezentaci	513	612
	c) použití zásob výrobků na reprezentaci	513	613
	d) použití zásob zvířat na reprezentaci	513	614
10.	Manka a škody na vnitroorganizačních zásobách:		
	a) manka a škody nezaviněné (ztráty účetní jednotky)	548	úč. sk. 61
	b) manka a škody zaviněné zaměstnancem účetní jednotky (zaměstnanec zavinění uznal a škodu uhradí)	335	úč. sk. 61
	c) manko a škoda zaviněná cizí osobou, škoda byla prokázána, vznikla vymahatelná pohledávka	378	úč. sk. 61

3.7 Rezervy a opravné položky

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

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

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

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

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

Opravné položky k majetkovým účtům tyto nevýdělečné organizace nevytvářejí a ani o nich neúčtují, s výjimkou opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení a k nepromlčeným pohledávkám, vzniklým z titulu zdaňované činnosti, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31.12.1994.

Vytvořené rezervy a opravné položky podléhají obdobné evidenci jako dlouhodobý majetek. Pro každou vytvořenou rezervu podle druhu majetku, rovněž tak pro každou opravnou položku za dlužníkem by měla být vedena oddělená evidence. Rezervy a opravné položky jsou součástí inventarizace majetku účetní jednotky. Zkoumá se

jejich výše, oprávněnost tvorby a dodržování zákonných ustanovení vztahujících se k jejich tvorbě a čerpání. Tvorba a čerpání rezerv by měly být v účetní jednotce vymezeny vnitřní účetní směrnici.

1.	Zákonné rezervy:		
	a) tvorba rezervy dle zásad stanovených zákonem	556	941
	b) zvýšení rezervy	556	941
	c) snížení rezervy ve stejném účetním období, kdy byla částka rezervy vytvořena	941	556
	d) snížení rezervy vytvořené v minulých účetních obdobích	941	656
	e) čerpání rezervy na účel, ke kterému byla v minulých letech tvořena	941	656
	f) zrušení rezervy z důvodu nepotřebnosti v následujících účetních obdobích	941	656
2.	Opravné položky:		
	a) tvorba opravné položky k pohledávkám v souladu se zákonem	559	391
	b) zvýšení opravné položky k pohledávkám dle zásad stanovených zákonem	559	391
	c) snížení nebo zrušení opravné položky v témže účetním období, kdy byla vytvořena	391	559
	d) snížení nebo zrušení opravné položky vytvořené v minulých účetních obdobích	391	659
	e) odpis pohledávky z důvodu vytvoření opravné položky ve výši 100 % hodnoty pohledávky	391	311
	f) přeúčtování opravné položky do podrozvahové evidence	971	999
	g) dodatečně přijatá úhrada na již odepsanou pohledávku na bankovní účet věřitele	221	643
	h) odúčtování přijaté úhrady na odepsanou pohledávku v podrozvahové evidenci	999	971
	i) zrušení rezervy vytvořené před 1.8.1995 na pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení, převod na účet opravných položek k pohledávkám	941	391

3.8 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření

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

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

Základní postupy účtování vlastních zdrojů

1.	Předpis dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku	348	901
2.	Přijetí dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku na bankovní účet	221	348

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

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 rozvahném 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:

MD Aktivní účty D		MD 962 – Konečný účet rozvahný D	MD Pasivní účty D	
PZ				PZ
Σ obrat	Σ obrat		Σ obrat	Σ obrat
KZ	KZ ↔ KZ		KZ ↔ KZ	KZ
	ZTRÁTA		ZISK	
	z účtu 963		z účtu 963	
	AKTIVA	=	PASIVA	

Uzavření výsledkových účtů:

MD Náklady D		MD 963 – Účet výsledku hospodaření D	MD Výnosy D	
Σ obrat				Σ obrat
KZ	Σ obrat		Σ obrat	Σ obrat
	KZ ↔ KZ		KZ ↔ KZ	KZ
		=		
		=		

Souvztažně na účet 962

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

Zjištění výsledku hospodaření:

Výsledek hospodaření = Σ výnosy – Σ náklady

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

Otevření účtů na počátku účetního období:

MD 961 – Počáteční účet rozvažný D	
Pasivní účty D	MD Aktivní účty D
PZ	PZ
ZISK z účtu 963 PASIVA	ZTRÁTA z účtu 963 AKTIVA
=	

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 plnění účel a poslání	931	910
	c) nerozdělený zisk	931	932

Vypořádání ztráty

4.	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	962	963
5.	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	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 pročtěte.



Shrnutí kapitoly

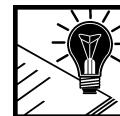
Účetnictví zobrazuje v hodnotovém vyjádření všechny aktivity ovlivňující finanční situaci účetní jednotky, zajišťuje podklady pro řízení a hodnocení činnosti a umožňuje kontrolu hospodaření. Plní řadu funkcí, mezi které patří zejména funkce evidenční, analytická, kontrolní a informační. Mezi uživatele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

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

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

v souvislosti se zákonem o daních z příjmů, musíme rozlišovat (rozkličovat) jednotlivé náklady a výnosy.

Kontrolní otázky



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

Cvičení



Aktivace materiálu a zboží

1.	Výroba lavic ve vlastní režii: <ol style="list-style-type: none"> a) nákup dřeva na výrobu lavic (dřevo nebylo uskladněno, od dodavatele bylo použito přímo k výrobě na dílně) b) nákup spojovacího materiálu za hotové, spojovací materiál neprocházel skladem, byl použit přímo ve výrobě c) výdej barev na nátěr lavic, vyskladnění z vlastního skladu d) poměrná část mzdových nákladů zaměstnanců, kteří pracovali na výrobě (včetně sociálního a zdravotního pojištění) e) poměrná část režijních nákladů spojených s výrobou lavic 		
2.	Aktivace materiálu – na úrovni vlastních nákladů		

Po proučtování účetních případů v této kapitole zaúčtujte následující účetní případy, které mohou nastat u veřejné vysoké školy.

1.	Zařazení dlouhodobého majetku pořízeného v minulém účetním období do užívání		
2.	Státní dotace na dlouhodobý majetek: <ol style="list-style-type: none"> a) přijetí finanční částky na bankovní účet školy b) zvýšení jmění v den přijetí dotace c) vrácení nespotřebované části dotace 		

3. Účetnictví nevýdělečných organizací

3.	Přijetí peněžního daru od právnické osoby na krytí nákladů na provoz školní laboratoře: a) zúčtování do výnosů b) provozní náklady školní laboratoře vynaložené do konce účetního období hrazené z přijatého pen. daru		
4.	a) přijatý věcný dar od právnické osoby – spotřební materiál pro školní laboratoř, přijetí na sklad b) výdej materiálu ze skladu do spotřeby v laboratoři		
5.	Studijní poplatky: a) předpis pohledávky b) příjem poplatků c) výplata stipendií d) čerpání stipendijního fondu		
6.	Provozní dotace: a) příjem na bankovní účet veřejné vysoké školy b) zúčtování do výnosů v den přijetí na bankovní účet c) provozní náklady čerpané z provozní dotace d) nespoteřovaná část dotace vrácena		
7.	Vypořádání hospodářského výsledku z předchozího účetního období (ztráty ve výši 40 tisíc Kč) a) krytí části ztráty do výše vytvořeného rezervního fondu, zbytek bude uhrazen ze zisku v následujících letech (30 tisíc Kč) b) převod zbývající části nepokryté ztráty na účet 932		

Zaučtujte v nadaci následující účetní případy:

1.	Nadace obdržela nepeněžitý vklad do nadačního jmění darem uměleckou sbírku historicky cenných obrazů – v celkové hodnotě 26 000 000. Náklady spojené s pořízením tohoto vkladu tj. úschovu, ochranu apod., nese dle darovací smlouvy dárce. – nepeněžní vklad nadačního jmění – pořízení – zařazení sbírky obrazů do majetku nadace		
2.	Nadace uzavřela smlouvu o pronájmu movitých věcí se soukromou galerií, která bude sbírku obrazů (viz 1) vystavovat ve své výstavní síni. Za pronájem umělecké sbírky obdrží nadace bezhotovostně čtvrtletně nájemné. Smlouva o pronájmu byla uzavřena na dobu pěti let. a) uzavření smlouvy o pronájmu (v podrozvahové evidenci) b) pohledávka za nájemné c) příjem nájemného dle výpisu z BÚ d) ukončení nájemného a vrácení sbírky zpět nadace		
3.	Poskytnutý finanční příspěvek fyzické osobě v hotovosti		
4.	Poskytnutý finanční příspěvek právnické osobě z BÚ		
5.	Poskytnutý věcný příspěvek fyzické osobě formou dlouhodobého hmotného majetku a) nákup nadací b) poskytnutí		

6.	Bezúplatný převod (darování) dlouhodobého nehmotného majetku – je určen na činnost nadace		
7.	Bezúplatný převod (darování) dlouhodobého nehmotného majetku – je určen k darování třetím osobám v rámci poslání nadace		
8.	Vlastní činností pořízen dlouhodobý hmotný majetek (pro vlastní potřebu v organizaci, v ocenění vlastními náklady na pořízení majetku)		
9.	Fyzická likvidace dlouhodobého hmotného majetku z důvodu např. nepotřebnosti (účetní zůstatková cena je vyšší než nula a) odpis zůstatkové účetní ceny b) vyřazení majetku v pořizovací ceně		
10.	Nákup materiálu od dodavatele (způsob A) a) faktura b) platba c) doprava v materiálu placená v hotovosti d) převod na sklad		
11.	Nákup poštovních známek za hotové		
12.	Spotřeba poštovních známek		
13.	Výdej stravenek zaměstnancům a) 55 % hodnoty přispívá zaměstnavatel b) 45 % si hradí zaměstnanec sám		
14.	Úhrada zaměstnanců za odebrané stravenky v hotovosti		
15.	Vyúčtování nákladů na hrubou mzdu zaměstnanců		
16.	Předpis srážky zálohy na daň ze závislé činnosti		
17.	Předpis srážky pojistného na sociální pojištění		
18.	Předpis srážky zdravotního pojištění		
19.	Předpis srážky spoření ze mzdy zaměstnanci		
20.	Předpis srážky zaměstnanci na úhradu zaviněného manka		
21.	Ostatní srážky ze mzdy (půjčky, výživné apod.		
22.	Nárok zaměstnance na nemocenské dávky		
23.	Sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatele za zaměstnance		
24.	Předpis nároku na provozní dotaci		
25.	Příjem provozní dotace na běžný účet		
26.	Vrácení nespotřebované části provozní dotace – předpis závazku		
27.	Vrácení dotace dle výpisu z BÚ		
28.	Tržby za vlastní výrobky (neplátce DPH) a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti b) prodej výrobků odběrateli na fakturu c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku		
29.	Tržby z prodeje služeb – dodávka služeb (neplátce DPH)		
30.	Tržby z prodeje zboží (neplátce DPH)		
31.	Dotace na dlouhodobý nehmotný majetek		
32.	Přijetí dotace		
33.	Poskytnutá záloha na dlouhodobý majetek převodem z účtu		

34.	Faktura za dlouhodobý majetek		
35.	Vyúčtování poskytnuté zálohy		



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

- **Charakteristika příspěvkové organizace**
- **Dlouhodobý majetek – standard č. 512**
- **Zásoby – standard č. 514**
- **Zúčtovací vztahy – standard č. 516**
- **Náklady a výnosy – standard č. 519 a 520 (ale i 506 a 505)**
- **Rezervy a opravné položky – standardy č. 503 a 504**
- **Fondy, dlouhodobé závazky – standard č. 521 a 522**

4.

Účetnictví příspěvkových organizací



Cíl kapitoly

Máme za sebou jednu účtovou osnovu, která byla odrazovým můstkem pro zvládnutí účtování „státních neziskových organizací“. Pokud jste tyto postupy vycházející z Českých účetních standardů nevstřebaly, tak se raději vraťte zpět a zkuste to znovu, a to až do úplného zvládnutí problematiky. Neboť věřte, že bude hůř. Takže STOP – buď o kapitolu zpět nebo jedeme dál. . .

Cílem této kapitoly je seznámit se s účetnictvím příspěvkových organizací. Přistoupili jsme tedy již ke druhé účtové osnově. V rámci této účtové osnovy začínáme příspěvkovými organizacemi, a to z důvodu podobnosti postupů účtování s nevýdělečnými organizacemi. Vzhledem k tomu, že tato účtová osnova slouží pro tři typy organizací, přičemž každá organizace z ní využívá jiné účty, ale je samozřejmě spousta účtů, které slouží pro všechny tyto organizace, je dobré využít praktické rady: **odlišit si barevně účty pro příspěvkové organizace!**

Dlouho jste se nedívali do skript Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků organizací neziskového sektoru, takže si najděte a prostudujte podkapitolu 2.2 Příspěvkové organizace.

A co nám ještě chybí? Samozřejmě vyměníme ÚZ. Tentokrát budeme listovat v ÚZ Účetnictví, rozpočtová pravidla, rozpočtová skladba.



Časová zátěž

Celková časová zátěž samostudia je asi 10 hodin:

- nalezení vyhlášky, Českých účetních standardů č. 501 až 522, barevné fixy a hlavně odvahy do dalšího studia,
- prostudování kapitoly ve skriptech Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků organizací neziskového sektoru,
- vstřebání informací z této kapitoly,
- procvičení příkladů.

Úvod

Když se podíváte na počet standardů (celkem 22), tak zjistíte, že je jich více než pro nevýdělečné organizace. Je to z toho důvodu, že existují zásadní rozdíly v účtování příspěvkových organizací a např. účtování územních samosprávných celků. Proto se některé standardy netýkají příspěvkových organizací (např. č. 518 Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků) nebo v rámci jednoho standardu se týká příspěvkových organizací jen část.

4.1 Charakteristika příspěvkové organizace

Zákonná úprava

Od 1.1.2001 platí pro tento typ organizace nová právní úprava, jedná se o následující zákony a předpisy:

- *zákon č. 218/2000 Sb.*, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)

- *zákon č. 219/2000 Sb.*, o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích
- *zákon č. 250/2000 Sb.*, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
- *vyhláška č. 505/2002 Sb.* pro účetní jednotky, které jsou ÚSC, PO, SF a OSS.
- *České účetní standardy* pro ÚSC, PO, SF a OSS

Dále pak

- *zákon č. 248/2000 Sb.*, o podpoře regionálního rozvoje
- *zákon č. 157/2000 Sb.*, o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky do majetku krajů.

Založení

Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace (dále PO) zřizovací listinu. Její zřízení také podléhá oznámení v Ústředním věstníku ČR. Zřizovací listina obsahuje kromě uvedení zřizovatele také název a sídlo příspěvkové organizace, vymezení hlavních činností, zabezpečení majetku, statutární orgány a dobu, pokud je zřízena na dobu určitou. Po založení vydá příspěvková organizace svůj statut, který podléhá schválení zřizovatelem, dále vydá organizační řád, pravidla hospodaření, odpisový řád, pravidla pro oběh účetních dokladů a další vnitřní předpisy.

Pro příspěvkové organizace platí finanční vztahy určené zřizovatelem v rámci jeho rozpočtu, tzn., že jsou napojeny na jeho rozpočet buď příspěvkem nebo odvodem. Zřizovatelem těchto organizací je republikový ústřední orgán státní správy nebo orgán územní samosprávy. V závislosti na tom jaké úkoly plní jednotlivé příspěvkové organizace, dělí se jejich působnost na působnost v rámci celé republiky, nebo v rámci příslušného regionu.

Činnost

Činnost těchto organizací nelze provozovat na principu samofinancování, neboť své služby poskytují většinou bezplatně, v některých případech za ceny nižší než jsou skutečné ceny poskytovaných služeb. Příspěvkové organizace totiž působí v oblasti vědy a výzkumu, zdravotnictví, školství, kultury, sociální péče, obrany a bezpečnosti apod.

Příspěvkové organizace mohou provozovat i tzv. hospodářskou (doplňkovou nebo jinou) činnost mimo svoji hlavní činnost, za předpokladu, že k výdajům na tuto činnost nepoužijí prostředky zřizovatele a výsledky z hospodářské činnosti použijí pro svoji hlavní činnost. Hospodářskou činnost může PO provozovat jen v souladu s dalšími zákonnými předpisy (živnostenský zákon, zákon o daních z příjmu) a na základě schválení zřizovatele. Pro výkon hospodářské činnosti je třeba mít koncesi udělenou příslušným orgánem a je nutné přesně rozlišit, které úkoly organizace zajišťuje v rámci hlavní činnosti a co je předmětem činnosti hospodářské. V účetnictví je hospodářská činnost sledována odděleně od běžného hospodaření příspěvkové organizace. Způsob účtování je shodný s účtováním v hlavní činnosti.

Hospodaření

Podle výše uvedených kritérií se tyto organizace rozdělují na:

1. PO zřízené ústředním orgánem státní správy

Hospodaření těchto PO se řídí rozpočtem nákladů a výnosů, který je po zahrnutí příspěvku ze státního rozpočtu vyrovnaný. Rozpočet se sestavuje na hlavní činnost. Kdyby rozpočet vykazoval přebytek výnosů nad náklady, stanoví zřizovatel odvod z provozu. Kdyby se rozpočet sestavil s převahou nákladů i po zahrnutí příspěvku ze státního rozpočtu a rozpočet by se vyrovnal použitím rezervního fondu, potom je třeba toto použití fondu na „výdaje nezajištěné v rozpočtu zřizovatele“ zahrnout již do rozpočtu. Jestliže by skutečnost na konci roku byla příznivější, tj. předpokládaná ztráta by byla nižší, potom se nepoužitý rezervní fond vrátí zpět. A naopak kdyby se skutečnost v průběhu roku vyvíjela nepříznivě vzhledem k vyrovnanému rozpočtu, potom musí PO učinit opatření, aby se zajistilo vyrovnání zhoršeného výsledku. Při významné změně podmínek, za nichž byl stanoven příspěvek ze státního rozpočtu, může zřizovatel buď zkrátit příspěvek, nebo stanovit dodatečně odvod z provozu. Při opačné relaci může zvýšit příspěvek. Jestliže nebude v rozpočtu zřizovatele pro toto řešení krytí, může PO obdržet přechodnou návratnou finanční výpomoc, kterou vyrovná z výsledku hospodaření následujících let. Kdyby se tak nestalo, zruší zřizovatel příspěvkovou organizaci do konce následujícího roku po roce, kdy měl být zhoršený výsledek uhrazen. Činnost PO zajistí organizační složka státu.

PO hospodaří se státním majetkem. Rozlišuje se však příjem z hospodaření s nemovitým majetkem a příjmy z hospodaření s movitými věcmi. Příjmy z pronájmu nemovitostí, případně příjmy z prodeje nemovitého majetku České republiky se vždy odvádějí do státního rozpočtu. Povinnost odvodu se nevztahuje na nemovitý majetek, který PO získala darem nebo dědictvím. I kdyby tento majetek prodala, příjem, z prodeje jí zůstane k dispozici a bude zdrojem fondu reprodukce majetku. Příjmy z prodeje dlouhodobého movitého majetku se stávají zdrojem fondu reprodukce majetku.

PO tvoří peněžní fondy:

- a) *Rezervní fond*, jehož tvorba a použití se v zásadě neliší od úpravy podle vyhlášky č. 205/91 Sb. Na rozdíl od předcházející úpravy nepřipadá v úvahu použití fondu na nákup cenných papírů. Ty nemůže PO podle nových pravidel nakupovat. Nově je možno použít rezervní fond k doplnění fondu reprodukce majetku, avšak pouze se souhlasem zřizovatele. Zdrojem fondu jsou přijaté peněžní dary, a to i ze zahraničí. Účelovost darů se respektuje.
- b) *Fond reprodukce majetku* je upraven obdobně jako předcházející FRIM. Nově je zdrojem fondu výnos z prodeje dlouhodobého movitého majetku hmotného i nehmotného. Použití fondu jako doplňkového zdroje pro financování oprav a udržování hmotného a nehmotného dlouhodobého i krátkodobého majetku se rozšiřuje i na pořízení krátkodobého hmotného a nehmotného majetku. Tady dochází k určitým nesrovnalostem ve vymezení majetku podle dosud platného zákona o účetnictví a postupů účtování. Dlouhodobým majetkem se rozumí majetek, jehož použitelnost je delší než jeden rok. Není však uvedena finanční hranice odlišující drobný dlouhodobý majetek od zásob, které jsou jednoznačně krátkodobým majetkem.
- c) *Fond odměn*, který je tvořen přídělem ze zlepšeného výsledku hospodaření, přitom jsou stanoveny limity pro vyšší přidělu do fondu odměn, jak tomu

bylo dosud a jak je tomu u fondu odměn PO v rámci územně samosprávných celků. Z fondu se hradí případné překročení prostředků na platy.

- d) *Fond kulturních a sociálních potřeb* – souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb. v platném znění.

PO je financována prostřednictvím limitů k čerpacím účtům státního rozpočtu, které vede ČNB. Příspěvek na činnost si převádí PO na svůj účet do výše limitu. Pokud se limit týká reprodukce majetku, čerpá PO limit přímou úhradou potřeb akce z limitu individuální nebo systémové dotace a hradí tedy faktury z čerpacího účtu, který je výdajovým účtem státního rozpočtu.

Jiná činnost, kterou bude PO vykonávat, musí být před jejím započítáním doplněna do zřizovací listiny. Uvede se především předmět této činnosti a její rozsah. Kdyby se k 30. září zjistila z této činnosti ztráta, musí statutární orgán zajistit, aby se ztráta vyrovnala do konce roku. Pokud se tak nestane, musí se činnost ukončit, aby v dalším roce nepokračovala.

Jestliže PO hospodaří s nemovitostí v majetku státu, kterou užívá organizační složka státu, potom nebude příspěvkové organizaci poskytována náhrada. Organizační složce státu a jí zřízené PO se při plnění předmětu její činnosti neposkytují peněžité plnění. To se nevztahuje na konference a další odborné akce, které pořádá PO nebo organizační složka. Tyto konference musí být schváleny zřizovatelem, zahrnuty ve schváleném rozpočtu a vyrovnány příspěvky účastníků.

PO může pojistit pouze majetek České republiky. Jiné pojištění může uzavřít jen v případě, že tak stanoví zvláštní zákon.

2. PO v rámci územní samosprávy

PO by měla mít vyrovnané hospodaření, tj. hospodaří jednak s vlastními příjmy, s příspěvkem zřizovatele, s prostředky svých fondů, může přijímat dary od fyzických i právnických osob, a to i ze zahraničí. Příspěvek zřizovatele na provoz se poskytuje v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria. Tyto zdroje by měly být vyrovnané s potřebami. PO sestavuje finanční plán, v kterém se porovnávají plánované náklady a plánované výnosy. Kdyby se ve finančním plánu projevilo, že výnosy překračují plánované náklady, potom může zřizovatel stanovit odvod z provozu jako závazný ukazatel rozpočtu. Obdobně může stanovit i odvod z odpisů, pokud jsou investiční zdroje větší, než je potřeba jejich využití. Vztah rozpočtu PO k rozpočtu zřizovatele se může v neprospěch PO změnit jen z objektivně působících příčin.

Peněžní fondy PO jsou:

- a) *Rezervní fond* – používá se k rozvoji činnosti PO, k překlenutí časového nesouladu mezi výnosy a náklady. Sankce za porušení rozpočtové kázně se rovněž hradí z rezervního fondu. Jestliže vznikla v minulých letech neuhrazená ztráta, hradí se opět z rezervního fondu.
- b) *Investiční fond* – slouží k financování investičních potřeb PO. Tvoří se především z odpisů, avšak podle odpisového plánu schváleného zřizovatelem. Zdrojem fondu jsou i přijaté investiční dotace jak z rozpočtu zřizovatele, tak ze státních fondů. Pokud to zřizovatel připustí, bude zdrojem investičního

fondů i výnos z prodeje hmotného dlouhodobého majetku. Příspěvková organizace může přijímat dary a příspěvky od jiných subjektů k investičním účelům, a ty se potom stávají rovněž zdrojem tohoto fondu. Z hospodářského výsledku se fond tvoří přímo, ale prostřednictvím rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem. Fond se použije k financování investičních potřeb, ke splátkám investičních úvěrů a půjček. Kdyby výše fondu přesahovala potřeby PO, může jí zřizovatel stanovit odvod z odpisů. Jako doplňkový zdroj financování oprav a udržování ho lze použít jen u oprav a udržování nemovitého majetku ve vlastnictví zřizovatele.

- c) *Fond odměn* – tvoří se výši, která je limitována jednak velikostí zlepšeného výsledku hospodaření a jednak výší limitu prostředků na platy. Použije se na případné překročení prostředků na platy v souladu se zvláštním předpisem.
- d) *Fond kulturních a sociálních potřeb* – je upraven vyhláškou ministerstva financí. Ke změně zdrojů a použití tohoto fondu se nepředpokládají významné změny od stávajícího stavu.

Zlepšený výsledek hospodaření PO se rozděluje takto:

- přiděl do fondu odměn, který může činit 80 % zlepšeného výsledku hospodaření, nejvýše však 80 % limitu prostředků na platy,
- zbývající zlepšený výsledek se převede do rezervního fondu.

Do dalších peněžních fondů se přímo nepřiděluje. Se souhlasem zřizovatele je možno převést do investičního fondu část vytvořeného rezervního fondu.

Na rozdíl od příspěvkových organizací zřízených ústředními orgány státní správy mohou PO v rámci územních rozpočtů uzavírat smlouvy o půjčce, o úvěru, avšak jen po předchozím souhlasu zřizovatele.

Příspěvkové organizace se mohou slučovat, rozdělovat, případně splynout. K zániku dojde také zrušením a to dnem, který určí zřizovatel v rozhodnutí.

Financování

Příspěvková organizace hospodaří s finančními prostředky získanými:

- a) z vlastní činnosti
- b) z rozpočtu zřizovatele
 - ze státního rozpočtu
 - z prostředků územního samosprávného celku
- c) z doplňkové/jiné činnosti
- d) ze smluv o spolupráci nebo sdružení prostředků
- e) od státních fondů
- f) z příspěvků a darů od fyzických a právnických osob
- g) z vlastních fondů

Zřizovatel poskytuje příspěvek na činnost organizace, zvláště přiděluje prostředky na dlouhodobý majetek a na provozní činnost. Kromě toho může příspěvková organizace obdržet účelovou dotaci přímo ze státního rozpočtu.

Účetnictví

Stejně jako u podnikatelských subjektů, nebo v jiných typech organizací musí v příspěvkových organizacích účetnictví poskytovat takové údaje, které odpovídají věrnému obrazu ekonomických jevů a dávají tak správné, včasné a věrohodné informace o jejich hospodaření.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 SI pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OS“)

číslo	název
501	Účty a zásady účtování na účtech
502	Otevírání a uzavírání účetních knih
503	Rezervy
504	Opravné položky
505	Kursově rozdíly
506	Rozdíly zjištěné při inventarizaci
507	Výsledek hospodaření v účetnictví
508	Daňová povinnost
509	Operace s cennými papíry a podíly
510	Deriváty
511	Zvláštní operace s pohledávkami
512	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek
513	Dlouhodobý finanční majetek
514	Zásoby
515	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
516	Zúčtovací vztahy
517	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu a rozpočtové a ostatní finanční účty
518	Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků
519	Náklady organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
520	Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových
521	Fondy
522	Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní závazky

4.2 Dlouhodobý majetek – standard č. 512

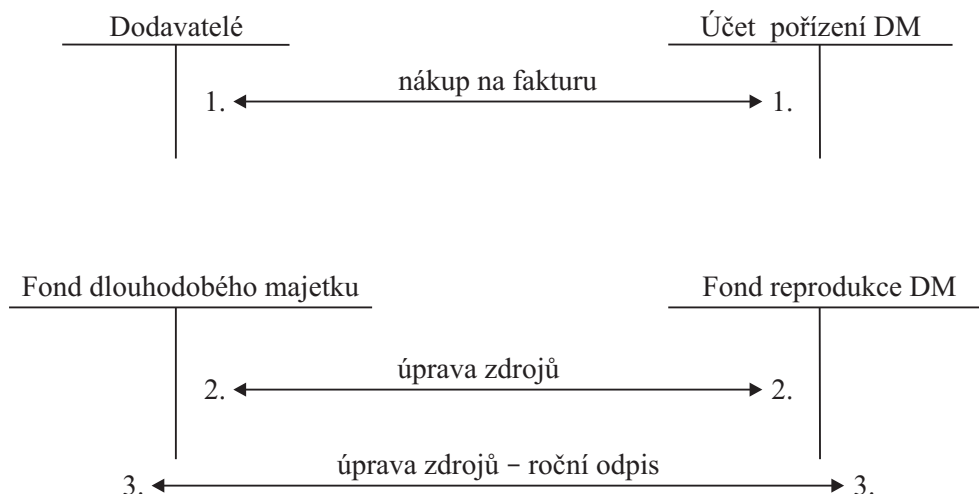
Dosavadní vymezení majetku, jehož použitelnost je delší než jeden rok a který byl označován do konce roku 2000 jako majetek investiční, se podle legislativy platné od 1.1.2001 označuje jako dlouhodobý. Vymezení tohoto majetku je shodné jako u jiných organizací (OSS a ÚSC), důležité ale je, že příspěvkové organizace tento majetek odepisují.

4. Účetnictví příspěvkových organizací

Odpis je složka nákladů, která vyjadřuje opotřebení dlouhodobého majetku za účetní období.

Účetními odpisy se postupně přenáší pořizovací cena do provozních nákladů a vytváření se tak zdroje pro reprodukci dlouhodobého majetku. Tyto zdroje představuje fond reprodukce majetku (**účet 916**). Účetní jednotka si ve své vnitřní směrnici stanoví způsob výpočtu odpisů jednotlivých skupin dlouhodobého majetku.

Schéma účtování na účtech fondů při pořízení dlouhodobého majetku příspěvkovou organizací na fakturu a úprava zdrojů při jeho odepisování:



Zaučtováním odpisů se zvyšují oprávky, které představují souhrn dosud provedených odpisů. Odpisuje se do 100 % pořizovací ceny. Rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávkami je zůstatková cena.

1.	Předpis faktury za dlouhodobý nehmotný majetek	041	321
2.	Úhrada dodavatelské faktury za DNHM	321	241
3.	Tvorba zdrojů k profinancovanému dlouhodobému majetku	916	901
4.	Zařazení dlouhodobého majetku do užívání	01x	041
5.	Zúčtování účetních odpisů do nákladů	551	07x
6.	Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	901	916
7.	Bezúplatné převzetí nabytého DHM (majetek nebyl odepisován)	042	901
8.	Zařazení DHM do užívání	02x	042
9.	Předpis faktury za pořízený DHM (bude financován FKSP)	04x	321
10.	Úhrada dodavatelské faktury za DHM pořízený z fondu	321	243
11.	Tvorba zdrojů k profinancovanému DHM	912	901
12.	Zařazení DHM do užívání	02x	04x
13.	Vyřazení DNHM v pořizovací ceně (byl prodán)	07x	01x
14.	Zúčtování zůstatkové ceny	552	07x
15.	Úprava zdrojů krytí	901	916
16.	Předpis faktury odběrateli za prodaný DNHM	311	651
17.	Úhrada faktury odběratelem	241	311

4.3 Zásoby – standard č. 514

Účtování zásob u příspěvkových organizací bude pro Vás příjemné. Je totiž shodné s postupy u nevýdělečných organizací. Jen se obohatím o znalost účtu 902 Fond oběžných aktiv a slouží k účtování darovaných zásob.

Postup účtování materiálových zásob způsobem A a B u příspěvkových organizací

1.	Pořízení materiálových zásob způsobem A:		
	a) předpis faktury od dodavatele za materiálové zásoby	111	321
	b) úhrada faktury dodavateli	321	241
	c) příjem materiálových zásob na sklad	112	11
	d) pořízení materiálových zásob za hotové	112	261
	e) předání materiálových zásob na sklad z likvidovaného úplně opotřebovaného dlouhodobého hmotného majetku	112	649
	f) předání materiálových zásob na sklad z vyřazeného dlouhodobého hmotného majetku v důsledku škody	112	548
	g) aktivace materiálových zásob	112	621
	h) přijetí darovaných materiálových zásob	112	902
	i) spotřeba materiálu	501	112
	j) darování materiálových zásob	902	112
	k) prodej materiálových zásob	554	112
	l) předpis faktury za prodané materiálové zásoby	311	654
	m) úhrada faktury za prodané zásoby	241	311
	n) manko zjištěné u materiálových zásob	548	112
	o) zjištěný přebytek u materiálových zásob	112	649
	p) předpis manka viníkovi	335	649
	q) úhrada manka viníkem	241	335
2.	Pořízení materiálových zásob způsobem B:		
	a) pořízení materiálových zásob na fakturu	501	241
	b) pořízení materiálových zásob za hotové	501	261
	c) pořízení materiálových zásob likvidací DHM	501	649
	d) pořízení materiálových zásob vyřazením DHM v důsledku škody	501	548
	e) aktivace materiálových zásob	501	621
	f) přijetí darovaných materiálových zásob	501	902

4.4 Zúčtovací vztahy – standard č. 516

Opět si ukážeme různé zúčtovací vztahy s důrazem na specifickou příslušnost příspěvkových organizací:

1.	Účtování dotací		
	a) předpis nároku na dotaci na dlouhodobý majetek	346, 348	916
	b) předpis nároku na provozní dotaci	346, 348	691
	c) přijetí majetkové a provozní dotace	241	346, 348
	d) použití rezervního fondu na dotaci provozu k nezajištěným potřebám rozpočtem	914	691
	e) převod finančních prostředků rezervního fondu vedených na samostatném účtu	241	245

4. Účetnictví příspěvkových organizací

	f) vrácení části nepoužité provozní dotace	691	346, 348
	g) vrácení dotace podle bankovního výpisu	346, 348	241
2.	Účtování směnek:		
	a) předpis faktury za provedenou službu	311	602
	b) zajištění pohledávky směnkou	312	311
	c) úhrada směnky odběratelem	241	312

4.5 Náklady a výnosy – standard č. 519 a 520 (ale i 506 a 505)

Příspěvkové organizace účtují náklady do účtové třídy 5 a výnosy do třídy 6. Zase zjistíte, že až tak velké rozdíly v účtování od nevýdělečných organizací nejsou. Nezapomeňte si ale v účtové osnově barevně označovat účty, které se týkají příspěvkových organizací!

Účtování nákladů

1.	Spotřeba materiálu (způsob A)	501	112
2.	Předpis faktury za spotřebu elektrické energie	502	321
3.	Předpis faktury za ostatní neskladovatelné dodávky	503	321
4.	Výdej zboží do spotřeby (varianta A)	504	132
5.	Předpis faktury za opravy a udržování	511	321
6.	Předpis faktury za náklady na reprezentaci	513	321
7.	Zúčtování mzdových nákladů	521	331
8.	Zákonné sociální pojištění placené zaměstnavatelem	524	336
9.	Zúčtování manka nad normu zboží	548	132
10.	Zúčtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku	551	08x
11.	Proúčtování zdrojů krytí k zúčtovaným odpisům	901	916
12.	Tvorba zákonné rezervy	556	941
13.	Předpis daně z příjmů	591	341
14.	Refundace mezd:		
	a) zúčtování hrubých mezd	521	331
	b) zúčtování refundace z hrubých mezd jiné organizaci	316	521
	c) výplata mezd přímo z běžného účtu	331	241
	d) přijatá refundace mezd na běžný účet	241	316

Účtování výnosů

1.	Předpis faktury za realizované vlastní výrobky	311	601
2.	Předpis faktury za realizované služby	311	602
3.	Přijaté bankovní úroky	241	644
4.	Tržby za prodej dlouhodobého hmotného majetku		
	a) předpis pohledávky za prodej	311	651
	b) úhrada faktury	241	311
5.	Tržby za prodaný materiál		
	a) předpis pohledávky	311	654
	b) úhrada faktury	241	311
6.	Čerpání zákonných rezerv	941	656

4.6 Rezervy a opravné položky – standardy č. 503 a 504

Tak jako nevýdělečné organizace, mohou příspěvkové organizace tvořit rezervy a opravné položky pouze v rámci zdaňované činnosti. Proto se v praxi s tímto účtováním moc nesetkáme.

1.	Tvorba zákonných rezerv	556	941
2.	Rozpuštění zákonných rezerv	941	656
3.	Vytvoření opravné položky k pohledávce	559	391
4.	Zrušení opravné položky k pohledávce	391	659

4.7 Fondy, dlouhodobé závazky – standard č. 521 a 522

Jedním základním specifikem příspěvkových organizací je tvorba různých fondů. Jednak jsou to **fondy majetkové**:

901 Fond dlouhodobého majetku

902 Fond oběžných aktiv

a **fondy peněžní**:

911 Fond odměn

912 Fond kulturních a sociálních potřeb

914 Fond rezervní

916 Fond reprodukce majetku

Základní účtování na těchto fondech ukazují následující účetní případy:

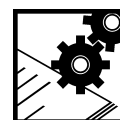
1.	Účtování o fondu oběžných aktiv		
	a) převzetí darovaných zásob	112	902
	b) poskytnutí darovaných zásob	902	112
	c) zúčtování ztráty na základě rozhodnutí zřizovatele při zániku PO, pokud jsou vypořádány finanční a peněžní fondy	902	932
2.	Účtování o fondu odměn		
	a) zúčtování přídělu do fondu odměn ze zlepšeného hospodářského výsledku	931	911
	b) převod finančních prostředků z běžného účtu na účet fondu odměn, pokud je organizace vede odděleně	245	241
	c) čerpání fondu odměn na případné překročení prostředků na platy	911	649
	d) výplata odměn mimo výplatní termín v hotovosti	331	261

Na doplnění znalostí si prostudujte výše nezmíněné České účetní standardy.

Příklady účtování u některých skupin majetku u příspěvkové organizace:

1. Dlouhodobý majetek

Faktura za nově pořízený dlouhodobý majetek	04x	321
Úhrada dodavatelské faktury za DM	321	241
Zařazení majetku do užívání	01x,02x	04x
Převod zdrojů k profinancování DM	916	901
Zúčtování odpisů	551	07x,08x



4. Účetnictví příspěvkových organizací

Tvorba zdrojů ve výši odpisů	901	916
Bezúplatné pořízení (darování) DM	04x	901
Inventarizační přebytky DM	01x,02x	07x,08x
Pořízení DM z FKSP:		
Úhrada faktury z bankovního účtu fondu	321	243
Vypořádání zdrojů krytí	912	901
Vyřazení DM prodejem	07x,08x	01x,02x
Zúčtování zůstatkové ceny	552	07x,08x
Vystavení faktury odběrateli	311,316	651
Vypořádání zdrojů krytí	901	916
Úhrada faktury odběratelem	241	311,316
2. Zásoby		
Nákup materiálu (způsob A, bez 321))	111	241
Převod na sklad	112	111
Výdej materiálu do spotřeby	501	112
3. Zúčtovací vztahy a finanční účty		
Doplnění pokladny z BÚ		
– příjmový pokladní doklad	261	262
– výpis z účtu	262	241
Předpis dávek nemocenského pojištění	336	331
Srážka zálohy na daň z příjmu	331	342
4. Náklady a výnosy		
Faktura za dodávky energie	502	321
Připsané úroky	241	644
Přiznání státní dotace	346	691
5. Ukončení účetního roku		
Převedení tř. 5	963	5xx
Převedení tř. 6	6xx	963
Uzavření aktivních účtů	962	xxx
Uzavření pasivních účtů	xxx	962



Shrnutí kapitoly

Hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací se v podstatě řídí zákonnou úpravou pro organizace veřejného sektoru. Zřizovatel je zřizuje zřizovací listinou. Tyto organizace působí ve sféře neziskové, poskytují statky, které slouží k veřejné spotřebě. Hospodaří dle pravidel stanovenými zřizovatelem a mezi nejvýznamnější zdroje jejich financování patří kromě prostředků od zřizovatele i prostředky získané vlastní činností, z vlastních fondů, z příspěvků a darů.

Mezi charakteristické znaky, kterými se PO vyznačuje, můžeme zařadit:

- PO má právní subjektivitu, byla jí vydána zřizovací listina, má samostatné IČO, ve zřizovací listině má vymezenou hlavní činnost nebo účel, pro který byla zřízena.

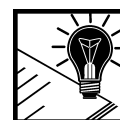
- b) PO je napojena na rozpočet zřizovatele závazným ukazatelem, jímž se především stanoví příspěvek na činnost, případně odvody do rozpočtu zřizovatele.
- c) PO není zřízena za účelem podnikání. Může však provozovat za určitých podmínek i činnosti, které jsou ziskové. U PO zřízených ústředními orgány státní správy se jedná o jinou činnost, u PO zřízených orgány územní samosprávy pak o doplňkovou činnost.
- d) PO tvoří peněžní fondy – náplň a způsob použití těchto fondů je opět upravena odlišně.
- e) PO hospodaří s majetkem zřizovatele. Podrobnosti, tj. práva a povinnosti PO při využívání majetku zřizovatele, jsou opět upraveny podle toho, kdo je zřizovatelem.

Rozdíl mezi organizační složkou státu a příspěvkovou organizací spočívá především ve stanovení finančního vztahu k rozpočtu zřizovatele a také ve způsobu poskytování finančních prostředků. OSS a PO mají svou samostatnou účetní osnovu odlišnou od podnikatelských subjektů.

Příspěvkové organizace postupují dle účtové osnovy pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace. Neplatí pro ni však všechny účty této účtové osnovy (my jsme si barevně vyznačili, které pro ni platí) a naopak používá účty, které platí pouze pro ni – oprávkové účty k dlouhodobému majetku, účtová třída 5 a 6 a některé účty z třídy 9.

Kontrolní otázky

1. Jakými právními normami se řídí OSS a PO?
2. Co mohou dělat PO s prostředky získanými z hospodářské činnosti?
3. Jaké znáte způsoby financování PO?
4. Charakterizujte hlavní rozdíly mezi příspěvkovou organizací zřízenou ústředním orgánem a příspěvkovou organizací zřízenou územním samosprávným celkem.



Cvičení

Zásoby se účtují způsobem B

Č.	Účetní případ	Kč	MD	Dal
1.	a) faktura za nákup potravin pro ŠJ b) úhrada faktury z BÚ	15 000 15 000		
2.	Výběr hotovosti do pokladny – PPD	10 000		
3.	VBÚ – výběr hotovosti	10 000		
4.	a) VPD – nákup tiskárny k počítači b) Zavedení DDM na účet 028	8 000 8 000		
5.	Záloha na cestovné	1 000		
6.	a) faktura za opravu DHM b) úhrada faktury z BÚ	200 000 200 000		

4. Účetnictví příspěvkových organizací

Č.	Účetní případ	Kč	MD	Dal
7.	a) vyúčtování cestovného – cestovní náhrady	1.200		
	b) odúčtování zálohy	1 000		
	c) doplatek	200		
8.	a) vyúčtování zálohy za energii – skutečná spotřeba	45 000		
	b) vyúčtování zálohy	50 000		
	c) přeplatek poukázán na BÚ	5 000		
9.	a) Zúčtovací a výplatní listina: hrubé mzdy	300 000		
	b) Dávky nem. pojištění	15 000		
	c) Srážka soc. pojištění	27 000		
	d) Srážka zdravotního pojištění	13 500		
	e) Záloha na daň z příjmů	39 000		
	f) Srážky splátek půjček a spoření	120 000		
10.	Zdravotní a soc.pojištění za organizaci	105 000		
11.	Základní příděl do FKSP	6 000		
12.	Zákonné pojištění pracovních úrazů	900		
13.	Pojištění majetku	30 000		
14.	Dálniční známka – VPD	900		
15.	Výběr hotovosti na výplatu PPD	115 500		
16.	VPD výplata mzdy	115 500		
17.	VBÚ – výběr na výplatu	115 500		
18.	VBÚ – odvody z mezd			
	a) odvod soc. a zdr.poj.	130 500		
	b) odvod zálohy na daň	39 000		
	c) odvod splátek půjček a spoření	120 000		
	d) převod základního přídělu FKSP	6 000		
19.	Výpis z účtu FKSP – příjem základního přídělu	6 000		
20.	Úhrada rekreačního poukazu z BÚ FKSP	2 000		
21.	Půjčka zaměstnanci z FKSP	15.200		
22.	a) faktura za telefon	4 000		
	b) úhrada faktury	4 000		
23.	Za soukromé telefonní hovory v hotovosti	500		
24.	Odcizený DDM	8 000		
	Předpis náhrady škody	1 000		
25.	Příjem příspěvků od rodičů na exkurzi – škola z rozpočtu nehradí výdaje za žáky	12 000		
26.	Příjem dobrovolného daru na zajištění exkurze	1 500		
27.	Faktura za dopravu a ubytování žáků	13 500		
28.	Úhrada faktury v hotovosti	13 500		
29.	Nákup odborné literatury			
	a) faktura	9 000		
	b) použití RF	9 000		
	c) úhrada faktury	9 000		
30.	Poplatky za vedení bankovního účtu	650		

Č.	Účetní případ	Kč	MD	Dal
31.	a) odpisy budovy	56 000		
	b) odpisy samostatných movitých věcí	34 000		
	c) tvorba Fondu reprodukce majetku	90 000		
32.	Dohadné položky – nevyfakturovaná dodávka energie	13 000		
33.	Stav potravin k 31.12. dle skladové evidence	1 500		

Úkol

Zpracujte odpisový plán jakéhokoli dlouhodobého hmotného majetku včetně vystavení inventární karty.



Další doporučená literatura

- KOLEKTIV AUTORŮ: *Příspěvkové organizace*. Praha: MERITUM, 2006. 292 s. ISBN 80-7357-191-9
- PODHORSKÝ, J., SVOBODOVÁ, J.: *Účetnictví příspěvkových organizací*. 2. vyd. Praha: ANAG, 2003. 279 s. ISBN 80-7263-151-9



- Rozpočtová skladba
- Charakteristika organizační složky státu
- Účtování příjmů a výdajů
- Dlouhodobý majetek – standard č. 512
- Zásoby – standard č. 514
- Krátkodobý finanční majetek – standard č. 515
- Zúčtovací vztahy – standard č. 516
- Fondy – standard č. 521

5.

Organizační složky státu



Cíl kapitoly

Seznámíme se s podstatou hospodaření organizačních složek státu.

Organizační složky státu jsou charakterizované v kapitole 2.1 Organizační složky státu ve skriptech Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. Jedná se o zcela specifické organizace, které ač bez právní subjektivity jsou účetní jednotkou. Organizační složky státu se liší od organizačních složek zřízených územními samosprávnými celky, které nejsou účetními jednotkami a hospodaří pouze se zálohou na své rozpočtové výdaje, které se stejně jako jejich příjmy stávají součástí rozpočtu územního samosprávného celku.

Jelikož přistupujeme ke druhému typu organizace postupující dle účtové osnovy pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace, zvolíme si jinou barvu pro zatrhávání účtů v této účtové osnově a navíc se vybavíme rozpočtovou skladbou.



Časová zátěž

Časová zátěž samostudia je: 10 hodin na rozpočtovou skladbu a 10 na účetnictví organizačních složek státu, celkem tedy 20 hodin:

- ponechání účtové osnovy a standardů, výměna barevného fixu,
- nalezení Rozpočtové skladby,
- prostudování kapitoly ve skriptech Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru
- studium této kapitoly,
- procvičení.

Úvod

Organizační složky státu, stejně tak jako územní samosprávné celky, jsou charakteristické tím, že je pro jejich hospodaření závazná rozpočtová skladba, dle které se stavují rozpočet a proto je můžeme označovat jako organizace „rozpočtového typu“. Proto se budeme nejprve snažit zorientovat v tom, co je to rozpočtová skladba a pak nás také bude zajímat, jaká je souvislost mezi rozpočtem a účetnictvím

5.1 Rozpočtová skladba

Pro organizace rozpočtového typu, kam OSS jednoznačně patří, je velmi důležitá znalost rozpočtové skladby. Proto si ji vyhledejte v ÚZ.

Pojem **rozpočtová skladba** označuje systematické a závazné uspořádání rozpočtových příjmů a výdajů. Její rozsah a jednotné vymezení obsahu jednotlivých položek rozpočtové skladby má podobu vyhlášky MF v platném znění, která je doplněna přílohou.

Třídění rozpočtové skladby je postaveno na třech základních principech:

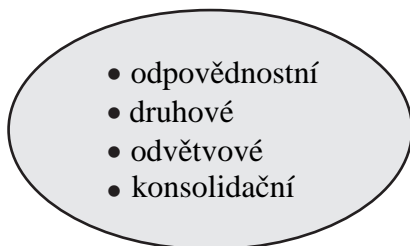
Vyjádření přesného a podrobného obrazu o peněžních operacích, který umožňuje poskytovat informace o skutečných a plánovaných výdajích a příjmech pro potřeby rozhodování orgánů odpovědných za rozpočet, sumarizovat údaje stejného

druhu z různých rozpočtů a být přehledným podkladem pro kontrolu hospodaření s financemi z veřejných rozpočtů.

Zajištění srovnatelnosti jednotlivých údajů nejen v čase a na úrovni veřejných rozpočtů v ČR, ale také na mezinárodní úrovni. Rozpočtová skladba se snaží proto přiblížit k mezinárodně uznávaným standardům.

Jednotnost a závaznost, vztahující se na všechny úrovně veřejných financí.

V našem právním řádu jsou zakotvena tato čtyři hlediska třídění rozpočtové skladby:

- 
- odpovědnostní
 - druhové
 - odpovědnostní
 - konsolidační

5.1.1 Třídění rozpočtové skladby dle odpovědnostního hlediska

Má význam převážně pro rozpočtové subjekty centrální úrovně (tj. pro státní rozpočet). Ostatní fondy a místní rozpočty toto třídění používat nemusí. **Kapitoly státního rozpočtu** představují základní členění úkolů veřejného sektoru přiřazovaných orgánům a institucím veřejného sektoru. Na úrovni republikového rozpočtu tvoří jednotlivé kapitoly veřejné finance ústředních orgánů (především ministerstev) a specifických státních institucí. Číselné označení kapitol je trojmístné.

Hlavním cílem tohoto třídění je vymezení odpovědnosti za uskutečněné příjmy, výdaje a výsledek hospodaření v konkrétní oblasti působení orgánů a institucí na centrální úrovni spolu s usnadněním kontroly dodržování rozpočtu.

Kolik jste napočítali kapitola státního rozpočtu, tzn. organizačních složek státu?

5.1.2 Druhové třídění rozpočtové skladby

Druhové třídění představuje rozvržení příjmů, výdajů a financujících operací podle jejich ekonomického a právního charakteru do **tříd, seskupení položek, podseskupení položek a jednotlivých položek** (druhů). Tento typ třídění má 8 tříd. Třídy 1 – 4 jsou určeny k zachycení všech druhů příjmů. Výdajům jsou vymezeny třídy 5 – 7. Příjmy návratného charakteru v podobě půjček a emisí vlastních dluhopisů jsou společně s výdaji na splátky těchto půjček a dluhopisů zahrnovány pod pojem financující operace a evidují se v 8. třídě financování.

1 – Daňové příjmy	5 – Běžné výdaje
2 – Nedaňové příjmy	6 – Kapitálové výdaje
3 – Kapitálové příjmy	7 – Ostatní výdaje
4 – Přijaté dotace	8 – Financování

Každá třída se rozkládá na seskupení položek, tj. sdružení obsahově podobných položek. Seskupení položek se dále dělí na podseskupení položek. Nejnižším stupněm

druhového třídění je položka, která označuje konkrétní druh příjmů, výdajů či financujících operací. Druhové členění uzavírají záznamové položky, jež jsou kumulací součtů za třídy příjmů a výdajů. Vyčíslují saldo hospodaření a zachycují některé specifické příjmy a výdaje, neuvedené v hlavních třídách.

Příklad druhového třídění – rozložení čísla 2113:

2	– třída	– Nedaňové příjmy
21	– seskupení položek	– Příjmy z vlastní činnosti a odvody přebytků organizací s přímým vztahem
211	– podseskupení položek	– Příjmy z vlastní činnosti
2113	– položka	– Příjmy ze školného

Úkolem druhového třídění rozpočtové skladby je dovést členění výdajů až na nejnižší úroveň, aby se dalo přesně zjistit, kolik prostředků a v jaké konkrétní podobě plynulo ve formě výdajů z veřejných rozpočtů, jaké byly jednotlivé zdroje a výše příjmů.

5.1.3 Odvětví třídění rozpočtové skladby

Tento druh třídění příjmů, výdajů a finančních vztahů se váže k náplni činnosti jednotlivých oblastní národního hospodářství. Prvotní dělení v rámci funkčního třídění probíhá podle **skupin**:

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

Podrobnější dělení probíhá podle **oddílů** a **pododdílů**. Detailnějším členěním pododdílů jsou **paragrafy**.

Příklad funkčního třídění – rozložení čísla 2131:

skupina	2	– Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství
oddíl	21	– Průmysl, stavebnictví, obchod, služby
pododdíl	213	– Zahraniční obchod
paragraf	2131	– Přímá podpora exportu

Funkční třídění se vztahuje na všechny typy nenávratných výdajů a pouze na příjmy z vlastní činnosti a odvody přebytků, přijaté sankční platby a vratky transferů, příjmy z investičního a nekapitálového majetku. Důvodem tohoto třídění je prostřednictvím klasifikace a strukturalizace národního hospodářství umožnit sumarizaci výdajů a příjmů veřejných rozpočtů za jednotlivá odvětví národního hospodářství a vymezit oblasti činností, které spadají pod tato odvětví. Ústředně řízené rozpočtové organizace využívají funkční třídění pouze v oblasti výdajů.

5.2 Charakteristika organizační složky státu

Zákonná úprava

Organizační složka státu¹ (dále je organizační složka nebo OSS) je označení pro poměrně široký okruh dosavadních orgánů, institucí a dalších zařízení státu.

Organizační složky státu se zakládají *zákonem č. 219/2000 Sb.*, o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který dále vymezuje jejich právní postavení a základní principy fungování, přičemž finanční hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací zřízených těmito organizačními složkami je dáno *zákonem č. 218/2000 Sb.*, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Organizační složka státu *není právnickou osobou*, její jednání je považováno za jednání státu, ale je vymezena v souladu se zákonem o účetnictví jako účetní jednotka.

Výčet nejdůležitějších organizačních složek vychází z okruhu stávajících orgánů a institucí státu, jejichž existenci zakládá především sama Ústava anebo které jsou s ústavními institucemi spjaty.

Založení

I když lze předpokládat, že organizační složky státu budou zpravidla vznikat přímo ze zákona, zákon ve vztahu k organizačním složkám operativně zakládá i zřizovatelskou pravomoc ministerstev. Naproti tomu nepočítá se zřizovatelskou pravomocí u ostatních ústředních správních úřadů. Pokud tedy některý z těchto ústředních správních úřadů do dne nabytí účinnosti zákona zřídil státní rozpočtovou organizaci, muselo dojít k její transformaci.

Zákon nepředpokládá ze strany zřizovatelů rozdělování, slučování ani splývání organizačních složek, protože nejde o podnikatelské subjekty, nýbrž o instituce určené výlučně k zajišťování aktivit v rámci působnosti zřizovatelů. Dílčí změny spojené zejména s předmětem činnosti, organizačním uspořádáním či rozsahem majetku státu, s nímž organizační složka hospodaří, zákon připouští řešit změnou zřizovací listiny.

Vedle zmíněných dílčích změn zákon umožňuje zřizovateli organizační složku pouze zrušit (nezaniká-li organizační složka již uplynutím doby, na kterou byla zřízena). V souvislosti se zánikem organizační složky se pak především zakládá přímo ze zákona subsidiární převzetí výkonu všech práv a povinností (závazků) státu zřizovatelem, čímž by měla být posílena právní jistota a ochrana věřitelů a příslušnost zřizovatele k hospodaření s jakýmkoli majetkem státu po jím zřízené a z jeho rozhodnutí zaniklé organizační složce.

Jelikož otázka vzniku, existence a zániku organizačních složek, pokud budou zřizovány ministerstvy, bude mít pro další subjekty jednající se státem zásadní význam, počítá zákon s nezbytným zveřejněním v Ústředním věstníku České republiky.

¹Organizační složky územních samosprávných celků nejsou účetní jednotkou.

Hospodaření a financování

Organizační složka státu hospodaří s prostředky státního rozpočtu, které jí stanoví správce kapitoly v rámci rozpočtu kapitoly. Tzn., že její příjmy jsou příjmy státního rozpočtu a její výdaje jsou výdaji státního rozpočtu. Rozpočet organizační složky státu může zahrnovat pouze příjmy a výdaje související s činnostmi vymezenými ve zřizovací listině, případně stanovenými jí zákonem, kterým byla zřízena.

Organizační složka také hospodaří s mimorozpočtovými zdroji, kterými jsou prostředky fondů organizačních složek státu, zisk získaný hospodářskou činností vykonávanou na základě zvláštního zákona, peněžité dary a prostředky poskytnuté ze zahraničí. Tyto mimorozpočtové zdroje se používají prostřednictvím rozpočtu. Pouze prostředky FKSP se s výjimkou prostředků určených na financování reprodukce dlouhodobého majetku používají přímo.

Organizační složka státu sestavuje rozpočet příjmů a výdajů v členění podle rozpočtové skladby. Veškeré rozpočtové příjmy dosažené v rámci svého hospodaření soustřeďuje na příslušném **příjmovém rozpočtovém účtu** a uhrazuje všechny rozpočtové výdaje z příslušného **výdajového rozpočtového účtu**. Dochází tedy k oddělenému sledování příjmů a výdajů:

- A. *Evidence příjmů* – příjmy OSS tvoří její výnos, protože nemůže příjmy použít k financování svých výdajů, ale je povinna je odvést do státního rozpočtu.
- B. *Evidence výdajů* – prostředky, které OSS odčerpala z bankovního účtu státního rozpočtu dávají podklady k hodnocení a kontrole využívání tohoto centrálního fondu peněžních prostředků, tzn., že výdaje jsou základním ukazatelem rozpočtu OSS. Tyto výdaje jsou účtovány prostřednictvím otvírání (povolení) limitů, což je finanční vztah (závazek) ke státnímu rozpočtu. Peněžní prostředky takto uvolněné z rozpočtu se musí na konci roku zúčtovat s tímto rozpočtem buď jako čerpání na činnost nebo jako vrácení jejich nepoužitých částí.

OSS zřizují účty fondů:

- a) účet cizích prostředků – pro oddělené uložení cizích peněžních prostředků (zejména pro omylem došlé peněžní prostředky),
- b) účet sdružených prostředků,
- c) účty pro vnitřní organizační jednotky, které hospodaří pouze se zálohou,
- d) ostatní.

Dále tvoří tyto peněžní fondy:

1. **Rezervní fond** – jeho zdrojem jsou nevyčerpané rozpočtové prostředky, přijaté peněžní dary, prostředky poskytnuté ze zahraničí, příjmy z prodeje darovaného nebo zděděného nemovitého majetku. Prostředky tohoto fondu lze pak použít k úhradě rozpočtem nezajištěných provozních potřeb, na reprodukci majetku, a to ve výši výnosů z prodeje darovaného nebo zděděného nemovitého majetku, a k jiným účelům, pokud schválí vláda.
2. **Fond kulturních a sociálních potřeb** – je tvořen základním přidělem z rozpočtu organizační složky státu z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, přičemž je naplňován zálohově z roční plánované výše

v souladu s jeho schváleným rozpočtem (vyúčtování se provede v rámci účetní závěrky). Slouží k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnanců.

Pro OSS platí určitá omezení, např.:

- není oprávněna přijímat ani poskytovat úvěry, přijímat půjčky, vystavovat směny ani je přijímat (půjčky se mohou poskytovat pouze z FKSP),
- zálohy dodavatelům se mohou poskytnout nejvýše na období jednoho čtvrtletí apod.

Činnost

OSS jsou ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády ČR, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd ČR, Grantová agentura ČR a jiná zařízení, o kterých to stanoví příslušná legislativa. Obdobné postavení má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu. OSS ve své činnosti využívají majetek státu k plnění svých funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí, k zajišťování veřejně prospěšných činností anebo pro účely podnikání.

Účetnictví

Účetnictví organizačních složek státu (dříve rozpočtových organizací) prošlo několika vývojovými etapami. Veškeré úpravy vycházely vždy z konkrétních potřeb národního hospodářství.

Až do roku 1954 používaly rozpočtové organizace *kamerální systém* účetnictví, který sledoval pouze příjmy a výdaje. O nákladech a hmotném majetku se v účetnictví neúčtovalo. Od roku 1954 bylo účetnictví v rozpočtových organizacích vedeno na systému podvojném podle samostatné účtové osnovy za současného ocenění majetku a jeho zachycení v účetnictví. O příjmech a výdajích se účtovalo podle struktury rozpočtu.

Tehdejší podvojný účetnictví poskytovalo pro řízení řadu informací, které však nebyly v plné míře využívány. Základem účetních výkazů byla rozvaha a výkaz o plnění rozpočtu, který obsahoval ukazatele rozpočtu. Malá pozornost byla věnována změnám ve složení hospodářských prostředků a jejich konečnému použití.

Zavedením jednotné účetní osnovy pro celé národní hospodářství od roku 1967, která byla zaměřena na problematiku tehdejších hospodářských organizací, se význam rozpočtových organizací a jeho vyjádření v účetnictví odsunuly poněkud do pozadí, neboť zvláštnosti rozpočtových organizací se řešily pouze zřízením několika účtů sloužících ke zúčtování se státním rozpočtem a k účtování o fondech používaných v těchto organizacích.

Cílem úprav účetnictví v letech 1976–77 bylo odstranění negativních důsledků jednotné účetní osnovy a vytvoření takové, která by plně respektovala ekonomické zvláštnosti rozpočtových organizací. Tato nová osnova platila až do roku 1992, kdy si přechod naší ekonomiky na tržní hospodářství vyžádal provést určité úpravy i v oblasti účetnictví. Od 1.1.1993 nabyl účinnosti zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a nová účtová osnova pro rozpočtové a příspěvkové organizace.

Poslední změnou, která je účinná od 1.1.2003 je vydání vyhlášky MF ČR č. 505/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Od 1.1.2004 jsou platné „České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS“.

Vyhláška vymezuje jednotlivé pojmy z účtové osnovy. V dalších člancích pak definuje syntetické účty, hlediska pro vytváření analytické evidence, postup při otevírání a uzavírání účetních knih, účetní závěrku a uzavírání účetních knih, zákaz kompenzace, zásady pro účtování nákladů a výnosů a zásady pro jejich časové rozlišení, způsob zjišťování hospodářského výsledku v účetnictví, daňový náklad, zásady pro tvorbu a používání rezerv, zásady pro tvorbu a používání opravných položek, účtování kursových rozdílů a inventarizačních rozdílů, oceňování cenných papírů, účtování o směnkách, pohledávky po lhůtě splatnosti, pohledávky a závazky z opčních operací, formu a organizaci vnitropodnikového účetnictví. V příloze postupů je definována i účtová osnova (viz příloha skript), která se od podnikatelské liší tím, že není použita třída 4, ale naopak se využívá třída 9 pro účtování fondů a závěrkových operací a tato uvolněná třída 4 slouží k účtování nákladů hlavní činnosti.

Využití účtových tříd 7 a 8 pro vedení účetnictví nákladů a výnosů podle činností je fakultativní. Skupinu účtů opravných položek se prozatím v organizačních složkách státu nepoužívají.

Kromě postupů účtování pro tyto organizace je stanoven každoročně také postup při zúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu. Tento postup se týká vyúčtování dotací jak investičních, tak i neinvestičních, případně jiných rozpočtových opatření.

Ministerstvo financí svým opatřením také stanovuje pravidla platná pro každý rok k předkládání údajů účetní závěrky. Opatření jsou registrována ve Sbírce zákonů a uveřejňují se ve Finančním zpravodaji.

5.3 Účtování příjmů a výdajů

OSS účtují především o pokladním plnění rozpočtu, tj. sledují rozpočtové příjmy a výdaje v členění podle rozpočtové skladby.

5.3.1 Účtování příjmů – standard č. 517

Jak bylo nastíněno v předchozím textu, hospodaří organizační složky státu během rozpočtového roku s prostředky podle schváleného rozpočtu své kapitoly.

V rámci svých úkolů a funkcí dosahují a inkasují organizační složky státu příjmy pro státní rozpočet. Příjmy však nemohou použít k financování svých výdajů, ale jsou povinny je soustřeďovat v rozvedení podle rozpočtové klasifikace na příjmovém rozpočtovém bankovním účtu 235 – Příjmový účet. Sledují zde všechny přijaté platby a hotovosti, které banka obdrží nejpozději do 31. prosince běžného rozpočtového roku.

Na konci účetního období jsou takto nashromážděné příjmy automaticky převáděny na účet ministerstva financí. O tomto převodu se neúčtuje. Koncem účetního období se převedou zůstatky účtu 205 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti

organizačních složek státu, účtu 206 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku a účtu 235 – Příjmový účet v rámci uzavírání rozpočtových účtů na účet 965 – Saldo příjmů a výnosů. To potvrzuje skutečnost, že u těchto účetních jednotek nedochází k běžnému koloběhu peněžních prostředků!

Postup účtování příjmů u organizačních složek státu

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Předpis rozpočtových příjmů z běžné činnosti – pohledávka za rozpočtovými příjmy	350	315	205
2.	Příjem rozpočtových příjmů na příjmový účet	100	235	315
3.	Odvod příjmů do státního rozpočtu koncem roku	100	205	235
4.	Uzavírání účetních knih koncem roku:			
	a) převod zůstatku účtu 205 na účet 965	250	205	965
	b) převod zůstatku účtu 965 na účet 962	250	965	962
	c) převod zůstatku účtu 315 na účet 962 (neuhrazené příjmy)	250	962	315

5.3.2 Účtování výdajů – standard č. 517

Všechny rozpočtové výdaje uhrazují organizační složky státu z příslušných čerpacích výdajových rozpočtových účtů. K tomu je nutné, aby správce kapitoly vystavil rozpočtové limity pro vlastní rozpočtové hospodaření a rozpočtové limity svým organizačním složkám v rozvedení na:

- běžné výdaje (provozní výdaje),
- platy zaměstnanců, ostatní platby za provedenou práci a pojistné,
- na individuálně posuzované výdaje určené na profinancování konkrétních akcí (dlouhodobý majetek),
- na systémově určené výdaje určené na financování konkrétního programu (dlouhodobý majetek).

Zpravidla se rozpočtové limity otevírají nejvýše na období jednoho čtvrtletí. Teprve na základě oznámení limitu výdajů bance je možné čerpat peněžní prostředky z výdajových účtů státního rozpočtu. Banka poté dovoluje účetní jednotce čerpat prostředky z daného čerpacího výdajového účtu jen do výše limitované částky.

Otevření limitů zachytí účetní jednotka zápisem Má dáti 221 – Limity výdajů a Dal 201 – Financování výdajů organizačních složek státu s rozvedením na příslušné analytické účty. Vlastní čerpání rozpočtových prostředků se účtuje v rozvedení podle položek rozpočtové skladby ve prospěch analytických účtů k účtů 223 – Bankovní účty k limitům organizačních složek státu se souvztažnými zápisy na vrub účtů účtové třídy 4, 3, 1 nebo 0 podle charakteru účetního případu.

Rozhodující pro uskutečnění rozpočtového výdaje je datum odepsání z výdajového účtu státního rozpočtu. Tyto účty vede Česká národní banka. Způsob financování výdajů OSS je prostřednictvím limitů k těmto výdajovým účtům.

Okruh financování výdajů se na konci účetního období uzavírá pomocí účtu 964 – Saldo výdajů a nákladů rozpočtového hospodaření podle následujícího schématu:

964 – Saldo výdajů a nákladů rozpočtového hospodaření

5. Organizační složky státu

Má dáti	Dal
203 – Poskytnuté dotace PO	201 – Financování výdajů OSS
204 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům	223 – Bankovní účty k limitům OSS
221 – Limity výdajů	
4xx – Náklady OSS a ÚSC	

Účtování výdajů organizačních složek státu

Č.	Text	MD	D
1.	Stanovení limitu výdajů	221	201
2.	Výdaje profinancované z bankovního účtu limitům na vrub nákladů	4xx	223
3.	Uzavření rozpočtových účtů na konci účetního období		
	a) převod zůstatků účtu 201 na účet 964	201	964
	b) převod zůstatku účtu 221 na účet 964	964	221
	c) převod zůstatku účtu 223 na účet 964	223	964
	d) převod zůstatků účtů tř. 4 na účet 964	964	4xx
	e) převod zůstatku účtu 964 na účet 962	964	962

Z rozpočtu běžného roku mohou organizační složky státu hradit jen ty výdaje, které se hospodářsky týkají běžného účetního období a které banka provede nejpozději do 31.12. Neprovedené výdaje k tomuto dni již zatěžují rozpočet následujícího účetního období. Částky nevyčerpaných limitů propadají a nelze je převádět do dalšího rozpočtového roku.

Propojení rozpočtové skladby a účetnictví

K účtu 261 – Pokladna se neuvádí rozpočtová skladba, avšak výběr hotovosti z bankovního účtu, který se klasifikuje položkou 5182 – Poskytované zálohy vlastní pokladně, se přeúčtuje na jiné výdajové položky až při vyúčtování této zálohy, nejpozději však do 31.12.

Č.	Účetní případ	MD	D	§	pol.
1.	Otevření limitu mimo výdajů	221	201		
2.	Poskytnutá záloha vnitřní organizační jednotce	316	223	xxxx	5181
3.	Poskytnuté zálohy na neinvestiční výdaje:				
	a) na dodávku materiálu	314	223	xxxx	513x
	b) na dodávku energie	314	223	xxxx	515x
	c) na služby	314	223	xxxx	516x
4.	Přijaté faktury:				
	a) na dodávka materiálu (způsob A)	111 (112)	321		
	b) na dodávka energie, materiálu, opravy	410	321		
	c) dodávka služeb	420	321		
5.	Zúčtování zálohy dodavatelům	321	314		

Č.	Účetní případ	MD	D	§	pol.
6.	Úhrada faktur:				
	a) materiál	321	223	xxxx	513x
	b) pohonné hmoty	321	223	xxxx	5156
	c) elektřina, voda, teplo	321	223	xxxx	515x
	d) opravy	321	223	xxxx	5171
	e) služby	321	223	xxxx	516x
7.	Přímá úhrada:				
	a) bankovní poplatky, pojištění	420	223	xxxx	5163
	b) účastnické poplatky za konference	420	223	xxxx	5176
	c) daně a poplatky	420	223	xxxx	5362
8.	Zúčtovací a výplatní listina:				
	a) hrubé mzdy	440	331		
	b) předpis dávek nemocenského pojištění	336	331		
	c) srážky zdravotního a sociálního pojištění	331	336		
	d) zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342		
	e) ostatní srážky z mezd	331	379		
9.	Odvod z mezd:				
	a) zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance	336	223	xxxx	511x
	b) záloha na daň	342	223	xxxx	511x
	c) ostatní srážky	379	223	xxxx	511x
10.	Zdravotní a sociální pojištění za zaměstnavatele	420	336		
11.	Odvody soc. a zdrav. pojištění za zaměstnavatele	336	223	xxxx	503x
12.	Záloha pro pokladnu – výpis z bankovního účtu	262	223	xxxx	5182
13.	Příjmový pokladní doklad	261	262		
14.	Výdajové pokladní doklady:				
	a) záloha na cestovné	335	261		
	b) záloha zaměstnanci na drobné provozní výdaje	335	261		
	c) nákup materiálu	410	261		
	d) poštovné	420	261		
	e) oprava dlouhodobého hmotného majetku	410	261		
	f) parkovací poplatky	420	261		
15.	Vyúčtování zálohy na cestovné:				
	a) vrácení zálohy – PPD	261	335		
	b) cestovní výlohy – VPD	430	261		
16.	Vyúčtování zálohy na drobné výdaje:				
	a) PPD – vrácení zálohy	261	335		
	b) VPD – materiál pro opravy	430	261		
17.	Přeúčtování zálohy pro pokladnu:				
	a) spotřeba materiálu		223	xxxx	513x
	b) cestovné		223	xxxx	5173
	c) poštovné		223	xxxx	5161
	d) oprava dlouhodobého majetku		223	xxxx	5171
	e) parkovací poplatky, dálniční známky		223	xxxx	5362

Č.	Účetní případ	MD	D	§	pol.
18.	Vyúčtování zálohy pro vnitřní organizační jednotku				
	a) spotřeba materiálu		223	xxxx	513x
	b) služby		223	xxxx	516x
	c) platy		223	xxxx	511x
	d) energie		223	xxxx	515x
19.	Dotace zřízeným příspěvkovým organizacím	203	223	xxxx	5331
20.	Dotace ostatním subjektům	204	223	xxxx	5339
21.	Vrácení dotace při vyúčtování	-203, -204	-223	xxxx	533x
22.	Vrácení přeplatku zálohy na energii ve stejném roce	-314	-223	xxxx	515x
23.	Vrácení přeplatku zálohy na energii v dalším roce				
	a) předpis rozpočtového příjmu	315	314		
	b) přeúčtování na uzávěrkových účtech	964	965		
	c) odvod na příjmový účet	235, 2324	315		

5.4 Dlouhodobý majetek – standard č. 512

Dlouhodobý majetek se účtuje v účtové třídě 0. OSS zde účtuje o majetku státu, k němuž má právo hospodaření. Bude zde účtovat o majetku státu, který jí byl bezúplatně převeden, který nabyla úplatně ve prospěch státu, i o majetku, který stát získal z dědictví nebo darem.

Součástí majetku je i dokončené technické zhodnocení na cizím majetku, které bylo provedeno se souhlasem vlastníka, a OSS na toto technické zhodnocení použila prostředky státního rozpočtu a užívá cizí majetek pro plnění svých úkolů. Technické zhodnocení je zvýšení použitelnosti nebo účinnosti majetku, změna účelu užívání, modernizace a rekonstrukce. U budov a staveb jsou to vždy nástavby, přístavby a vestavby. Technické zhodnocení lze provést jak u majetku hmotného, tak nehmotného. Jako součást dlouhodobého majetku bude dokončené technické zhodnocení nehmotného majetku, pokud si během roku vyžádalo náklady vyšší než Kč 60 000,-, u dlouhodobého hmotného majetku pak Kč 40 000,-.

Není-li dosaženo těchto finančních hodnot, pak se jedná o běžné – neinvestiční čili provozní výdaje, které se za součást dlouhodobého majetku nepovažuje.

Ocenění dlouhodobého majetku:

pořizovací cena – účetní jednotka oceňuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který pořizuje jako nový nákupem od dodavatelů. Zahrnuje cenu pořízení majetku včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pro stanovení pořizovací ceny majetku je důležitý okamžik jeho uvedení do používání. Do tohoto okamžiku budou v zásadě všechny výdaje na pořízení dlouhodobého majetku součástí pořizovací ceny. Jakmile však bude majetek uveden do používání, budou všechny další výdaje na výstavbu uhrazeny z běžných výdajů.

reprodukční pořizovací cena – použije se pro majetek nově zjištěný, darovaný, bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci. Dále majetek vytvořený vlastní činností, pokud byly vlastní náklady vyšší. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z definice vyplývá, že se při stanovení reprodukční pořizovací ceny přihlíží ke stupni opotřebení, k technickému stavu majetku a současně i k nabídce a poptávce, které ovlivňují cenu v daném časovém okamžiku. Není to tedy reprodukční cena v dřívějším pojetí, které jí přiřazovalo výši, jakou by měl tehdejší částečně opotřeбенý základní prostředek, kdyby byl pořízen jako nový.

vlastní náklady – pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Do vlastních nákladů pro tyto účely zahrnujeme veškeré náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

cena pořízení – je cenou zaplacenou za finanční majetek (včetně emisního ážia), nezahrnuje žádné další pořizovací náklady.

Nákup dlouhodobého majetku

Při výběru dodavatele při pořizování dlouhodobého majetku nákupem od dodavatelů je třeba dodržet pravidla o zadávání veřejných zakázek podle zákona č. 199/1994 Sb., v platném znění.

Bezúplatné převzetí dlouhodobého majetku

Bezúplatný převod dlouhodobého majetku se zpravidla uskutečňuje při delimitacích, slučování, splývání nebo zrušení státní organizace, kdy jedna organizační složka přijímá majetek jiné. Přejímající přebírá majetek v ocenění předávající organizace. Jestliže takto nabývá majetek od příspěvkové organizace, zařadí jej do majetku v původní pořizovací ceně ve prospěch fondu dlouhodobého majetku. Jedině v případě, že ocenění není známo, musí se stanovit reprodukční pořizovací cena.

Darování dlouhodobého majetku je rovněž bezúplatně převzetí majetku. Dárcem je zpravidla subjekt mimo veřejné rozpočty. Cena uvedená v darovací smlouvě nemusí být pro obdarovaného rozhodující, protože darovaný majetek se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, což je cena, jakou má majetek vzhledem ke své užitné hodnotě v okamžiku, kdy se o něm účtuje.

1.	Převzetí souboru movitých věcí v PC	022	901
----	-------------------------------------	-----	-----

Vyřazení dlouhodobého majetku

Likvidace zcela opotřebovaného dlouhodobého majetku – Jestliže se dlouhodobý majetek zcela opotřeboval a oprava nebo technické zhodnocení není efektivní, provede se likvidace tohoto majetku. Účetním dokladem bude protokol o vyřazení majetku, kde se uvedou všechny podstatné skutečnosti.

Vyřazení při prodeji dlouhodobého majetku. Podle zákona č. 219/2000 Sb. může OSS prodat majetek, který je pro stát trvale nepotřebný.

Škoda

1.	Vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu likvidace	901	022
2.	Hodnota získaných náhradních součástek	112	902
3.	Vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu škody	901	022
4.	Škoda na tomto majetku	460	201
5.	Přijatá náhrada od pojišťovny	235	205
6.	Vyřazení majetku z důvodu prodeje	901	022
7.	Kupní smlouva na prodej	315	205
8.	Příjem úhrady na příjmový účet	235	315

Zvláštní případy účtování dlouhodobého majetku

Novela Opatření ministerstva financí od 1.1.2001 zavádí nový účet ve skupině neodpisovaného dlouhodobého majetku, a to 032 – Umělecká díla a předměty. Tento účet zachycuje umělecká díla a předměty kulturní hodnoty, o nichž se dosud vedla jen operativní evidence. I nadále však budou umělecká díla a předměty muzejní a galerijní hodnoty, jejich soubory, knihovní sbírky a další zapsané v seznamech ministerstva kultury podléhat zvláštní evidenci, kterou stanoví zvláštní právní předpisy. Takto zapsané předměty nebudou zachycovány na účtu 032. Na tomto účtu budou účtována umělecká díla pořizována za účelem výzdoby a doplnění interiéru. Jedná se o dlouhodobý hmotný majetek, který lze ocenit podle právních předpisů. Tento majetek se hradí jako kapitálový výdaj na pol. 6127 bez ohledu na pořizovací cenu. Předměty s pořizovací cenou Kč 10 000,– a vyšší budou doloženy fotodokumentací.

1.	Zavedení uměleckých předmětů do účetních stavů	032	901
2.	Otevření limitu výdajů na umělecké dílo	221	201
3.	Faktura za nákup uměleckého díla	032	321
4.	Úhrada faktury z limitu výdajů	321	223
5.	Tvorba fondu dlouhodobého majetku	201	901

Drobný dlouhodobý majetek

Účetní jednotky mají od 1.1.2001 povinnost vést v účetnictví drobný dlouhodobý majetek, a to:

drobný dlouhodobý nehmotný majetek od 7 000,– do 60 000,– na účtu 018,

drobný dlouhodobý hmotný majetek do 3.001,– do 40 000,– na účtu 028.

Ve své vnitřní směrnici pro vedení účetnictví si tuto dolní hranici mohou snížit. Současně by účetní jednotky měly mít stanovenou hranici oddělující drobný majetek od zásob. Tento majetek pak mohou vést pouze v operativní evidenci. Drobný majetek se vždy hradí z provozních prostředků. Zavedení drobného dlouhodobého majetku musí účetní jednotky provést nejpozději k 30.6.2001.

1.	Zavedení DDHM do účetnictví	028	901
2.	Faktura za DDHM	410	321
3.	Úhrada faktury z bankovního účtu k limitům	321	223
4.	Zavedení DDHM do evidence	028	901
5.	Bezúplatné předání DDHM	901	028

6.	Faktura za DDNM	420	321
7.	Úhrada faktury z bankovního účtu k limitům výdajů	321	223
8.	Zařazení DDNM do evidence	018	901

5.5 Zásoby – standard č. 514

OSS zpravidla sledují zásoby pomoci způsobu B evidence zásob. Během roku jsou pořizované zásoby účtovány přímo do nákladů, teprve před sestavením rozvahy se zůstatek zásob na majetkových účtech aktualizuje podle skladové evidence nebo inventarizace.

Skladová evidence je povinně vedena u všech zásob, které nejsou určeny k přímé spotřebě s výjimkou případů, kdy si účetní jednotka interním předpisem vymezila materiál účtovaný přímo do spotřeby (zejména režijní materiál určený ke krátkodobé spotřebě zpravidla nepřesahující jedno měsíční období, případně i drobný hmotný a nehmotný majetek).

Jestliže při změnách stavu materiálu nedošlo ke spotřebě a místo toho vzniká pohledávka např. při reklamacích, je nutno upravit saldo výdajů a nákladů rozpočtového hospodaření na účtu 964.

1.	Faktura za materiál	410	321
2.	Výpis z účtu – platba faktury	321	223
3.	Nákup kancelářských potřeb za hotové	410	261
4.	Aktivování vlastní dopravy materiálu	410	201
5.	Reklamacie nakoupeného materiálu:		
	a) přijatý dobropis (faktura byla uhrazena v minulém roce)	316	410
	b) výpis účtu – úhrada dobropisu	235	205
	c) vypořádání salda nákladů a výdajů	964	316
6.	Bezplatně převzatý materiál (materiál se eviduje pouze ve skladové evidenci)	201	902
7.	Prodej materiálu:		
	a) předpis rozpočtových příjmů	315	205
	b) výdej materiálu je sledován pouze ve skladové nebo operativní evidenci	neúčtuje se	
8.	Bezúplatné předání materiálu na základě darovací smlouvy (výdej je sledován pouze ve skladové nebo operativní evidenci)	964	201
9.	Inventarizační protokol:		
	a) manko na materiálu	460	410
	b) přebytek na materiálu	201	410
10.	Účtování koncem účetního období:		
	a) neuhrazené faktury za dodávky materiálu	410	321
	b) vyfakturovaný, ale nedodaný materiál	119	410
	c) aktualizace zůstatku materiálu podle skladové evidence		
	– počáteční stav	410	112
	– konečný stav	112	410

11.	Účtování počátkem nového účetního období:		
	a) příjemka k materiálu na cestě	410	119
	b) úhrada faktury	321	223

5.6 Krátkodobý finanční majetek – standard č. 515

Krátkodobý finanční majetek zahrnuje peněžní prostředky v hotovosti, ceniny a šeky, vklady na bankovních účtech včetně termínovaných, u nichž je stanovena splatnost kratší než jeden rok. Dále sem patří majetkové a dlužné cenné papíry, u nichž účetní jednotka rozhodla, že je nebude mít v držení delší dobu než jeden rok. Tuto formu krátkodobého finančního majetku může získat OSS darem nebo takto může uložit volné finanční prostředky se souhlasem zřizovatele. I tady platí, že výnos z tohoto finančního majetku je příjmem státního rozpočtu.

Pokladna a ceniny

Celou řadu příjmů a výdajů, zejména drobné úhrady, je nutno provádět v hotovosti. Limit na hotovostní výdaje a pravidla pro manipulaci s pokladní hotovostí si stanovuje účetní jednotka interním předpisem. Protože rozpočtová skladba může být sledována pouze na bankovních účtech, je peněžní částka převáděná z čerpacího účtu do pokladny zachycena na výdajové položce 5182 – Poskytnuté zálohy vlastní pokladně. Realizovaným výdajům v hotovosti se přiřazuje konkrétní položka rozpočtové skladby dodatečně, nejméně v jednoměsíčních intervalech.

Ceniny, pokud jsou nakupovány pouze ke krátkodobé spotřebě, není nutno sledovat prostřednictvím účtu 263 – Ceniny. Je na uvážení účetní jednotky, zda si stanoví povinnost vést knihu cenin. Konkrétní rozhodnutí bude záviset zejména na hodnotě a celkové spotřebě příslušného druhu cenin.

Č.	Text	MD	pol.	Dal	§	pol.
1.	Doplnění pokladny z čerpacího účtu:					
	a) příjmový pokladní doklad	261		262		
	b) výpis z čerpacího účtu	262		223	xxxx	5182
2.	Výdajový pokladní doklad:					
	a) drobný nákup kancelářských potřeb	410		261		
	b) záloha na služební cestu zaměstnanci	335		261		
	c) hotovostní úhrada dodavatelské faktury za služby	420		261		
	d) nákup telefonních karet	263		261		
	e) nákup poštovních známek k přímé spotřebě	420		261		
3.	Příjmový pokladní doklad:					
	a) inkaso již předepsaných příjmů za nájem nebytových prostor	261		315		
	b) příjem za kopírování písemností – přímá platba	261		205		
4.	Výdej telefonních karet zaměstnancům	335		263		

Č.	Text	MD	pol.	Dal	§	pol.
5.	Vyúčtování záloh se zaměstnanci:					
	a) cestovné – zúčtování zálohy	430		335		
	b) doplatek cestovného	430		261		
	c) vratka zálohy	261		335		
	d) spotřebované telefonní karty	420		335		
6.	Odvod rozpočtových příjmů na příjmový účet:					
	a) výdajový pokladní doklad	262		261		
	b) výpis z PÚ, proučtování podle rozpočtové skladby k případu 3a)	235	2132	262		
	c) výpis z PÚ, proučtování podle rozpočtové skladby k případu 3b)	235	2111	262		
7.	Proučtování rozpočtové skladby u výdajů:					
	a) snížení záloh pro pokladnu po. 5182	-262		-223	xxxx	5182
	b) případu 2a) položka 5139	262		223	xxxx	5139
	c) případu 2b) a 5a) položka 5173	262		223	xxxx	5173
	d) případu 2c) položka 5169	262		223	xxxx	5169
	e) případu 2d) položka 5162	262		223	xxxx	5162
	f) případu 2e) položka 5176	262		223	xxxx	5176

5.7 Zúčtovací vztahy – standard č. 516

Pohledávky z titulu rozpočtových příjmů se zachycují na vrub účtu 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy. Převážná většina pohledávek z obchodního styku je zachycována na účtech 311 – Odběratelé, případně na účtu 316 – Ostatní pohledávky.

Před splněním dodávky můžeme poskytnout zálohu na investiční i neinvestiční výdaje ve výši, kterou upravují pravidla pro poskytování záloh z rozpočtových prostředků. Zaplacené zálohy na neinvestiční výdaje účtujeme na účtu 314 – Poskytnuté provozní zálohy. Obdobně přijaté zálohy zachycujeme na účtu 324 – Přijaté zálohy.

Č.	Text	MD	§	pol.	Dal	§	pol.
1.	Přijatá faktura za služby	420			321		
2.	Zálohová faktura za dodávku plynu	314			321		
3.	Výpis z bankovního účtu k limitům – úhrada zálohové faktury	321			223	xxxx	5153
4.	Výpis z bankovního účtu k limitům – úhrada faktury za služby	321			223	xxxx	516x
5.	Výpis z bankovního účtu k limitům –						
	a) zúčtování zaplacené zálohy	321			314		
	b) doplatek	321			223	xxxx	5153
6.	Dobropis k faktuře za služby poskytnuté v minulém roce	316			420		
7.	Výpis z příjmového účtu						
	a) příjem dobropisu	235		2324	205		
	b) vypořádání pohledávky	964			316		

5. Organizační složky státu

Č.	Text	MD	§	pol.	Dal	§	pol.
8.	Prodej DHM:						
	a) předpis pohledávky	315			205		
	b) příjem úhrady na příjmový účet	235		311x	315		
9.	Výpis z účtu cizích prostředků:						
	a) příjem peněz do úschovy	245			379		
	b) výplata depozit	379			245		
10.	Výpis z bankovního účtu k limitům:						
	– záloha vnitřní organizační jednotce	316			223	xxxx	5181
11.	Vyúčtování zálohy na základě peněžního deníku vnitřní organizační jednotky:						
	a) vrácení zálohy	4xx			316		
	b) proúčtování skutečných výdajů	223	xxxx	5181	223	xxxx	5xxx
12.	Faktura za telefonní hovory:						
	a) služební telefonní hovory	420			321		
	b) soukromé telefonní hovory zaměstnanců	335			321		
	c) hovory k refundaci o jiné organizace	316			321		
13.	Výpis z bankovního účtu k limitům:						
	a) úhrada celkové částky faktury za telefonní hovory	321			223	xxxx	5162
	b) příjem za tel. hovory zaměstnanců	223	xxxx	5162	335		
	c) příjem refundovaných tel.hovorů	223	xxxx	5162	316		

K zachycení pohledávek a závazků vůči zaměstnancům slouží zejména účty účtové skupiny 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi sociálního a zdravotního pojištění. Na účtu 331 – Zaměstnanci se sledují závazky z titulu platů a mezd, pro evidenci dalších závazků k zaměstnancům slouží účet 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům. Pohledávky za zaměstnanci, jako poskytnuté zálohy na cestovní výdaje, se zachycují na účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci.

Pohledávky, které vyplynuly z předepsaných náhrad mank a škod na zásobách a na dlouhodobém majetku, jsou pohledávkami za rozpočtové příjmy, proto jsou zachyceny na účtu 315. Na účet 335 by se účtovaly pouze manka pokladní hotovosti a cenin. Srážky z mezd se účtují podle své povahy na zúčtovacích účtech 336 – Zúčtování s institucemi zdravotního a sociálního pojištění, srážky záloh na daň z příjmu fyzických osob se účtují na účtu 342 – Ostatní přímé daně. Obstávky platu a srážky z mezd, které jsou splátkami půjček a úložky podnikového spoření a na sporožirové účty, se účtují na účtu 379 – Jiné závazky.

1.	Výplata zálohy na mzdy v hotovosti	331			261		
2.	Závazek vůči pracovníkům ve výši hrubé mzdy	440			331		
3.	Nároky zaměstnanců na dávky nemocenského pojištění (pouze u velkých organizací, tj. nad 25 zaměstnanců)	336			331		

4.	Srážky z mezd:					
	a) pojistné zdravotního pojištění	331			336	
	b) pojistné sociálního pojištění	331			336	
	c) záloha na daň z příjmů	331			342	
	d) srážka splátky za manko v pokladně	331			335	
	e) obstarávky z mezd	331			379	
	f) srážka za zaviněné manko na zásobách	331			315	
5.	Předpis pojistného hrazeného zaměstnavatelem:					
	a) zákonné zdravotní pojištění	420			336	
	b) zákonné sociální pojištění	420			336	
6.	Výpis z čerpacího neinvestičního účtu:					
	a) odvod zálohy na daň z příjmů	342			223	xxxx 5362
	b) úhrada pojistného zdrav. poj.					
	– za zaměstnance	336			223	xxxx 5032
	– za zaměstnavatele	336			223	xxxx 5032
	c) úhrada pojistného soc. zabezpečení					
	– za zaměstnance po odečtení dávek nemocenského pojištění	336			223	xxxx 5031
	– za zaměstnavatele	336			223	xxxx 5031

Ostatní a jiné pohledávky a závazky

V OSS se vyskytují především pohledávky za rozpočtové příjmy sledované na účtu 315. Rozpočtové příjmy předpisujeme k úhradě souvztažně s účty 205 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti OSS nebo ve prospěch účtu 206 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku, kam patří především přijaté úroky, dividendy apod.

Většina poskytovaných služeb z hlavní činnosti OSS je rozpočtovým příjmem.

Pohledávky z obchodního styku na účtu 311 – Odběratelé by se týkaly případné hospodářské činnosti OSS.

Do stejné skupiny patří i účet 314 – Poskytnuté provozní zálohy, kam se zaúčtují zálohy na běžné výdaje, klasifikované rozpočtovými položkami tř. 5. Jde o zálohy zaplacené podle smlouvy dodavatelům oprav, jiných služeb, materiálu apod.

Zálohy vlastním zálohovaným organizacím se zachycují na účtu 316 – Ostatní pohledávky. Patří sem rovněž nároky na refundaci rozpočtových výdajů, které se uskutečnily za jiné organizace a budou organizační složce státu ve stejném roce vráceny. Jde např. o refundaci mezd a dalších nákladů, např. zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem. Zálohy vlastním zálohovaným organizacím klasifikované rozpočtovou položkou 5181 však musí být do konce roku vyúčtovány, protože tato položka se musí přeúčtovat na běžné výdaje tř. 5. Samostatnou skupinou pohledávek a závazků je sk. 33, kde jsou zachyceny vztahy k zaměstnancům.

5. Organizační složky státu

Daňové závazky a ostatní zúčtování se státním rozpočtem se sleduje ve sk. 34. Pohledávky a závazky vyplývající z účasti ve sdružení najdeme na účtech 358 a 368.

Pro všechny další případy krátkodobých závazků a pohledávek jsou vyhrazeny účty 378 – Jiné pohledávky a 379 – Jiné závazky. V Postupech účtování jsou uvedeny taxativně případy, které se na těchto účtech zachycují. Jsou to pohledávky a závazky vzniklé v souvislosti s náhradou škody, dále závazky vůči celnímu orgánu z titulu cla, DPH a spotřebních daní při dovozu. Pokud by OSS nakupovala a prodávala opce, zachytí účetní případy rovněž na účtech 378 a 379. Zaúčtují se zde také všechny další pohledávky a závazky, pro které nelze použít žádný jiný účet tř. 3.

U jiných pohledávek na účtu 378 se musí v analytické evidenci rozlišit krátkodobé a dlouhodobé pohledávky. Rozlišení závazků na krátkodobé a dlouhodobé není v analytické evidenci nutné, protože pro dlouhodobé závazky má účtová osnova účty ve sk. 95.

1.	Faktura od zahraničního dodavatele za dlouhodobý hmotný majetek						
	a) závazek vůči zahr.dodavateli	42			321		
	b) clo	42			379		
	c) DPH	42			379		
2.	Úhrada faktury do zahraničí	321			223	35xx	6122
3.	Úhrada celnímu orgánu	379			223	35xx	6122
4.	OSS musí uhradit škodu jiné osobě						
	a) předpis	460			379		
	b) úhrada	379			223	xxxx	5429
5.	Nárok na refundaci mzdy ve stejném rozpočtovém roce						
	a) předpis	316			440		
	b) příjem refundace mzdy	223	xxxx	5111	316		
6.	Závazek za refundaci mzdy						
	a) předpis	440			325		
	b) úhrada	325			223	xxxx	5019
7.	Poplatky za vedení účtu FKSP						
	a) výpis z účtu FKSP	378			243		
	b) poukázáno z rozpočt. výdajů	420			223	xxxx	5163
	c) příjem na BÚ FKSP	243			378		
8.	Úroky připsané na účet FKSP						
	a) výpis z účtu FKSP	243			379		
	b) odvod do rozpočtových příjmů	379			243		
	c) výpis z příjmového účtu	235	xxxx	2141	206		

5.8 Fondy – standard č. 521

Majetkové fondy

Majetkové fondy OSS představují hodnotu majetku státu, s nímž hospodaří OSS. V rozvaze OSS jsou součástí vlastních zdrojů majetku.

Majetkové fondy zachycujeme na účtech:

901 – Fond dlouhodobého majetku

902 – Fond oběžných aktiv

903 – Fond hospodářské činnosti

Stav fondu dlouhodobého majetku odpovídá hodnotě majetku zachyceného v účtové tř. 0 za předpokladu, že jsou uhrazeny veškeré závazky za dlouhodobý majetek. Zvyšuje v souvislosti s úhradou kapitálových výdajů klasifikovaných rozpočtovou skladbou tř. 6 souvztažným zápisem na MD účtu 201 – Financování výdajů OSS. Jestliže OSS převezme bezúplatně dlouhodobý majetek do vlastnictví státu, účtuje se souvztažně ke tř. 0.

Protože OSS majetek státu neodpisují, snižuje se fond dlouhodobého majetku při vyřazení majetku opět souvztažným zápisem ke tř. 0. Příjmy z prodeje státního majetku jsou součástí rozpočtových příjmů a fondu dlouhodobého majetku se netýkají.

Fond oběžných aktiv představuje hodnotu zásob, krátkodobého finančního majetku a pohledávek po odečtení cizích zdrojů oběžných aktiv. Za cizí zdroje oběžných aktiv považujeme závazky u dodavatelů za dodávky materiálu, energie, oprav a služeb, dále závazky vůči zaměstnancům a institucím zdravotního sociálního pojištění a všechny další závazky sledované na účtech tř. 3 kromě závazků za dodávky dlouhodobého majetku, dále případně závazky za přechodně přijaté finanční výpomoci mezi rozpočty na účtu 272.

Fond oběžných aktiv se zvyšuje při bezúplatném převzetí oběžných aktiv a snižuje se při jejich bezúplatném předání. Fond se také zvyšuje, jestliže získáme materiál při vyřazení dlouhodobého majetku ve formě náhradních dílů nebo jiných dále použitelných složek materiálu.

Dalším příkladem je tvorba fondu oběžných aktiv převodem z rezervního fondu při pořízení krátkodobého finančního majetku. Cenné papíry mohou nakupovat pouze ministerstva jako OSS, avšak za předchozího souhlasu vlády. V tomto případě by se fond oběžných aktiv zvyšoval převodem z rezervního fondu. Při prodeji krátkodobých cenných papírů se fond oběžných aktiv převede zpět do rezervního fondu.

Spotřeba zásob, které jsou součástí oběžných aktiv, se projeví na účtu 410 – Materiální náklady spolu s dalšími účty tř. 4 se na konci roku převede na účet 964 – Saldo výdajů a nákladů rozpočtového hospodaření a neovlivňuje bezprostředně stav fondu oběžných aktiv.

Fond hospodářské činnosti využívají pouze ÚSC, které mohou provozovat hospodářskou činnost. Pro OSS zatím není vydán zákon, který by upravoval jejich hospodářskou činnost.

Peněžní fondy

Tvoří dva fondy:

- Rezervní fond
- Fond kulturních a sociálních potřeb



Příklady účtování na vybrané druhy majetku u organizační složek státu:

1. Dlouhodobý majetek

Stanovení limitu výdajů	221	201
Dodavatelská faktura za DM	42	321
Úhrada dodavatelské faktury	321	223
Tvorba zdrojů k profinancování	201	901
Uvedení do užívání	02x	42
Vyřazení DM z evidence v PC	901	01x, 02x
Vyřazení DM likvidací	901	01x, 02x
Materiál získaný při likvidaci	112	902
Náklady spojené s likvidací	4xx	223

2. Zásoby

Dodavatelská faktura za materiál (způsob A)	111	321
Převod na sklad	112	111
Úhrada faktury	321	223
Výdej materiálu ze skladu o spotřeby	410	112
Faktura za prodej materiálu	315	205
Vyskladnění prodaného materiálu	201	112
Úhrada od odběratele	235	315

3. Vztahy ke státnímu rozpočtu

Účtování příjmů:

Předpis rozpočtových příjmů z běžné činnosti a z finančního majetku	315	205, 206
Příjem rozpočtových příjmů na příjmový účet	235	315
Odvod příjmů do státního rozpočtu koncem roku	205, 206	235

Účtování výdajů:

Stanovení limitu výdajů	221	201
Výdaje uhrazené přímo do nákladů (bez 321)	4xx	223
Nákup materiálu (bez 111 a 321)	112	223
Úhrada závazků z provozní činnosti	3xx	223

4. Zúčtovací vztahy

Dodavateli poskytnuta provozní záloha na dodání materiálu	314	223
Předpis faktury na materiál	112	321
Zúčtování poskytnuté zálohy	321	314
Úhrada závazku dodavateli	321	223

5. Náklady a výnosy

Spotřeba materiálu	410	112
Předpis odvodu zdravotního a sociálního pojištění	420	336
Vyúčtování cestovních výdajů	430	261
Zúčtování hrubých mezd	440	331
Manka a škody	460	201

6. Fondy, hospodářský výsledek a dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty

Účtování rezervního fondu:

Vyučtování nároku na příděl do rezervního fondu	346	914
Přijaté finanční prostředky do fondu od zřizovatele	225	346
Přijaté finanční dary	225	914
Příjmy z prodeje nemovitého majetku, který byl darován nebo byl získán dědictvím	225	914
Úhrada nezajištěných provozních potřeb	914	225
Použití fondu k zabezpečení potřeb reprodukce majetku	914	225

Shrnutí kapitoly

Organizace rozpočtového typu (organizační složky státu a územní samosprávné celky) vedou analytickou evidenci podle platné rozpočtové skladby z hlediska druhového členění ke všem bankovním účtům, na nichž se sleduje pohyb rozpočtových příjmů a výdajů. Při jakémkoli pohybu peněz na účtu musí rozpočtová organizace v analytické evidenci zaznamenat o jaký druh příjmu či výdaje se jednalo, a to tím, že jim přiřadí číslo položky, které danou transakci plně popisuje, nebo vyhledá položku s nejpodobnějším obsahem. Za sledované období se sečtou částky nashromážděné na jednotlivých položkách a získané údaje rozpočtová organizace uvede ve finančních výkazech, jež předkládá měsíčně či čtvrtletně zřizovateli.

Účetnictví u organizační složky státu má jen evidenční charakter, věrný obraz skutečnosti je zde potlačen. Proto účtujeme převážně o příjmech a výdajích. Náklady zachycujeme ve třídě 4. O výnosech se v podstatě vůbec neúčtuje, neboť organizační složky státu převážně neuskutečňují hospodářskou činnost.



Cvičení

OSS – hasičský záchranný sbor rozpočtuje v běžném roce pořízení speciálního vozidla a byl jí otevřen limit k čerpání výdajů rozpočtu na tento účel ve výši 1 milion korun. Na základě výběrového řízení byla uzavřena smlouva s dodavatelem, který žádá zálohu ve výši Kč 100 000,-. Faktura č.1 za dodávku vozidla zní na Kč 850 000,-, z této částce byla zučtována poskytnutá záloha, faktura č. 2 za příslušenství Kč 140 000,-. Obě faktury byly uhrazeny z bankovního účtu k limitům OSS. Podle protokolu o uvedení dlouhodobého majetku do užívání bylo vozidlo zařazeno na účet 022.



Č.	Text	Kč	MD	Dal	§	pol.
1.	Otevření limitu výdajů	1 000 000,-				
2.	Úhrada zálohy na dlouhodobý majetek	100 000,-				
3.	Faktura č.1	850 000,-				
4.	Zúčtování zálohy	100 000,-				
5.	Doplatek	750 000,-				
6.	Faktura č. 2	140 000,-				
7.	Úhrada faktury	140 000,-				

Č.	Text	Kč	MD	Dal	§	pol.
8.	Tvorba fondu dlouhodobého majetku	990 000,-				
9.	Uvedení vozidla do užívání	990 000,-				



Úkol

Zaúčtujte způsobem „A“ účtování o zásobách příklad uvedený v části Zásoby způsob B.



Další doporučená literatura

- KINŠT, J.: *Rozpočtová skladba v roce 2004*. Praha: Pragoeduca, 2004. 218 s.
- PROKŮPKOVÁ, D., KINŠT, J.: *Praktické příklady účtování a rozpočtové skladby obcí*. Praha: Pragoeduca. 2002. 159 s.
- SVOBODOVÁ, J., ŠAFRÁNEK, Z.: *Účtová osnova, České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. Olomouce: ANAG, 2004. 276 s.

- **Charakteristika územních samosprávných celků**
- **Evidence příjmů – standard č. 517**
- **Evidence výdajů – standard č. 517**
- **Účtování dalších složek majetku a jejich zdrojů**
- **Audit územních samosprávných celků**

6. **Územní samosprávné celky – Obce**



Cíl kapitoly

Vyměníme si barvu! Dle rad z předchozí kapitoly, si opět budeme barevně označovat účty v účtové osnově, které jsou platné pro územně samosprávné celky. Kromě účtové osnovy je potřeba si opatřit i platnou rozpočtovou skladbu a nastudovat kapitolu č. 3. Obec.



Časová zátěž

Jelikož se již orientujete v rozpočtové skladbě, a porozuměli jste tzv. rozpočtovému účetnictví, předpokládá se, že časová zátěž této kapitoly bude 10 hodin studia.

Úvod

Obec jako základní hospodářský celek má v rozpočtu specifické postavení: vlastní majetek, hospodaří podle schváleného rozpočtu a stát zasahuje do činnosti ÚSC jen způsobem stanoveným zákonem.

Obec výdajově zajišťuje vlastní provoz a inkasuje vlastní příjmy. Kromě toho zajišťuje finanční prostředky i pro příspěvkové organizace, jejichž je zřizovatelem, popřípadě požaduje od těchto organizací odvody a provádí vyúčtování rozpočtových příjmů a výdajů za celek, který podle rozpočtu spravuje.

V rozpočtu obce existuje přímá vazba mezi příjmy a výdaji, obecní rozpočty se obvykle sestavují jako vyrovnané. Věcný obsah příjmů, které obec inkasuje do svého rozpočtu je dán rozpočtovými pravidly. Příjmy a výdaje jsou ve smyslu rozpočtových zásad sledovány odděleně podle závazné rozpočtové skladby.

6.1 Charakteristika územních samosprávných celků

Zajištění dostatečných finančních zdrojů je hlavním úkolem obecních i krajských financí. Jádrem systému municipálních financí, které představují nejnižší složku veřejných financí, je rozpočet obce. Obec zajišťuje prostřednictvím svého rozpočtu jak vlastní činnosti (např. místní dopravu, úklid, obecní policie apod.), tak ty činnosti, které na ni deleguje stát (např. školství, sociální péči, zdravotnictví apod.). Obec na svém území je tak povinna pro své občany zabezpečit potřebný rozsah a strukturu veřejných statků a veřejných služeb.

Klíčová práva i povinnosti obcí a krajů, které se dotýkají také financování, jsou vymezena Ústavou ČR. Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít **vlastní majetek a hospodařit podle vlastního rozpočtu**. Konkrétněji jsou definovány podmínky fungování municipálního (obecního) a regionálního (krajského) finančního systému v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), v zákoně č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

Soustava veřejných rozpočtů v ČR se rozšířila o krajské rozpočty, a proto byl přijat samostatný zákon pro finanční hospodaření územní samosprávy (tzv. malá rozpočtová pravidla). Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se nachází

v úzkém vztahu k zákonu o rozpočtových pravidlech ČR (tzv. „velká“ rozpočtová pravidla), které vytvářejí celkový rámec fungování systému veřejných financí. Oba zákony usilují o zefektivnění nakládání s prostředky veřejných rozpočtů. V malých rozpočtových pravidlech se definuje nejen finanční hospodaření obcí a krajů, ale též dobrovolných svazků obcí. V případě statutárních měst a hlavního města Prahy se vztahují i na jejich městské části nebo obvody. Obsah rozpočtu, včetně struktury příjmů a výdajů těchto složek si však stanovuje již zastupitelstvo statutárního města samo. Zákon také upravuje zřizování a zakládání právnických osob územních samosprávných celků.

Úloha a obsah obecních rozpočtů je definován v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Obsahem rozpočtu jsou jeho příjmy a výdaje a ostatní peněžní operace, včetně tvorby a použití peněžních fondů.

Příjmy rozpočtu obce tvoří¹:

- příjmy z vlastního majetku a majetkových práv,
- příjmy z výsledku vlastní hospodářské činnosti,
- příjmy z hospodářské činnosti právnických osob (založených či zřízených obcí),
- příjmy z vlastní správní činnosti včetně příjmů z výkonů státní správy (správní poplatky, pokuty a odvody v pravomoci obce),
- výnosy z místních poplatků,
- výnosy z daní nebo podíly na nich (podle zákona o rozpočtovém určení daní),
- dotace ze státního rozpočtu a ze státních fondů,
- dotace z rozpočtu kraje,
- prostředky získané správní činností ostatních orgánů státní správy, jež jsou příjmem obce,
- dary a příspěvky,
- jiné příjmy.

Dále mohou být použity:

- prostředky z Národního fondu,
- návratné zdroje (půjčka, úvěr, komunální obligace),
- návratná finanční výpomoc (bezúročná).

Naproti tomu **výdaje z rozpočtu obce** zahrnují následující položky:

- závazky vyplývající pro obec z plnění povinností uložených jí zákony,
- výdaje na vlastní činnost v samostatné působnosti (zejména výdaje spojené s péčí o vlastní majetek a jeho rozvoj),
- výdaje spojené s výkonem státní správy,
- závazky z uzavřených smluvních vztahů (vlastní a případně obecních organizací),
- závazky ze spolupráce s obcemi a dalšími subjekty (včetně příspěvků na společnou činnost),
- úhrada úroků z půjček a úvěrů,

¹Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

- výdaje na emise vlastních dluhopisů a na úhradu výnosů,
- výdaje na podporu subjektů provádějících veřejně prospěšné činnosti a na podporu soukromého podnikání prospěšného pro obec,
- jiné výdaje (včetně darů a příspěvků na sociální a humanitární účely).

Dále obec hradí ze svého rozpočtu:

- splátky půjček, úvěrů a návratných výpomocí a splátky jistin dluhopisů.

Výdaje obecního rozpočtu se rozčleňují na kapitálové a běžné výdaje, přičemž běžné výdaje ve struktuře obecních rozpočtů výrazně převažují (viz graf 3.3). **Z běžných výdajů** se financují běžné (provozní) potřeby v rozpočtovém roce jako např. platy zaměstnanců včetně povinného pojistného placeného zaměstnavatelem, nákupy materiálu, zboží, vody, paliv, energií, služeb apod. Dále neinvestiční transfery neziskovým organizacím, obyvatelstvu, podnikatelským subjektům apod.

Kapitálové výdaje slouží k financování dlouhodobých investičních potřeb, přesahujících jedno rozpočtové období. Jde zejména o výdaje na infrastrukturu ekonomickou i sociální, zvláště pro obecní organizace zabezpečující veřejné statky a služby, ale může jít i o investiční transfery podnikatelským subjektům. Patří sem však např. i nákup akcií a majetkových podílů. Podnikatelské činnosti obce se sledují účetně mimo rozpočtové příjmy a výdaje. Jejich hospodářské výsledky se promítají do rozpočtu vždy nejpozději ke konci kalendářního roku, tak aby byly součástí závěrečného účtu.



Zjednodušený příklad využití třídění rozpočtové skladby:

Budeme-li např. sledovat konkrétní výdaj na nákup zdravotnického materiálu v rozpočtové organizaci Záchraná služba Brno např. v hodnotě 50 000 Kč, projeví se v analytické evidenci vedené k účtu čerpací neinvestiční účet rozpočtových organizací pod číslem položky 5133. Tato položka vyjadřuje běžný výdaj určený na nákup materiálu, konkrétně léků a zdravotnického materiálu (viz druhové třídění). Na konci roku naše Záchraná služba Brno vyčíslí celkové výdaje na nákup léků a zdravotnického materiálu (tj. provede součet všech výdajů zachycených v analytické evidenci pod položkou 5133). Takto by postupovaly všechny záchranné služby.

Ve **Výkazu o plnění příjmů**, který sestavují všechny rozpočtové organizace, uvedou stav na jednotlivých položkách a přiřlení paragraf charakterizující odvětví, v němž organizace působí. V našem případě jde o paragraf č. 3533 (3 – skupina Služby pro obyvatelstvo, 35 -oddíl Zdravotnictví, 353 – pododdíl Zvláštní zdravotnická zařízení a služby pro zdravotnictví, 3533 – paragraf Zdravotnická záchranná služba). Tyto výkazy obdrží zřizovatel, zde to bude Ministerstvo zdravotnictví, a provede sumarizaci všech získaných údajů. Z číselného kódu, který máme k dispozici – 3533 5133 však nelze při sestavování závěrečného účtu státního rozpočtu poznat, do kompetence jakého ústředního orgánu patří spravovat záchranné služby. Proto je při předávání informací ministerstvu financí předsunuto označení resortu. Ministerstvo zdravotnictví má podle kapitolského třídění označení 335. Výsledný kód označující všechny výdaje na nákup léků a zdravotnického materiálu záchrannými službami, které spadají pod ministerstvo zdravotnictví, by měl podobu čísla 335 3533 5133.

Začněte následující finanční operace u územně samosprávného celku dle rozpočtové skladby:

Finanční operace	Položka	Paragraf
Příjmy z prodeje dřeva v obecních lesích (prodej zásob)	2119	1031
Příjmy z daně z nemovitostí	1511	
Příjmy z místního poplatku za psa	341	
Příjmy neinvestiční dotace od kraje do rozpočtu obce	4122	
Příjetí investiční dotace od jiné obce	4221	
Příjmy z pokut uložených stavebním úřadem	2210	2169
Úhrada za sběr a svoz nebezpečného odpadu	5169	3721
Příjmy z pronájmu pohřebních míst	2131	3632
Platba za sazenice pro výsadbu veřejné zeleně	5139	3745
Příspěvek na provoz útulku pro psy – příspěvková organizace obce	5331	1014
Platba za vybudování cyklostezky	6121	2219
Výdaje na zajištění dopravní obslužnosti	5193	2221
Poskytnutí půjčky obyvatelstvu na opravy domů v městské památkové rezervaci	5660	3322
Platba za pořízení místního rozhlasu (dlouhodobý majetek)	6122	3341
Náklady na tisk místního zpravodaje	5169	3349
Platba za údržbu veřejného osvětlení	5171	3631
Platba daně z příjmu právnických osob placené obcí	5362	6399
Příjetí daně z příjmu právnických obcí placené obci	1122	
Příjmy z provozování parkovacích automatů	2111	2219
Platba za provádění monitoringu skládek	5169	3728
Příspěvek na provoz občanského sdružení – Klub důchodců	5222	4318
Příspěvek na provoz o. p. s. azylový dům pro matky s dětmi	5221	4333
Platba za pojištění majetku obce	5163	6320
Příjaté splátky půjček od obyvatel z fondu rozvoje bydlení zřízeného obcí	2460	
Platba za pořízení auta pro sbor dobrovolných hasičů	6123	5512
Příjetí dlouhodobého domácího úvěru od banky	8123	
Platba úroků z úvěru	5141	6310
Splátka dlouhodobého domácího úvěru od banky	8124	
Nákup krátkodobých cenných papírů na pražské burze za účelem řízení likvidity	8118	
Poskytnutí půjčky občanovi města na opravu bytového domu	5660	3612
Poskytnutí příspěvku na provoz základní umělecké školy – příspěvkové organizace	5331	3231
Poskytnutí investičního příspěvku občanskému sdružení – tělovýchovné jednotě	6322	3419
Platba za provedení energetického auditu kotelny	5166	3634
Platba za zimní údržbu silnic	5171	2212
Platba za opravy autobusových čekáren	5171	2229
Platba cestovního zaměstnanci krajského úřadu	5173	6172

Platba za nákup odborné publikace pro účetní obce	5136	6171
Platba za školení pro zaměstnance úřadu v oblasti drogové prevence	5167	3541

Účetnictví

Z charakteru úkolů, které obce zabezpečují, vyplývá specifický způsob financování procesu jejich hospodaření a v neposlední řadě i odlišný způsob vedení účetnictví, které má poskytovat správné, včasné a věrohodné údaje o jejich hospodaření a působit jako důležitý nástroj kontroly plnění rozpočtu. Obce jsou účetní jednotkou, přičemž základní účtování rozpočtových příjmů a výdajů je upraveno v duchu zásady hospodaření podle rozpočtu.

Z toho vyplývá, že při účtování o své rozpočtové činnosti nepracují s kategorií výnosů a zisku. Vedle rozpočtové činnosti však obce a kraje mohou podnikat, přičemž tuto činnost sledují odděleně a účtují zde o nákladech a výnosech obdobně jako podnikatelský subjekt.

Příjmy a výdaje jsou sledovány odděleně v povinném členění podle rozpočtové skladby. Plnění výdajové části rozpočtu se v účetnictví sleduje ze dvou hledisek, a to:

- pokladní plnění rozpočtu, tedy evidence na peněžních účtech,
- skutečné plnění rozpočtu, kdy rozpočtové náklady představují konečnou spotřebu hospodářských prostředků ve sledovaném období bez zřetele na čerpání,
(náklady se považují za základní ukazatel provozu, důraz je však kladen na základní ukazatel rozpočtu = výdaje).

6.2 Evidence příjmů – standard č. 517

Pro získání přehledu o zúčtování příjmů obecních rozpočtů jsou v účtové osnově vyčleněny účty 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků a 216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku. Na těchto účtech se zachycují veškeré předepsané příjmy i příjmy vyinkasované bez předpisu na vlastní příjmový účet, popř. ZBÚ.

Příjem vyinkasovaných příjmů se účtuje na účtu 235 – Příjmový účet, který je otevřen v příslušných peněžních ústavech.

Evidence příjmů prostřednictvím příjmového účtu využívají především obce, jejichž objem rozpočtu je natolik rozsáhlý, že je třeba určitý okruh příjmů přenést na příjmový účet. V obcích, jejichž rozpočty jsou relativně malé, plní funkci příjmového účtu účet 231 – Základní běžný účet a veškerá inkasa příjmů se realizují na tomto účtu. Ve smyslu účtové osnovy a postupů účtování je však třeba při použití pouze základního běžného účtu současně dodržovat všechny rozpočtové souvztažnosti.

Pro předpis pohledávek z rozpočtových příjmů je v účtové osnově předepsán účet 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy. Analytickou evidenci k tomuto účtu je třeba

vést dle jednotlivých dlužníků, popř. podle druhů pohledávek ve spojení s návaznou, pravidelně kontrolovanou operativní evidencí.

1.	Předpis rozpočtových příjmů z běžné činnosti	315	215, 216
2.	Inkaso rozpočtových příjmů na příjmový účet	235	315
3.	Odvod inkasovaných vlastních příjmů a příjmů inkasovaných zřízenou organizační složkou na základní běžný účet – dle výpisu z příjmového účtu	215, 216	235
4.	Alespoň jednou za měsíc (ke konci měsíce) musí být provedeno zúčtování příjmů. Při tomto zúčtování dochází k faktickým přesunům peněžních prostředků mezi bankovními účtem příjmového účtu a mezi základním běžným účtem. Odvod prostředků z příjmového účtu na základní běžný účet (regulace příjmů) Příjem prostředků z příjmového účtu na základním běžném účtu (regulace příjmů) – dle bankovního výpisu ZBÚ	215, 216 231	235 217
5.	Uzavření rozpočtových účtů na konci roku a) převod zůstatku účtu 215,216 na účet 965 b) převod zůstatku účtu 217 na účet 933	215, 216 217	965 933
6.	Uzavírání účetních knih na konci roku a) převod zůstatku účtu 965 na účet 962 b) převod zůstatku účtu 315 na účet 962	965 315	962 962
7.	Existují i příjmy, které se rovnou připisují na základní běžný účet a účet 217. Jedná se o přijaté účelové a neúčelové dotace v průběhu účetního období a příjmy vypořádání s příspěvkovými organizacemi a ostatními subjekty	231	217

Možné příjmy obcí

1.	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (pol. 1111)	235	215
2.	Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti (pol.1112)	235	215
3.	Daň z příjmů právnických osob (pol. 1121)	235	215
4.	Daň z příjmů právnických osob za obce (pol. 1122)	235	215
5.	Inkaso místních poplatků (ze psů, vstupné apod.)	235	215
6.	Inkaso daně z nemovitosti (pol. 1511)	235	215
7.	Příjem prostředků za stravné v mateřské a základní škole (pol. 2111, § 3141)	235	215
8.	Příjmy z úroků (pol. 2141, § 617x)	235	215

Územní samosprávné celky mají možnost uzpůsobit systém rozpočtových účtů tak, aby jim co nejvíce vyhovoval. Mohou si zvolit i systém, kdy veškeré příjmové (výdajové) operace budou realizovat z jednoho bankovního účtu 231, přičemž ho budou analyticky členit na kmenový (např. 231.10), příjmový (231.20) a výdajový (231.30).

Regulace příjmů (a výdajů) pak může probíhat buď opět jednou měsíčně v úhrnné výši realizovaných příjmů a výdajů, nebo současně s každým realizovaným příjmem a výdajem.

6. Územní samosprávné celky – Obce

Používání pouze základního běžného účtu

1.	Pohledávka za rozpočtovými příjmy z běžné (finanční) činnosti	315	215, 216
2.	Příjetí pohledávky z běžné činnosti	231	315
3.	Regulace příjmů	215	217
4.	Připsání nerozpočtovaných prostředků z finančního majetku na základní běžný účet	231	216
5.	Regulace příjmů	216	217
6.	Převod zůstatků na účtech 215, 216 na účet 965 před uzavíráním účtů na konci roku	215, 216	965
7.	Převod zůstatku účtu 217 na účet 933	217	933

Vedle těchto dvou uvedených způsobů (používání buď pouze oddělený příjmový a výdajový okruh nebo pouze základní běžný účet), mohou ÚSC volit i kombinaci těchto způsobů, tzn. např. oddělený pouze příjmový okruh nebo oddělený pouze výdajový okruh.

6.3 Evidence výdajů – standard č. 517

Chceme-li posoudit a charakterizovat plnění rozpočtu obce, musíme vždy vycházet z profinancovaných výdajů. Částky, které obce odčerpala ze svého bankovního účtu dávají podklady k hodnocení a kontrole využívání peněžních prostředků. Tzn., že výdaje jsou základním ukazatelem rozpočtu.

Na počátku účetního období je zůstatek vkladového výdajového účtu nulový, proto na něj musí být nejdříve převedeny prostředky ze základního běžného účtu.

1.	Převod prostředků ze základní běžného účtu na vkladový výdajový účet na počátku účetního období	212	231
	Příjetí prostředků ze základního běžného účtu na vlastní vkladový výdajový účet	232	211
	Poté mohou být hrazeny výdaje, které je potřeba koncem měsíce zúčtovat (tzv. regulace výdajů).		
2.	Poskytnutí dotace příspěvkovým organizacím	213	232
3.	Poskytnutí dotace podnikatelským subjektům	214	232
4.	Příjetí dotace ze základního běžného účtu na dlouhodobý nehm. m.	232	211
5.	Faktura dodavatele	041	321
6.	Úhrada faktury za nakoupený software	321	232
7.	Zařazení softwaru do používání	013	041
8.	Převod zdrojů k profinancovanému dlouhodobému majetku	211	901
9.	Regulace výdajů koncem měsíce	218	212
10.	Ke konci roku se nevyčerpané prostředky z vkladového výdajového účtu převádí zpět na základní běžný účet a zůstatek na účtu 218 se převede na účet 933.		
	Převod nevyčerpaných prostředků	211	232
	Příjetí nevyčerpaných prostředků	231	212
	Převod zůstatku účtu 211 na účet 964	211	964
	Převod zůstatku účtu 218 na účet 933	933	218

Účtování pouze za použití základního účtu

1.	Přijatá faktura od dodavatele	4xx	321
2.	Zaplacení přijaté faktury	321	231
3.	Regulace výdajů	218	211
4.	Poskytnutí dotace	213, 214	231
5.	Regulace výdajů	218	211

6.4 Účtování dalších složek majetku a jejich zdrojů

Dá se říci, že účtování územních samosprávných celků je velmi podobné účtování organizačních složek státu. Je to proto, že i územní samosprávné celky jsou organizace, které jsou vázány rozpočtem dle rozpočtové skladby.

Peněžní fondy

ÚSC si vedle rozpočtu mohou zřizovat peněžní fondy. Tyto fondy mohou být účelové (např. sociální fond) nebo bez účelového určení (fond rezerv).

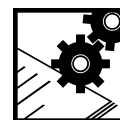
Tyto prostředky se sledují na účtu 917, finanční prostředku mohou být účtovány přímo nebo prostřednictvím rozpočtu. Vždy se ale úbytek těchto prostředků zachytí prostřednictvím účtu 236.

Pokladna

Pokladnu sledují ÚSC na účtu 261. Oproti rozpočtovým účtům se pohyby prostředků v pokladně neklasifikují rozpočtovou skladbou, tzn. že převod prostředků do pokladny se při odepsání prostředků z bankovního účtu oklasifikuje jako záloha poskytnutá pokladně a teprve po konečném vydání prostředků z pokladny se sníží položka zálohy poskytnuté pokladně a pohyb peněžních prostředků se zařídí na tu položku, které se operace týká.

Příklad (při použití pouze základního účtu)

	MD	Dal	položka	§
Výběr prostředků z bankovního účtu do pokladny	261	262		
Převod prostředků z bankovního účtu do pokladny – dle výpisu	262	231	5182	6171
Nákup publikace	410	261		
Změna rozpočtové skladby dle užití		-231	-5182	-6171
		231	5136	6171
Regulace výdajů	218	211		
Předpis příjmů za komunální odpad	315	215		
Příjem těchto příjmů v hotovosti	261	315		
Regulace příjmů	215	217		
Odvod příjmů na účet	262	261		
Příjem prostředků na účet	231	262	1337	





Příklady účtování u některých skupin majetku u ÚSC:

Účtování příjmů:

Předpis rozpočtových příjmů z běžné činnosti a z finančního majetku	315	215, 216
Příjem rozpočtových příjmů na příjmový účet	235	315
Odvod příjmů na základní běžný účet	215, 216	235

Účtování výdajů:

Příjem dotace ze základního běžného účtu		
Na vlastní vkladový výdajový účet	232	211
Výdaje z výdajového účtu do nákladů	4xx	232
Pořízení materiálu (bez 111 a 321)	112	232
Úhrada závazků vyplývajících z činnosti organizace	3xx	232
Poskytnutí dotace PO	213	232
Poskytnutí dotace ostatním subjektům	214	232
Vyúčtování poskytnuté dotace PO	211	213
Vyúčtování poskytnuté dotace ostatním subjektům	211	214
Vrácení nespotřebované dotace na základní běžný účet na konci roku	211	232



Cvičení

1.	Předpis rozpočtových příjmů z běžné činnosti		
2.	Inkaso rozpočtových příjmů na příjmový účet		
3.	Odvod inkasovaných vlastních příjmů a příjmů inkasovaných zřízenou organizační složkou na základní běžný účet – dle bankovního výpisu příjmového účtu		
4.	Inkaso místních poplatků (ze psů, za vstupné apod.)		
5.	Faktura za dlouh.hmotný majetek (bude hrazeno přímo z peněžních fondů obce)		
6.	Úhrada faktury z prostředků peněžních fondů		
7.	Tvorba zdrojů krytí k profinancovanému majetku		
8.	Zařazení majetku do používání		
9.	Zúčtování regulace výdajů a příjmů		
10.	Bezúplatné převzetí dlouhodobého hmotného majetku		
11.	Jeho zařazení do užívání		
12.	Úhrada vzniklých nákladů		
13.	Bezúplatné předání dlouhodobého nehmotného majetku		
14.	Faktura za drobný dlouhodobý hmotný majetek		
15.	Úhrada faktury za drobný dlouhodobý hmotný majetek		
16.	Vyúčtování zdrojů k profinancovanému majetku		
17.	Faktura za pozemek		
18.	Vyúčtování zdrojů k profinancovanému pozemku		
19.	Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem		
20.	Předpis fakturované prodejní ceny		

21.	Úhrada faktury odběratelem		
22.	Vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v důsledku úplného opotřebení		
23.	Materiál získaný při likvidaci (způsob A)		
24.	Náklady spojené s likvidací		
25.	Faktura za nakoupené materiálové zásoby		
26.	Úhrada faktury za nakoupené materiálové zásoby		
27.	Pořízení materiálových zásob vyřazením dlouhodobého hmotného majetku v důsledku škody		
28.	Aktivace materiálových zásob		
29.	Bezúplatné přijetí materiálových zásob		
30.	Materiál od dodavatele nedošel		
31.	Dobropis dodavatele		

6.5 Audit územních samosprávných celků

Většina finančních zdrojů potřebných pro činnost těchto organizací je v podmínkách České republiky alokována z **veřejných rozpočtů** (z prostředků daňových poplatníků), a občan má proto právo vědět, zda tyto prostředky jsou **využívány efektivně** a ve prospěch realizace poslání a cílů, pro které byly neziskové organizace založeny či zřízeny. Má právo na to, aby alokace těchto prostředků byla realizována prostřednictvím **veřejné volby** a aby jejich užití podléhalo **veřejné kontrole**.

Je proto nezbytné vytvořit takový systém ekonomických, legislativních a organizačních předpokladů, který bude takovéto chování minimalizovat. Významné místo v souboru nástrojů tohoto systému by měl zaujímat **audit neziskových organizací** jako **nástroj veřejné kontroly** a regulátor alokace **veřejných prostředků**.

6.5.1 Obecná charakteristika a podstata auditu

„Audit obecně může být chápán jako prostředek, kterým je jedna osoba ujišťována druhou nezávislou osobou o kvalitě, podmínkách nebo stavu určité skutečnosti, kterou druhá osoba zkoumala proto, že první osoba není sama schopna se o této kvalitě, podmínkách a stavu přesvědčit, protože k této činnosti nemá náležité předpoklady.“ (Lee, 1986).

Dalo by se najít mnoho dalších definic, ze kterých bude patrné, že jde o systematický proces, o analýzu určitého prostředí, kterou provádí auditor (osoba kompetentní, kvalifikovaná a na zkoumaném subjektu nezávislá) získáním a objektivním vyhodnocováním informací s cílem sdělit názor na míru souhlasu mezi zjištěnými skutečnostmi a danými kritérii. Toto výsledné sdělení by mělo pak zvýšit důvěryhodnost zkoumané skutečnosti vůči všem zainteresovaným osobám.

Základním právním předpisem v České republice, který upravuje oblast auditu, je **zákon č. 254/2000 Sb.**, o auditorech. **Podle tohoto zákona se auditorskými službami rozumí:**

- ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv,

- ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů,
- ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.

Konečným výstupem auditu je **zpráva auditora**, která musí být zpracována písemně a musí obsahovat náležitosti uvedené v zákoně.

Základní klasifikace auditu rozlišuje audit **externí** a **interní**. Toto prvotní členění vychází ze skutečnosti, zda je audit vykonáván externím subjektem (auditorem, auditorskou firmou, státními orgány apod.), nebo zda je audit prováděn organizačním prvkem zakomponovaným do organizační struktury dané společnosti či instituce. Jiný pohled – a zřejmě ten rozhodující – na rozdíl mezi externím a interním (vnitřním) auditem akcentuje spíše otázku funkčnosti a určenosti, tj. k jakému účelu audit slouží a pro koho je určen. V tomto pojetí jsou výstupy externího auditu určeny pro veřejnost, voliče, zastupitelské orgány, zřizovatele, zakladatele, majitele, akcionáře a podobné zájmové skupiny a mají být veřejně k dispozici. Naproti tomu interní audit slouží managementu firmy či instituce a má přispět k optimalizaci společnosti (organizace a řízení, výrobních a ekonomických činností atd.) a není veřejně dostupný. V takovém případě může interní audit vykonávat i subjekt přizvaný z vnějšku.

Z časového pohledu, kdy je samotný audit zahájen, zda již v průběhu zkoumaného období nebo až na jeho konci, se vymezuje audit roční a průběžný, z aspektu šíře či hloubky záběru se akcentuje audit komplexní a selektivní. Dle vlastního předmětu ověřování je možné třídit audit na finanční nebo účetní, inspekční (dodržovací), audit operací (operační nebo provozní), programový, manažerský, strategický, organizační, právní, daňový, forenzní, marketingový, informační, ekologický, energetický atd.

Z hlediska povinnosti provedení ve vazbě na příslušnou legislativu je pak možné audit rozdělit na dobrovolný a povinný (zákonný). Na zákoný (povinný) audit může být ještě pohlíženo jako na pravidelný (povinný bez podmínek) nebo povinný za splnění určitých stanovených podmínek.

Nejnámější a nejpropracovanější z mezinárodního aspektu i z hlediska situace v České republice je **audit finanční, resp. účetní**, který má podobu **externího auditu** a je prováděn členy Komory auditorů. Vychází z příslušných zákonů (tj. ze zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Tento typ auditu se vztahuje na akciové společnosti, družstva a ostatních obchodní společnosti (včetně zahraničních osob nebo fyzických osob) v případě, kdy splňují alespoň dvě ze tří následujících kritérií (u akciových společnostech jedno ze tří kritérií):

- úhrn rozvahy více než 40 mil. Kč,
- roční čistý obrat více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období je více než 50.

V samostatných zákonech je upravena povinnost ověření účetní závěrky auditorem pro banky, pojišťovny, penzijní fondy, investiční fondy apod.

Kromě externího auditu je nezbytné také akcentovat **interní audit**, který je v podmínkách české ekonomiky méně znám a většinou je ztotožňován s kontrolou. Podle

nového **zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě**, je povinnost implementovat útvary interního auditu do všech orgánů a organizací veřejné správy (s výjimkou malých organizačních složek a příspěvkových organizací). V případě obcí je tato povinnost stanovena pro města nad 15 tisíc obyvatel (viz samostatná kapitola).

Na rozdíl od auditu v ziskovém sektoru, který jednak slouží zejména potřebám akcionářů – majitelům firmy, jednak potenciálním investorům a věřitelům, audit v neziskovém sektoru by měl být určen **veřejnosti**, voličům, státu, zástupcům samosprávy, zřizovatelům – zakladatelům, případně donátorům a sponzorům. Audit tak přichází jménem veřejnosti a v jejím zájmu zkoumat, zda existence, výsledky a činnost organizace jsou potřebné a adekvátní veřejným zájmům a potřebám.

V praxi je u vybraných účetních jednotek stanovena kromě povinnosti auditu dále také povinnost **zveřejnění** údajů z účetních závěrek.

Prostřednictvím zastupitelstva informují **obce a kraje** své občany o závěrečném účtu a o zprávě o výsledcích hospodaření za uplynulý rok. Další zveřejnění nebo uložení těchto údajů nemají tyto instituce stanoveny. V závěrečném účtu jsou obsaženy údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů a o dalších finančních operacích (včetně tvorby a použití fondů). Součástí je také vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Účetní závěrku organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací tvoří taktéž rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Zveřejnění těchto údajů nemají obce ani kraje stanoveny.

6.5.2 Přezkoumání hospodaření

Nejrozšířenějším typem „auditů“ jako nástroje kontroly v územní veřejné správě je přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (DSO). Přezkum hospodaření obcí a krajů svým charakterem náleží do ekvivalentní množiny finančních resp. statutárních auditů. Finanční audit je nejstarším typem auditu a je standardním kontrolním nástrojem subjektů tržního (ziskového) sektoru. Je vnějším typem auditu, i když v relevantních zákonech se takto přímo nedefinuje. Vzhledem k tomu, že legislativa vztahující se k různým druhům kontrolních systémů a auditů je historicky generována autonomně, tj. často bez vzájemné interakce a ne v časové posloupnosti, pro nezasvěceného čtenáře může vznikat dojem o jisté nekoherentnosti jednotlivých auditních nástrojů. Uvedený aspekt se týká také kategorie přezkumu hospodaření².

Právní úprava přezkoumání hospodaření

Přezkum hospodaření obcí a krajů je specifickou aplikací či modifikací finančního auditu. Místo a funkce přezkumu hospodaření územních samosprávných celků v rozpočtovém procesu obcí a krajů je legislativně vymezeno v zákoně č. 128/2000

²Terminologická poznámka: V obecném teoreticko-metodologickém pojetí je termín audit nadřazenou kategorií zahrnující podmnožinu dílčích nástrojů (různých typů auditů, přezkumů, ověření apod.). Tj. přezkum hospodaření je podřazenou kategorií. V konkrétní podobě je však zřetelný definiční rozdíl mezi „přezkumem“, „finančním auditem“ a „výkonnostním auditem“. Viz dále text.

Sb., o obcích (obecní zřízení), v zákoně č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a v zákoně č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

V zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů je kodifikována povinnost územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí nechat si přezkoumat své hospodaření za uplynulý rok³. Předmětem přezkoumání je hospodaření podle rozpočtu, hospodaření s ostatními finančními prostředky a nakládání s majetkem. Zpráva o výsledcích přezkoumání je součástí závěrečného účtu při jeho projednávání v orgánech územního samosprávného celků a DSO.

V zákoně o obcích je pak konkrétně stanoveno, že obec požádá o přezkoumání obce za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, anebo zadá přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti⁴. Náklady na přezkoumání hospodaření obce auditorem uhradí obec ze svých rozpočtových prostředků. Hospodaření obce přezkoumává kraj v přenesené působnosti.

Hlavní město Praha požádá o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo financí anebo zadá přezkoumání auditorovi. Městské části hlavního města Prahy požádají o přezkoumání hospodaření Magistrát anebo zadají přezkoumání hospodaření auditorovi. Magistrát přezkoumává hospodaření městského části v přenesené působnosti. V případě krajů přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok vždy realizuje Ministerstvo financí⁵. Dobrovolné svazky obcí požádají o přezkoumání hospodaření svazku příslušný krajský úřad nebo zadají přezkoumání auditorovi.

Předmět, obsah a podmínky přezkoumání hospodaření jsou upraveny zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, její účinnost je od 1. srpna 2004.

Předmět přezkoumání hospodaření

Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, které jsou součástí závěrečného účtu, a to:

- plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se
- rozpočtových prostředků
- finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů
- náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku
- údaje o peněžních operacích týkajících se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky anebo na základě smlouvy s jinými právníckými nebo fyzickými osobami
- údaje o finančních operacích týkajících se cizích zdrojů
- hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv

³Viz zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

⁴Viz zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), jak vyplývá z pozdějších změn.

⁵Viz zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), jak vyplývá z pozdějších změn.

- vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám
- nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku
- nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek
- zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu
- stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi
- ručení za závazky fyzických a právnických osob
- zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob
- zřizování věcných břemen k majetku územního celku
- účetnictví vedené územním celkem.

Přezkoumání spočívá v ověření dodržování povinností uložených zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími finanční hospodaření územních samosprávných celků, hospodaření s jejich majetkem, účetnictví, odměňování, v dalším se prověřuje soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem, dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití a věcná a formální správnost dokladů o přezkoumávaných operacích.

Při přezkoumání se využívají úplné a pravdivé informace a doklady o hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Přezkoumání se provádí za takových podmínek, aby nebylo ohroženo jeho včasné provedení a řádný průběh.

Objedná-li si územní samosprávný celek nebo dobrovolný svazek obcí přezkoumání svého hospodaření auditorem, sjedná ve smlouvě s ním předmět, obsah a podmínky přezkoumání podle tohoto zákona.

Zpráva o přezkoumání

O přezkoumání se vyhotovuje „Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření“, která obsahuje název územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, označení osob provádějících přezkoumání, období, za které bylo přezkoumání provedeno, popis zjištěných chyb a nedostatků a uvedení povinností podle zvláštních předpisů a jiných hledisek, které nebyly dodrženy, a to včetně označení dokladů a materiálů, závěr, datum vyhotovení zprávy, podpisy osob provádějících přezkoumání a datum předání zprávy. V závěru zprávy musí být vyjádřeno, že při přezkoumání:

- a) nebyly zjištěny chyby a nedostatky, nebo
- b) byly zjištěny nedostatky, ale nebylo zjištěno porušení rozpočtové kázně ani neúplnost, neprůkaznost nebo nesprávnost vedení účetnictví, nebo
- c) byl zjištěn některý z těchto nedostatků:
 - porušení rozpočtové kázně,
 - neúplnost, nesprávnost nebo neprůkaznost vedení účetnictví,
 - pozměňování záznamů a dokladů v rozporu s právním předpisem,
 - porušení pravomocí a povinností orgánů územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí stanovených zvláštními právními předpisy,

- nebyly odstraněny nedostatky zjištěné při předchozím přezkoumání, nebo
- nebyly vytvořeny podmínky pro přezkoumání a rozsah uskutečného přezkoumání proto neumožnil řádné ověření všech požadavků stanovených vyhláškou.

Přezkoumání hospodaření podle tohoto zákona vykovávané auditorem je auditorskou službou k *ověřování dalších skutečností* a auditor při něm postupuje dle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a navazující a vnitřní směrnice komory auditorů.

6.5.3 Funkce a úkoly interního auditu

Součástí vnitřního kontrolního systému je také interní audit. Interní audit uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvláště pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur. **Interní audit** je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které **zjišťuje, zda:**

- právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- příslušná provozní a finanční kritéria jsou plněna,
- zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.

Na základě svých zjištění předkládá útvar interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků. Současně tento útvar zajišťuje konzultační činnost.

Interní audit zahrnuje zejména:

- a) **finanční audit**, které ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
- b) **audit systémů**, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků,
- c) **audit výkonu**, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

Útvar interního auditu je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných

struktur. Vedoucího útvaru interního auditu, případně vyčleněného zaměstnance pro interní audit jmenuje a odvolává vedoucí orgánu veřejné správy. Je však povinen projednat toto jmenování a odvolání s tzv. třetí stranou, tj. např. u správců kapitol po projednání s MF ČR, u ostatních organizačních složek státu, které jsou účetní jednotkou a u státních příspěvkových organizací u svého správce kapitoly. V případě krajského úřadu vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává na návrh ředitele krajského úřadu rada kraje. Na obcích na návrh starosty rada obce.

Útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. V případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky, a to zejména v návaznosti na povahu zajišťovaných úkolů, strukturu a stupeň obtížnosti vnitřního řízení, mohou orgány veřejné správy u organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti, stejně jako územní samosprávné celky u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti, nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly.

Obce, které mají **méně jak 15 000 obyvatel**, mohou substituovat funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření. V takovém případě zajišťují průběžné sledování a hodnocení účinnosti těchto opatření a přitom zvažují zavedení útvaru interního auditu. Pokud v návaznosti na toto hodnocení zjistí, že přijatá opatření nejsou dostatečně účinná, jsou i tyto obce povinny útvar interního auditu zřídit.

Interní audit se vykonává v orgánu veřejné správy v souladu se střednědobým plánem a ročními plány jednotlivých auditů. **Střednědobý plán** stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období. **Roční plán** upřesňuje na základě střednědobého plánu rozsah, věcné zaměření a typ auditů, jejich cíle, časové rozvržení a personální zajištění. Dále obsahuje zejména odbornou přípravu interních auditorů, úkoly v metodické a konzultační činnosti.

Plány interního auditu zpracovává útvar interního auditu na základě objektivního hodnocení rizik, která vyplývají ze stanovených úkolů, s přihlédnutím k výsledkům veřejnosprávní a jiné kontroly uskutečněné u tohoto orgánu a ke zjištění vnitřního kontrolního systému. Vedoucí útvaru interního auditu projednává přípravu plánů s vedoucím orgánu veřejné správy, který tyto plány schvaluje. Přitom bere v úvahu jeho doporučení. Ve výjimečných případech může útvar interního auditu na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit výkon konkrétního auditu i mimo schválený roční plán. Vedoucí orgánu veřejné správy nejméně jednou ročně zajistí prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje všechny kontrolní činnosti v rámci vnitřního provozního a finančního řízení tohoto orgánu. Tam, kde dosud nebyla zavedena funkce interního auditu, se prověří u tohoto orgánu i potřeba jeho zavedení. Útvar interního auditu předává zprávy o svých zjištěních z provedených auditů vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením příslušných nápravných opatření. Zjistí-li útvar interního auditu, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě jeho vlastního návrhu nebyla přijata příslušná opatření, je povinen na toto zjištění písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy.

Výsledky interního auditu jsou souhrnně uváděny v **roční zprávě** předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy, která zejména hodnotí obecnou kvalitu vnitřního kontrolního systému, analyzuje výskyt závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, a které byly důvodem snížení finanční výkonnosti v činnosti orgánu veřejné správy. Současně předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému. Na základě doporučení útvaru interního auditu, uvedených ve zprávě pak přijímá vedoucí orgánu veřejné správy odpovídající opatření. Zpráva a přijatá opatření jsou podkladem pro vypracování roční zprávy orgánu veřejné správy, která zahrnuje údaje a informace o výsledcích finanční kontroly v tomto orgánu.



Shrnutí kapitoly

Obce a kraje jako územní samosprávné celky mohou mít vlastní majetek a hospodařit podle vlastního rozpočtu. Územní samosprávné celky hospodaří podle svého rozpočtu příjmů a výdajů s využitím vlastních peněžních fondů. Sestavují rozpočet na kalendářní rok a střednědobé výhledy na 2 až 5 let. Rozpočet obce a vyúčtování hospodaření za uplynulý kalendářní rok schvaluje obecní zastupitelstvo, rozpočet kraje schvaluje zastupitelstvo kraje. Územní samosprávný celek vede účetnictví o stavu a pohybu majetku, o příjmech a výdajích a o finančních vztazích ke státnímu rozpočtu. Územní samosprávné celky mají svou samostatnou účetní osnovu odlišnou od podnikatelských subjektů.

Jelikož obce hospodaří dle rozpočtu, tzn. odlišují od sebe příjmy a výdaje, je toto pravidlo obsaženo i v účetnictví. Evidence příjmů a výdajů je oddělena, přičemž příjmy i výdaje jsou dále rozlišeny i dle rozpočtové skladby.

Územní samosprávný celek má za povinnost ověřit neboli přezkoumat své hospodaření za minulý rok. Přezkoumat hospodaření obce může za určitých podmínek kraj nebo auditor, u kraje pouze ministerstvo financí. Je třeba rozlišit přezkoumání hospodaření, finanční audit a výkonnostní audit.

Organizace veřejné správy má za povinnost zabezpečit fungování vnitřního kontrolního systému. Jeho součástí je interní audit, který v sobě zahrnuje finanční audit, audit systémů a audit výkonu. Je přímo podřízen řediteli krajského úřadu a jeho činnost probíhá na základě plánů.



Kontrolní otázky

1. Finanční zdroje místních orgánů podle Evropské charty místní samosprávy.
2. Příjmová stránka rozpočtu územních samosprávných celků.
3. Výdajová stránka rozpočtu územních samosprávných celků.
4. Charakterizujte rozpočtovou skladbu.
5. Charakterizujte účetnictví obcí.
6. Co je podstatou vnitřního kontrolního systému organizace?
7. Jaké úkoly plní interní audit?
8. Jaký je rozdíl mezi finančním auditem a auditem systémů?

9. Komu je podřízen útvar interního auditu?
10. Co je předmětem přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků?
11. Liší se přezkoumání hospodaření v případě, že ho uskutečňuje krajský úřad od případu, kdy ho provádí auditor? Pokud ano, v čem je rozdíl?

Úkol

Sestavte jednoduchý rozpočet obce s uplatněním znalostí o rozpočtové skladbě.



Další doporučená literatura

- PŘIBYLOVÁ, Z.: *Účetnictví měst a obcí příklady souvztažností*. 1. vyd. Rožďalovice: REVOS-L, 2006. 191 s. ISBN 80-903160-4-2
- REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL.: *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: EKOPRESS, 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6



Shrnutí

Tak, máme to za sebou! Cílem tohoto kurzu bylo zorientovat se v účetnictví organizací neziskového sektoru, a to nejen v konkrétní podobě (co se účtuje na Má dáti a co na Dal), ale i odlišení jednotlivých právních forem těchto organizací, pochopení jejich specifik a naopak nalezení společných rysů.

Motto na závěr:

Kdo je to účetní?

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

Přílohy

Seznam PŘÍLOH

1. Organizace neziskového sektoru dle realizace účetního auditu
2. Účtové osnovy
3. Účetnictví neziskových subjektů od 1. 1. 2004
4. Porovnání účtů pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu

Příloha 1

Organizace neziskového sektoru dle realizace účetního auditu

Organizace neziskového sektoru se zákonně s povinným auditem (nebo přezkumem hospodaření)	
<i>obce</i>	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
<i>dobrovolné svazky obcí</i>	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
<i>kraje</i>	Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích
<i>nadace</i>	Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech
<i>politické strany a hnutí</i>	Zákon č. 424/1991 Sb., o politických stranách a hnutích
<i>zdravotní pojišťovny</i>	Zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně; Zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách
<i>Státní podniky</i>	Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku
<i>Nejvyšší kontrolní úřad</i>	Zákon č. 166/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu
<i>Česká národní banka</i>	Zákon č. 128/2000 Sb., o České národní bance
<i>organizace (subjekty) fondového typu a vládní agentury</i>	příslušná právní úprava pro danou organizaci

Organizace neziskového sektoru s povinným auditem za určitých podmínek	
<i>obecně prospěšné společnosti</i>	Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných organizacích
<i>nadační fondy</i>	Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech
<i>obchodní společnosti</i>	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
<i>družstva</i>	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Organizace neziskového sektoru s nepovinným auditem	
<i>občanská sdružení</i>	Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
<i>veřejné vysoké školy</i>	Zákon č. 111/1998 Sb., o veřejných vysokých školách
<i>Česká televize</i>	Zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi
<i>Český rozhlas</i>	Zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu

Pramen: Jurajdová, H.

Příloha 2

Příklad: Účtová osnova pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek**01 – Dlouhodobý nehmotný majetek**

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Základní stádo a tažná zvířata

028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla, předměty a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pořízený dlouhodobý finanční majetek

041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

043 – Pořízený dlouhodobý finanční majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 – Podíly v osobách pod podstatným vlivem

063 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti

066 – Půjčky organizačním složkám

067 – Ostatní dlouhodobé půjčky

069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k softwaru

074 – Oprávky k ocenitelným právům

078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku

079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů

086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům

088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku

089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby**11 – Materiál**

111 – Pořízený materiál

- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě
- 12 – Zásoby vlastní výroby**
- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 124 – Zvířata
- 13 – Zboží**
- 131 – Pořizované zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě
- Účtová třída 2 – Finanční účty**
- 21 – Peníze**
- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny
- 22 – Účty v bankách**
- 221 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry**
- 231 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Jiné krátkodobé finanční výpomoci**
- 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobý finanční majetek**
- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty**
- 261 – Peníze na cestě
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy**
- 31 – Pohledávky**
- 311 – Odběratelé
- 312 – Směnky k inkasu
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy a zálohy na zásoby
- 315 – Ostatní pohledávky
- 32 – Závazky**
- 321 – Dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté zálohy
- 325 – Ostatní závazky
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění
- 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování**
- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem
- 348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků
- 35 – Pohledávky za sdružením**
- 358 – Pohledávky za účastníky sdružení
- 36 – Závazky ke sdružením a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů**
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky k účastníkům sdružení
- 37 – Jiné pohledávky a závazky**
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů

378 – Jiné pohledávky

379 – Jiné závazky

38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady příštích období

383 – Výdaje příštích období

384 – Výnosy příštích období

385 – Příjmy příštích období

386 – Kursové rozdíly aktivní

387 – Kursové rozdíly pasivní

388 – Dohadné účty aktivní

389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 – Opravná položka k pohledávkám

395 – Vnitřní zúčtování

396 – Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – volná

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba ostatních
neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

524 – Zákonné sociální pojištění

525 – Ostatní sociální pojištění

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitostí

538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Ostatní náklady

541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 – Ostatní pokuty a penále

543 – Odpis nedobytné pohledávky

544 – Úroky

545 – Kursové ztráty

546 – Dary

548 – Manka a škody

549 – Jiné ostatní náklady

55 – Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného
a hmotného majetku

552 – Zůstatková cena prodaného
dlouhodobého nehmotného a hmotného
majetku

553 – Prodané cenné papíry a podíly

554 – Prodaný materiál

556 – Tvorba rezerv

559 – Tvorba opravných položek

58 – Poskytnuté příspěvky

581 – Poskytnuté příspěvky zúčtované
mezi organizačními složkami

582 – Poskytnuté členské příspěvky

59 – Daň z příjmů

591 – Daň z příjmů

595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a za zboží

601 – Tržby za vlastní výrobky

602 – Tržby z prodeje služeb

604 – Tržby za prodané zboží

61 – Změny stavu vnitroorganizačních zásob

611 – Změna stavu zásob nedokončené
výroby

612 – Změna stavu zásob polotovarů

613 – Změna stavu zásob výrobků

614 – Změna stavu zvířat

62 – Aktivace

621 – Aktivace materiálu a zboží

622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
64 – Ostatní výnosy
641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642 – Ostatní pokuty a penále
643 – Platby za odepsané pohledávky
644 – Úroky
645 – Kursové zisky
648 – Zúčtování fondů
649 – Jiné ostatní výnosy
65 – Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek
652 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
653 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
654 – Tržby z prodeje materiálu
655 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
656 – Zúčtování rezerv
657 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
659 – Zúčtování opravných položek
68 – Přijaté příspěvky
681 – Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami
682 – Přijaté příspěvky (dary)
684 – Přijaté členské příspěvky
69 – Provozní dotace
691 – Provozní dotace

Účtová třída 7 a 8

Účetní jednotky použijí účty účtové třídy 7 a 8 podle vnitřního předpisu

Účtová třída 9 – Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty

90 – Vlastní jmění
901 – Vlastní jmění
91 – Fondy
911 – Fondy
92 – Oceňovací rozdíly
921 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
93 – Výsledek hospodaření
931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
94 – Rezervy
941 – Rezervy
95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky
951 – Dlouhodobé bankovní úvěry
953 – Emitované dluhopisy
954 – Závazky z pronájmu
955 – Přijaté dlouhodobé zálohy
958 – Dlouhodobé směnky k úhradě
959 – Ostatní dlouhodobé závazky
96 – Závěrkové účty
961 – Počáteční účet rozvažný
962 – Konečný účet rozvažný
963 – Účet výsledku hospodaření
97–99 – Podrozvahové účty
971–998 – Podrozvahové účty
999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Účtová osnova pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věci

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

026 – Základní stádo a tažná zvířata

028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

032 – Umělecká díla a předměty

Účtová skupina 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

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

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem

062 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem

063 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti

066 – Půjčky osobám ve skupině

067 – Ostatní dlouhodobé půjčky

069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k softwaru

074 – Oprávky k ocenitelným právům

078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku

079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů

086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům

088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému

089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

Účtová skupina 11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

119 – Materiál na cestě

Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby

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

Účtová skupina 13 – Zboží

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

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

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

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

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

- 211 – Financování výdajů územních samosprávných celků
- 212 – Poskytnuté dotace vkladovému výdajovému účtu
- 213 – Poskytnuté příspěvky a dotace příspěvkovým organizacím
- 214 – Poskytnuté dotace ostatním subjektům

215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti územních samosprávných celků

216 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z finančního majetku územních samosprávných celků

217 – Zúčtování příjmů územních samosprávných celků

218 – Zúčtování výdajů územních samosprávných celků

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

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

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

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

Účtová skupina 24 – Ostatní bankovní účty

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

Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 253 – Dlužné cenné papíry k obchodování
- 256 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořízení krátkodobého finančního majetku

Účtová skupina 26 – Peníze

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

Účtová skupina 27 – Návrtné finanční výpomoci

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

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

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

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy**Účtová skupina 31 – Pohledávky**

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

Účtová skupina 32 – Závazky

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

Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Účtová skupina 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

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

Účtová skupina 35 – Pohledávky za účastníky sdružení

- 358 – Pohledávky za účastníky sdružení

Účtová skupina 36 – Závazky k účastníkům sdružení a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů

- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
- 368 – Závazky k účastníkům sdružení

Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky

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

Účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 386 – Kursové rozdíly aktivní

387 – Kursové rozdíly pasivní

388 – Dohadné účty aktivní

389 – Dohadné účty pasivní

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

391 – Opravná položka k pohledávkám

395 – Vnitřní zúčtování

396 – Spojovací účet při sdružení

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

Účtová skupina 41 – Materiální náklady

410 – Materiální náklady

Účtová skupina 42 – Služby a náklady nevýrobní povahy

420 – Služby a náklady nevýrobní povahy

Účtová skupina 43 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám

430 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám

Účtová skupina 44 – Mzdové a ostatní osobní náklady

440 – Mzdové a ostatní osobní náklady

Účtová skupina 45 – Dávky sociálního zabezpečení

450 – Dávky sociálního zabezpečení

Účtová skupina 46 – Manka a škody

460 – Manka a škody

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

Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

Účtová skupina 51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

518 – Ostatní služby

Účtová skupina 52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

524 – Zákonné sociální pojištění

525 – Ostatní sociální pojištění

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Ostatní sociální náklady

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitostí

538 – Ostatní daně a poplatky

Účtová skupina 54 – Ostatní náklady

541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 – Ostatní pokuty a penále

543 – Odpis pohledávky

544 – Úroky

545 – Kursové ztráty

546 – Dary

548 – Manka a škody

549 – Jiné ostatní náklady

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

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

553 – Prodané cenné papíry a podíly

554 – Prodaný materiál

556 – Tvorba zákonných rezerv

559 – Tvorba zákonných opravných položek

Účtová skupina 59 – Daň z příjmů

591 – Daň z příjmů

595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy z hospodářské činnosti územních samosprávných

celků a z činnosti příspěvkových organizací

Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a za zboží

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

Účtová skupina 61 – Změny stavu vnitroorganizačních zásob

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

Účtová skupina 62 – Aktivace

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

Účtová skupina 64 – Ostatní výnosy

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

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

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

659 – Zúčtování zákonných opravných položek

Účtová skupina 69 – Příspěvky a dotace na provoz

- 691 – Příspěvky a dotace na provoz

Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

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

Účtová skupina 90 – Majetkové fondy

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

Účtová skupina 91 – Finanční a peněžní fondy

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

Účtová skupina 92 – Zvláštní fondy organizačních složek státu

- 921 – Státní fondy
- 922 – Ostatní zvláštní fondy
- 924 – Fondy EU

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

- 931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let

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

941 – Rezervy zákonné

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

951 – Dlouhodobé bankovní úvěry

953 – Vydané dluhopisy

954 – Závazky z pronájmu

955 – Dlouhodobé přijaté zálohy

958 – Dlouhodobé směnky k úhradě

959 – Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 96 – Závěrkové účty

961 – Počáteční účet rozvahový

962 – Konečný účet rozvahový

963 – Účet výsledku hospodaření

964 – Saldo výdajů a nákladů

965 – Saldo příjmů a výnosů

Účtové skupiny 97–99 – Podrozvahové účty

971–998 – Podrozvahové účty

999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Směrná účtová osnova pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek pro provozní činnost Fondu a majetek převzatý Fondem k privatizaci

Účtová skupina

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek kromě pozemků, uměleckých děl a předmětů kulturní hodnoty
- 03 – Pozemky, umělecká díla a předměty kulturní hodnoty
- 04 – Nedokončený dlouhodobý majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Majetek převzatý Fondem k privatizaci

Účtová třída 2 – Finanční účty a zúčtovací vztahy pro okruh privatizace

Účtová skupina

- 20 – Cenné papíry a podíly v s. r. o.
- 21 – Vkladové účty a bankovní úvěry
- 22 – Bankovní účty v zahraniční měně
- 23 – Zahraniční pohledávky
- 24 – Tuzemské pohledávky
- 25 – Závazky
- 26 – Závazky směnečné
- 28 – Pohledávky směnečné
- 29 – Vnitřní zúčtování

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy, peníze, ceniny a bankovní účty pro okruh provozní činnosti

Účtová skupina

- 31 – Pohledávky
- 32 – Závazky
- 33 – Zúčtovací vztahy se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní
- 35 – Bankovní účty

- 36 – Peníze a peníze na cestě
- 38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv

Účtová třída 5 – Náklady správní činnosti

Účtová skupina

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Finanční náklady
- 59 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové účty

Účtová skupina

- 70 – Počáteční a konečné účty rozvažné

Účtová třída 9 – Fondy, vydané dluhopisy a podrozvahové účty

Účtová skupina

- 91 – Finanční fondy
- 92 – Základní jmění a vydané dluhopisy
- 94 – Zvláštní fondy
- 95 – 99 Podrozvahové účty

Příloha 3

Účetnictví neziskových subjektů od 1. 1. 2004

Ing. Kateřina Herzogová

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

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

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

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

Pramen: Daně č. 9/2004

Příloha 4

Porovnání účtů pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu

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

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

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

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
273 – Poskytnuté přechodné výpomoci příspěvkovým organizacím	×			
274 – Poskytnuté přechodné výpomoci podnikatelským subjektům	×			
275 – Poskytnuté přechodné výpomoci ostatním organizacím	×			
277 – Poskytnuté přechodné výpomoci fyzickým osobám	×			
281 – Krátkodobé bankovní úvěry	×			
282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	×			
283 – Vydané krátkodobé dluhopisy	×			
289 – Ostatní krátkodobé závazky (finanční výpomoci)	×			
311 – Odběratelé	×	×	×	×
312 – Směnky k inkasu	×			
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry	×			
314 – Poskytnuté provozní zálohy	×	×	×	×
315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy	×		×	×
316 – Ostatní pohledávky	×	×	×	×
321 – Dodavatelé	×	×	×	×
322 – Směnky k úhradě	×			
324 – Přijaté zálohy	×	×	×	×
325 – Ostatní závazky	×	×	×	×
331 – Zaměstnanci	×	×	×	×
333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům	×	×	×	×
335 – Pohledávky za zaměstnance	×	×	×	×
336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	×	×	×	×
341 – Daň z příjmů	×	×	×	×
342 – Ostatní daně	×	×	×	×
343 – Daň z přidané hodnoty	×	×	×	×
345 – Ostatní daně a poplatky	×	×	×	×
346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem	×	×	×	
347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem	×	×	×	
348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků	×	×		

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
349 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků	×	×		
358 – Pohledávky za účastníky sdružení	×	×		
367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů	×			
368 – Závazky k účastníkům sdružení	×	×		
371 – Pohledávky v zahraničí				× MF
372 – Pohledávky tuzemské				× MF
373 – Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací a opcí	×			
375 – Pohledávky z vydaných dluhopisů	×			
378 – Jiné pohledávky	×	×	×	×
379 – Jiné závazky	×	×	×	×
381 – Náklady příštích období	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
383 – Výdaje příštích období	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
384 – Výnosy příštích období	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
385 – Příjmy příštích období	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
386 – Kurzové rozdíly aktivní	×	×	×	×
387 – Kurzové rozdíly pasivní	×	×	×	×
388 – Dohadné účty aktivní	×	×	×	×
389 – Dohadné účty pasivní	×	×	×	×
391 – Opravná položka k pohledávkám	× pouze hosp. činnost	× pouze hosp. činnost		× pouze hosp. činnost
395 – Vnitřní zúčtování	×	×	×	×
396 – Spojovací účet při sdružení	×	×		
410 – Materiální náklady	×		×	×
420 – Služby a náklady nevýrobní povahy	×		×	×
430 – Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	×		×	×
440 – Mzdové a ostatní osobní náklady	×		×	×
450 – Dávky sociálního zabezpečení	×		×	×
460 – Manka a škody	×		×	×
501 – Spotřeba materiálu	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
502 – Spotřeba energie	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
503 – Spotřeba ostatních neskladovaných dodávek	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
504 – Prodané zboží	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
511 – Opravy a udržování	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
512 – Cestovné	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
513 – Náklady na reprezentaci	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
518 – Ostatní služby	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
521 – Mzdové náklady	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
524 – Zákonné sociální pojištění	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
525 – Ostatní sociální pojištění	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
527 – Zákonné sociální náklady	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
528 – Ostatní sociální náklady	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
531 – Daň silniční	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
532 – Daň z nemovitosti	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
538 – Ostatní daně a poplatky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
542 – Ostatní pokuty a penále	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
543 – Odpis pohledávky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
544 – Úroky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
545 – Kurzové ztráty	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
546 – Dary	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
548 – Manka a škody	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
549 – Jiné ostatní náklady	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost

Číslo a název syntetického účtu (třídy)	Územní samosprávné celky	Příspěvkové organizace	Státní fondy	Organizační složky státu
553 – Prodané cenné papíry a podíly	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
554 – Prodaný materiál	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
556 – Tvorba zákonných rezerv	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
559 – Tvorba zákonných opravných položek	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
591 – Daň z příjmů	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
601 – Tržby za vlastní výrobky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
602 – Tržby z prodeje služeb	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
604 – Tržby za prodané zboží	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
611 – Změna stavu zásob nedokončené výroby	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
612 – Změna stavu zásob polotovarů	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
613 – Změna stavu zásob výrobků	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
614 – Změna stavu zásob zvířat	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
621 – Aktivace materiálu a zboží	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
642 – Ostatní pokuty a penále	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
643 – Platby za odepsané pohledávky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
644 – Úroky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
645 – Kurzové zisky	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost
648 – Zúčtování fondů		×		
649 – Jiné ostatní výnosy	× pouze hosp. činnost	×		× pouze hosp. činnost

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

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

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

Glosář

H

Hospodářský rok – účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Ú

Účetní doklad – průkazný účetní záznam, který musí obsahovat náležitosti dle zákona o účetnictví.

Účetní období – je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, které se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem.

Účetní jednotka – jsou to následující organizace: a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Účetní knihy – slouží k zachycení účetních záznamů a jsou specifické dle účetní soustavy.

Účetní zápis – je účetní záznam, jehož obsah je určen zákonem o účetnictví v části týkající se účetních knih.

Účetní záznam – obsahuje informaci a může mít písemnou nebo technickou formu, musí být průkazný.

Účtová osnova – určuje uspořádání a označení účtových tříd, skupin i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření.

Účtový rozvrh – účetní jednotky jsou povinny ho sestavit, přičemž vychází ze směrné účtové osnovy. Uvedou v něm účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky.

Literatura

- [1] BOBEK, V., ŠOUPAL, P.: *Auditing*. MZLU, Brno 1998
- [2] DVOŘÁČEK, J., VÁQUEZ, H. E., STŘEDA, I.: *Interní audit*. VŠE, Fakulta podnikohospodářská, Praha 1996
- [3] DVOŘÁČEK, J.: *Interní audit a kontrola*. C. H. Beck, Praha 2000
- [4] HANZLOVÁ, O. A KOLEKTIV: *Aktuální příručka účetnictví pro nevýdělečné organizace*. Verlag Dashöfer, Praha 1997
- [5] JURAJDOVÁ, H.: Finanční audit. *In Audit obcí, ROPO a neziskových organizací*, MU, Brno 1999
- [6] JURAJDOVÁ, H.: Ostatní neziskové organizace. *In Účetnictví, daně a financování organizací v neziskovém sektoru*, MU, Brno 1999
- [7] JURAJDOVÁ, H.: Aktuální problémy účetnictví v souvislosti s připravovanou novelou zákona o účetnictví v ČR. *In Alternatívne financovanie verejných potrieb a podnikateľskej sféry v transformujúcich sa ekonomikách*, Ekonomická univerzita, Bratislava 1998
- [8] JURAJDOVÁ, H.: Aktuální problémy účetnictví a auditu obcí. *In URBIS 2000 Sborník přednášek doprovodného programu*, Univerzita Pardubice, Pardubice 2000
- [9] JURAJDOVÁ, H.: Audit – nástroj měření efektivity veřejného sektoru. *In Česká ekonomika na přelomu tisíciletí*, MU, Brno 2001
- [10] JURAJDOVÁ, H.: Výkonnostní audit obcí v ČR. *In Územní samospráva v ČR, Rakousku a SRN*, MU, Brno 2001
- [11] KOUDELKA, Z.: *Obce a kraje*. Linde, Praha 2001
- [12] KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P.: *Poklady skryté v účetnictví*. Díl I., Polygon, Praha 1995
- [13] KRÁLÍČEK, V., MÜLLEROVÁ, L.: *Auditing*. MF ČR, Praha 1998
- [14] KVAPILOVÁ, P.: Přezkoumání (audit) obcí. *In Územní samospráva v praxi*, č. 22, 1998
- [15] MARKOVÁ, H.: *Finance obcí, měst a krajů*. Orac, Praha 2000
- [16] MELION, M.: *Finance územních samospráv*. EIA, Hradec Králové 2000
- [17] NÁDVOVNÍKOVÁ, D.: Hospodaření rozpočtu krajů a obcí za rok 2001. *Moderní obec*, č. 7, 2002
- [18] PEKOVÁ, J.: *Veřejné finance*. ASPI, Praha 2002
- [19] PEKOVÁ, J., PILNÝ, V.: *Veřejná správa a finance*. ASPI, Praha 2002

- [20] PODHORSKÝ, J., MUK, J.: *Účtová osnova a postupy účtování, výkazy, vzorové příklady a účetní závěrka s komentářem pro nevýdělečné organizace*. Edice účetnictví, ANAG, Praha 2000
- [21] PROKŮPKOVÁ, D., STEIDLOVÁ, J., KOTRBA, R.: *Přezkoumání hospodaření obcí*. EIA, Hradec Králové 1999
- [22] PROKŮPKOVÁ, D.: Audit versus kontrola hospodaření obcí. In *Účetnictví*, 6/99
- [23] REKTOŘÍK, J. ŠELEŠOVSKÝ, J.: *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Ekopress, Brno 2003
- [24] REKTOŘÍK, J. A KOL.: *Organizace neziskového sektoru*. Ekopress, Brno 2001
- [25] RICCHIUTE, D. N.: *Audit*. Victoria Publishing, Praha 1994
- [26] RŮŽIČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace, vznik – daně – účetnictví*. ANAG, Praha 2001
- [27] SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví I*. MU ESF, Brno 2004
- [28] SVOBODA, K., GROSPÍČ, J., VEDRAL, J., PLÍŠEK, M.: *Územní samospráva a státní správa*. Eurounion, Praha 2000
- [29] ŠELEŠOVSKÝ, J.: Audit jako nástroj veřejné kontroly v organizacích neziskového sektoru. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*, VŠE, Praha 1998
- [30] ÚČTOVÁ OSNOVA, POSTUPY ÚČTOVÁNÍ A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PRO ORGANIZAČNÍ SLOŽKY STÁTU, ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY A PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE: *Bilance, Praha 2001*.
- [31] VANČUROVÁ, A. A KOLEKTIV: *Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva pro rok 2001*. Vox, Praha 2002
- [32] Vyhláška MF ze dne 2. 7. 2002 o rozpočtové skladbě, Sb. zák. č. 323/2002
- [33] Vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí
- [34] Vyhláška č. 64/2002 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů
- [35] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění zák. č. 273/2001 Sb., zák. č. 320/2001 Sb., zák. č. 450/2001 Sb. a zák. č. 313/2002 Sb.
- [36] Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění zák. č. 273/2001 Sb., zák. č. 320/2001 Sb., zák. č. 450/2001 Sb. a zák. č. 231/2002 Sb.
- [37] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.

- [38] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění zákona č. 493/2000 Sb., zákona č. 141/2001 Sb., zákona č. 187/2001 Sb., zákona č. 320/2001 Sb., zákona č. 450/2001 Sb., zákona č. 202/2002 Sb. a zákona č. 320/2002 Sb.
- [39] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samo-správným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění zák. č. 492/2000 Sb. a zák. č. 483/2001 Sb.
- [40] Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění zák. č. 320/2002 Sb.
- [41] Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech.
- [42] Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví.
- [43] Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.



Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta
Centrum distančního a celoživotního vzdělávání

Účetnictví a rozbory II

Distanční studijní opora

Ing. Hana Jurajdová

Vydala Masarykova univerzita roku 2007

Technický redaktor: Mgr. Jitka Holcová

1. vydání, 2007 náklad 25 výtisků
AA – 10,94 VA – 11,09 195 stran

Tisk: Tiskárna BonnyPress, Osová 20, Brno 625 00
Pořadové číslo 4624/ESF-25/07-17/99
ISBN 978-80-210-4518-7

