



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Název projektu	Rozvoj vzdělávání na Slezské univerzitě v Opavě
Registrační číslo projektu	CZ.02.2.69/0.0./0.0/16_015/0002400

Účetnictví nevýdělečných organizací

Distanční studijní text

Iris Šimíková

Karviná 2018



**SLEZSKÁ
UNIVERZITA**
OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ
FAKULTA V KARVINĚ

Obor: Účetnictví.

Klíčová slova: Neziskový sektor, nestátní nevýdělečné organizace, některé vybrané účetní jednotky, příspěvková organizace, audit, hlavní činnost, hospodářská činnost, účetní doklad, účetní jednotka, účetní období, účetnictví v plném rozsahu, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, účetnictví jednoduché, aktiva, pasiva, majetek, závazky, příjem, výnos, výdaj, náklad, transfer, účetní závěrka, výroční zpráva, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehledy.

Anotace: Publikace se zaměřuje na účetnictví účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (neziskový sektor). Z aspektu publikace je problematika účetnictví diferencována a to na nestátní nevýdělečné organizace (NNO) a na veřejnou správu (některé vybrané účetní jednotky NVÚJ). V úvodních kapitolách jsou terminologická uvedení pro situace aplikované v dalších částech publikace a charakteristické znaky neziskového sektoru. Problematika účetnictví nestátních nevýdělečných organizací je podložena teoretickou částí a vzorovými příklady. Analogicky je tomu i tak pro účetnictví některých vybraných účetních jednotek se zaměřením na územní samosprávu a jimi zřizované (municipální) příspěvkové organizace. Poslední kapitola obsahuje příklady na samostatné procvičení.

Vedení účetnictví vychází z ustanovení zákona o účetnictví a dle typu účetní jednotky z prováděcích předpisů, kterými jsou vyhlášky a České účetní standardy. Nestátní nevýdělečné organizace mohou účtovat v účetnictví v plném rozsahu, v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, případně v účetnictví jednoduchém. Realizací reformy účetnictví státu mohou některé vybrané účetní jednotky účtovat v účetnictví v plném rozsahu, případně v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Z aspektu daně z příjmů jde o veřejně prospěšné poplatníky.

Autor: Ing. Iris Šimíková, Ph.D.

Recenzenti: Doc. Ing. Jarmila Šebestová, Ph.D.
Ing. Michaela Strzelecká, Ph.D.

ISBN 978-80-7510-315-4



Toto dílo podléhá licenci:

Creative Commons Uveďte původ-Zachovejte licenci 4.0

Znění licence dostupné na:

<http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0>

Obsah

ÚVODEM	6
RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY	7
1 ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI ÚČETNICTVÍ A NEZISKOVÉHO SEKTORU	8
1.1 Základní terminologické pojmy z oblasti účetnictví	9
1.2 Základní terminologické pojmy z oblasti neziskového sektoru	12
2 ÚLOHA A POSTAVENÍ ORGANIZACÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU	16
2.1 Význam neziskového sektoru	16
2.2 Retrospektivně k účetnictví	17
2.3 Retrospektivně k nevýdělečným organizacím	19
2.4 Vliv nového občanského zákoníku	20
2.5 Vliv reformy účetnictví státu	22
2.6 Retrospektivně k neziskovému sektoru Slovenské republiky	23
2.6.1 Neziskové organizace a jejich účetnictví v SR	23
2.6.2 Organizace veřejné správy a jejich účetnictví v SR	26
3 TYPOLOGIE ORGANIZACÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU	30
3.1 Společné znaky nestátních nevýdělečných organizací a některých vybraných účetních jednotek	31
3.2 Klasifikace nevýdělečných organizací	32
3.3 Klasifikace některých vybraných účetních jednotek	38
4 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ - SPOLEČNÝ ZÁKLAD	42
4.1 Podstata a význam účetnictví	42
4.2 Principy finančního účetnictví	43
4.3 Společný základ	52
5 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ NNO	56
5.1 Povinnost ke dni vzniku účetní jednotky	57
5.1.1 Sestavení rozvahy	57
5.1.2 Otevírání účetních knih	58
5.2 Dlouhodobý majetek	58
5.2.1 Pořizování dlouhodobého majetku	59
5.2.2 Odpisování dlouhodobého majetku	61
5.2.3 Používání dlouhodobého majetku	62

5.2.4	Vyřazování dlouhodobého majetku	63
5.2.5	Řešené vzorové příklady k DM	64
5.3	Zásoby	67
5.3.1	Pořizování zásob	68
5.3.2	Spotřeba zásob (oceňování zásob při skladové evidenci).....	69
5.3.3	Inventarizační rozdíly u zásob	70
5.3.4	Řešené vzorové příklady k zásobám.....	71
5.4	Finanční účty	73
5.4.1	Účtování o krátkodobém finančním majetku a krátkodobých úvěrech	73
5.4.2	Řešené vzorové příklady k finančním účtům.....	74
5.5	Zúčtovací vztahy	75
5.5.1	Pohledávky a závazky z obchodních vztahů.....	75
5.5.2	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi.....	76
5.5.3	Zúčtování daní	76
5.5.4	Zúčtování dotací.....	76
5.5.5	Řešené vzorové příklady k zúčtovacím vztahům.....	77
5.6	Náklady a výnosy	79
5.6.1	Účtování nákladů	80
5.6.2	Účtování výnosů	81
5.6.3	Řešené vzorové příklady k nákladům a výnosům.....	82
5.7	Jmění, fondy a výsledek hospodaření	83
5.7.1	Účtování o vlastních zdrojích	83
5.7.2	Účtování o cizích zdrojích	84
5.7.3	Řešené vzorové příklady na vlastní a cizí zdroje.....	85
5.8	Uzávěrka a závěrka nevýdělečných organizací.....	86
5.8.1	Přípravné činnosti pro účetní uzávěrku.....	86
5.8.2	Účetní uzávěrka	87
5.8.3	Sestavení výkazů účetní závěrky	88
5.8.4	Následující povinnosti	89
6	JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ NNO	97
6.1	Stávající právní úprava jednoduchého účetnictví.....	97
6.2	Vedení jednoduchého účetnictví	100
6.3	Přehledy a následující povinnosti.....	102

7	REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU	106
7.1	Rozpočtové organizace a vznik účetnictví státu - NVÚJ	106
7.2	Účetní předpisy k vedení účetnictví NVÚJ	108
7.3	Průběh reformy účetnictví státu	109
8	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ NVÚJ	114
8.1	Limitující účetní předpisy	115
8.2	Stálá aktiva, členění a účtování	116
8.3	Oběžná aktiva a jejich účtování	121
8.3.1	Řešené vzorové příklady k aktivům	124
8.4	Vlastní kapitál, jmění, fondy	128
8.5	Podmínky a postupy při účtování cizích zdrojů	131
8.5.1	Řešené vzorové příklady ke zdrojům	132
8.6	Podmínky a postupy při účtování nákladů a výnosů	134
8.6.1	Řešené vzorové příklady k nákladům a výnosům	136
8.7	Uzávěrka a závěrka, další povinnosti	137
9	VEŘEJNĚ PROSPĚŠNÝ POPLATNÍK	144
9.1	Veřejně prospěšný poplatník	145
9.2	Vybraná ustanovení ZDP využitelná pro VPP	146
9.2.1	Příklady daňově uznatelných nákladů (výdajů)	146
9.2.2	Daňové odpisy	147
9.2.3	Technické zhodnocení dle ZDP	148
9.3	Stanovení základu daně u VPP	149
9.4	Snížení základu daně a daňová povinnost	151
9.5	Ostatní přímé daně	153
10	KOMPLEXNÍ PŘÍKLADY NA ÚČTOVÁNÍ	156
10.1	Příklady k samostatnému procvičení účtování u NNO	157
10.2	Příklady k samostatnému procvičení účtování MPO	163
	SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY	171
	LITERATURA	174

ÚVODEM

Publikace se orientuje na oblast účetnictví neziskového sektoru. Nejednotné označení sektoru, který není zaměřen primárně na dosahování zisku, působí mnohdy potíže při výkladu pojmů specifických pro tuto oblast. V účetnictví – historicky usazené ekonomické disciplíně – je snaha o přesnost a jednotnost terminologických pojmů a jejich obsahové náplně. Proto v publikaci bude pracováno s označením nestátní nevýdělečné organizace (soukromý sektor) a některé vybrané účetní jednotky (veřejný sektor). Všechny tyto organizace (nelze používat označení firma) dohromady tvoří neziskový sektor, který má významnou pozici v národním hospodářství.

Publikace je určena posluchačům Slezské univerzity v Opavě, Obchodně podnikatelské fakulty v Karviné. Je povinnou literaturou pro studium předmětu Účetnictví nevýdělečných organizací. Jak vyplývá z názvu, zaměřuje se na neziskový sektor – a jeho povinnost vést účetnictví – jak vyplývá ze statusu účetní jednotky. Mezi jednotlivými organizacemi jsou markantní rozdíly, pokud bychom chtěli porovnat rozsah činnosti Ministerstva financí s rozsahem činnosti honebního společenstva, jde o nesrovnatelné účetní jednotky, patřící ale společně do neziskového sektoru.

Účetnictví nevýdělečných organizací pracuje se základními principy účetnictví finančního. Tyto rozvádí ve specifika účetnictví neziskového sektoru, nepracujícího na principu vytváření zisku. Proto jsou v textu odkazy na podmínky vedení účetnictví finančního s výkladem. Pro složitost problematiky jsou v publikaci uvedeny i základní informace o jednotlivých organizacích s odkazy na právní předpisy, kterými se řídí jejich činnost.

Jednotlivé kapitoly obsahují stejné prvky (náhled, cíle, klíčová slova, výklad téma, vzorové příklady na účtování, příklady k zamyšlení, testové otázky, shrnutí). Poslední kapitola obsahuje jen příklady na samostatné procvičování účtování a to opět s rozlišením na nevýdělečné organizace a na některé vybrané účetní jednotky. Záměrně nejsou v příloze publikace účtové rozvrhy. Aktuální účtové rozvrhy jsou vždy k dispozici pro akademický rok v kurzu Moodle.

Informace uváděné v publikaci budou doplňovány a rozšiřovány na přednáškách a seminářích v souladu s aktuálními předpisy. Účetnictví v ČR je regulováno a není možno se pohybovat při výkladu mimo legislativně vymezený rámec, a proto i v textu je v mnoha případech odkazováno na konkrétní znění účetního (nebo s účetnictvím souvisejícího) předpisu. Cílem publikace je vytvořit základní penzum vědomostí o účetnictví neziskového sektoru, na které následně může být navázáno při praktické činnosti.

RYCHLÝ NÁHLED STUDIJNÍ OPORY

Účetnictví neziskového sektoru (nestátních nevýdělečných organizací a některých vybraných účetních jednotek) používá terminologické pojmy. Stručný nástin obsahové náplně těchto pojmů je v první kapitole, aby se v dalším textu předešlo nejasnostem. Jelikož se jedná v mnoha případech o pojmy, pro které jsou používány zkratky, je za literaturu umístěn seznam zkratek.

Druhá a třetí kapitola se orientuje na problematiku neziskového sektoru. Objasňuje historický vývoj organizací a na tomto základu seznamuje s jejich stávajícím postavením a úlohou ve společnosti. Upozorňuje na vlivy z nabytí účinnosti nového občanského zákoníku, reformy účetnictví státu, novel zákona o účetnictví a dalších předpisů, jejichž důsledkem jsou změny ve vedení účetnictví. Pro orientační srovnání je uvedena situace v účetnictví neziskového sektoru Slovenské republiky.

Čtvrtá kapitola vytváří nástupní prostor pro následující kapitoly k vedení účetnictví a postupům při účtování účetních případů. Připomenutím základních principů účetnictví jsou objasněny podmínky vedení účetnictví v plném rozsahu, ve zjednodušeném rozsahu a jednoduchého účetnictví. Následující pátá a šestá kapitola konkretizují účetní situace a jejich řešení u nestátních nevýdělečných organizací, které vedou účetnictví v plném rozsahu, případně mohou vést účetnictví jednoduché.

Sedmá a osmá kapitola se zaměřuje na veřejný sektor – na objasnění reformy účetnictví státu a konkretizaci účetní situace v územní samosprávě a u municipálních příspěvkových organizací, jako typických představitelů některých vybraných účetních jednotek.

Nestátní nevýdělečné organizace a některé vybrané účetní jednotky jsou zákonem o daních z příjmů označeny společným terminologickým pojmem veřejně prospěšný poplatník. Složitá a mnohde nepřehledná situace vedoucí k stanovení základu daně je popsána v deváté kapitole, jelikož zde jsou situace společné jak pro nestátní nevýdělečné organizace, tak pro některé vybrané účetní jednotky.

V závěrečné části publikace jsou umístěny odpovědi na testové otázky a kapitola praktických příkladů na procvičování účetních případů – opět v členění na dvě skupiny (NNO a NVÚJ). Rozsáhlý seznam literatury by měl být nápomocen při samostudiu, výčet právních předpisů vysvětluje vymezené možnosti při vedení účetnictví.

Údaje uváděné v publikaci vychází z platné legislativy ke dni 01.01.2018.

1 ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI ÚČETNICTVÍ A NEZISKOVÉHO SEKTORU



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Kapitola se zaměřuje na výčet a základní objasnění terminologických pojmů vyskytujících se v publikaci. Sjednocení v oblasti terminologie účetnictví a neziskového sektoru pro potřeby publikace bude podstatným faktorem pro důkladné studium jednotlivých kapitol. Některé pojmy v legislativě jsou označeny víceslovným názvem, a proto budou čteně používány zkratky. Všechny v této kapitole zmiňované terminologické pojmy jsou v dalších kapitolách podrobněji vysvětleny.



CÍLE KAPITOLY

- Vytvořit základní orientaci v terminologii účetnictví
 - Vysvětlit potřebnou z hlediska publikace terminologii neziskového sektoru
 - Využít získané znalosti při studiu předmětu
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Účetní jednotka, neziskový sektor, nestátní nevýdělečné organizace, některé vybrané účetní jednotky, příspěvková organizace.

Účetnictví a neziskový sektor jsou dvě oblasti disponující množstvím specifických terminologických pojmů. Některé jsou definovány v právních předpisech, některé jsou používány zvykově, pro některé pojmy existují synonyma. V textu bude pracováno s těmito pojmy, a proto je nezbytné se s nimi seznámit. Obsah většiny terminologických pojmů z oblasti účetnictví byl náplní základního kurzu finančního účetnictví, přesto jsou zde znovu připomenuty, aby bylo možno na ně navázat specifiky účetnictví neziskového sektoru.

1.1 Základní terminologické pojmy z oblasti účetnictví

Účetnictví je regulovanou ekonomickou disciplínou. Regulace je v ČR realizována systémem účetního práva, jehož součástí je: zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a České účetní standardy. Zákon o účetnictví vymezuje povinnosti účetním jednotkám – tvoří povinný základ pro všechny účetní jednotky bez ohledu na typ účetní jednotky. Prováděcí vyhlášky rozvádí tyto povinnosti již dle typu účetní jednotky. České účetní standardy doplňují třístupňový systém účetního práva opět dle typu účetní jednotky. Pokud bude v textu odkazováno na ustanovení uvedených právních předpisů, bude použito označení účetní předpisy. Systém účetního práva bývá doplněn o interní účetní směrnice, které potřebným způsobem aplikují účetní předpisy na konkrétní situaci účetní jednotky.

Účetní
právo,
účetní
předpisy

Publikace je zaměřena na dva typy účetních jednotek. Nestátní nevýdělečné organizace patřící do soukromého sektoru jsou takové účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání - jsou právnickou osobou. V publikaci bude používána zkratka NNO. Účetní jednotky patřící do veřejného sektoru jsou nazvány některými vybranými účetními jednotkami¹. Ne všechny jsou právnickou osobou. V publikaci bude používána zkratka NVÚJ.

NNO,
NVÚJ

Všechny subjekty, kterým ze zákona o účetnictví vzniká povinnost vést účetnictví, jsou nazvány účetní jednotkou. Výčet účetních jednotek obsahuje zákon o účetnictví v paragrafu jedna. Pro označení účetní jednotky se vžila zkratka ÚJ, která pro potřebu publikace bude vymezovat pozici ekonomického subjektu, bez ohledu zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu. V neziskovém sektoru se jedná o právnické osoby nebo organizační složky státu, které právě nejsou právnickou osobou, ale dle zákona o účetnictví jsou ÚJ.

Účetní jed-
notka

Účetní jednotky jsou dle zákona o účetnictví od roku 2016 rozděleny do kategorií. Pro rozlišení jsou stanovena tři kritéria, každá účetní jednotka musí být zařazena v jedné z kategorií. Jde o mikro ÚJ, malou ÚJ, střední ÚJ, velkou ÚJ. Ze zákona o účetnictví vyplývá, že NVÚJ jsou vždy velkou ÚJ.

Kategorie
účetních
jednotek

Účetní jednotka má povinnost vést účetnictví. V současné době zákon o účetnictví stanovuje **povinnost** vést účetnictví v plném rozsahu každé účetní jednotce. Ve stanovených případech – při splnění stanovených podmínek - **lze** vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo účetnictví jednoduché. Současně běžně v řeči (a někdy i v odborných textech) je používán pojem „podvojný účetnictví“. Tento pojem (označení) obsahovala právní úprava účetnictví do konce roku 2003, od roku 2004 tento pojem mizí a je nahrazen rozsahy účetnictví. V publikaci bude používán pojem účetnictví pro situace účetnictví v plném rozsahu. Pokud by se jednalo o účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, bude použit tento více-slovný pojem. Pro označení účetnictví jednoduchého se vžila zkratka JÚ, která bude v publikaci používána. Pokud ÚJ neplní podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, případně podmínky pro vedení účetnictví jednoduchého, jsou stanoveny metody

Účetnictví

¹ Z hlediska zkrácení tohoto pojmu v řeči i textu se používá od roku 2010 akronym NVÚJ.

přechodu, které musí ÚJ dodržet a zpravidla od následujícího účetního období přejít na jiný rozsah účetnictví.

**Finanční
účetnictví**

Celá publikace se zaměřuje na účetnictví finanční, jehož úkolem je sledování majetku a závazků a činnosti ÚJ jako celku, informace mají finanční povahu. Nákladové účetnictví, manažerské účetnictví ani vnitroorganizační účetnictví není předmětem této publikace, jejich organizace je interní záležitostí účetní jednotky. V textu tedy pod účetnictvím se bude rozumět finanční účetnictví v plném rozsahu.

**Účetní ob-
dobí**

Účetnictví je kontinuálně prováděná specifická činnost od vzniku do zániku ÚJ. Účetní operace jsou v účetnictví seskupovány do přesně daných etap - účetních období. Účetním obdobím je nejčastěji rok kalendářní. Druhá možnost – rok hospodářský - je frekventovaný v podnikatelském sektoru. Pro označení účetního období se vžila zkratka ÚO, která bude v publikaci používána.

Majetek

Majetek je dle zákona o účetnictví rozlišen na dlouhodobý a krátkodobý. Pro dlouhodobý majetek jsou používána synonyma: aktiva stálá, aktiva dlouhodobá, majetek investiční apod. Zatímco účetní předpisy pro nevýdělečné organizace používají pojem dlouhodobý majetek, účetní předpisy pro veřejný sektor používají pojem stálá aktiva. V publikaci bude používán pojem majetek dlouhodobý s oporou v ustanovení zákona o účetnictví. Protiopolem dlouhodobého majetku je majetek krátkodobý. Pro tento majetek jsou používána synonyma: majetek oběžný, oběžná aktiva, provozní aktiva apod. Zatímco účetní předpisy pro nevýdělečné organizace používají pojem krátkodobý majetek, účetní předpisy pro veřejný sektor používají pojem oběžná aktiva. V publikaci bude používán pojem majetek krátkodobý s oporou v ustanovení zákona o účetnictví.

Odpisy

Účetní jednotky, které vlastní dlouhodobý majetek, nebo hospodaří s dlouhodobým majetkem, mají povinnost o něm účtovat a odpisovat v souladu s účetními předpisy. Odpisy účetní nelze přerušit, jejich metodika skýtá věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Existují odpisy daňové dle zákona o daních z příjmů. Pro potřeby publikace budou odpisy rozuměny odpisy účetní, v případě daňových budou uvedena obě slova (odpisy daňové).

**Inventari-
zace, in-
ventura**

Skutečný stav veškerého majetku a závazků zjišťují ÚJ inventarizací. Prováděcí právní předpis stanoví další požadavky pro organizace veřejné správy. Inventura fyzická a dokladová následně ověřuje shodu nebo rozpor mezi stavem zjištěným inventurou a stavem dle účetnictví. Inventarizace a inventura jsou dva naprosto nesouměřitelné pojmy. Povinností ÚJ je inventarizovat minimálně jednou ročně.

**Účetní
uzávěrka,
účetní zá-
věrka, pře-
hledy**

Účetní operace probíhají v rámci celého ÚO a jsou seskupovány do účetních uzávěrek po skončení měsíce. Třináctou účetní uzávěrkou se rozumí roční uzavírání účetních knih se všemi k tomu patřícími účetními operacemi. Na rozdíl od účetní uzávěrky, která znamená účetní operace a s tím spojené účtování na účtech, účetní závěrka znamená sestavení povinných účetních výkazů seskupených v rovnocenném celku. Účetní uzávěrka a účetní závěrka jsou dva nesouměřitelné terminologické pojmy, v textu bude používáno označení uzávěrka nebo závěrka. Závěrka je nedílný celek tří (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha)

nebo pěti (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu) výkazů. Závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, kterým je den, kdy se uzavírají účetní knihy, zpravidla to bývá k 31.12. V JÚ dle účetních předpisů není sestavována uzávěrka ani závěrka. Tyto ÚJ mají povinnost nejpozději do 6 měsíců po skončení ÚO sestavit přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. V publikaci bude používáno označení přehledy.

Účetnictví musí být vedeno tak, aby závěrka zobrazovala srozumitelně, věrně a poctivě předmět účetnictví. Závěrka může být podrobena povinnosti ověření auditorem. Kdy vzniká povinnost ověření závěrky auditorem - stanovuje zákon o účetnictví, NOZ a zvláštní předpis. Ve veřejném sektoru jsou určeny požadavky na schvalování závěrek.

**Ověřování
a schvalování
účetní
závěrky**

Výroční zpráva je dokumentací sestavovanou ÚJ podléhající ze zákona o účetnictví povinnosti auditu. NNO mimo toto ustanovení musí ze zákona, kterým se řídí, také sestavovat výroční zprávu. Výroční zprávu povinně dle občanského zákoníku musí sestavit nadace a ústav, obecně prospěšné společnosti dle svého zákona (o obecně prospěšných společnostech). Tyto výroční zprávy jsou zaměřeny na poskytnutí ucelených a komplexních informací z oblasti hospodaření organizace. Výroční zpráva dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, je naprosto jiným způsobem formulovanou dokumentací vytvářenou povinně organizacemi veřejné správy, územní samosprávy, např. obcemi.

**Výroční
zpráva**

ÚJ, které vedou účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu, dle zákona účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Předmětem účetnictví jednoduchého jsou dle zákona výdaje a příjmy, majetek a závazky.

**Předmět
účetnictví**

Účet je základní prvek účetnictví (nikoliv jednoduchého). Má podobu písmene T, dvě strany. Pro označení strany levé je v publikaci používána zkratka MD nebo slovní označení na vrub. Pro označení strany pravé je v publikaci používána zkratka D nebo slovní označení ve prospěch. Na výpisech z bankovních účtů se objevuje označení debet a kredit. Jelikož je účtováno podvojným souvztažným zápisem - je označení podvojně účetnictví výstižnější, než účetnictví v plném (zkráceném) rozsahu. V JÚ není účtováno na účtech.

**Účet a
označení
stran účtu**

ÚJ může pověřit vedením svého účetnictví jinou právnickou nebo fyzickou osobu, aniž by se tímto úkonem zbavila odpovědnosti za vedení účetnictví. Hospodářské jevy probíhající v ÚO jsou doloženy (prokázány) účetním dokladem, jehož povinné náležitosti musí být dodrženy. Doklady jsou řazeny chronologicky, jsou stanoveny archivační lhůty pro jednotlivé typy dokladů. V dokladech je možno opravovat, čímž nesmí ale dojít k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví.

**Účetní do-
klady**

V účetních knihách jsou povinny ÚJ účtovat, jde o chronologicky vedený deník, systematicky dle účtových tříd vedenou hlavní knihu, systematicky vedené knihy analytických účtů a systematicky vedené podrozvahové účty. V JÚ jde o peněžní deník, knihu pohledávek a závazků, pomocné knihy o ostatních složkách majetku. Otevírají se k prvnímu dni ÚO (počáteční stav) a uzavírají se k poslednímu dni ÚO (konečný stav).

**Účetní
knihy a je-
jich otev-
rání a uza-
vírání**

**Směrná
účetní os-
nova a
účetní
rozvrh
NNO**

Dle typu účetní jednotky jsou vydány Ministerstvem financí směrné účtové osnovy (příloha vyhlášky) a na jejich podkladě má ÚJ povinnost sestavit svůj účetní rozvrh v rozsahu potřebném pro zaúčtování všech účetních případů a sestavení účetní závěrky. Směrná účtová osnova se člení na třídy a skupiny. Účetní rozvrh je možno v průběhu ÚO doplňovat. V účtovém rozvrhu nemohou být třídy, skupiny ani účty, které neobsahuje směrná účtová osnova.

**Směrná
účetní os-
nova a
účetní
rozvrh
NVÚJ**

Některé vybrané účetní jednotky (NVÚJ) jsou ÚJ a vedou účetnictví v souladu s účetními předpisy. Pro ně rovněž platí povinnost vycházet při vedení účetnictví ze směrné účtové osnovy (příloha vyhlášky). Na rozdíl od ostatních ÚJ, (důsledek reformy účetnictví státu) je směrná účtová osnova členěna na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty. Toto členění je závazné pro všechny NVÚJ. Syntetické účty v rámci účtového rozvrhu lze dle rozhodnutí ÚJ členit na analytické účty. Tato členění mají za cíl správné zaúčtování všech účetních případů, sestavení účetní závěrky a splnění dalších povinností vyplývajících NVÚJ z právních předpisů.

**Zveřejňo-
vací povin-
nost**

Účetní jednotky zapsané ve veřejném rejstříku mají zveřejňovací povinnost. Dle zákona o účetnictví musí ve stanovené lhůtě uložit do sbírky listin stanovený rozsah dokumentace.

Přestupek

Účetní jednotky se musí řídit právními předpisy z oblasti účetnictví, pokud je poruší, mohou se dopustit přestupku. Za přestupek hrozí účetní jednotce postih dle závažnosti. Přestupky zákona o účetnictví řeší správce daně - Finanční úřad – výše postihu uvádí zákon o účetnictví.

**Veřejný
rejstřík**

V souvislosti s účinností nového občanského zákoníku (dále jen NOZ), vznikl ze zákona veřejný rejstřík právnických a fyzických osob. Veřejný rejstřík se skládá z šesti rejstříků a uváděné v publikaci nevýdělečné organizace jsou zapsány v některém z nich (s výjimkami dále v textu uvedenými), proto bude frekventovaným terminologickým pojmem a v textu bude používána zkratka VR.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

V textu kapitoly je uvedeno, že v případě účetních jednotek neziskového sektoru se jedná o právnické osoby. Mohou účetní jednotky právnické osoby používat daňovou evidenci?

1.2 Základní terminologické pojmy z oblasti neziskového sektoru

**Všechny
nevýdě-
lečné or-
ganizace**

Z aspektu používání pojmu nevýdělečná organizace je primární vysvětlení jeho podstaty a dvou částí. Historicky se nevýdělečnými organizacemi rozuměly všechny organizace nevykazující znaky podnikání. Vlivem reformy účetnictví státu se v oblasti účetnictví začíná

striktně oddělovat a lišit oblast účetnictví nestátních nevýdělečných (soukromých) organizací od oblasti účetnictví NVÚJ (veřejné organizace). Pro potřeby publikace se bude rozumět souhrnně neziskovým sektorem sektor soukromých organizací a sektor veřejných organizací.

Sektor soukromých organizací – nestátní nevýdělečné organizace - budou účetní jednotky jmenované prováděcí vyhláškou – pro které hlavní činnosti není podnikání. Tedy např.: nadace, nadační fondy, ústavy, spolky, církve, politické strany, honební společenstva a další. V textu budou takto označeny, případně pro ně bude použita zkratka NNO.

NNO

Sektor veřejných organizací - některé vybrané účetní jednotky - budou účetní jednotky jmenované v zákonu o účetnictví. Jde o účetní jednotky veřejného sektoru, do kterých patří přesně určený výčet účetních jednotek dle právní formy - organizační složky státu (dále jen OSS), státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky (dále jen ÚSC), dobrovolné svazky obcí (dále jen DSO), Regionální rady regionů soudržnosti (dále jen RRRS) a příspěvkové organizace (PO). Pro NVÚJ je specifický pojem vyjadřující přesuny peněžních prostředků – transfer. NVÚJ může transfer přijímat, poskytovat, nebo být v pozici zprostředkovatele – průtokový transfer.

NVÚJ

Z hlediska uvádění v publikaci budou příspěvkové organizace členěny na ty, jejichž zřizovatelem je stát, nebo organizační složka státu (dále jen SPO) státní příspěvkové organizace a ty, jejichž zřizovatelem je územní samosprávný celek (dále jen MPO) municipální příspěvkové organizace.

SPO, MPO

Za veřejně prospěšnou právnickou osobu je považována taková, jejímž posláním je přispívat vlastní činnosti k dosahování obecného blaha. Přitom nikde v právních předpisech ČR nelze dohledat definice veřejné prospěšnosti nebo vzájemné prospěšnosti, pouze v NOZ je uvedeno předchozí – při splnění jakých podmínek je právnická osoba veřejně prospěšná. Status veřejné prospěšnosti měl přidělovat soud. Dnem 01.01.2018 došlo ke zrušení ustanovení paragrafů NOZ o možnosti přidělit status veřejné prospěšnosti.

**Veřejná
prospěš-
nost**

Veřejně prospěšný poplatník je pojem uvedený v zákonu o daních z příjmů. Je to takový poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. V textu bude používána zkratka VPP.

**Veřejně
prospěšný
poplatník**

Všechny organizace neziskového sektoru provádějí své činnosti v souladu se svými cíli, definovanými v zakládacích dokumentech. Výsledek hospodaření musí být rozlišen na hlavní činnost a na hospodářskou činnost. Tato dvojí činnost (vedoucí k tvorbě dvojího výsledku hospodaření) je specifikem neziskového sektoru. Pro tyto dvě činnosti jsou používána různá označení. Z hlediska zaměření textu na účetnictví (tedy účetní předpisy), budou dále používány termíny hlavní činnost (mají všechny organizace (NNO a NVÚJ) a hospodářská činnost (mohou mít NNO a NVÚJ). Hlavní činnost realizují všechny organizace neziskového sektoru – vyjadřuje činnost, pro kterou byly založeny, nebo zřízeny zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jinou dokumentací. Hospodářskou činnost nemusí (mohou) mít organizace, jde o činnost doplňující finanční zdroje hlavní

**Hlavní čin-
nost, hos-
podářská
činnost**

činnosti, může vykazovat i znaky podnikání (pro tyto činnosti jsou používány pojmy doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost).

Fundace

Dle ustanovení nového občanského zákoníku se pro označení nadace a nadačního fondu objevil nový pojem fundace. Fundace je právnická osoba, registrovaná ve veřejném rejstříku s vymezeným majetkem (fundus), který má stanovený účel užívání.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Nevýdělečné, neziskové, veřejně prospěšné, obecně prospěšné a další mnohá označení jsou typická pro tento sektor. Myslíte, že by šly aplikovat – po úpravě – znaky podnikání z NOZ i na neziskový sektor?



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 1

- 1) **Majetek dle zákona o účetnictví se člení na:**
 - a) aktiva investiční a aktiva oběžná
 - b) majetek dlouhodobý a majetek krátkodobý
 - c) aktiva stálá a aktiva oběžná
- 2) **Uzávěrka a závěrka se vztahuje na:**
 - a) všechny účetní jednotky bez rozdílu
 - b) účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu
 - c) účetní jednotky vedoucí účetnictví jednoduché
- 3) **Každá účetní jednotka má povinnost vést:**
 - a) účetnictví v plném rozsahu
 - b) účetnictví podvojně
 - c) účetnictví jednoduché
- 4) **Manažerské účetnictví:**
 - a) musí vést každá účetní jednotka
 - b) jeho vedení je interní záležitostí účetní jednotky
 - c) vedou pouze účetní jednotky v účetnictví v plném rozsahu
- 5) **Účetní období:**
 - a) je vždy totožné s rokem kalendářním
 - b) může jít o rok kalendářní případně rok hospodářský
 - c) jde o období od vzniku účetní jednotky až do jejího zániku
- 6) **Některé vybrané účetní jednotky:**
 - a) jsou účetní jednotky podléhající auditu
 - b) jsou náhodně vybrané účetní jednotky
 - c) jsou účetní jednotky jmenované zákonem o účetnictví z oblasti veřejného sektoru
- 7) **Výsledek hospodaření v organizacích neziskového sektoru se člení:**
 - a) na provozní a finanční
 - b) na výsledek z hlavní činnosti a výsledek z hospodářské činnosti

- c) na výsledek z hlavní činnosti, výsledek z finanční činnosti a výsledek z mimořádné činnosti

8) Rejstříkem do kterého se mohou zapisovat nevýdělečné organizace je:

- a) obchodní rejstřík
- b) veřejný rejstřík
- c) rejstřík veřejně prospěšných organizací

9) Hlavní činnost:

- a) realizují všechny organizace neziskového sektoru
- b) nemusí realizovat nadace
- c) nemusí realizovat honební společenstva

10) Hospodářskou činností se rozumí:

- a) aktivity obcí s vlastněným majetkem
- b) aktivity umožňující zvýšení finančních zdrojů pro hlavní činnost
- c) aktivity nakládání s dlouhodobým majetkem

SHRNUTÍ KAPITOLY



Kapitola se zaměřila na výklad základních (v publikaci frekventovaných) terminologických pojmů z oblasti účetnictví a z oblasti neziskového sektoru. Bez znalosti obsahu těchto terminologických pojmů by mohlo být studium publikace obtížnější.

2 ÚLOHA A POSTAVENÍ ORGANIZACÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Kapitola je zaměřena na vysvětlení úlohy a postavení nevýdělečných organizací v historickém kontextu. Pro srovnání je popsána i situace ve Slovenské republice. Jsou připomenuty vlivy, které zapříčinily změny v neziskovém sektoru. Znalost těchto východisek usnadní orientaci a pochopení současného stavu. I zde platí, že historie se může opakovat.



CÍLE KAPITOLY

- Retrospektivně vymezit historii účetnictví a historii neziskového sektoru
 - Vysvětlit stávající i minulé postavení neziskového sektoru
 - Pro srovnání charakterizovat neziskový sektor Slovenské republiky
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Podvojně účetnictví, jednoduché účetnictví, účetnictví v plném rozsahu, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jednoduché účetnictví, veřejná prospěšnost, všeobecně prospěšné služby, organizace

K pochopení stávající situace a vazeb mezi účetnictvím a organizacemi je důležité znát předchozí úpravy právních předpisů a na jejich základě si vytvářet názory na jejich změny až do současnosti. Některé případy se opakují, některé jsou jedinečné.

2.1 Význam neziskového sektoru

Podnikatelský versus nepodnikatelský sektor

Podnikatelský sektor zásadním způsobem ovlivňuje národní hospodářství České republiky. Principy tržního hospodářství se odráží v primárním cíli, kterým je dosahování kladného výsledku hospodaření – zisku. Důraz na cíl – prosazování obecného prospěchu, je základním znakem nepodnikatelského (neziskového sektoru). Toto pojmenování neznamená, že by neziskový sektor nevytvářel kladný výsledek hospodaření. Zásadní rozdíl mezi oběma sektory je v rozdělení zisku – v podnikatelském sektoru mezi majitele (zakladatele,

zřizovatele, akcionáře) - v neziskovém sektoru pouze pro činnost vedoucí k obecnému prospěchu (pro hlavní činnost). I v neziskovém sektoru vzniká výsledek hospodaření (porovnáním výnosů a nákladů, porovnáním příjmů a výdajů), který může mít charakter vyrovnaného výsledku, nebo kladného výsledku (zisku), nebo záporného výsledku (ztráty). Ve všech případech však platí jednoznačné pravidlo, že vytvořený zisk musí být použit pro další rozvoj organizace, nikdy nesmí dojít k jeho rozdělení, jako je tomu v podnikatelském sektoru formou dividend, tantiém, a podobných odměn. Organizace tvořící neziskový sektor jsou významnou součástí společnosti. Nabízí a zabezpečují velké spektrum služeb pro zúčastněné skupiny obyvatel, v případě politických stran mohou mít vliv na další politický vývoj a velmi často ovlivňují veřejné mínění i v nadnárodním kontextu. Sdružují množství občanů dle jejich životního postoje, čímž pomáhají rozvoji společenského, ekonomického i politického života. Souběžně se zde projevuje činnost veřejnoprávních subjektů², jejichž posláním je poskytovat a zabezpečovat spektrum služeb pro občany. Neziskový sektor se člení na dvě skupiny a to veřejné organizace a soukromé organizace. Celý sektor prošel po roce 1989 změnami, avšak ani stávající stav není definitivní. Všechny organizace jsou ekonomickými subjekty s významným národohospodářským přínosem. Připomenutím jejich vývoje v čase, bude možno dohledat souvislosti a příčiny proběhlých změn, případně předikovat změny očekávané.

Pro potřeby překladu do anglického jazyka je používán název „non-profit organization“, který vlivem úprav v oblasti účetnictví ČR se vžil pro označení nestátních nevýdělečných organizací. Pro potřeby překladu účetnictví veřejného sektoru se používá název „governmental accounting“.

*Překlady
v neziskovém
sektoru*

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Zkuste se zamyslet a vzpomenout si na historicky doloženou neziskovou organizaci, která nějakým způsobem ovlivnila Vás nebo Vaši rodinu. Pokud najdete, zkuste v ní vyhledat znaky nevýdělečné organizace, její zaměření, cíle a historii.

2.2 Retrospektivně k účetnictví

Rozpad nebo vznik státních útvarů nemá na řadu činností přímý a okamžitý vliv. Účetnictví v pozici vědní i praktické disciplíny fungovalo v našich regionech ve specifických podobách již od 15. století. Rozpad státního útvaru Rakousko-Uherska na podzim roku 1918 nepřinesl do oblasti účetnictví radikální změnu. Recepčním zákonem³ byla převzata ustanovení Obchodního zákoníku z roku 1862 pro Čechy a Moravu a ustanovení Obchodního zákona z roku 1875 pro Slovensko. Přitom ani jeden z uvedených zákonů neurčoval okruh osob, které mají povinnost vést účetnictví podvojně nebo jednoduché, neurčoval ani

*Knihve-
dení*

² § 5 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, vyjmenovává složky veřejnoprávních subjektů např. stát, kraj, obec, organizační složky státu.

³ Recepčním zákonem přebírá (recipuje) nově vzniklý státní útvar právní řád, který platil na daném území. V českém právním řádu byly významné z tohoto hlediska recepční zákony z let 1918 a 1992.

povinný okruh účetních knih. Celý způsob „knihvedení“ (účtování) byl v režii obchodníků s tím, že obchodní knihy musí být číslované a vázané. Pro účetnictví podvojně byla možnost vést deník, hlavní knihu, knihu inventur, knihu rozvah a knihy pomocné. Pro účetnictví jednoduché byla možnost vést deník, knihu inventur, knihu úvěrů a další knihy, opět dle potřeb obchodníků. V Československu od roku 1918 došlo k majetkovým přesunům, ale nedošlo k zániku tendence sledovat stav a pohyb vlastněného majetku. Výuka účetnictví probíhala na obchodních školách, následně i formou vysokoškolského studia. Metodické prvky účetnictví byly dále rozvíjeny v národní úpravě. Účetnictví kamerální se stalo představitelem účetnictví veřejné správy, fungující na principu vyrovnaného rozpočtu evidováním rozpočtových výdajů a rozpočtových příjmů. Účetnictví jednoduché evidováním příjmů a výdajů zůstalo pro obchodní činnost. Účetnictví podvojně převzetím italské metody tří účetních knih (deník, zápisník a hlavní kniha) se stalo typickým pro výrobní činnosti.

Účetní evidence

Až do roku 1946 platila na našem území ustanovení Obchodního zákoníku a Obchodního zákona. Po roce 1946 spolu s formováním nových majetkových vztahů v podnicích, vyšel zákon o jednotné organizaci podnikového účetnictví⁴, který pouze akceptoval stávající stav, nevyšla nová nařízení. V roce 1952 vyšel zákon o organizaci národohospodářské evidence⁵, který účetnictví snížil do podoby evidencí pro stanovené účely. Další změnu přinesl rok 1971 zákonem o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací⁶, který posunul účetnictví do role poskytovatele informací. Formování nových majetkových poměrů od devadesátých let minulého století si vyžádalo změnu v přístupu k účetnictví a vyneslo účetnictví do nezastupitelné role tvůrce, poskytovatele a uchovatele komplexních ekonomických informací založených na principu podvojných souvztažných zápisů. Vyhláška o účetnictví z roku 1990⁷ se týkala všech tehdy fungujících organizací, tedy i rozpočtových organizací, společenských organizací a hospodářských organizací.

Zákon o účetnictví

Nově formovaná koncepce národního účetnictví byla převzata dle francouzského modelu účetnictví a výsledkem prací bylo vyjití historicky prvního zákona o účetnictví v prosinci 1991, který nabyl účinnosti od 01.01.1992⁸. Tento zákon prošel mnoha novelami, kdy zejména harmonizační proces z pozice člena Evropské unie přinesl radikální změny oproti původním ustanovením. V zákonu o účetnictví z roku 1991 byly ustanoveny dvě účetní soustavy, soustava účetnictví podvojného a soustava účetnictví jednoduchého. Tyto dvě soustavy vedle sebe fungovaly až do konce roku 2003. S účinností od ledna 2004 bylo zrušeno účetnictví jednoduché, účetnictví podvojně bylo nazváno účetnictvím v plném roz-

⁴ Zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví uváděl, že podnikovým účetnictvím, se rozumí účetnictví, kalkulace, statistika a rozpočetnictví. Podnikové účetnictví mělo sloužit potřebám hospodářského plánování, potřebám hospodářských odvětví a potřebám daňovým.

⁵ Zákon č. 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence uváděl, že jednotnou soustavu národohospodářské evidence tvoří evidence operativně-technická, evidence účetní a statistika. Účetní evidenci řídilo Ministerstvo financí typovými vzory účetní evidence, typovými výkazy a směrnicemi k jejich používání.

⁶ Zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací stanovoval povinnost organizacím vytvářet informace z oboru účetnictví, rozpočetnictví, kalkulací, statistiky a operativní evidence.

⁷ Vyhláška č. 23/1990 Sb., o účetnictví se stala prvním komplexním právním předpisem v oblasti účetnictví.

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví se stal prvním a do současné doby jediným zákonem o účetnictví na našem území.

sahu a účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu. Vlivem přechodných ustanovení však úzkému okruhu NO bylo umožněno pokračovat ve vedení účetnictví jednoduchého a tento nesoulad s právním ustanovením trval až do konce roku 2015. Od prvního ledna 2016 bylo účetnictví jednoduché vráceno do zákona o účetnictví a jeho vedení bylo striktně vymezeno právní formou a současným splněním stanovených podmínek. Účetnictví jednoduché zůstalo jako možnost pouze pro NO. Zákon o účetnictví v prvním paragrafu taxativně označuje subjekty s povinností vést účetnictví jako účetní jednotku (od svého vzniku do svého zániku).

Účetnictví je právem považováno za komplexní a systematicky uspořádanou informační soustavu, která slouží svým uživatelům. Od vzniku až do zániku je formována znalostní základna v podobě účetnictví finančního a vlastním rozhodnutím jsou formovány subsystémy opět s cílem poskytovat informace svým uživatelům. Účetnictví vlivem svého historického usazení je propracovanou ekonomickou disciplínou. Změny v účetnictví probíhají, zpravidla jsou reakcí na změny okolního prostředí, ale stále se řídí pevně ukotvenými principy a budovanou metodologií.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Oblast vzdělávání patří do typických služeb neziskového sektoru. Kým a odkdy byla zavedena povinná školní docházka na území současné ČR?

2.3 Retrospektivně k nevýdělečným organizacím

Nevýdělečné organizace jsou v každé době ve společnosti odrazem její vyspělosti a poskytováním spektra služeb vyjadřuje společnost stupeň odpovědnosti vůči občanům. Činnost organizací vychází z principu služby bližnímu, tedy je úzce svázána s kulturními tradicemi konkrétního státního útvaru. Poskytované služby jsou zpravidla bezplatné, nebo za nižší částky, než je tomu ve stejné situaci při nákupu služby v podnikatelském sektoru. Na dobrovolnickém principu poskytované služby zdravotní, sociální, vzdělávací a mnohé další patří ke kulturním tradicím, na které jsou občané hrdí.

**Kulturní
tradice**

Po vzniku samostatného státu na podzim roku 1918 se uvolnil prostor pro spolkovou činnost, začaly vznikat spolky nové a stávající upravovaly podmínky svých aktivit na nové národní prostředí. Na základě spolkového práva – analogicky jako tomu bylo v oblasti účetnictví vlivem recepce – platil spolkový zákon z roku 1867. Ústava z roku 1920 zaručila právo spolkové. Struktura a organizační činnosti spolků byly na vysoké úrovni, od malých organizací na lokální úrovni (hasičské spolky, ochotnické spolky, náboženské a další) až po zemskou nebo národní úroveň (Československý červený kříž, Sokol, Junák, spolek Mánes a další). Politické strany prošly změnami a vytvořilo se jich široké spektrum. Druhá světová válka znamenala destrukci celého systému – docházelo k zákazům činnosti a následným likvidacím nejen spolků a stran, ale i jejich členů a představitelů a zabavování majetku.

**Poválečné
období**

Po válce dochází k obnově dobrovolnické práce, především v oblasti zdravotnictví, sociálních služeb a národního kulturního života. Vlivem změny politického prostředí jsou spolky nuceny přizpůsobovat svou činnost, některé spolky jsou rušeny, případně jejich činnost přetrvává pouze na lokální úrovni např. spolky včelařů, myslivců. Vzniká nová celostátní organizace – Národní fronta Čechů a Slováků, která sdružovala různé svazy s různým zaměřením např.: Český myslivecký svaz, Svaz invalidů, Svazarm, Svaz protifašistických bojovníků a mnohé další. V této době začínají vznikat spolky na bázi folklorních tradic, které se postupně rozšiřovaly po celém území a staly se uchovateli a nositeli historických tradic. *Přípomínka* atypická situace pro nadaci – přežití české nadace, která byla založena v roce 1904 Nadace Josefa, Marie a Zdeňky Hlávkových. Jde o nejstarší českou nadaci, do roku 1989 a i po něm se podařilo usilovnou činností jedinců zabránit jejímu zrušení a odklonění majetku. Nadace v současné době disponuje nadačním jménem převážně ve formě nemovitostí, výnosy byly a jsou určeny na podporu studentů vysokých škol (Hlávkovy koleje v Praze).

**NNO po
roce 1989**

V souladu s cílem budování demokratické společnosti po roce 1989, lze pojmenovat vývoj v oblasti neziskového sektoru jako hektický. Začaly vznikat nové typy organizací (občanská sdružení), jiné organizace začaly znovuobnovovat svou činnost (Junák, Sokol), u některých organizací docházelo k transformacím (rozpočtové a příspěvkové organizace zřizované státem). Legislativní úprava vznikala se zpožděním, zákon o sdružování občanů rok 1990, zákon o sdružování v politických stranách rok 1991, zákon o obecně prospěšných společnostech rok 1995, zákon o nadacích a nadačních fondech rok 1997, zákon o svobodě náboženského vyznání rok 2002 a další. Velkým přelomem z hlediska právních forem se stal rok 2014 – nabytí účinnosti nového občanského zákoníku.

**Veřejný
sektor**

I veřejný sektor prošel organizačními reformami s návazností na vznik územní samosprávy, decentralizací a delimitací majetků od roku 2000 (zákon o krajích, zákon o obcích). Státní příspěvkové organizace byly rozděleny a jejich zřizovateli mohou být státní organizace, nebo krajská nebo obecní samospráva. Vlivem zrušení okresů došlo k reorganizacím ve veřejné správě, velký vliv na organizaci příspěvkových organizací má pokles populace a s tím spojené změny ve školských zařízeních, podobně je tomu v poskytování zdravotní péče v městských nebo státních zdravotnických zařízeních.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Jakým právním předpisem je zaručena samospráva územních samosprávných celků? Existuje vztah podřízenosti obce vůči kraji?

2.4 Vliv nového občanského zákoníku

**Zákon o
obchod-
ních kor-
poracích**

Hospodářský zákoník z roku 1964 byl nahrazen od roku 1991 Obchodním zákoníkem (zákon č. 513/1991 Sb.). Tento zákon platil do konce roku 2013. Dnem 01.01.2014 nabyl účinnosti zákon o obchodních korporacích (zákon č. 90/2012 Sb.). Dle tohoto zákona se

obchodními korporacemi rozumí obchodní společnosti a družstva. Korporacemi mohou být i spolky, pokud v hospodářské činnosti mohou podnikat a vytvářet tak zisk, který musí být použit na financování hlavní činnosti spolku. Pokud je možno pro konkrétní právní formu nevýdělečné organizace realizovat činnost, vykazující znaky podnikání⁹, je nezbytné se řídit ustanoveními tohoto zákona.

Občanský zákoník z roku 1964 (zákon č. 40/1964 Sb.) platil do konce roku 2013. Dnem 01.01.2014 nabyl účinnosti občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.). Běžně pro jeho označení je používán terminologický pojem nový občanský zákoník (dále jen NOZ). Odstartoval etapu rekodifikace právních předpisů ČR a jeho důsledkem jsou radikální změny pro všechny nevýdělečné organizace. Do konce roku platné samostatné zákony pro jednotlivé nevýdělečné organizace byly zrušeny (např. zákon o sdružování občanů) a bylo povinností do tří let od nabytí účinnosti NOZ uvést do souladu předchozí stav. Zásadní vliv na NO je definování bezúplatného nabytí (dříve dar), což je frekventovanou situací právě u NO. Rovněž tak NOZ obsahuje termín veřejná prospěšnost, právnická osoba a mnohá další ustanovení, která z něj učinila zásadní předpis, bez jehož znalosti se NO neobejdou.

Nový občanský zákoník

Vlivem účinnosti NOZ vznikly nové právní formy a analogicky některé právní formy zanikly. Vznikl spolek, který by měl představovat nejrozšířenější právní formu NNO. Vznikl ústav, který by měl své služby poskytovat na rovnocenném principu všem zájemcům za předem stanovených podmínek. Zanikla právní forma občanské sdružení, obecně prospěšné společnosti sice mohou pokračovat ve své činnosti, ale nové nemohou být zakládány. Fungující občanská sdružení se automaticky stala spolky, nebo se mohla rozhodnout a sama se transformovat na ústav nebo sociální družstvo. Nadace a nadační fondy získaly společné označení fundace.

Právní formy dle NOZ

Nový občanský zákoník se dotkl i NVÚJ. Základním rysem NOZ je jeho široký záběr v právních předpisech, vysvětluje problematiku soukromého práva, rodinného práva a další. Obrovskou nevýhodou pro laika je rozsáhlost ustanovení a nejednotnost ve výkladech. Od jeho účinnosti byly již dvě novely – jedna podstatná pro NNO – zrušení statusu veřejné prospěšnosti. Vlivem účinnosti NOZ došlo k zásadním změnám v organizaci všech nevýdělečných organizací. Přitom zůstaly v NNO některé, které se řídí samostatným zákonem, jako jsou politické strany a politická hnutí, církve, náboženské společnosti a církevní právnické osoby, honební společenstva.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Vyhledejte v NOZ ustanovení vysvětlující činnost podnikatele – aby bylo možno odvodit znaky podnikatelské činnosti.

⁹ § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník považuje za podnikatele toho, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Definice podnikání tedy není obsažena v zákonu o obchodních korporacích.

2.5 Vliv reformy účetnictví státu

Reformy
ve veřejné
správě

Po roce 1989 procházelo národní hospodářství restrukturalizací, privatizací, delimitací a dalšími náročnými procesy. Státní organizace hospodařily principem rozpočtů – které bylo snahou udržet jako vyrovnané, tedy očekávaným výdajům vytvořit dostatek příjmů. Na veřejný sektor a vedení jeho účetnictví nebyl kladen takový důraz jako na nově se vytvářející a formující podnikatelský sektor. Principy účetnictví platné pro podnikatele, nebylo možno aplikovat na veřejný sektor. Od roku 2000 prošel veřejný sektor reformou veřejné správy (reforma územní veřejné správy) a následovala od roku 2010 reforma účetnictví. V mezinárodním měřítku je účetnictví harmonizováno, což by se mělo týkat i veřejného sektoru. Zatímco v podnikatelském sektoru probíhají dlouhodobě harmonizační kroky, které vyústily v aplikaci mezinárodních účetních standardů (IAS¹⁰) a mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), veřejný sektor nebyl těmito kroky zasažen. V mezinárodním kontextu jsou sice vytvořeny doporučené účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), ale účetní jednotky veřejného sektoru se jimi zatím neřídí (na rozdíl od Slovenské republiky).

NVÚJ

Jedním z prvních kroků reformy účetnictví státu bylo vymezení ÚJ, na které se budou reformní kroky vztahovat. Novelou zákona o účetnictví dnem 01.01.2010 byly stanoveny vybrané účetní jednotky (dále jen VÚJ). Do nich patří: organizační složky státu, státní fondy dle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Pokud vyčleníme zdravotní pojišťovny, dostaneme okruh některých vybraných účetních jednotek (dále jen NVÚJ).

Z hlediska předpokládané rozsáhlosti, byla reforma rozfázována na několik etap. Započala prvního ledna roku 2010, který byl označen jako rok přechodný, kdy došlo k „překlápění“ předchozí úpravy do úpravy nové. Jelikož se dotkla velkého počtu organizací, znamenala vydání nových právních předpisů, do té doby neznámých pro veřejný sektor, případně rozsáhlé aktualizace stávajících. Za metodiku provázející reformu nese odpovědnost Ministerstvo financí, které na svém webovém portálu zřídilo sekci zaměřenou na reformu¹¹ a průběžně tyto materiály doplňuje o další, případně vysvětlující informace ke stávajícím. V důsledku realizace etap reformy došlo k přiblížení účetnictví podnikatelského sektoru z aspektu aktuální báze a věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Dovedli by jste vysvětlit rozdíl mezi reformou státní správy a reformou účetnictví státu?

¹⁰ IAS - International Accounting Standards; IFRS - International Financial Reporting Standards; IPSAS - International Public Sector Accounting Standards.

¹¹ Od počátku reformy lze na tomto portálu dohledat materiály od vysvětlení cíle reformy, až po konkrétní odpovědi na dotazy zúčastněných osob. <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic>.

2.6 Retrospektivně k neziskovému sektoru Slovenské republiky

Dlouholeté společné fungování je příčinou analogického uspořádání neziskového sektoru Slovenské republiky (dále jen SR). Zákon o účetnictví byl vydán v prosinci 1991 a nabyl účinnosti i pro účetní jednotky na Slovensku dnem 01.01.1992. Lednem 1993 došlo ke vzniku dvou samostatných států a oba nastoupily svou cestu v oblasti formování neziskového sektoru a jeho účetnictví. Dnem 01.01.2003 nabyl účinnosti nový zákon o účetnictví¹², který vydala SR s ohledem na očekávaný vstup do Evropské unie. Na rozdíl od ČR se tedy účetnictví všech účetních jednotek SR řídí od roku 2003 novým zákonem. Dle ustanovení tohoto zákona je povinností účetní jednotky vést podvojně účetnictví. Ve vybraných případech při splnění stanovených podmínek lze vést jednoduché účetnictví. Zákon o účetnictví uznává jako rovnocenné obě účetní soustavy. V podvojném účetnictví jsou povinny účtovat všechny účetní jednotky. V soustavě jednoduchého účetnictví mohou účtovat:

**Zákon o
účetnictví
SR**

- podnikatelé, kterým to umožňuje zvláštní předpis,
- fyzická osoba,
- občanské sdružení jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu, organizační složky Matice slovenskej, které mají právní subjektivitu, sdružení právnických osob, společenství vlastníků bytů a nebytových prostor, neinvestiční fondy, myslivecké organizace a neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby¹³; pokud nepodnikají a pokud jejich příjmy nedosáhly v předcházejícím účetním období 200 000 Eur,
- církve a náboženské společnosti, jejich orgány a církevní instituce, které mají právní subjektivitu, pokud nepodnikají.

Přechody mezi účetními soustavami jsou povinné, pokud nejsou splněny podmínky pro jejich využívání. Přechod lze uskutečnit pouze k prvnímu dni účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila skutečnosti, které ji neumožňují využívat stávající účetní soustavu. Neziskový sektor se člení na nestátní nevýdělečné organizace a na organizace veřejné správy. Obě součásti sektoru mají odděleně vyřešeno vedení účetnictví. Je zde vidět koncepčnější vyřešení a jednotnost v označení, na rozdíl od situace v ČR.

2.6.1 NEZISKOVÉ ORGANIZACE A JEJICH ÚČETNICTVÍ V SR

Rozmanitost poskytování služeb je příčinou variantnosti i v jejich označování. Neziskové organizace, neziskové instituce, organizace třetího sektoru, subjekty neziskového práva nebo neziskové účetní jednotky. Pro potřeby publikace bude používán název neziskové organizace. V souladu s právními předpisy SR patří mezi neziskové účetní jednotky:

**Právní
formy NO**

- politické strany a politická hnutí,

¹² Zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví. Zákon nabyl účinnosti dnem 01.01.2003.

¹³ Zákon č. 213/1997 Sb., o neziskových organizacích poskytujících všeobecně prospěšné služby.

- občanská sdružení,
- zájmová sdružení právnických osob,
- církve a náboženské společnosti,
- neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby,
- nadace,
- neinvestiční fondy,
- další právnické osoby, jejichž nezisková činnost vyplývá ze zvláštního předpisu, na základě kterého vznikly (např.: veřejné vysoké školy, společenství vlastníků bytů a nebytových prostor, Rozhlas a Televize Slovenska).

Společné znaky neziskových organizací jsou v zásadě analogické, jako je tomu v ČR. Vytvořený zisk lze použít pouze pro financování činnosti, pro kterou byla nezisková organizace založena. Jsou registrovány a jenom takové neziskové organizace mohou být případnými příjemci příspěvků, dotací apod. Mohou mít zaměstnance, ale část prací je konána dobrovolnickým způsobem. Všechny registrované neziskové organizace jsou účetní jednotkou s povinností od svého vzniku vést účetnictví.

Politické strany a politická hnutí upravuje zákon č. 85/2005 Sb., o politických stranách a politických hnutích. Registr vede Ministerstvo vnitra SR a nově vzniklá organizace se do něj musí zaregistrovat. Návrh na registraci podává přípravný výbor v písemné podobě a musí přiložit stanovené dokumenty – seznam nejméně 10 000 občanů, kteří podpisem souhlasí se vznikem strany, stanovy, doklad o zaplacení správního poplatku a určení sídla strany. Strana vzniká dnem zápisu do registru stran. Stanovy musí obsahovat zejména zásady hospodaření strany a nakládání s majetkem. Dle právních předpisů musí politické strany a politická hnutí účtovat v podvojném účetnictví. Zánik nastává dnem výmazu z registru.

Občanská sdružení upravuje zákon č. 83/1999 Sb., o sdružování občanů (v ČR zrušen k 31.12.2013). Občané mohou zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiné a sdružovat se v nich. Sdružení je právnickou osobou, vzniká registrací u Ministerstva vnitra SR. Návrh na registraci podávají nejméně tři osoby, k návrhu musí být připojeny stanovy, ve kterých opět musí být uvedeny údaje zejména o hospodaření sdružení a nakládání s majetkem. Občanské sdružení může účtovat v jednoduchém účetnictví v rámci ustanovení zákona o účetnictví.

Zájmová sdružení právnických osob vychází z ustanovení §§ 20f až 21 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, (v ČR zrušen k 31.12.2013). Sdružení je právnickou osobou, odpovídá svým majetkem za nesplnění povinností. Registraci podává k tomu zmocněná osoba do registru sdružení u regionálně příslušného okresního úřadu. K návrhu na registraci se přikládá zakladatelská smlouva, případně zápis z ustavující členské schůze. Sdružení je právnickou osobou, zaniká výmazem z registru.

Církve a náboženské společnosti se řídí ustanoveními zákona č. 308/1991 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností, (v ČR zrušen

k 07.01.2002). Jsou právnickou osobou a stát uznává jen takové, které jsou registrované u Ministerstva kultury SR. Nejméně tříčlenný výbor podává žádost o registraci spolu s písemně vyjádřeným souhlasem k církvi se hlásících nejméně 50 000 plnoletých členů, majících na území SR trvalý pobyt a jsou občany SR. Pokud nepodnikají, mají možnost vést jednoduché účetnictví.

Neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby se řídí ustanoveními zákona č. 213/1997 Sb., o neziskových organizacích poskytujících všeobecně prospěšné služby. Dle tohoto zákona: nezisková organizace je právnická osoba založená podle tohoto zákona, která poskytuje všeobecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a jejíž zisk se nesmí použít ve prospěch zakladatelů, členů orgánů ani zaměstnanců, ale v celém rozsahu se musí použít pouze na zabezpečení všeobecně prospěšných služeb¹⁴. Současně zákon vyjmenovává, které služby lze zejména za všeobecně prospěšné považovat:

- poskytování zdravotní péče,
- poskytování sociální a humanitární péče,
- ochrana lidských práv a základních svobod,
- tvorba, rozvoj, ochrana, obnova a prezentace duchovních a kulturních hodnot,
- vzdělávání, výzkum, vývoj, vědecko-technické služby,
- ochrana životního prostředí a další.

Tato neziskové organizace může být založena osobou fyzickou, nebo právnickou nebo může být založena státem – zakládá se zakládací listinou. Název neziskové organizace musí obsahovat označení nezisková organizace nebo zkratku n.o. Nezisková organizace je zapsaná v registru neziskových organizací poskytujících všeobecně prospěšné služby, které vedou okresní úřady dle regionální příslušnosti této neziskové organizace. Pravděpodobně dle těchto organizací se vžilo označení nezisková organizace a sjednocení při používání tohoto pojmu usnadňuje rozlišování jednotlivých organizací (na rozdíl od nejednotné situace v terminologii v ČR).

Nadace se řídí ustanoveními zákona č. 34/2002 Sb., o nadacích. Je právnickou osobou a vzniká registrací u Ministerstva vnitra SR, zapisuje se do registru nadací. V názvu musí být označení nadace. Jde o účelové sdružení majetku, kdy hodnota majetkového vkladu každého zakladatele je nejméně 663 Eur. Přitom základní hodnota nadačního jmění musí být nejméně 6 638 Eur. Hodnotu nadačního jmění nelze podkročit. Nadační jmění je zapsáno v registru nadací a je tvořeno majetkovými vklady jednotlivých zakladatelů. Nadace se zakládá nadační listinou, zakladatelem může být fyzická nebo právnická osoba. Nadace může na podporu veřejněprospěšného účelu vytvořit nadační fond (dle rozhodnutí správní rady). Nadační fond nemá právní subjektivitu.

¹⁴ § 2 zákona č. 213/1997 Sb., o neziskových organizacích poskytujících všeobecně prospěšné služby, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní závěrka

Souhrnně k účetnictví NO SR lze konstatovat, že jde o účetní jednotky, mající v zákonu, kterým se řídí, nebo v účetních předpisech, stanoveny povinnosti. Na rozdíl od ČR nejsou pro NO vydány účetní standardy (v ČR jsou České účetní standardy). Na rozdíl od ČR zůstala SR od roku 1992 kontinuálně při dvou účetních systémech podvojného a jednoduchého účetnictví. Pouze politickým stranám a politickým hnutím je stanovena povinnost vést podvojný účetnictví. Pokud se však rozhodne účetní jednotka, která může vést jednoduché účetnictví pro podvojný účetnictví, není toto zakázáno, ale opačná situace je nepřipustná. Primárním předpisem pro oblast účetnictví je zákon o účetnictví. Na něj navazují Opatření Ministerstva financí SR (v ČR prováděcí vyhlášky). Účetním obdobím je rok kalendářní nebo hospodářský. Na podkladě účtového rozvrhu je účtováno v průběhu účetního období. K prvnímu dni účetního období jsou otevírány účetní knihy, k poslednímu dni účetního období jsou uzavírány účetní knihy. Následuje sestavení účetní závěrky.

Výkazy
účetní závěrky

V soustavě podvojného účetnictví tvoří účetní závěrku rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha¹⁵. Závazné formuláře mají svá čísla. Rozvaha Úč NUJ 1-01, Výsledovka Úč NUJ 2 – 01 a Příloha. Účetní závěrka je strukturovaná prezentace skutečností, které jsou předmětem účetnictví, poskytovaná osobám, které tyto informace využívají¹⁶. Povinnost ověření účetní závěrky mají vždy politické strany a politická hnutí, u dalších neziskových organizací je audit vázán na splnění určitých podmínek.

V soustavě jednoduchého účetnictví tvoří účetní závěrku výkaz o příjmech a výdajích a výkaz o majetku a závazcích. Analogicky jsou i v tomto případě závazné formuláře. Výkaz o příjmech a výdajích Výkaz Úč NO 1-01 a Výkaz o majetku a závazcích Výkaz Úč NO 2 – 01.

Účetní závěrky jsou ukládány do registru účetních závěrek v listinné nebo elektronické podobě¹⁷. Stejným způsobem jsou do registru ukládány výroční zprávy. NO kladoucí důraz na transparentnost svého hospodaření, tyto dokumenty zveřejňují na svých webových portálech.

2.6.2 ORGANIZACE VEŘEJNÉ SPRÁVY A JEJICH ÚČETNICTVÍ V SR

Obec, rozpočtová organizace, příspěvková organizace

Analogicky jako je tomu v ČR, je základním zákonem Ústava Slovenské republiky¹⁸. Finanční hospodaření Slovenské republiky se řídí státním rozpočtem. Základní jednotkou územní samosprávy je obec. Územní samosprávu tvoří obec a vyšší územní celek. Obec a vyšší územní celek jsou právnické osoby, hospodařící s vlastním majetkem a finančními prostředky. Území Slovenské republiky je členěno na 8 krajů (vyšší územní celek). Druhou

¹⁵ Dle zákona o účtovníctve súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky.

¹⁶ § 17 odst. 1 zákona č. 431/2002 Sb., o účtovníctve.

¹⁷ Register je zřízený ze zákona a jde o informační systém veřejné správy. Ministerstvo financí SR pověřilo jeho vedením vybranou právnickou osobu. Od 01.01.2014 se začal naplňovat dokumentací účetních jednotek a stal se veřejně přístupným informačním zdrojem.

¹⁸ Zákon č. 460/1992 Sb. Ústava Slovenskej republiky.

část neziskového sektoru tedy tvoří organizace veřejné správy. Obec je považována za subjekt veřejného práva, je právnickou osobou, která samostatně hospodář s vlastním majetkem v rámci předem stanoveného rozpočtu. Podle ustanovení zákona¹⁹ může obec zřizovat rozpočtovou organizaci a příspěvkovou organizaci. Oba typy jsou napojeny na rozpočet zřizovatele, přitom rozpočtová organizace (právnická osoba) hospodář samostatně dle schváleného rozpočtu s přidělenými prostředky zřizovatele. Příspěvková organizace je právnická osoba, která na rozdíl od rozpočtové organizace je připojena na rozpočet zřizovatele jen příspěvky a u které méně než 50 % výrobních nákladů je kryto tržbami. Příspěvková organizace je tedy méně závislá na svém zřizovateli, což současně znamená z jejího pohledu větší starost se získáváním potřebných finančních prostředků.

V souladu s účetními předpisy (zákonem o účetnictví) musí obce, rozpočtové organizace a příspěvkové organizace vést podvojně účetnictví. Základní účetní předpisy, kterými se musí řídit při vedení podvojněho účetnictví obce, rozpočtové organizace a příspěvkové organizace jsou:

**Podvojně
účetnictví**

- zákon o účetnictví č. 431/2002 Sb., o účtovnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- opatření Ministerstva financí SR z 8. srpna 2007 č. MF/16786/2007-31, kterým se stanoví podrobnosti o postupech účtování a rámcové účtové osnově pro rozpočtové organizace, příspěvkové organizace, státní fondy, obce a vyšší územní celky, ve znění pozdějších předpisů.

Na základě těchto předpisů jde o právnické osoby, s povinností od vzniku do zániku vést účetnictví. Dle rámcové účtové osnovy sestavují podle vlastních potřeb účtový rozvrh, aby na jeho podkladě došlo k sestavení účetní závěrky. Finanční účetnictví může být doplněno o vnitroorganizační účetnictví. Majetek se člení na dlouhodobý a krátkodobý – dle použitelnosti - do a nad jeden rok. Přitom výše ocenění nevychází z účetního předpisu, ale ze zákona o daních z příjmů (pro hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 1 700 Eur, pro nehmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 2 400 Eur). Dotace, příspěvky, rozpočtové běžné výdaje, kapitálové výdaje, granty a jiné finanční operace jsou transferem. V účtové třídě 4 je účtováno o vlastním jmění a dlouhodobých závazcích. Po skončení účetního období je sestavena uzávěrka a následně závěrka, závěrku obce ověřuje auditor. Závěrku tvoří: súvaha, výkaz zisků a strát, poznámky. Všechny obce sestavují individuální účetní závěrku – z pozice samostatné účetní jednotky. Ve veřejné správě jsou rozlišeny závěrky: individuální, konsolidovaná účetní závěrka účetní jednotky veřejné správy, přitom za rok 2010 byla poprvé sestavena souhrnná účetní závěrka veřejné správy – sestavuje Ministerstvo financí SR. Pokud obec je zřizovatelem rozpočtové organizace a příspěvkové organizace, musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku účetní jednotky veřejné správy.

Specifické postavení v účetnictví organizací veřejné správy mají „transfery“. Obecně transferem se rozumí přesun finančních prostředků mezi těmito organizacemi. Z hlediska účetnictví jde v podstatě o tři typy: poskytnutý transfer, přijatý transfer, přijatý transfer

Transfer

¹⁹ Zákon č. 583/2004 Sb., o rozpočtových pravidlech územní samosprávy, ve znění pozdějších předpisů.

nebo průtokový transfer. Analogická situace je v účetních jednotkách veřejného sektoru v ČR.

IPSAS

Uplatňováním ustanovení zákona o účetnictví (v historii SR již druhého zákona o účetnictví) a operativnějším postupem při harmonizaci účetnictví než v ČR, došlo v účetnictví veřejné správy k aplikaci Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Jde o soubor doporučených účetních standardů pro účetní jednotky veřejného sektoru. Současná podoba účetnictví veřejné správy je charakteristická vedením účetnictví na základě principů IPSAS.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Je možné, že vývoj účetnictví v SR je kompaktnější a racionálnější než v ČR? Zkuste vymyslet argumenty pro a proti se zaměřením na neziskový sektor.



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 2

- 1) Příspěvková organizace je typickou organizací:**
 - a) jen v České republice
 - b) v České republice a ve Slovenské Republice
 - c) ve všech státech Visegrádské čtyřky
- 2) Mohou nevýdělečné organizace podnikat?**
 - a) ano – bez omezení
 - b) ne - nikdy
 - c) ano – jen v rámci hospodářské činnosti, pokud je toto povoleno
- 3) Pro obecné označení nevýdělečné organizace:**
 - a) je jen jeden jednotný terminologický pojem nevýdělečná organizace
 - b) jsou dva terminologické pojmy – nevýdělečná nebo nezisková organizace
 - c) není ani jeden jednotný celostátně uznávaný terminologický pojem
- 4) Předchůdcem nového občanského zákoníku byl:**
 - a) občanský zákoník
 - b) obchodní zákoník
 - c) hospodářský zákoník
- 5) Veřejná prospěšnost je definována v:**
 - a) zákonu o veřejné prospěšnosti
 - b) v novém občanském zákoníku
 - c) zákonu o daních z příjmů
- 6) Daňovou evidenci:**
 - a) mohou vést nevýdělečné organizace
 - b) mohou vést příspěvkové organizace
 - c) nesmí vést právnické osoby

- 7) Účetnictví neziskových organizací SR se řídí:**
- a) zákonem o účetnictví z roku 1991
 - b) zákonem o účetnictví z roku 2002
 - c) zákonem o účetnictví z roku 2014
- 8) Municipální příspěvkovou organizaci zřizuje:**
- a) stát
 - b) územní samosprávný celek
 - c) fyzická osoba
- 9) Status veřejné prospěšnosti:**
- a) nelze v současné době přidělit
 - b) lze v současné době přidělit soudním rozhodnutím
 - c) může přidělit svým rozhodnutím obec
- 10) Patří všechny nevýdělečné organizace mezi účetní jednotky?**
- a) jen pokud tak rozhodne regionálně příslušný správce daně
 - b) ne
 - c) ano

SHRNUTÍ KAPITOLY



Kapitola se zaměřila na seznámení s vývojem neziskového sektoru z pohledu účetnictví. V historickém kontextu bylo provedeno totéž u nevýdělečných organizací. Postavení a význam neziskového sektoru ČR byl popsán i v podmínkách SR pro možnost srovnání totožných a rozdílných postupů při formování účetnictví neziskového sektoru.

3 TYPOLOGIE ORGANIZACÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Neziskový sektor lze v zásadě členit na soukromý a veřejný. Oba sektory jsou tvořeny množstvím různých organizací. V kapitole je provedena typologie jednotlivých organizací tak, aby bylo možno se následně již zaměřit na vedení účetnictví. Typologie je v obrysech dostačujících textu, jelikož cílem publikace není komplexní výklad na téma organizací neziskového sektoru, ale podmínky a specifika vedení účetnictví.



CÍLE KAPITOLY

- Vysvětlit charakteristické rysy typů organizací
- Specifikovat právní formy nestátních nevýdělečných organizací
- Specifikovat právní formy některých vybraných účetních jednotek
- Určit využití těchto vědomostí z aspektu následujících kapitol



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Právnícká osoba, veřejný rejstřík, registrace, založení, zřízení

**Zákon o
daních z
příjmů**

Organizace spadající do neziskového sektoru mají jednu společnou povinnost a tou je vedení účetnictví od vzniku do zániku. Jde tedy o účetní jednotky, které se pro potřeby vedení účetnictví dělí na dvě skupiny, což nese i volbu účetnictví. Zákon o daních z příjmů²⁰ až do konce roku 2013 vyjmenovával poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. S odkazem na tento výčet byly v zákonu pro tento okruh poplatníků stanoveny výjimky. Do 31.12.2013 byli těmito poplatníky zejména²¹: zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby dle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Dnem 01.01.2014 s souvislostí s rekodifikací (zejména vlivem NOZ), bylo toto ustanovení nahrazeno v souladu s nově vzniklým terminologickým pojmem veřejná prospěšnost. Dnem

²⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ §18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

01.01.2014 zákon o daních z příjmu tuto skupinu poplatníků nazývá veřejně prospěšný poplatník (dále jen VPP). Za veřejně prospěšného poplatníka je považován poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním²². V terminologii daňového systému ČR se tento pojem vžil a od té doby je synonymem pro organizace neziskového sektoru. Současně ale zákon uvádí, kdo není dle tohoto zákona považován za VPP: obchodní korporace, Česká televize, Český rozhlas, Česká tisková kancelář, profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů, zdravotní pojišťovna, společenství vlastníků jednotek a nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli²³. V souvislosti s tímto a následujícím textem kapitoly lze konstatovat, že v legislativě ČR neexistuje jednotná terminologie použitelná pro organizace neziskového sektoru.

3.1 Společné znaky nestátních nevýdělečných organizací a některých vybraných účetních jednotek

Tyto organizace mají více společných znaků – jeden z nich je však primární – tím je pohled na výsledek hospodaření a jeho rozdělení. Vytvořený zisk není zdrojem příjmů zřizovatelů (zakladatelů), ale zdrojem pro pokračování prospěšné činnosti. I tomto případě lze tedy s určitou mírou opatrnosti konstatovat, že i organizace by chtěly dosahovat kladného výsledku hospodaření (zisku). Organizace vznikají s cílem poskytování služeb jiným osobám, poskytování prospěchu jiným, tendence k podporování existence a jednání jiných osob a všechny tyto činnosti je třeba profinancovat. Nejčtenějším zdrojem financí jsou u těchto organizací příjmy od donátorů – právnické a fyzické osoby, poskytující bezúplatná plnění (dary). Zisk může být vhodným doplněním příjmů od donátorů, které nemusí být stabilní a pravidelné. V tomto sektoru není na prvním místě snaha o vlastní prospěch zřizovatelů (zakladatelů), naopak jejich aktivity možno nazvat službou druhým – potřebným, především ve složitých životních situacích, tedy i vytvořený zisk je určen pro prospěšnou činnost.

Účel zisku

Organizace mají status právnické osoby – nelze založit NNO nebo NVÚJ, která by měla status fyzické osoby. Výjimku tvoří organizační složky státu – nejsou právnickou osobou, ale také nejsou osobou fyzickou. Organizace jsou zakládány převážně s výhledem na trvalé řešení situací, sporadicky pro jednorázové případy, které občan jako jednotlivec nemůže vyřešit a činnost organizace napomáhá k uspořádání této situace (vzdělávání, ekologie, sociální pomoc, zdravotnictví, společné zájmy a mnohé další). Organizace vznikají v mezích vymezených právním řádem ČR (vlivem povinných registrací), a proto jejich konání by nemělo být v rozporu s vymezeným chováním. Pokud dojde k překročení těchto mezí – jde

Společné znaky

²² § 17a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²³ § 17a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

o porušení právních předpisů. Mohou vznikat organizace vzájemně prospěšné svým členům, nebo prospěšné všem občanům ČR bez omezení, u NVÚJ potom jen všem občanům ČR bez rozdílů. Financování činnosti NVÚJ je vázáno na veřejné rozpočty. Financování činnosti NNO může, ale nemusí být vázáno na veřejné rozpočty. Společné znaky lze charakterizovat i následujícím způsobem (způsobů pohledů je více):

- veřejná prospěšnost, kdy organizace mají především sloužit společnosti jako celku, skupinám a jednotlivcům,
- dobrovolnictví, kdy výkony a účasti na činnostech jsou na bázi dobrovolnosti stejně tak v oblasti poskytování bezúplatných převodů – darů pro činnost organizací,
- neziskovost, která nepovoluje využít vytvořený zisk jiným způsobem než pro činnost organizace, která jej vytvořila,
- postavení právnické osoby (s výjimkou organizačních složek státu), které ale rovněž slouží potřebám společnosti, skupin a jednotlivců,
- jejich aktivity jsou ve značné míře závislé na podpoře z veřejných rozpočtů na různých stupních.

NO, NVÚJ

Uváděné společné rysy by bylo možno dále popisovat a rozepisovat z různých aspektů, což není cílem publikace. Důležité je, že tyto rysy se vztahují jak na nevýdělečné organizace (NNO) tak i na některé vybrané účetní jednotky (NVÚJ). V dalších částech již pro označení těchto „dvou podskupin“ bude používáno jen toto označení, které je z aspektu vedení účetnictví přesně vymežitelné. Z tohoto pohledu bude již provedena jejich podrobnější klasifikace v následující části.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zrekapitulujte si terminologii v oblasti neziskového sektoru a zorientujte se, aby jste znali obsahovou náplň: neziskový sektor, nepodnikatelský sektor, nevýdělečná organizace, nezisková organizace, příspěvková organizace, organizační složka státu a další.

3.2 Klasifikace nevýdělečných organizací

Do konce roku 2013 převážná část nevýdělečných organizací řídila svou činnost dle ustanovení specifických zákonů např. dle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Nabytím účinnosti NOZ byly mnohé zákony zrušeny a rekodifikace dopadla i na NNO. Některé z nich se však nadále řídí původním zákonem, některé se řídí dle NOZ.

Od roku 2014 dle ustanovení NOZ postupují tyto NNO:

- spolek
- nadace
- nadační fond
- ústav

Spolek je zakládán, nebo funguje v souladu s ustanoveními NOZ. Spolek je právnickou osobou. Založit jej mohou minimálně tři osoby vedené společným zájmem, k žádosti o registraci musí být přiloženy stanovy. Členem spolku může být fyzická i právnická osoba. Stanovy jsou základním dokumentem spolku, mají základní povinný obsah²⁴. Ve stanovách je uveden účel, pro který byl spolek založen a tato činnost bude z aspektu účetnictví považována za **hlavní činnost** spolku. Spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku - rejstříku spolků²⁵. Název spolku musí obsahovat slova „spolek“ nebo „zapsaný spolek“ (může být použita zkratka „z.s.“)²⁶. Lze předpokládat, že v hlavní činnosti nebude dosahováno kladného výsledku hospodaření – princip neziskovosti - případný zisk musí být použit pouze pro hlavní činnost. Spolek má možnost vedle hlavní činnosti (která je vždy realizována), konat vlastním rozhodnutím **hospodářskou činnost**. Ta je realizována na podporu hlavní činnosti (vytváření doplňkových finančních zdrojů). V hospodářské činnosti musí být dosahován kladný výsledek hospodaření, aby byl naplněn cíl konání hospodářské činnosti – vytvořit další zdroje pro financování hlavní činnosti. Z toho vyplývá jedna důležitá povinnost z hlediska účetnictví a tou je rozlišovat výsledek hospodaření za hlavní činnost a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Spolek může vést jednoduché účetnictví, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu – při splnění daných podmínek. Spolek může být zrušen rozhodnutím soudu.

Nadace je zakládána, nebo funguje v souladu s ustanoveními NOZ. Nadace je právnickou osobou. Nadace se zakládá nadační listinou (může být zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti), kterou pořizuje jedna či více osob. Zakládací listina má povinné náležitosti²⁷. Z hlediska účetnictví je důležitou podmínkou, že výše jmění musí odpovídat alespoň částce 500 000 Kč a po dobu trvání nesmí být tato částka podkročena. Rovněž v zakládací listině je uveden účel, pro který byla nadace založena a tato činnost bude z aspektu účetnictví považována za **hlavní činnost** nadace. Nadace vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku - nadačního rejstříku²⁸. Spolu s nadační listinou, nebo nejpozději do jednoho měsíce ode dne vzniku nadace, je vydán statut nadace, který je rovněž ukládán do sbírky listin nadačního rejstříku. Zpravidla obsahuje podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, nebo okruh osob, kterým budou příspěvky poskytovány. Název nadace musí obsahovat slovo nadace. Lze předpokládat, že v hlavní činnosti nebude dosahováno kladného výsledku hospodaření – princip neziskovosti - případný zisk musí být použit pouze pro nadační činnost. Nadace je založena za účelem trvale poskytovat služby, vkládaný majetek má přinášet trvalé a stabilní výnosy. Služby poskytované nadací mohou být směřovány k celé společnosti (obecné blaho) nebo k určenému okruhu (dobročinnost). Nadace má možnost vedle hlavní činnosti (která je vždy realizována), konat vlastním rozhodnutím **hospodářskou činnost**. Ta je realizována na podporu hlavní činnosti (vytváření doplňkových

²⁴ § 218 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

²⁵ Do spolkového rejstříku se zapisují: odborové organizace, mezinárodní odborové organizace, organizace zaměstnavatelů a mezinárodní organizace zaměstnavatelů – viz § 26 zákona č. 304/2013 Sb., zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.

²⁶ § 216 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

²⁷ § 310 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

²⁸ Do nadačního rejstříku se zapisují: nadace a nadační fondy – viz § 31 zákona č. 304/2013 Sb., zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.

finančních zdrojů). Pokud je v nadační listině vyloučena možnost podnikat v hospodářské činnosti, toto musí být respektováno. V hospodářské činnosti musí být dosahován kladný výsledek hospodaření, aby byl naplněn cíl konání hospodářské činnosti – vytvořit další zdroje pro financování hlavní činnosti. Z toho vyplývá jedna důležitá povinnost z hlediska účetnictví a tou je rozlišovat výsledek hospodaření za hlavní činnost a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Nadace může vést pouze účetnictví v plném rozsahu. Nadace s ohledem na vyšší hodnoty majetku musí ustanovit správní radu a dozorčí radu. Z hlediska účetnictví musí účtovat odděleně o nadačních příspěvcích a o nákladech na správu nadace. Ze zákona má povinnost vždy sestavovat výroční zprávu²⁹ a zveřejnit ji v nadačním rejstříku. Nadace může být zrušena rozhodnutím soudu. Může také dojít k její transformaci na nadační fond.

**Nadační
fond, fun-
dace**

Nadační fond je zakládán, nebo funguje v souladu s ustanoveními NOZ. Nadační fond je právnickou osobou. Analogicky jako tomu bylo u nadace, lze založit nadační listinou (zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti). Od vzniku musí fungovat správní rada a dozorčí rada. U nadačního fondu není stanovena výše jmění, není požadována trvalost a stabilita výnosů – nepočítá se tedy s dlouhodobou existencí jako je tomu u nadace. Nadační fond může být založen za přesným účelem, pokud bylo tohoto účelu dosaženo, nemá smysl pokračovat v činnosti nadačního fondu. Pokud nadační fond neplní svůj účel, může správní rada rozhodnout o jeho zrušení. Jinou možností je rozhodnutí správní rady o změně právní formy nadačního fondu na nadaci. Stejně jako nadace může realizovat **hlavní i hospodářskou činnost**, s rozlišením výsledku hospodaření. Nadační fond může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Na rozdíl od nadace nemá nadační fond povinnost sestavovat výroční zprávu a zveřejňovat v rejstříku nadací. Pro nadace a nadační fond jako účelová sdružení majetku je užíváno označení fundace³⁰.

Ústav

Ústav je zakládán, nebo funguje v souladu s ustanoveními NOZ. Ústav je právnickou osobou, založenou za účelem poskytování služeb rovnocenně dostupných za předem jasné stanovených podmínek (musí tedy poskytovat služby bez jakéhokoli diskriminačního prvku vzhledem ke svým členům a jiným osobám). Stejně jako tomu bylo u nadací a nadačních fondů, je ústav zakládán zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. Název ústavu (podobně jako tomu bylo u spolku), musí obsahovat slova „zapsaný ústav“, lze použít jen zkratku „z.ú.“. Ústav vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku - rejstříku ústavů. Správní rada může vydat statut, ve kterém upraví organizaci ústavu, statut je ukládán do sbírky listin rejstříku ústavů. Stejně jako tomu bylo u předchozích právních forem, realizuje ústav své služby v **hlavní činnosti**, může realizovat i **hospodářskou činnost**. Statutárním orgánem ústavu je ředitel, který nesmí být současně členem správní rady, dozorčí rady ani jiného analogického orgánu. Lze předpokládat, že v hlavní činnosti nebude dosahováno kladného výsledku hospodaření – princip neziskovosti - případný zisk musí být použit pouze pro podporu hlavní činnosti. NOZ přímo ukládá (důležité z hlediska účetnictví) účtovat odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti, a provozem

²⁹ § 358 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

³⁰ Fundus latinsky znamená soubor majetkových hodnot pro využívání.

obchodního závodu nebo jinou vedlejší činností a se správou ústavu³¹. Z hlediska daně z příjmů se však daní všechny činnosti dohromady (bez členění na hlavní a hospodářskou činnost), na rozdíl např. od spolku. Další povinností – u předchozích právních forem nestanovenou – je povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pokud je tak uvedeno v zakládací listině nebo statutu. V případě, kdy výše čistého obrátu minulého účetního období překročila 10 000 000 Kč, z NOZ vyplývá vždy povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Rovněž z ustanovení NOZ vyplývá povinnost sestavit vždy výroční zprávu, a v případě, kdy z NOZ vznikla povinnost auditu, musí auditor ověřit i výroční zprávu. Tedy i ústav se týká z pohledu účetnictví sledovat výsledek hospodaření v členění na hlavní činnost, hospodářskou činnost. Ústav může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ústav může být zrušen rozhodnutím soudu.

NNO vznikající a fungující v souladu s ustanoveními NOZ lze tedy rozdělit do tří skupin: spolky, fundace a ústavy. U jediné nadace je stanoven minimální vklad ke dni vzniku. Zde je na místě připomenout, že do konce roku 2013 existující občanská sdružení byla dle NOZ transformována právě na právní formu spolku. Spolky jsou považovány na nejčtenější skupinu v NNO. V NOZ není zmíněna povinnost vést účetnictví, ale tím, že jde o právnické osoby je naplněno ustanovení zákona o účetnictví spojené s tímto statutem. Jak už bylo dříve v publikaci uvedeno, pouze nadacím je zákonem o účetnictví dána povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. U dalších typů již může jít o volbu a v tom případě, by jednou z priorit zakladatelů mělo být rozhodnutí o vedení účetnictví se všemi pozitivy a negativy nejen při vzniku, ale i v dalších letech činnosti.

NNO dle
NOZ

Dle specifických zákonů z dřívějších let (před účinností NOZ) postupují tyto NNO:

- obecně prospěšné společnosti,
- politické strany a politická hnutí,
- církve a náboženské společnosti,
- honební společenstva.

Obecně prospěšná společnost vychází z ustanovení zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. *Připomínka* - zde je nezbytné sdělit zásadní informaci. Dle tohoto zákona mohly organizace vznikat pouze do 31.12.2013. V souvislosti s rekodifikací dnem 01.01.2014 nemůže vzniknout nová organizace. Již vzniklé organizace mohou fungovat dle uvedeného zákona a v souladu s ustanoveními NOZ měly povinnost nejpozději do 31.12.2016 upravit své činnosti dle nové právní situace. NOZ dostaly možnost (bez časového limitu) se transformovat na ústav, nadaci nebo nadační fond, ale mohly zůstat i v právní formě o.p.s. Dle rozhodnutí o změně byl proveden zápis do příslušného veřejného rejstříku. Z hlediska účetnictví jde o právnickou osobu. Je jmenována ve skupině NNO, které by mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (o.p.s.), je vyloučena možnost vést jednoduché účetnictví. Pokud by volila právní formu nadace, v tom případě musí vést pouze účetnictví v plném rozsahu.

Obecně
prospěšná
společnost

³¹ § 415 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Politické strany a politická hnutí se řídí ustanoveními zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích. Strana a hnutí vzniká registrací u Ministerstva vnitra, které také vede veřejně dostupný rejstřík³². Návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný výbor, k návrhu na registraci musí být přiloženy: stanovy (organizační řád) a petice alespoň jednoho tisíce občanů. Stanovy mají dle zákona povinný obsah, z hlediska účetnictví musí být stanoveny zásady hospodaření, nakládání s majetkem. Nově vzniklá strana nebo hnutí je právnickou osobou s povinností vést účetnictví pouze v plném rozsahu. Strana a hnutí odpovídají za své závazky celým svým majetkem. Strana a hnutí nesmí vlastnit majetek mimo území ČR. Jejich výsledek hospodaření se může skládat z výsledku hospodaření z **hlavní činnosti** (jako všechny předchozí NNO) a rovněž tak může realizovat **hospodářskou činnost**. Strana a hnutí nesmí podnikat vlastním jménem, mohou však založit obchodní společnost, ale s přesně vymezenou možností činností. Těmito povolenými činnostmi jsou: provozování vydavatelství, nakladatelství, tiskáren, rozhlasového nebo televizního vysílání, činnost publikační a propagační, pořádání kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích, politických akcí, výroba a prodej předmětů propagujících program a činnost strany a hnutí³³. Příjmem strany a hnutí může být např.: příspěvek ze státního rozpočtu ČR na úhradu volebních nákladů, příspěvek ze státního rozpočtu ČR na činnost strany a hnutí, členské příspěvky, dary, dědictví a bezúplatná plnění, příjmy z nájmu, úroky z vkladů, příjmy z pořádání tombol, kulturních, společenských, sportovních, vzdělávacích akcí a další příjmy. Účetní závěrka musí být ověřena auditorem, jeden auditor může ověřovat účetní závěrku maximálně pět po sobě následujících kalendářních let (naprostá výjimka z hlediska účetnictví). Dalším specifikem pro strany a hnutí je hranice, do které je možno platit výdaje hotově – nepřevyšující částku 5 000 Kč, nad tuto hranici je povinnost hradit bezhotovostně z účtů, které musí mít strany a hnutí založeny. Strany a hnutí musí mít zvláštní účty pro: příspěvky ze státního rozpočtu, příjmy z darů a jiných bezúplatných plnění, financování volebních kampaní a další. Zde je vidět tlak na transparentnost finančních prostředků stran a hnutí. Jako ústřední správní úřad pro dohled nad hospodařením stran a hnutí byl ustanoven Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí³⁴ (dále pro stručnost jen Úřad). Strany a hnutí mají povinnost ze zákona sestavovat výroční finanční zprávu a tuto nově dle úpravy zákona musí nejpozději do 01.04. předložit Úřadu. Obsah výroční finanční zprávy je dán zákonem (nikoliv zákonem o účetnictví). Ve výroční finanční zprávě musí být např.: účetní závěrka, zpráva auditora, přehled o mzdových výdajích, přehled o dárcích a jejich darech, přehled o hodnotě majetku získaného dědictvím a další údaje³⁵. Úřad stanovuje pro strany a hnutí

³² <http://aplikace.mvcr.cz/seznam-politickyh-stran/> kde lze vyhledat aktivní politické strany a politická hnutí a základní údaje o nich.

³³ § 17 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích.

³⁴ §§ 19 – 19g zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích. Od 01.01.2017 byl ÚDHPSPH ustanoven novelou zákona, sídlo je v Brně, rozsah pravomocí je stanoven v zákonu - více viz <https://udhpsph.cz/>.

³⁵ § 19h zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích.

formulář výroční finanční zprávy a po jejím doručení na Úřad je jeho povinností ji nejpozději do 7 dnů zpřístupnit na internetových stránkách. Činnost strany nebo hnutí může být pozastavena, pokud nepředloží ve lhůtě výroční finanční zprávu.

Círky a náboženské společnosti se řídí ustanoveními zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností (zákon o církvích a náboženských společnostech). Dle tohoto zákona je církev a náboženská společnost dobrovolným sdružováním osob za účelem vyznávání určité náboženské víry. Jsou právnickými osobami a vznikají registrací u Ministerstva kultury (registrované církve a náboženské společnosti). Ministerstvo kultury vede veřejně dostupný rejstřík³⁶. Návrh na registraci podávají nejméně tři fyzické osoby s tím, že návrh na registraci obsahuje povinné údaje dle tohoto zákona např.: podpisy nejméně 300 zletilých občanů hlásících se k církvi, základní dokument a další. Základní dokument má opět povinné údaje, např.: poslání církve a náboženské společnosti, zásady hospodaření, způsob získávání finančních prostředků, nakládání s majetkem a další. Ze základního dokumentu lze tedy vyčíst **hlavní činnost a hospodářskou činnost** s tím, že v hospodářské činnosti mohou podnikat. Církev a náboženská společnost jsou rovnocenné organizace, záleží na zakladateli, zda je založena církev nebo náboženská společnost. Registrované církve a náboženské společnosti mohou založit evidované právnické osoby, které poskytují sociální nebo zdravotnické služby, nebo působí jako charita nebo diakonie. Tyto evidované právnické osoby poskytují veřejnosti obecně prospěšné služby za rovnocenných podmínek. Zakládací listina obsahuje např.: stanovy, způsob zveřejňování výroční zprávy o činnosti a hospodaření a další. Výroční zpráva o činnosti a hospodaření nevychází ze zákona o účetnictví, ale z tohoto zákona³⁷, obsahuje např.: účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených, výrok auditora (pokud čistý obrat překročí 10 milionů Kč povinnost auditu), přehled o peněžních příjmech a výdajích, výdaje v členění na výdaje na obecně prospěšné služby, na výdaje na činnosti doplňkové a výdaje na vlastní činnost (správu). Z hlediska účetnictví se ve všech případech u těchto registrovaných osob jedná o osoby právnické. Mohou vést jednoduché účetnictví, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu – při splnění daných podmínek. Ministerstvo kultury může zrušit činnost všech výše jmenovaných právnických osob, pokud dojde k porušení výkonu zvláštních práv.

Círky, náboženské společnosti, evidované právnické osoby

Honební společenstvo se řídí ustanoveními zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti. Dle tohoto zákona lze založit právnickou osobu, jejímiž členy mohou být pouze vlastníci nebo spoluvlastníci souvislých honebních pozemků. Členství je vázáno na splnění této podmínky. Honební společenstvo nesmí vlastním jménem podnikat, nesmí se účastnit na podnikání jiných osob a nesmí zřizovat ani organizační složky. Honební společenstvo vzniká registrací u příslušného orgánu státní správy myslivosti (krajský případně obecní úřad). Návrh na registraci podávají alespoň dva vlastníci honebních pozemků a musí být přiloženy stanovy. V názvu musí být označení honební společenstvo a název obce, na jejímž území

Honební společenstvo

³⁶ http://www3.mkcr.cz/cns_internet/ kde lze vyhledat podle rejstříků: Registrované církve a náboženské společnosti, Evidované právnické osoby, Svazy církví a náboženských společností a základní údaje o nich všech.

³⁷ § 16a odst. 5 zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností (zákon o církvích a náboženských společnostech).

se honební pozemky nachází. V souladu s ustanoveními zákona o myslivosti provádějí činnosti s volně žijící zvěří, udržují a rozvíjejí myslivecké tradice jako součást českého národního kulturního dědictví. Honební společenstvo vede účetnictví podle zákona o účetnictví. Příjmem honebního společenstva mohou být např.: členské příspěvky, příjmy z nájmu honitby, dary a dědictví a další.

Souhrnně lze k této skupině NNO, řídících se ustanoveními svého „zvláštního zákona“ z hlediska dalšího zaměření textu konstatovat, že se jedná o právnické osoby se sídlem na území České republiky a jako takové jsou dle zákona o účetnictví považovány za účetní jednotky s povinností vést účetnictví v plném rozsahu, při splnění podmínek účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo účetnictví jednoduché.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

V této části nebyly uvedeny všechny právní formy NNO – zkuste najít další – ale patřící do NNO a sestavit jejich základní charakteristiku jako je tomu u základních právních forem NNO.

3.3 Klasifikace některých vybraných účetních jednotek

NVÚJ

Organizace veřejné správy jsou zřizovány ze zákona, mají stanoveny úkoly a zpravidla vlastní nebo hospodaří s majetkem státu, nebo územní samosprávy. Tvoří součást neziskového sektoru – občanům ČR mají poskytovat veřejné služby. V souvislosti s územní reformou veřejné správy došlo k přeměnám rozpočtových organizací na již zmiňované NVÚJ. Dle ustanovení ZoÚ mají povinnost vést účetnictví – mimo příspěvkové organizace musí vést účetnictví v plném rozsahu. Jedině u příspěvkové organizace může zřizovatel rozhodnout o vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Některé vybrané účetní jednotky jsou určeny výčtem v zákonu o účetnictví³⁸. Dle aktuálního znění ZoÚ patří do NVÚJ:

- organizační složky státu,
- státní fondy dle rozpočtových pravidel,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace.

OSS

Organizační složky státu jsou založeny na základě ustanovení zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Organizačními složkami státu (dále jen OSS) jsou ministerstva, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády české republiky, Kancelář veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky a další. Vedou účetnictví v plném rozsahu

³⁸ § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

v rámci reformy účetnictví státu. Hospodaří s majetkem státu a jsou veřejně prospěšným poplatníkem. Mohou nabývat majetek (ze zákona, děděním apod.), o majetek musí řádně pečovat, v případě nepotřebnosti (určené podmínky zákonem) mohou majetek vyřazovat.

Státní fondy dle rozpočtových pravidel jsou zřizovány dle příslušných zákonů a v souladu s ustanovením zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Dle ustanovení § 28 jsou státní fondy zřizovány pro finanční zabezpečení zvlášť stanovených úkolů a hospodaří s finančními prostředky pro ně určenými. Z aspektu účetnictví jde o právnické osoby, které ze ZoÚ mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Státními fondy dle rozpočtových pravidel jsou Státní fond životního prostředí, Státní fond dopravní infrastruktury, Státní fond rozvoje bydlení, Státní fond kultury a další.

Státní
fondy

Územní samosprávné celky – Ústava české republiky v Hlavě 7 pojednává o územní samosprávě. Definuje územní samosprávné celky jako veřejnoprávní korporace, které mohou mít vlastní majetek a hospodařit dle vlastního rozpočtu. Jde o samostatné hospodářské celky, regionálně vymezené, které vznikly ze zákona a jejichž činnosti se řídí specifickými právními předpisy. Jde o právnické osoby, z aspektu účetnictví musí vést účetnictví v plném rozsahu. Za základní územní samosprávný celek je považována obec, kraj je považován za vyšší územní samosprávný celek. Obce vznikají a řídí se zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), kraje vznikají a řídí se zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), výjimku tvoří hlavní město Praha, které se řídí zákonem č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Územní samosprávné celky (dále jen ÚSC) jsou spravovány zastupitelstvem.

ÚSC

Příspěvkové organizace - v souvislosti s územní reformou veřejné správy došlo k přeměnám rozpočtových organizací – na příspěvkové organizace. Původně byly rozpočtové organizace zařazeny pod státní správu (státní příspěvkové organizace). Vznikem územní samosprávy došlo k delimitacím majetku a decentralizaci odpovědnosti a příspěvkové organizace se rozdělily na dvě skupiny a to: státní příspěvkové organizace (dále jen SPO), jejichž zřizovatelem je OSS a municipální příspěvkové organizace (dále jen MPO), jejichž zřizovatelem je obec nebo kraj. SPO se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, MPO se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Dle těchto zákonů mohou být zřizovány a mnohé další zákony musí dodržovat. Příspěvková organizace vzniká zápisem do veřejného rejstříku. Ve všech případech jde o právnické osoby, ze zákona o účetnictví vedoucí účetnictví v plném rozsahu s již uvedenou výjimkou. *Připomínka* - příspěvkové organizace jsou nejrozšířenější právní formou celého neziskového sektoru. Ze zákona vyplývá, že MPO jsou zřizovány pro neziskové činnosti, jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Zřizovatel musí sestavit zřizovací listinu, ve které jsou podrobně vypsány údaje³⁹. Zřizovací listina je tak nejdůležitějším dokumentem MPO vymezující např. hlavní činnost, vymezení svěřeného majetku a podmínky nakládání s ním, okruhy doplňkových činností, podmínky nabývání majetku (dary od dárců) a další. V čele MPO stojí ředitel (ředitelka) mající určené

PO

³⁹ § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

pravomoci, ale odpovídající se zřizovateli, který musí většinu jejich rozhodnutí předem schválit (nákupy majetku, opravy majetku a další). MPO sestavuje rozpočet, který schvaluje zřizovatel a současně nese hlavní tíhu profinancování hlavní činnosti a případné pokrytí mimořádných nákladů vlivem mimořádných událostí. MPO tvoří fondy, což je jedním ze specifíků těchto organizací. Problematika účtování fondů – jako zdrojů ÚJ – je komplikovaná právě stanovením povinností v zákonu č. 250/2000 Sb., a souběžně stanovením podmínek účtování dle Českých účetních standardů.

RRRS

Regionální rady regionů soudržnosti jsou založeny na základě ustanovení zákona č. 248/2000 Sb., zákona o podpoře regionálního rozvoje. Jejich úkolem je zajistit dynamický a vyvážený rozvoj území České republiky, sledovat kvalitu života a životního prostředí, přispět ke snižování regionálních rozdílů a využitím místního potenciálu zvýšit hospodářskou a sociální úroveň regionů. V ČR je v současnosti osm regionů – Moravskoslezsko, Střední Morava, Střední Čechy a další. Ve všech případech jde o právnické osoby s povinností vést účetnictví v plném rozsahu.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Nejčtenějším představitelem NVÚJ je příspěvková organizace. Všichni občané ČR prošli jednou z forem příspěvkových organizací – a dosti dlouho. O jaké příspěvkové organizace se jedná?



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 3

- 1) **Některé vybrané účetní jednotky:**
 - a) existují od roku 2004 vstupem do EU
 - b) existují od roku 2010 vlivem reformy účetnictví státu
 - c) existují od roku 2014 vlivem nového občanského zákoníku
- 2) **Příspěvkovou organizaci financuje:**
 - a) stát
 - b) kraj
 - c) její zřizovatel
- 3) **Organizační složka státu:**
 - a) je ze zákona účetní jednotkou
 - b) není účetní jednotkou
 - c) o povinnosti OSS vést účetnictví rozhoduje regionálně příslušný správce daně
- 4) **Nevýdělečná organizace může vést:**
 - a) daňovou evidenci
 - b) účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo podvojný účetnictví
 - c) jednoduché účetnictví, účetnictví ve zjednodušeném nebo plném rozsahu
- 5) **Každá ÚJ neziskového sektoru:**
 - a) musí vést hlavní činnost
 - b) musí vést hlavní činnost a musí vést hospodářskou činnost

- c) může vést hlavní činnost
- 6) Předchůdcem příspěvkových organizací byly:**
 - a) nadace
 - b) rozpočtové organizace
 - c) spolky
- 7) Povinnou minimální výši vkladu musí mít:**
 - a) nadace
 - b) nadační fond
 - c) ústav
- 8) Politická strana povinně sestavuje:**
 - a) roční zprávu
 - b) výroční zprávu
 - c) výroční finanční zprávu
- 9) Účetní jednotky jsou od roku 2016 kategorizovány na:**
 - a) malé a velké účetní jednotky
 - b) mikro, malé, střední a velké účetní jednotky
 - c) malé, střední a velké účetní jednotky
- 10) Obecně prospěšná společnost:**
 - a) nemůže již fungovat v současnosti
 - b) může ještě fungovat v současnosti
 - c) může ještě být zakládána v současnosti

SHRNUTÍ KAPITOLY



Kapitola se zaměřila na deskripci právních forem jednotlivých organizací neziskového sektoru. Pro potřeby následujícího textu zaměřeného na účetnictví byl neziskový sektor rozdělen na nevýdělečné organizace a na některé vybrané účetní jednotky. V souvislosti s tímto zaměřením bude veden výklad k vedení účetnictví NNO a NVÚJ.

4 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ - SPOLEČNÝ ZÁKLAD



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Primární povinností všech účetních jednotek dle zákona o účetnictví je povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Jedná se o účetnictví finanční, určené pro finanční řízení a v neposlední řadě pro externí uživatele. Z těchto důvodů jsou základy účetnictví identické pro všechny účetní jednotky bez rozdílu. Připomenutí základních principů vedení účetnictví vytvoří nástupní prostor pro specializace NNO a NVÚJ (v této kapitole pod společným označením organizace).



CÍLE KAPITOLY

- Popsat povinnosti spojené se vznikem ÚJ
- Objasnit následné hospodářské situace vedoucí k účetním případům
- Charakterizovat povinnosti související s koncem účetního období
- Zdůraznit význam účetních předpisů pro správné vedení účetnictví



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Účetní jednotka, organizace, účetní knihy, účetní doklady, účet, obrat účtu, součet účtu, počáteční stav účtu, konečný stav účtu, oceňování, podvojný souvztažný zápis, inventarizace, opravy v účetnictví, úschova účetní dokumentace, odpisy, účetní závěrka

Jednou z povinností nově vzniklé organizace je, vlivem nabytí statusu účetní jednotky, vést ode dne vzniku účetnictví. Organizace vzniká ze zákona (NVÚJ) nebo splněním podmínek dle NOZ (NNO). Tato kapitola se zaměřuje na účetnictví v plném rozsahu, účetnictví jednoduché – jako vhodná varianta pro NNO bude řešena v samostatné kapitole. Zákon o účetnictví nabyl účinnosti dnem 01.01.1992, prošel mnoha novelami, ale i přes avizování vzniku nového zákona k tomu zatím nedošlo (na rozdíl od SR).

4.1 Podstata a význam účetnictví

Podstatou účetnictví je věrné zobrazení reálné situace účetní jednotky – zobrazení aktuální hospodářské situace, ale i hospodářské situace minulých účetních období. Účetnictví je nositelem a poskytovatelem informací pro potřeby řízení. Bez ohledu na typ právní formy účetní jednotky, využitím základních účetních principů platných pro všechny účetní jednotky, poskytuje účetnictví elementární ale i vysoce agregované informace. Záleží na

rozhodnutí ÚJ jak nastaví informace poskytované účetnictví, finanční účetnictví tvoří základ a organizace budou využívat členění pro zjištění nákladů a výnosů za hlavní a případně hospodářskou činnost. Účetnictví z pozice primární informační soustavy:

- sbírá, třídí, vyhodnocuje, zpracovává, využívá adekvátní informace,
- průběžně kontroluje adekvátní informace a využívá pro vlastní potřebu,
- zpracovává již vytvořené účetní informace do účetních výkazů,
- poskytuje oprávněným uživatelům vymezený okruh informací dle kompetencí.

Vysoce hodnoceným a současně uznávaným významem účetnictví je jeho schopnost kumulovat významné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace a tyto využívat po celou dobu trvání ÚJ. Správně vedené účetnictví nemůže být v rozporu s právními předpisy a poskytuje neomezené zdroje pro další zpracování v něm uchovávaných informací. ÚJ vychází vždy při účtování účetních případů z ustanovení: zákona o účetnictví – prováděcího předpisu (příslušné dle typu ÚJ vyhlášky) a českých účetních standardů (příslušných dle typu ÚJ). Tyto účetní předpisy jsou vhodně doplněny interními účetními směrnici. Přitom je nezbytné sledovat aktuální účetní předpisy, i v průběhu ÚO může dojít ke změnám.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Jednoduché účetnictví se stalo od 01.01.2004 doménou pouze NNO. Dnem 01.01.2014 se znovu objevuje v ZoÚ. Mohou i fyzické osoby vést jednoduché účetnictví? Není jednoduché účetnictví jen variantou daňové evidence? Můžete uvést nějaké rozdíly mezi JÚ a DE?

4.2 Principy finančního účetnictví

Subjekty, kterým je ze zákona o účetnictví stanovena povinnost vést účetnictví nesou oficiální označení účetní jednotka. K 01.01.2018 jsou za účetní jednotku považovány⁴⁰:

Účetní jednotka

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- 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 plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně přecházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,

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

- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v ustanovení zákona o účetnictví,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy dle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo
- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Z výše uvedeného výčtu lze odvodit, pokud je organizace právnickou osobou, má povinnost vést účetnictví. A dále konkrétně jmenované organizační složky státu - rovněž na ně se vztahuje povinnost vést účetnictví. V případě NVÚJ lze zřizovat: organizační složky, které dle zákonů nemají právní subjektivitu a nemají tedy povinnost vést účetnictví, případně příspěvkové organizace, které mají právní subjektivitu a mají povinnost vést účetnictví. Je třeba mezi těmito organizacemi rozlišovat. *Připomínka* - v žádném případě nelze u organizací uvažovat o daňové evidenci, která je vymezena pouze pro podnikatelský sektor a to jen pro fyzické osoby.

Kategorie ÚJ

Dnem 01.01.2016 došlo novelou ZoÚ k rozdělení ÚJ do čtyř kategorií⁴¹ (mikro, malá, střední, velká). Pro rozřazování do kategorií byla stanovena tři kritéria – aktiva celkem, roční úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců. Aktivy celkem se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, ročním úhrnem čistého obrátu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo ÚO, a vynásobená dvanácti. Průměrným počtem zaměstnanců se rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle metodiky ČSÚ. Současně byla stanovena povinnost již v prvním ÚO postupovat dle právní úpravy té kategorie, o níž bylo možno důvodně předpokládat, že budou naplněny podmínky k rozvahovému dni prvního ÚO. A současně stanovena povinnost sledovat naplňování podmínek a změnit kategorii, pokud nebudou podmínky naplňovány. *Připomínka* - z aspektu zaměření studijního textu - NVÚJ bylo stanoveno, že za velkou účetní jednotku je vždy považována vybraná účetní jednotka. Z tohoto ustanovení lze dále odvodit, že kategorizace se netýká těch ÚJ, které vedou jednoduché účetnictví (neznají pojem aktiva).

Mikro ÚJ

Mikro ÚJ je taková, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot: aktiva celkem 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu 18 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu ÚO 10.

Malá ÚJ

Malá ÚJ je ta, které není mikro ÚJ a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot: aktiva celkem 100 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu 200 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu ÚO 50.

⁴¹ §§ 1b – 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Střední ÚJ je ta, které není mikro ani malou ÚJ a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot: aktiva celkem 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu ÚO 250.

Střední ÚJ

Velkou ÚJ je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 z hraničních hodnot: aktiva celkem 500 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu ÚO 250. Do této kategorie patří – jak již bylo uvedeno - NVÚJ.

Velká ÚJ

Účetní jednotka má povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Tato povinnost se vztahuje na každou ÚJ. Současně jsou v zákonu uvedeny situace, které stanovují podmínky, při jejichž splnění mohou ÚJ vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, případně účetnictví jednoduché. Právě možnost tohoto „širokého“ výběru je jedním ze specifíků účetnictví NNO.

**Vedení
účetnictví**

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může vést příspěvková organizace, pokud tak rozhodne její zřizovatel (jediná podmínka). Z toho vyplývá, že z NVÚJ toto ustanovení mohou pouze využít příspěvkové organizace, i když ze zákona jsou považovány za velkou ÚJ. Dále účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může vést malá ÚJ nebo mikro ÚJ nemající povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem⁴²(první podmínka). Druhou podmínkou (obě musí být splněny současně) je splnění právní formy. Dle znění ustanovení ZoÚ lze u těchto právních forem NNO vést zjednodušený rozsah účetnictví:

**Účetnictví
ve zjedno-
dušeném
rozsahu**

- spolek, nebo pobočný spolek,
- odborová organizace, pobočná odborová organizace, mezinárodní odborová organizace nebo pobočná mezinárodní odborová organizace,
- organizace zaměstnavatelů, pobočná organizace zaměstnavatelů, mezinárodní organizace zaměstnavatelů nebo pobočná mezinárodní organizace zaměstnavatelů,
- církev, náboženská společnost nebo církevní instituce, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností,
- honební společenstvo,
- obecně prospěšná společnost,
- nadační fond,
- ústav,
- společenství vlastníků jednotek,
- bytové družstvo,
- sociální družstvo.

Za takto stanovených podmínek mohou ÚJ zvolit zdánlivě méně rozsáhlé účetnictví, ale stále jde o účetnictví spojené s účtováním podvojných zápisů na účtech a regulované účetními předpisy.

⁴² § 9 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

**Účetnictví
jednoduché**

Třetí možností při volbě vedení účetnictví (ale týkající se již jen NNO) je účetnictví jednoduché. Nově bylo ukotveno do zákona dnem 01.01.2016 a je podobně jako u zjednodušeného rozsahu vázáno na splnění podmínek a současně podmíněno právní formou. Pokud ÚJ není plátcem daně z přidané hodnoty, její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč, hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč a je současně spolkem, nebo pobočným spolkem, odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací, organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů, církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo honebním společenstvem⁴³ může vést účetnictví jednoduché. *Připomínka* – je nezbytné zdůraznit, že první soubor podmínek (DPH + příjmy + majetek) musí být splněn současně, nelze jako je tomu u kategorií řešit otázku zda je splněna jedna případně dvě podmínky! Z těchto omezení je vidět snaha zákonodárců usnadnit ÚJ organizacím vedení účetnictví, ale za striktního splnění daných podmínek. Z uvedeného dále vyplývá, že krom příspěvkových organizací všechny ostatní NVÚJ musí vést pouze účetnictví v plném rozsahu. Z NNO musí vést účetnictví v plném rozsahu vždy nadace, politické strany a politická hnutí.

Účetní období

Všechny ÚJ vedou účetnictví v periodách účetních období – (dále jen ÚO). Rok kalendářní je perioda od 01.01. až do 31.12. daného roku. S jeho volbou není vázána žádná podmínka. Rok hospodářský může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Na volbu roku hospodářského je vázána podmínka oznámení příslušnému správci daně a to nejméně tři měsíce předem. NVÚJ volí pouze rok kalendářní vzhledem k vazbě na rozpočet (státní, územní, svého zřizovatele).

Účetní doklad

Jednou z charakteristických vlastností účetnictví je schopnost prokazovat realizované operace účetním záznamem. Účetní záznam je v písemné nebo technické podobě provedený záznam informací, která umožňuje správné vedení účetnictví. Účetní záznamy mají různou formu a obsah, primární účetní záznam je zachycen a podložen účetním dokladem. Doklady musí dle ZoÚ obsahovat povinné náležitosti, jinak nelze hovořit o účetním dokladu. Účetní doklad musí být vystaven bez ohledu na to, jaký rozsah účetnictví je veden účetní jednotkou. Účetní doklad je považován za průkazný účetní záznam, který obsahuje⁴⁴:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení,

⁴³ § 1f zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ § 11 zákona č. 563/1991 S., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní doklad - ať v písemné nebo elektronické formě - vždy musí splňovat tyto minimální náležitosti. Označení jako faktura (vydaná nebo přijatá), příjmový (výdajový) pokladní doklad, příjemka, výdejka, zařazovací protokol, vyřazovací protokol, odpisový plán, inventurní soupis, výpis z účtu apod., vhodně doplňují další údaje a tím mohou být pořadové číslo, dále identifikace obou zúčastněných stran, jak právnických tak fyzických osob, se srozumitelným popisem účetního případu, dále je to peněžní částka, případně více pokud se jedná o vícepoložkový doklad, včetně vyjádření v m.j. a jejich počtu pro kontrolu, důležité jsou datace a podpisové záznamy. Je množství dalších údajů, které lze doplňovat k povinným údajům, jako je okamžik splatnosti, čísla bankovních účtů, údaje sankční povahy, údaje o kontaktech a telefonních číslech a další podobné údaje. Pokud je ÚJ registrována k dani z přidané hodnoty, musí vystavovat doklady s náležitostmi daňového dokladu⁴⁵, které znamenají rozšíření povinných údajů o údaje z hlediska daně z přidané hodnoty. Mnohé příspěvkové organizace jsou registrovány k dani z přidané hodnoty, ale i nadace a ústavy. Všechny účetní záznamy podléhají formální a věcné kontrole (přezkušování), lze je účetním způsobem opravovat (pokud jsou při kontrolách zjištěny nesprávné údaje), v ÚJ jsou v oběhu do okamžiku své archivace. Teprve po uplynutí ÚJ (v návaznosti na předpisy) stanovené archivační lhůty mohou být vyřazeny a skartovány.

Z hlediska účetnictví je nahlíženo na majetek ÚJ dvojím pohledem. Aktivy rozumíme majetek z hlediska jeho formy, pasivy majetek z hlediska zdrojů krytí. Základní bilanční rovnice musí být vždy v podobě Aktiva celkem = Pasiva celkem (v peněžním vyjádření), jiná podoba nemůže existovat, pokud ano jde o zásadní pochybení ve vedení účetnictví. Vlastníkem aktiv je ÚJ, která dokumentem (zařazovací protokol) identifikuje údaje o položkách aktiv. Aktiva jsou vykazována v primárním účetním výkazu, kterým je rozvaha v hodnotách brutto a netto. Aktiva se v základním členění dělí na majetek dlouhodobý a majetek krátkodobý. O zásobách (typický představitel krátkodobého majetku) lze účtovat dvojím způsobem, přičemž oba způsoby jsou možné pro všechny ÚJ. V publikaci je účtováno obojím způsobem, pokud je použit způsob „B“ je takto označen, v ostatních případech jde o účtování způsobem „A“. Jednotlivé složky aktiv jsou popsány (jejich obsahová náplň) v prováděcích vyhláškách dle typu ÚJ (NNO, NVÚJ)⁴⁶. Rovněž pasiva jsou vykazována v tomtéž výkaze v členění na vlastní zdroje a cizí zdroje. Jednotlivé složky pasiv jsou popsány (jejich obsahová náplň) rovněž v uváděných vyhláškách dle typu ÚJ.

**Aktiva a
pasiva**

Základním metodickým prvkem v účetnictví (nikoliv v jednoduchém) je účet. Na něm jsou zaznamenávány v průběhu ÚO všechny pohyby, včetně případného počátečního stavu nebo konečného stavu. Přírůstek aktiva je zaznamenán na straně MD, úbytek na straně D

Účet, MD, D

⁴⁵ § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ 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; Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

příslušného aktivního účtu. Přírůstek pasiva je zaznamenán na straně D, úbytek na straně MD příslušného pasivního účtu. Vznik (přírůstek) nákladů je účtován na straně MD, úbytek může být na straně D (nebo s minusovým znaménkem na straně MD). Vznik (přírůstek) výnosu je účtován na straně D, úbytek může být na straně MD (nebo s minusovým znaménkem na straně D). Účet umožňuje systematicky a chronologicky třídit údaje v peněžní formě v jednotlivých složkách, účet obsahuje název, číslo a označení stran MD a D. Ministerstvo financí stanovuje dle typů ÚJ směrné účtové osnovy (v přílohách vyhlášek) a na jejich podkladě si každá ÚJ sestavuje svůj účtový rozvrh vyhovující jejím potřebám tak, aby bylo možno zaúčtovat všechny účetní případy v průběhu ÚO a sestavit účetní závěrku. Účtový rozvrh je možno v průběhu ÚO doplňovat dle potřeb. Nelze vytvářet účty mimo položky uváděné ve směrné účtové osnově.

Účetní knihy

Veškeré zápisy prováděné na účtech se promítají do účetních knih. V současné době programového vybavení při vedení účetnictví toto terminologické označení je trochu anachronismem, nicméně představuje uzavřený celek provázaných zápisů, který tvoří z účetnictví komplexní systematicky zformovanou informační soustavu. V **deníku** jsou účetní zápisy seřazeny chronologicky (dojde tedy k úplnosti účetnictví), v **hlavní knize** jsou seřazeny systematicky (dle účtové osnovy), v **knihách analytických účtů** rozřazeny do nižších složek (dle potřeb ÚJ), v **knihách podrozvahových účtů** je účtováno o majetku, který ÚJ používá, aniž by byla jeho vlastníkem (pronajatý majetek, leasing) apod. Jednou zaúčtovaný účetní případ podložený účetním dokladem se stane součástí účetnictví a dle hlavní knihy jsou v měsíčních intervalech (souhrnné obraty účtů) k dispozici průběžné výsledky a pohyby majetkových složek. Tato činnost probíhá po celé ÚO.

Způsoby oceňování

ÚJ mají stanovenou povinnost oceňovat majetek a závazky v souladu s ustanoveními ZoÚ. Je stanoven okamžik ocenění – kterým může být okamžik uskutečnění účetního případu nebo konec rozvahového dne. Proto na všech účetních dokladech musí být uvedena datace (okamžik uskutečnění účetního případu). Následně dojde dle této datace k zařazení do deníku (chronologicky). Je stanovena obsahová náplň jednotlivých oceňovacích technik. Dle nich se rozumí: pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související (ne všechny náklady jsou ovšem součástí pořizovací ceny, je nutno se řídit prováděcími předpisy – příslušnou vyhláškou). Toto ocenění se používá v případech pořízení koupí od dodavatelů za úplatu. Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Toto ocenění se používá v případech nabytí bezúplatným způsobem – případně pro inventarizační přebytek. Majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady – které náklady sem patří – záleží na druhu majetku, údajích v zákonu, prováděcích předpisech a interních předpisech ÚJ – stejně jako u tvorby pořizovací ceny. Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky a ceniny. Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč.

Účetní interní směrnice

ÚJ mají stanoveny povinnosti ZoÚ a dle svého typu se dále mají řídit ustanoveními prováděcích předpisů. Přesto zůstává množství účetních případů, které nejsou buď: vůbec, nebo nedostatečně, nebo variantně uvedeny v účetních předpisech, a proto ÚJ musí svůj

jednotný postup při účtování řešit metodicky – dle interních předpisů (účetní interní směrnici dá najevo svou vůli). Jako příklad lze uvést situaci přepočtu cizí měny na českou měnu. ZoÚ uvádí, že ÚJ jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Ve stanovených případech jsou povinny použít současně i cizí měnu. Vzniká otázka - jaký přepočet mají použít? Nabízí se dvě možnosti – denní kurz a pevný kurz. A právě toto je ukázkovou situací pro interní směrnici řešící – nikoliv jednorázově - ale systematicky a srovnatelně tedy minimálně postup se musí udržet po celé účetní období, ne-li déle. Směrnice musí mít náležitou formu, aby bylo možno se jí řídit (název – datace – číslo případný dodatek - podrobný popis situace – podpis oprávněné osoby. Se Směrnicí musí být prokazatelně seznámeny osoby kterých se týká a které s ní pracují.

Vedení účetnictví je systematickou, zpravidla, každodenní činností. Je velmi pravděpodobné, že při této činnosti může dojít k pochybení. Ať se jedná o úmysl, nebo nepozornost – nalezené chyby je nutno opravit v souladu se zněním ZoÚ. Vhodnou formou opravy je zrušení celého záznamu a nahrazení novým. *Připomínka* – opravovaný záznam není možno vyhodit, vymazat. Vždy musí být jasné, čeho se oprava týkala a to je možno jen srovnáním původního s novým (tento způsob se nazývá storno). Jinak je možno opravovat – ale jen tak, aby nedošlo k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti, nepřehlednosti účetnictví – tedy negace povinných vlastností účetního záznamu. Je nutno si uvědomit, že jakýkoliv přepis v účetnictví snižuje jeho důvěryhodnost a je předmětem zájmu kontrolních organizací. U opravy musí vždy být: označení osoby, která opravu provedla, okamžik provedení opravy a právě již zmiňovaná situace, jak vypadal účetní záznam před opravou.

*Opravy
účetních
záznamů*

Ke dni vzniku je ÚJ povinna sestavit seznam majetku – v účetní terminologii – rozvahu. Jde o účetní výkaz, mající stanovenou formu a obsah (dle typu ÚJ). Rozvaha je dále sestavována k rozvahovému dni, kterým je poslední den ÚO a první den ÚO. Jde o princip bilanční kontinuity – provázání konečných stavů se stavy počátečními. Rozvaha není účet, jde o výkaz, který je sestavován zaokrouhleně v tisících Kč (u NNO) a jde o kumulativně uspořádané složky aktiv a pasiv. Rozvaha je primární účetní výkaz – další výkazy jsou od ní odvozené – zaměřením na určitou část položek rozvahy vznikly výkazy: výkaz zisku a ztráty (oblast výsledku hospodaření - tedy rozklad výnosů a nákladů), přehled o změnách vlastního kapitálu (rozklad vlastních pasiv), přehled o peněžních tocích (rozklad krátkodobých finančních prostředků).

*Účetní vý-
kaz roz-
vaha*

Aktiva v členění na dlouhodobá a krátkodobá jsou ÚJ postupně opotřebovávána, nebo jednorázově spotřebována. V případě dlouhodobých aktiv účetní metoda odpisování znamená zaznamenávání postupného, ale trvalého snižování hodnoty majetku. Používáním aktiva dochází k rozpouštění jeho hodnoty v podobě vytvářených produktů. V peněžním vyjádření výše opotřebení trvalého charakteru je v účetnictví označována účetní odpis. Odpisy účetní musí ÚJ uplatňovat, jelikož jejich uplatněním je reálně (věrně a poctivě) zobrazena skutečná výše ocenění odpisovaného majetku. Součet všech uplatněných odpisů za všechna účetní období je nazýván oprávkami. Oprávky vyjadřují kumulaci uplatněných odpisů. Majetek lze odpisovat pouze do výše ocenění v účetnictví. Na rozdíl od oprávek,

*Odpis,
oprávky,
opravné
položky,
oprava,
údržba,
technické
zhodno-
cení*

opravné položky zachycují dočasné snížení hodnoty majetku – tato situace může nastat u dlouhodobých i krátkodobých aktiv (nikoliv u pasiv). Typickým případem je dočasné snížení hodnoty pohledávky, sezonního zboží, krátkodobého finančního majetku. V souvislosti s vlastnictvím majetku může dojít k jeho nefunkčnosti vlivem poškození. Opravou se odstraní tato nefunkčnost a uvede se tak do provozuschopného stavu. Údržbou se rozumí soustavná činnost vyplývající z technických parametrů majetku (zimní-letní údržba dopravních prostředků, pravidelná údržba strojů a techniky apod.). Opravy a údržby jsou považovány v zásadě na jednorázový úkon reagující na vzniklou situaci většinou uvedením majetku do provozuschopného stavu a jeho pokračující využívání. Technické zhodnocení (dále jen TZ) je specifické tím, že pokud nastane tento úkon, znamená v účetnictví zvýšení hodnoty majetku – tedy úpravu jeho historické (vstupní) ceny – a následně úpravu odpisování. TZ je popsáno v zákonu o daních z příjmů a současně v prováděcích vyhláškách dle typů ÚJ. TZ se dle těchto předpisů rozumí zásahy do DM mající za následek změnu účelu, parametrů, rozšíření kapacit, použitelnosti apod. TZ je testováno a hodnoceno vždy na jedné konkrétní složce DM na dané ÚO v součtu.

Inventarizace

Návazně na vlastnictví majetku je nezbytné provést minimálně jednou za ÚO inventarizaci. Souvisí to s průkazností účetnictví, která vyžaduje provedení inventarizace a následně může být účetnictví uznáno za průkazné. Pro NNO platí ustanovení zákona o účetnictví a prováděcího předpisu⁴⁷. Tyto předpisy rozvádí a konkretizuje ÚJ vlastním interním předpisem o provádění inventarizací. Vyhláška nastavila povinnosti ÚJ např. každá inventarizační položka musí být označena inventarizačním identifikátorem, sestavení inventarizační zprávy, sestavení plánu inventur a mnohé další. Cílem je sjednocení postupu při provádění inventarizací u vybraných účetních jednotek. Pokud ÚJ zjistí vlivem provedení inventarizací rozdíly (zúčtovatelné rozdíly nebo inventarizační rozdíly) mezi reálným stavem a stavem zaznamenaným v účetnictví, jde o inventarizační rozdíly, kterými mohou být manka, schodky nebo přebytky a bývají řešeny v souvislosti s účetními uzávěrkovými operacemi.

Účetní uzávěrka, účetní závěrka

V návaznosti na účtování v účetních knihách je průběžně vytvářena struktura údajů, týkajících se daného ÚO. Měsíční **uzávěrky** mají vypovídací schopnost o stavu a pohybu na všech používaných účtech. Po skončení ÚO zpravidla tedy k 31.12. končí stávající ÚO, které musí být ukončeno a zaúčtováno. Třináctá uzávěrka se zabývá nejen kontrolou účetnictví ÚO, ale v souladu s účetními principy doúčtovává takové případy, které vyplývají z inventarizací, jako je tvorba rezerv, opravných položek, zachycení inventarizačních rozdílů, úpravy odpisů a mnohé další. V rámci uzávěrky se tedy účtuje a posledním krokem je provedení zaúčtování konečných stavů, zjištění jejich výše a zaúčtování výsledku hospodaření. **Závěrkou** se rozumí sestavení povinného celku, skládajícího se z účetních výkazů. Závěrka může být sestavena v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu může sestavit pouze mikro a malá ÚJ, nemající povinnost auditu. Závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Případně především u NVÚJ i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Sestavení závěrky znamená činnost zhotovování výkazů ve stanoveném rozsahu a formě, opět dle typů ÚJ. Sestavením závěrky je

⁴⁷ Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

uzavřeno dané ÚO. Závěrku tvoří účetní výkazy v určené struktuře. Jde o systematicky seříděné informace, na rozdíl od uzávěrky, kde je stále pracováno s účty (počáteční stavy, obraty, konečné stavy). Závěrka má zobrazit stav majetku a závazků (rozvaha), výsledek hospodaření tvořený rozdílem výnosů a nákladů (výkaz zisku a ztráty) soubor vysvětlujících a doplňujících informací k těmto dvěma výkazům, přehled o změnách ve finanční oblasti (přehled o peněžních tocích) a stavu a změnách jednotlivých položek vlastního kapitálu (i když v nepodnikatelském sektoru se používá označení pro zdroje jmění).

Závěrka obsahuje obrovské množství informací, se kterými se mohou seznámit osoby **Audit** erudované, ale i neznalé, majetkově propojené, ale i cizí. Pro předejití úmyslným nebo neúmyslným pochybením, je stanovena v zákonu o účetnictví povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Úkolem auditora (může se jednat o fyzickou nebo právnickou osobu, mající auditorské oprávnění a zapsanou v rejstříku auditorů) je ověření, zda účetní závěrka je správně sestavena – zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví konkrétní účetní jednotky za účetní období. Audit může přicházet do úvahy pouze u NNO, jelikož ze zákona o účetnictví vyplývá, že NVÚJ, nepodléhají auditu. U nich jde o jinak nastavené kontrolní mechanismy, např. tzv. „přezkum hospodaření“. ZoÚ stanovuje, že řádnou, nebo mimořádnou účetní závěrku musí mít ověřeny ÚJ, kterým tuto povinnost stanovuje zvláštní právní předpis a dále tyto účetní jednotky⁴⁸:

- a) Velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) Střední účetní jednotky,
- c) Malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot
 1. Aktiva celkem 40 000 000 Kč
 2. Roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
 3. Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,
- d) Ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3.

Z uvedeného lze odvodit, že audit se nevztahuje na mikro ÚJ, což může být převážná část NNO, pokud patří NO do kategorie malá ÚJ musí sledovat ustanovení bodu d) a vždy testovat dvě po sobě následující ÚO, kdy překročením dvou kritérií by mohla vzniknout povinnost auditu. Případná povinnost auditu není definitivní, v dalších ÚO se situace může

⁴⁸ § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

změnit a ÚJ odpadne povinnost auditu. Zde je na místě upozornit na změnu, od 01.01.2016 se aktiva počítají v netto hodnotě (v odkazu na výklad pojmů pro kategorie ÚJ).

Zveřejňovací povinnost

Účetním jednotkám zapsaným ve veřejném rejstříku, je dle ustanovení zákona o účetnictví dána povinnost zveřejnit účetní závěrku jejím uložením do sbírky listin. Do sbírky listin má veřejnost přístup. Veřejný rejstřík začal fungovat dnem 01.01.2014⁴⁹ a postupně vlivem rekodifikace se v něm začaly objevovat transformované NNO (nejčastěji do právní formy spolku). Opět ze ZoÚ vlivem novely vyplývá, že mikro a malé ÚJ, nemající povinnost auditu, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty (zůstává tedy rozvaha a příloha).

Úschova účetních záznamů

ÚJ při vedení účetnictví vzniká množství dokumentace – v listinné nebo technické formě. Účetní záznamy je nutno archivovat – lhůty stanovuje opět ZoÚ. Nejkratší doba je 5 let (např.: účetní doklady, účetní knihy, účtový rozvrh, přehledy). Nejdelší je 10 let např.: účetní závěrka, výroční zpráva), ale jsou dokumentace, které ÚJ uchovává po celou dobu své činnosti a i po svém ukončení je povinna s ní řádně naložit (nabídnout archivu, skartovat). Např.: účetní závěrka, dokumentace sociálního, zdravotního zabezpečení a další. Je opět na ÚJ vytvořit interní směrnici pro úschovu účetních záznamů. ÚJ však nemá jen dokumentaci charakteru účetních záznamů, může jít o plátce DPH, může být příjemcem finančních prostředků z dotací a další. Příslušná ustanovení určují současně i pro tyto případy povinné lhůty úschovy dokumentací (např. zákon o archivnictví a spisové službě, daňový řád, dle smluv o projektech a další).



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Je rozdíl mezi auditem a forenzním auditem? Při jaké příležitosti se používá forenzní audit?

4.3 Společný základ

NNO a NVÚJ patří do subjektů pod povinností vedení účetnictví. Základní účetní principy se jich týkají bez rozdílů, jelikož účetnictví vlivem historického vývoje vytvořilo základy společné pro všechny ÚJ a specifika účetnictví jednotlivých typů ÚJ jsou jen uměle vytvořenou specializací. V roce 1992, kdy zákon o účetnictví nabyl účinnosti, podle něj účtovaly všechny ÚJ. Od roku 2002 vyšla skupina prováděcích vyhlášek „řady 5“ pro tehdy existující typy účetních jednotek: č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví; č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi; č. 502/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami; č. 503/2002 Sb., pro zdravotní pojišťovny; č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání; č. 505/2002 Sb., pro účetní jednotky, které

⁴⁹ Zákon č. 304/2013 S., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Veřejný rejstřík tvoří: spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Přitom do obchodního rejstříku jsou zapisovány příspěvkové organizace, OSS nejsou nikde zapsány.

jsou územní samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu (tato vyhláška byla zrušena); č. 506/2002 Sb., pro účetní jednotky Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky (tato vyhláška byla zrušena); č. 507/2002 Sb., pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (tato vyhláška byla zrušena). Z aspektu zaměření publikace se budeme dále orientovat na specifika dle platných vyhlášek: č. 504/2002 Sb., dle našeho textu pro NO, vyhlášky č. 325/2015 Sb., pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (kompletně nová vyhláška) a následně na některé vybrané účetní jednotky, které se od roku 2010 řídí rovněž kompletně novou vyhláškou č. 410/2009 Sb., dle našeho textu pro NVÚJ. V dalších kapitolách zaměřených na účetnictví NNO a účetnictví NVÚJ, případně na účetnictví jednoduché bude vycházeno z těchto vyhlášek jako nadstavby ke společným základům finančního účetnictví a Českých účetních standardů (pro JÚ nejsou stanoveny).

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Existují mezi NNO a NVÚJ účetní jednotky, které se nemusí řídit všemi ustanoveními zákona o účetnictví?

TESTOVÉ OTÁZKY Č. 4



- 1) **Zákonem o účetnictví se:**
 - a) řídí všechny účetní jednotky
 - b) řídí všechny právnické osoby
 - c) řídí všechny právnické osoby a organizační složky státu
- 2) **Jednoduché účetnictví a zjednodušený rozsah vedení účetnictví:**
 - a) jsou dva totožné pojmy
 - b) jsou dva rozdílné pojmy
 - c) nezná zákon o účetnictví - pouze účetnictví v plném rozsahu
- 3) **Podvojně účetnictví:**
 - a) nezmiňuje v ustanoveních zákon o účetnictví
 - b) zmiňuje v ustanoveních zákon o účetnictví
 - c) zmiňuje v ustanoveních nový občanský zákoník
- 4) **Ke dni vzniku:**
 - a) musí účetní jednotka sestavit seznam všech zaměstnanců
 - b) musí účetní jednotka sestavit výkaz zisku a ztráty
 - c) musí účetní jednotka sestavit rozvahu
- 5) **Inventarizaci majetku:**
 - a) musí účetní jednotky provést minimálně dvakrát ročně
 - b) mohou účetní jednotky provést jednou ročně
 - c) musí účetní jednotky provést minimálně jednou ročně
- 6) **Vedení účetnictví:**
 - a) musí provádět sama účetní jednotka
 - b) může účetní jednotka pověřit jinou právnickou nebo fyzickou osobu

- c) může účetní jednotka pověřit pouze jinou fyzickou osobu

7) Levá strana účtu se označuje:

- a) strana Dal
- b) strana MD
- c) strana ve prospěch

8) Pravá strana účtu se označuje:

- a) strana Dal
- b) strana MD
- c) strana na vrub

9) Reprodukční pořizovací cena se používá:

- a) při nabytí majetku bezúplatným nabytím
- b) při nabytí majetku koupí
- c) při vytvoření majetku vlastní činností

10) Jmenovitá hodnota se používá:

- a) při vytvoření majetku vlastní činností
- b) při nabytí majetku bezúplatným nabytím
- c) pro oceňování peněžních prostředků a cenin

11) Ministerstvo financí stanovuje pro účetní jednotky:

- a) účtový rozvrh
- b) směrnou účtovou osnovu
- c) interní účetní směrnice

12) Aktiva se musí rovnat pasivům:

- a) v brutto i v netto
- b) v brutto
- c) v netto

13) Odpis vyjadřuje:

- a) trvalé snížení hodnoty majetku
- b) přechodné snížení hodnoty majetku
- c) trvalé zvýšení hodnoty majetku

14) Opravná položka vyjadřuje:

- a) trvalé snížení hodnoty majetku
- b) přechodné snížení hodnoty majetku
- c) trvalé zvýšení hodnoty majetku

15) Mezi povinné náležitosti účetního dokladu patří:

- a) okamžik vyhotovení účetního dokladu
- b) okamžik platby za účetní případ
- c) okamžik zdanitelného plnění

16) Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- a) rozvaha, výkaz o majetku a závazcích
- b) rozvaha, výkaz zisku a ztráty
- c) rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha

17) Rozvaha:

- a) je účet a lze pomocí ní podvojně účtovat

- b) není účet a není možno pomocí ní podvojně účtovat
- c) záleží na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude pomocí rozvahy účtovat

18) Na majetku provedená oprava:

- a) zvyšuje hodnotu majetku
- b) nezvyšuje hodnotu majetku
- c) záleží na rozhodnutí účetní jednotky, jak bude toto účtovat

19) Pořizovací cenu tvoří:

- a) cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související
- b) cena, za kterou byl majetek pořízen a všechny náklady s jeho pořízením související
- c) cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů souvisejících

20) Zveřejněním z aspektu účetnictví se rozumí:

- a) uložení účetní závěrky do sbírky listin živnostenského rejstříku
- b) uložení účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku
- c) uložení účetní uzávěrky do sbírky listin veřejného rejstříku

SHRNUTÍ KAPITOLY



Nosná kapitola z hlediska správně vedeného účetnictví zformovala znalostní základnu, pro někoho jen připomenutí, pro někoho s novými fakty. Bez znalostí těchto základních principů vedení účetnictví, nelze správně účtovat v neziskovém sektoru.

5 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ NNO



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

V návaznosti na předchozí kapitolu, která vysvětlila základní principy účetnictví, je tato kapitola zaměřena na konkrétní účetní případy NNO. Příklady jsou vedeny v účetnictví v plném rozsahu. Od otevírání účetních knih k prvnímu dni účetního období, přes účtování o majetku a závazcích, nákladech a výnosech, jmeně jsou uváděny postupy při vedení účetnictví včetně vzorových příkladů. Kapitola 11 obsahuje komplexní příklady k procvičování účetních případů.



CÍLE KAPITOLY

- Popsat konkrétní postupy při účtování NNO dle účetních předpisů
- Prezentovat konkrétní situace na vzorových účetních případech
- Upozornit na situace možných variant pro řešení účetního případu
- Odkazy na účetní předpisy upevnit jistotu pro účtování



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Rozvaha, počáteční účet rozvažný konečný účet rozvažný, účet, aktiva, pasiva, náklady, výnosy,

**Založení,
vznik**

Z aspektu vedení účetnictví je nutno rozlišit založení a vznik. Ke dni vzniku má povinnost nově vzniklá ÚJ sestavit rozvahu. Výdaje vzniklé mezi založením a vznikem jsou po otevření účetních knih zaúčtovány výsledkově (náklady), případně majetkově. V souladu s aktuálním principem je účtováno v průběhu účetního období o všech situacích souvisejících s předmětem účetnictví. ÚJ účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření⁵⁰. Vedení účetnictví v plném rozsahu nezakládá povinnost k plátcovství daně z přidané hodnoty.

⁵⁰ § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

5.1 Povinnost ke dni vzniku účetní jednotky

Základní povinností související se vznikem nové účetní jednotky je sestavení - účetní terminologií – zahajovací rozvahy. Pro výukové účely je rozvaha sestavována v horizontální podobě – aby byla patrna základní bilanční rovnice, úhrn aktiv v netto se musí rovnat úhrnu pasiv. Z hlediska účetních předpisů má rozvaha stanovenou formu a obsah, složky aktiv a pasiv jsou uspořádány vertikálně. Pomocí rozvahy nelze účtovat na účtech, pro účetní případy musí být podvojným souvztažným zápisem – pomocí počátečního účtu rozvažného zaúčtovány počáteční stavy na aktivních a pasivních účtech. Dle ustanovení⁵¹ je zaúčtován počáteční stav aktivního účtu na jeho vrub a současně ve prospěch počátečního účtu rozvažného. Počáteční stav pasivního účtu je zaúčtován na vrub počátečního účtu rozvažného a současně ve prospěch pasivního účtu.

**Zahajovací
rozhava,
zaúčtování
počáteč-
ních stavů**

5.1.1 SESTAVENÍ ROZVAHY

Vlivem sestavení rozvahy dojde k metodickému – dle účetních předpisů – seřídění složek aktiv a pasiv. Rozvaha může obsahovat množství složek aktiv a pasiv, jde o majetek který ÚJ vlastní, nikoliv který využívá za určitých podmínek např. dle smlouvy o operativním případně finančním leasingu. Aktiva se uvádí na řádku v hodnotách neupravených o oprávky a opravné položky (korekce), tak jak je tomu např. u podnikatelských ÚJ. Specificky jen pro NNO se tyto složky uvádí na zvláštních řádcích s mínusovým znaménkem (tedy v záporné hodnotě), neboť snižují hodnotu konkrétní aktivní složky.

V souladu s vyhláškou se aktiva skládají z dlouhodobého majetku, krátkodobého majetku a jiných aktiv. Dlouhodobý majetek se skládá z: dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého finančního majetku a oprávek k dlouhodobému majetku. Krátkodobý majetek se skládá z: zásob, pohledávek, krátkodobého finančního majetku a jiných aktiv. V souladu s vyhláškou se pasiva skládají z vlastních zdrojů a cizích zdrojů. Vlastní zdroje se skládají ze jmění a výsledku hospodaření, Cizí zdroje se skládají z rezerv, dlouhodobých závazků, krátkodobých závazků a jiných pasiv.

Jednotlivé složky rozvahy se vykazují zaokrouhlené (rozvaha je výkaz nikoliv účet) – v tisících Kč. Mimo vznik nové účetní jednotky je sestavení rozvahy předepsáno účetními předpisy k poslednímu dni účetního období a k prvnímu dni účetního období. Zde je vidět periodicita po sobě následujících účetních období a komplexnost rozvah (z aspektu přehledu o majetku a závazcích) bez přerušení, což je využitelné při srovnávání stavů jednotlivých složek v obdobích po sobě následujících.

V případě NNO přichází čteně do úvahy sestavení rozvahy ve zkráceném rozsahu. *Přípomínka* – účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, ale rozvaha (stejně tak výkaz zisku a ztráty a příloha) ve zkráceném rozsahu. Platí, že účetní závěrku ve zkráceném rozsahu může sestavit mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka, která nemají povinnost mít závěrku

⁵¹ Český účetní standard č. 402 otevírání a uzavírání účetních knih.

ověřenou auditorem⁵². Jelikož u NNO jde převážně o mikro a malé účetní jednotky, je u nich využívána tato možnost. Proti tomu jdou ustanovení NOZ, které přímo vybraných NNO stanovují tuto povinnost vyplývající jim z tohoto zákona. Je tedy důležité testovat zda z jednoho nebo druhého právního předpisu tato povinnost konkrétní NNO nevzniká.

5.1.2 OTEVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH

Setřídění do jednotlivých složek rozvahy umožňuje sledovat stav majetku, nikoliv však účtovat účetní případy. K tomu slouží účty a dle metodiky musí dojít k jejich otevření – zaúčtování počátečních stavů aktivních a pasivních účtů. Pro otevírání účtů slouží pro zajištění podvojnosti počáteční účet rozvažný (č. ú. 961 PÚR)⁵³. Jednotlivé složky majetku setříděné v rozvaze v aktivech a pasivech jsou v ocenění bez zaokrouhlení (je účtováno na účtech) zaúčtovány tímto postupem. Účetnictví jako komplexní soustava (s kontrolními vazbami) podá okamžitě informaci, zda tyto postupy byly provedeny správně tím, že platí: obrat strany MD PÚR se musí rovnat obratu strany D PÚR. Pokud tato situace nenastala, při účtování počátečních stavů došlo k závažné chybě, které musí být neprodleně opravena.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Nestátní nevýdělečná organizace vzniká registrací. Nově vzniklá právnická osoba se musí registrovat k dani z příjmů – má tuto povinnost i k dani z přidané hodnoty? Má pro ni význam třeba dobrovolná registrace?

5.2 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobým majetkem jsou takové složky aktiv, jejichž doba použitelnosti, životnosti, držení je delší než jeden rok, v průběhu používání se nemění jejich forma, dochází k jejich postupnému opotřebovávání (což je specifická vlastnost jen DM) a buď bez ohledu na výši ocenění nebo s ohledem na výši ocenění stanoveného ÚJ. Účtování o DM vychází z ustanovení ZoÚ, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a ČÚS především ČÚS č. 409 Dlouhodobý majetek.

**Složky
DNM**

DNM - bez ohledu na výši ocenění je vždy: povolenky na emise skleníkových plynů, individuální produkční kvóty a další. S ohledem na výši ocenění - nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva - kdy musí být pro zařazení do DNM splněny dvě podmínky současně a těmi jsou čas a výše ocenění. Výši ocenění může stanovit ÚJ

⁵² § 3a vyhlášky 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.

⁵³ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 402 Otevírání a uzavírání účetních knih – stanovuje postup v této situaci takto: Účetními zápisy na vrub PÚR a ve prospěch příslušných nově otvíraných účtů pasiv a účetními zápisy ve prospěch PÚR a na vrub příslušných nově otvíraných účtů aktiv se zaúčtují jejich počáteční zůstatky.

sama (vlastní kompetence), lze vyjít z ustanovení zákona o daních z příjmů pro odpisy daňové a určit za DNM takový, jehož ocenění za jednotku je vyšší než 60 tisíc Kč. Jelikož jde o rozhodnutí ÚJ musí být tato situace upravena interní směrnicí k dlouhodobému majetku. Přitom částka 60 tisíc Kč může být podkročena, nebo překročena. Na to reaguje a navazuje směrnice o podmínkách odpisování dlouhodobého majetku (může být součástí interní směrnice k dlouhodobému majetku).

Bez ohledu na výši ocenění patří do DHM vždy: pozemky, umělecká díla, předměty z drahých kovů, sbírky, starožitnosti, stavby a další. Analogicky jako u DNM jde o majetek držící dlouhodobě svou hodnotu, případně může dojít (ale mimo účetnictví) ke zvyšování jeho hodnoty (obrazy, sochy, pozemky). U hmotných movitých věcí a jejich souborů s dobou použitelnosti delší než jeden rok stanovuje ÚJ sama druhou podmínku analogicky jako tomu bylo u DNM. Tedy podmínka dlouhodobosti (nad jeden rok) a výše ocenění stanovená ÚJ. Opět může ÚJ vyjít z ustanovení zákona o daních z příjmů pro odpisy daňové a určit za hmotné movité věci takové, jejichž ocenění za jednotku je vyšší než 40 tisíc Kč. Toto ale není jedinou možností a již bylo uvedeno i u DNM, opět platí pravidlo uvedení těchto podmínek v interních směrnicích. Někdy se na tuto situaci zapomíná a ÚJ stanovuje ocenění bez vazby na interní směrnice o vedení účetnictví. Právě možnost volby, stanovuje povinnost ÚJ dát jednoznačně najevo své rozhodnutí pro dané období, tento postup by neměl být měněn – nikdy v průběhu ÚO a jeho změna musí být řádně zdůvodněna a vysvětlena (věrnější a poctivější zobrazení).

**Složky
DHM**

Pro majetek patřící do DFM je stanoveno jedno hledisko a tím je doba splatnosti, případně doba držení - nad jeden rok (dlouhodobost). Patří sem např: majetkové účasti, podíly, dlouhodobé cenné papíry držené do splatnosti a další. Protipólem mohou být složky krátkodobého finančního majetku, kde tato kritéria jsou stejná jen s rozdílem vše do jednoho roku (krátkodobost). Před převzetím do majetku je nezbytné provést tento časový test a následně správně zaúčtovat do příslušné účtové třídy.

**Složky
DFM**

5.2.1 POŘIZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

NNO analogicky jako jiné ekonomické subjekty potřebují pro realizaci svých aktivit majetek, který by používaly dobu delší než jeden rok. I když se mnohdy jedná o finančně náročné investice, disponují NNO relativně velkou škálou DM a je plně na rozhodnutí ÚJ vhodnost pořízení. DM je pořizován zpravidla:

- koupí (dodavatelským způsobem),
- vytvořením vlastní činností (aktivací),
- bezúplatným převodem (darováním),
- nově zjištěný DM (inventarizační přebytek).

DM nabývá nejčastěji způsobem pořízení od dodavatelů – koupí. Jde o získání nové složky aktiv, v tomto případě bude použito ocenění pořizovací cenou. Pořizovací cena se skládá se samotné ceny, kterou stanovuje dodavatel a dalších nákladů souvisejících. Ne

**Pořízení
koupí**

všechny náklady musí být připočteny k pořizovací ceně. V souladu s vyhláškou⁵⁴ jsou součástí pořizovací ceny zejména: clo, dopravné, montáž, úroky z úvěrů, správní poplatky, odměny za poradenské služby a další. Pokud některé z těchto činností provádí ÚJ sama za spotřeby nákladů, jde rovněž o zvýšení oceňované složky aktiva, jde o účtování aktivace vnitroorganizačních služeb. Součástí ocenění nejsou zejména: opravy, údržba, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a další. Pořizovací cena může být tedy tvořena součtem samotné ceny majetku a dalších určených (účetními předpisy a interním předpisem ÚJ) složek výdajů. V případě výdaje, který byl sice vyvolán pořízením nového DM, ale nepatří do pořizovací ceny, je o něm účtováno na příslušném účtu nákladů v třídě 5.

Dodavatel si může požádat o zálohu zaplacenou před samotným dodáním složky DM, v případě úhrady jde o pohledávku, která bude vyrovnána až po dojití nového DM zápočtem (zaúčtování zálohy). Do doby, než bude nově pořizovaná složka majetku splňovat funkce, pro které byla pořízena, se jedná o nedokončený majetek, který ještě nefiguruje v majetku ÚJ, tedy ani ve složce aktiv. Tato doba může být různě dlouhá, záleží na konkrétních podmínkách. *Připomínka* - do doby uvedení majetku do užívání, nesmí ÚJ zahájit odpisování, jelikož ještě nedochází k zahájení dlouhodobého cyklu postupného opotřebovávání DM. Pro prokázání uvedení pořizovaného DM do stavu způsobilého k užívání, je sestavena písemná dokumentace „zařazovací protokol“, nebo „protokol o uvedení do užívání“, záleží na ÚJ jak tento dokument označí. V zásadě jde o potvrzení situace, že majetek se stává vlastnictvím ÚJ od daného okamžiku (vstupuje do složek aktiv) v dané výši ocenění. Od tohoto okamžiku může ÚJ zahájit účetní odpisování. V případě neodpisovaného majetku zahajuje účetní jednotka pouze jeho používání.

**Nabytí
bezúplat-
ným pře-
vodem**

Pro NNO je četná situace nabytí DM bezúplatným převodem. Situace u NNO se zkomplikovala zrušením daně darovací (dnem 01.1.2014) a přesunem do daně z příjmů, podle které se staly bezúplatným příjmem. *Připomínka* - pro NNO (z pozice právnické osoby) lze využít ustanovení zákona o daních z příjmů – osvobození bezúplatných příjmů⁵⁵. Ale z hlediska účetnictví musí být účtováno. V souladu s tímto ustanovením je účtováno na vrub majetkového účtu (věcná složka aktiva) a zpravidla do jmění. Účtování o bezúplatném nabytí je hodně složité vlivem účetních předpisů i jiných předpisů. NOZ mluví o bezúplatném převodu vlastnického práva k věci nebo bezúplatném převedení do vlastnictví⁵⁶, za věc se považují i peníze. Písemná forma darovací smlouvy je vyžadována, pokud je věc zapsaná ve veřejném seznamu (např.: nemovitost v Katastru nemovitostí), nebo věc je předána až uzavřením smlouvy (např.: předání finančních prostředků). Následující odstavec rozepíše aktuální situaci roku 2018 z hlediska účetnictví.

⁵⁴ § 32 vyhlášky 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.

⁵⁵ § 19a odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ § 2055 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

ÚJ NNO realizují hlavní činnost (v souladu se svým posláním). Majetek může být určen pro použití v hlavní činnosti, není zakázáno použití majetku pro hospodářskou činnost (což ale komplikuje situaci – potom by hodnota bezúplatně nabytého DNM a DHM byla výnosem a patří do skupiny 68 přijaté příspěvky). Majetek může být poskytnut donátorem ve finanční podobě nebo ve věcné podobě. Věcná podoba může být dlouhodobý majetek nebo krátkodobý majetek. Dlouhodobý majetek může být odpisovaný nebo neodpisovaný. Je vhodné mít darovací smlouvu v písemné podobě, např.: pro stanovení účelu daru – účelový dar (dle ZDP). Účelový dar – dar je určen na obecně prospěšný účel, který je vymezen v ZDP. *Připomínka* – pokud je poskytnuta dotace – vždy je podložena písemnou smlouvou (z toho lze odvodit doporučení i pro písemnou formu u darů). Při nabytí DNM nebo DHM, nebo TZ z účelového daru, je stanoven postup v § 38 vyhlášky č. 504/2002 Sb., (zvýší se vlastní jmění). Pokud půjde o majetek odpisovaný, musí být účtováno i výsledkově. Další upřesnění je v ČÚS o Dlouhodobém majetku a v ČÚS o vlastních zdrojích a jmění. Ve vzorových příkladech jsou tyto situace prezentovány.

5.2.2 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Jedním z charakteristických znaků DM je jeho déle než jeden rok doba používání. Nelze jeho celkové ocenění, v jehož výši byl DM uveden do užívání, uplatnit jako jednorázový náklad, mající dopad do výsledku hospodaření. Rovněž platí, že ne všechny DM lze odpisovat. Nikdy se neodepisuje tento majetek: pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, nedokončený DM a další. U těchto složek lze předpokládat držení (případně i zvyšování) hodnoty, nelze hovořit o snižování hodnoty.

Odpisování DM vychází z účetních předpisů a je považováno za jednu z hlavních účetních metod zajišťujících věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Výchozím bodem je správné stanovení ocenění (zpravidla pořizovací cena, případně reprodukční pořizovací cena). Majetek odpisuje vlastník (má vlastnické právo k majetku). Pokud NNO disponuje DM podléhající odpisům, musí sestavit odpisový plán, dle něž následně v dalších letech postupuje při odpisování majetku vlivem jeho používání. Opět je na místě připomenout důležitou okolnost, majetek lze odepisovat jen do výše jeho ocenění, nikdy nelze tuto částku překročit ani o korunu. Postup při stanovení výše účetních odpisů lze upravit – nejde o konstantní částku, kterou už nikdy nelze v průběhu odpisování změnit. Je nezbytné vycházet z požadavku věrného a poctivého zobrazení a dle tohoto principu upravit částky např. pokud bude DM intenzivněji používán, nebo naopak méně využíván (dopravní prostředek, strojová technika a další.) Zásadní je stanovit správnou výši ocenění konkrétní složky DM v daném okamžiku. *Připomínka* – opět s odkazem na interní směrnici tentokrát se zaměřením na DM.

Účetnictví, při správném vedení, je schopno poskytnout informaci o ocenění konkrétní složky v daném okamžiku – zůstatková cena. DM je uváděn do užívání v tzv. „vstupní ceně“, kterou se rozumí jeho ocenění při různých způsobech nabytí (koupí, bezúplatným

převodem, vlastní činností). Tuto vstupní cenu snižují uplatněné v daném ÚO odpisy (zvyšovat ji může TZ). Odpisy vyjadřují ale náklad jen za příslušné ÚO, nikoliv celkové opotřebení. Celkové opotřebení vyjadřují oprávky, které tvoří součet všech uplatněných odpisů za roky odpisování. Pokud tedy od vstupní ceny odečteme oprávky, získáme zůstatkovou cenu. Tato zůstatková cena může být buď rovna nule (v tomto případě je DM plně odepsán), nebo není rovna nule (v tomto případě není DM plně odepsán a bude dále pokračováno v jeho odepisování až do jeho výše ocenění), kdy DM majetek bude stoprocentně odepsán. Nelze zaměňovat pojmy odpis a oprávky, každý znamená z účetního hlediska naprosto jinou situaci. Účetní odpisy nelze nikdy přerušit, pouze upravit, jak již bylo vysvětleno.

5.2.3 POUŽÍVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

**Údržba
DM,
oprava DM**

DM byl nabyt za určitým účelem – cílem – který bude po dobu používání naplňován. Zpravidla bývá DM pojištěn, pro případ nečekaných událostí, kterými může být: poškození, zničení, odcizení a další. V souvislosti s vlastnictvím DM je nutno připomenout, že mohou nastat situace, které jsou důsledkem jeho používání. Údržbou se rozumí pravidelná činnost, která by měla předcházet nečekaným škodám na DM, zaviněných právě absencí údržby (dopravní prostředky, strojová technika, nářadí a další). Údržba může odstraňovat drobnější nedostatky (pravidelným čištěním, mazáním, seřizováním apod.), kterými se může současně zpomalovat proces opotřebovávání DM. Údržba je prováděna na funkčním DM. Vlivem používání – i při soustavné údržbě – může dojít k poškození DM, v důsledku čehož je DM nefunkční, nebo jej z hlediska bezpečnosti provozu nelze používat (např. závada na elektrickém okruhu). Nefunkční DM je zpravidla opraven. Opravou se rozumí jednorázová reakce na poškození DM a provedení opravy, poté by se měl stát opět funkčním. Provedením údržby nebo oprav není získána lepší vybavenost, pouze se zajišťuje jeho provozuschopnost a bezpečnost. Proto o vzniklých situacích je účtováno v rámci nákladů na účtu třídy 5, jedná se o často se vyskytující případy. Bez ohledu na výši částky za údržbu, nebo opravu, je zásadně účtováno výsledkově. Částky za údržbu a opravy by měly být evidovány dle jednotlivých složek DM tak, aby bylo možno dohledat celkové vynaložené náklady na jedné složce DM právě z tohoto hlediska. Údržbu a opravy mohou provádět i vlastní zaměstnanci – pokud toto odpovídá požadavkům výrobce (nebo jen jeho servisním technikem).

**Technické
zhodno-
cení (TZ)**

Naprosto jinou situaci (jak z hlediska DM, tak z hlediska účtování) je technické zhodnocení (TZ) majetku (DNM nebo DHM). Provedeným technickým zhodnocením dochází k rozšíření vybavenosti majetku, zvýšení výkonu, změně účelu apod. Lze odvodit, že technické zhodnocení posouvá majetek do vyšší kategorie z hlediska výkonů, vybavenosti, použitelnosti – dochází ke zhodnocení majetku. Technické zhodnocení zvyšuje ocenění majetku, na kterém bylo provedeno. U těchto úkonů je třeba ale testovat, zda se opravdu jedná o TZ, nebo nikoliv. V souladu s účetními předpisy se zkoumá za ÚO celková výše nákladů vynaložených na TZ. Pokud překročí stanovenou hranici (danou ÚJ), potom jde o TZ a musí být zaúčtováno majetkově – dochází k připočtení výše TZ k jednotlivé položce majetku, na níž bylo provedeno. Pokud nepřekročí tuto stanovenou hranici, nejde o TZ, je

účtováno výsledkově do nákladů. *Připomínka* – TZ bylo původně popsáno pouze v zákonu o daních z příjmů. V současnosti je uvedeno v účetním předpise⁵⁷ v části zaměřené na oceňování DM. TZ je nadále uvedeno o zákonu o daních z příjmů kde jsou stanoveny hranice – stejné pro všechny daňové poplatníky⁵⁸. Jelikož účetní předpisy převzaly později toto ustanovení zákona o daních z příjmů, i ÚJ převzaly zpravidla tuto hranici 40 tisíc Kč a používají ji ve svých interních směrnících pro účtování o dlouhodobém majetku. Podstatné je uvědomění si rozdílu důsledků provedené údržby, opravy nebo technického zhodnocení. Majetek nezíská nic co by před úkonem neměl, nebo naopak majetek získá jiné parametry, než měl před úkonem. Tyto rozdílné důsledky jsou rozdílně řešeny v účetnictví. *Připomínka* - důsledkem provedeného TZ došlo k navýšení vstupní ceny a tudíž musí být provedena i úprava v oblasti odpisů – ze zvýšené vstupní ceny.

5.2.4 VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Každá složka majetku (dlouhodobá i krátkodobá) má dobu, po kterou je funkční, provozuschopná a slouží účelu, pro který jej ÚJ pořídila. I majetek, který je účetně plně odepsán může dále sloužit, jeho plné účetní odepsání (ZC rovna nule) není důvodem, aby jej ÚJ musela vyřadit ze svého majetku (tedy z používání). Provozuschopný majetek může sloužit po neomezeně danou dobu, pokud jeho provozem nedochází k porušení jakékoliv povinnosti.

Doba používání majetku

Vyřazení DM je tedy na zpravidla na vůli ÚJ. Z účetního hlediska lze DM vyřadit zejména:

Vyřazování DM

- prodejem,
- likvidací,
- v důsledku manka nebo škody,
- bezúplatným převodem.

Ve všech případech vyřazování je nutno testovat situaci a to zda: DM je plně odepsán a tedy jeho ZC je rovna nule, nebo DM ještě není plně odepsán a existuje jeho ZC, nebo se jedná o DM který nepodléhá odpisům. DM je plně odepsán a jeho vstupní cena je rovna oprávkám. V této situaci bude účtováno na vrub oprávek a ve prospěch DM, tím dojde k jeho odúčtování (vyřazení) z majetku ÚJ. DM není plně odepsán a jeho vstupní cena se nerovná oprávkám. V prvním kroku je potřeba doúčtovat do nákladů jeho zůstatkovou cenu, tím dojde k vyrovnání vstupní ceny s oprávkami. V druhém (bezprostředně následujícím) kroku je zaúčtována vstupní cena na vrub oprávek a ve prospěch DM a tím dojde k jeho odúčtování (vyřazení) z majetku ÚJ. Pokud se jedná o DM nepodléhající odpisům

⁵⁷ § 32 odst. 5 vyhlášky 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.

⁵⁸ § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů považuje za TZ výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převyší u jedné složky majetku za zdaňovací období částku 40 tisíc Kč. Toto platí pro hmotný i nehmotný majetek.

(pozemek, umělecké dílo, DFM a další) platí dle účetních předpisů, že jeho vstupní cena se stává nákladem v okamžiku (jeho spotřeby) vyřazení z majetku. Je tedy účtováno na vrub příslušného účtu třídy 5 Náklady a ve prospěch DM (složka aktiva ve vstupní ceně).

**Inventari-
zační roz-
díl u DM**

DM podléhá povinným pravidelným ročním inventarizacím. Při ní může být zjištěn inventarizační rozdíl (přebytek nebo úbytek). V obou situacích se opět nejdříve testuje, zda se jedná o odpisovaný nebo neodpisovaný majetek. Přebytek odpisovaného majetku je účtován na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch příslušného účtu oprávek. Přebytek neodpisovaného majetku se zachytí na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch jmění. Úbytek odpisovaného majetku (tedy jeho zůstatková cena) je účtován na vrub nákladů a ve prospěch oprávek – majetek je vyřazen. Úbytek neodpisovaného majetku (tedy jeho vstupní cena) je účtován na vrub nákladů a ve prospěch příslušného aktivního účtu – majetek je vyřazen.

**Zmařená
investice**

Při pořizování DM může nastat situace, kdy NNO nesprávně odhadla své možnosti a pro závažné důvody nemůže nikdy nově pořizovaný DM uvést do provozuschopného stavu (do užívání). Tato situace je někdy označována terminologickým pojmem „zmařená investice“. Pořizování DM je trvale zastaveno a nebude v něm pokračováno, ale je nezbytné hodnoty naučtované na pořizovacích účtech odúčtovat, jelikož nebude nikdy DM uveden do užívání tímto vlastníkem. Toto trvalé zastavení u DM je účtováno na vrub nákladů a ve prospěch pořizovacích účtů.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

NNO mohou získat majetek „darem“. Jde opět o synonyma nebo slova s jinou obsahovou náplní – pokud se mluví o: daru, účelovém daru, bezúplatném plnění?



5.2.5 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K DM

Příklad č. 1 Účtování k pořizování DM

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VBÚ	Poskytnutá záloha na pořízení DNM software	50 000	051	221
2	PF	Přijatá faktura za software	120 000	041	321
3	VÚD	Zprovoznění software (instalace) ve vlastní režii	2 000	041	572
4	VPD	Úhrada za školení k novému software	8 000	518	211
5	VÚD	Zúčtování zálohy	50 000	321	051
6	VBÚ	Doplatek dodavateli software (vyrovnání s dod.)	70 000	321	221
7	VÚD	Zařazovací protokol na software v ocenění	122 000	013	041
1b	VPD	Pořízení DHM notebook (nejsou další N)	42 000	022	211
1c	VPD	Pořízení program. vybavení nejde o DNM	4 900	518	211
2	VPD	Pořízení notebook nejde o DHM	15 000	501	211

1d	VÚD	Právní nárok na dotaci pořízení DHM (z ÚSC)	80 000	348	901
2	VBÚ	Přijata dotace na účet	80 000	221	348
3	PF	Přijatá faktura za DHM	160 000	042	321
4	VBÚ	Úhrada dodavateli DHM	160 000	321	221
5	VÚD	Zařazovací protokol na DHM	160 000	022	042
6	VÚD	Celková částka ročních odpisů	16 000	551	082
7	VÚD	Poměrná část odpisů (poměr dotace a poř.cena)	8 000	901	649
1e	VÚD	Inventarizační přebytek v pozemcích	75 000	031	901
2	VÚD	Inventarizační přebytek odpisovaný DHM	66 000	022	082
1f	VÚD	Přijat věcný dar DHM (bezúplatné nabytí)	50 000	031	901
2	VPD	Pořízení DrHM	5 000	501	211
1d	PF	Účtováno o pořízení nové stavbycelkem za ÚO	280 000	042	321
2	VÚD	Trvalé zastavení pořizované stavby zmař.investice	280 000	549	042

Komentář: Pokud ÚJ poskytuje zálohu dodavateli (u kterého si objednala jakoukoliv dodávku) jde z hlediska ÚJ o pohledávku, která bude vyrovnána buď dodáním dle dodávky, nebo bude záloha vrácena, pro nemožnost naplnění dodávky. Poskytnuté zálohy (dlouhodobé i krátkodobé) jsou skrytou formou pohledávky. Pokud při pořizování DM nevzniknou žádné související náklady, lze účtovat přímo do majetku, bez použití účtů sk. 04. Dotace investiční (na pořízení DM) zvyšuje jmění ÚJ. IR DM neodpisovaného zvyšuje jmění, odpisovaného se účtuje ve prospěch oprávek.

Příklad č. 2 Účtování k používání DM

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Zaúčtování částky účetního odpisu počítače	2 300	551	082
2	VÚD	Zaúčtování částky účetního odpisu software	1 800	551	073
3	PF	Za opravu poškozeného auta	21 000	511	321
4	VPD	V servisu zapláceno hotově za údržbu	9 000	511	211
5	PF	Za úkon charakteru TZ plnění podmínky pro TZ auta	50 000	022	321
6	PF	Za úkon charakteru TZ neplnění podmínky pro TZ	22 000	501	321
7	VÚD	Inventarizační přebytek odpisovaného počítače	41 000	022	082
8	VÚD	Inventarizační přebytek odpisovaného software	68 000	013	073
9	VÚD	Inventarizační přebytek starožitnosti	160 000	032	901
10	VÚD	Inventarizační úbytek škoda originál obraz	79 000	549	032
1b	VÚD	Zařazovací protokol na DHM auto v celkové VC	420 000	022	042
2	VÚD	Měsíční odpis za první měsíc ve výši 1/60 ze VC	7 000	551	082
1c	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO pozemek	200 000	031	961
2	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO nedokonč. DHM	81 000	042	961
3	VÚD	Zaúčtování KS k poslednímu dni ÚO pozemek	200 000	962	031
4	VÚD	Zaúčtování KS k poslednímu dni nedokonč. DHM	95 000	962	042

Komentář: Úkony mající charakter technického zhodnocení zvyšují hodnotu DM, oprava či údržba nikoliv - prokazatelný úkon charakteru oprava či údržba je vždy účtován do nákladů (č.ú. 511). Počáteční stavy mají jen účty rozvahové (tedy aktivní a pasivní), nikdy výsledkové. Počáteční stavy (otevírání účtů) jsou účtovány podvojným zápisem (aktivní nebo pasivní účet) s pomocí počátečního účtu rozvažného PÚR č. ú. 961. Pro zaúčtování konečných stavů (uzavírání účtů) je použit pro podvojnost konečný účet rozvažný nebo účet výsledku hospodaření).

Příklad č. 3 Účtování k vyřazování DM

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Zařazovací protokol na pozemek v celkové VC	800 000	031	042
2	VÚD	Vyřazovací protokol na pozemek-důvod prodej	800 000	552	031
3	VF	Za prodej pozemku v prodejní ceně	999 999	311	652
4	VBÚ	Úhrada od odběratele za pozemek	999 999	221	311
1b	VÚD	Vyřazení důvod škoda na autě ZC=0, VC=210 000	210 000	082	022
2	VÚD	Vyřazení důvod škoda na autě, ZC=100, VC=210000	100	548	082
3	VÚD	Vyřazovací protokol na auto ve VC	210 000	082	022
1c	VÚD	Vyřazení krádež auta, ZC=80 000, VC=300 000	80 000	548	082
2	VÚD	Vyřazovací protokol na auto ve VC	300 000	082	022
3	VÚD	Přiznaná náhrada škody od pojišťovny	20 000	378	649
4	VBÚ	Úhrada od pojišťovny	20 000	221	378
1d	VÚD	Vyřazení stroje důvod poškozen zaměstnancem	3 000	548	082
2	VÚD	Vyřazovací protokol ve VC	94 000	082	022
3	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči zaměstnanci	1 500	335	649
4	VÚD	Srážka zaměstnanci ze mzdy náhrady škody	1 500	331	335
1e	VÚD	Vyřazení DHM likvidací ZC=1 500, PC=47 000	1 500	551	082
2	VÚD	Vyřazovací protokol DHM ve VC	47 000	082	022
3	VÚD	Materiál z demontáže DHM – na sklad (aktivace)	2 600	112	571

Komentář: při vyřazování DM je nutno vždy testovat vstupní cenu-zůstatkovou cenu-oprávky. Pokud není DM odepsán, je ZC jednorázovým N (majetek musí být doodepsán) a až poté je vyřazen, kdy se rovná výše oprávek vstupní ceně. Podle důvodu vyřazení, je vybrán příslušný nákladový účet. Pokud je provedena demontáž DM a jsou získány použitelné součástky jde o materiál a musí být účtováno o aktivaci materiálu získaného demontáží.

NNO mohou mít širokou škálu DM s různým způsobem nabytí. Za nakládání s DM je zpravidla stanovena odpovědná osoba (např. správce), který sleduje jeho stav a v součinnosti s účetní reaguje na jeho změny. DM bývá pojištěn. Pokud je DM pořízen formou účelového daru, může být v darovací smlouvě stanovena minimální doba použití, případně další ujednání.

5.3 Zásoby

Zásoby patří do krátkodobého majetku a spolu s DM tvoří aktiva celkem. Jak vyplývá z označení, jde o majetek, jehož doba použití je kratší než jeden rok. Účtování o zásobách vychází z ustanovení ZoÚ, vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS - především ČÚS č. 410 Zásoby. Jednotlivé složky zásob jsou velmi různorodé a je na ÚJ jejich správné zařazení. Bez ohledu na výši ocenění jde o jednotlivé složky aktiv zejména:

- materiál
- zásoby vlastní výroby
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- zboží

Do materiálu patří např.: základní materiál (tvoří podstatu z něj vyrobeného finálního výrobku), pomocné látky (pomocný materiál netvoří podstatu finálního výrobku, ale je nezbytný pro dokončení), provozní materiál (úklidové prostředky, kancelářské potřeby, pohonné hmoty), náhradní díly (potřebné pro provádění údržby a oprav), obalový materiál (nezbytný pro transport jakéhokoli výrobku – papírové, dřevěné, plastové, plechové), drobný hmotný majetek s dobou použití delší než jeden rok, ale s ohledem na výši ocenění o něm ÚJ vlastním rozhodnutím účtuje jako o zásobách. Za materiál na cestě je považován takový materiál, o kterém došla od dodavatele faktura (dodací list) ale fyzicky nebyl ÚJ převzat.

Složky zásob materiálu

Zásoby vlastní výroby jsou v různých stupních zpracování produkty výrobního procesu. Na jejich výrobu jsou spotřebovány náklady, a proto jejich ocenění je na bázi vlastních nákladů. Nedokončené výrobky jsou neprodejné produkty ve fázi mezi materiálem a hotovým výrobkem. Jejich příjmy a výdeje na sklad jsou fiktivní, jelikož jejich fyzickým přesunem by došlo k zásadnímu znehodnocení. Po skončení měsíce se provede zaúčtování vlastní výroby a dojde k jejich ocenění. Polotovary jsou prodejné produkty, fyzickým přesunem by nemuselo dojít ke znehodnocení, ale mohou se přeměnit v další fázi výroby do hotového výrobku. Výrobky jsou finální produkty určené k prodeji, dokončené a je snahou ÚJ je co nejdříve realizovat na trhu. Pro oceňování zásob vlastní výroby slouží ocenění ve vlastních nákladech. Pro správné stanovení je nezbytné použití kalkulačních technik. *Přípomínka* – nelze vyrobit zboží, zboží je vždy jen koupeno a vzápětí prodáno.

Složky zásob vlastní výroby

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou opakem dospělých zvířat a jejich skupin (které byly zařazeny mezi dlouhodobý majetek). Dřívější účetní předpisy uváděly jako příklad mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm.

Složky zásob zvířat

Zboží je aktivem, které je specifické tím, že je ÚJ nakupuje a prodává v nezměněné podobě (bez ohledu na výši ceny). Pokud by nakoupila a užila pro vlastní potřebu, nejde o zboží, ale o materiál. Složky zboží se mohou vyskytovat v různých obměnách, ale podstata

Složky zásob zboží

zůstává stejná. Zbožím mohou být i nemovité věci, ale pouze v jediném případě - při předmětu činnosti nákup a prodej nemovitostí (u NNO jedině v hospodářské činnosti).

Poskytnuté zálohy na zásoby

Analogicky jako tomu bylo při pořizování DM, může i dodavatel nakupovaných zásob požadovat zálohu předem. Jelikož v směrné účtové osnově chybí skupina pro zálohy, je toto možno řešit v rámci složek zásob (tedy zálohy na materiál č. ú. 113, zálohy na zboží č. ú. 133).

5.3.1 POŘIZOVÁNÍ ZÁSOB

V souladu s účetními předpisy lze o zásobách účtovat dvěma způsoby. Jsou rovnocenné, bez omezení ve vztahu k typu ÚJ. Nelze však podle místa uskladnění zásob účtovat oběma způsoby, ale jen jedním z nich, případně zásoby materiálu účtovat jedním způsobem, zásoby zboží druhým způsobem⁵⁹.

Účtování způsob „A“

Princip účtování zásob „A“ je analogický účtování pořizování DM. Tedy pomocí pořizovacích účtů sledovat cenu majetku (pořizovaných zásob) a připočítávat náklady tvořící součást ocenění (např. doprava, clo, provize, pojistné, vnitropodnikové náklady na přepravu a zpracování zásob). Přitom jsou určeny i náklady, které mohou být vyvolány pořízení zásob a přesto do pořizovací ceny nepatří (např. úroky z úvěru a zápůjček na pořízení zásob, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů). Následně příjmkou do skladu v celkovém ocenění (a současně v příslušných měrných jednotkách) je převzata fyzicky i dokladově zásilka nových zásob. Pořizovací účty (materiálu, zboží) jsou účty kalkulačními, tedy jejich účelem je zjistit pořizovací cenu zásob.

Účtování způsob „B“

Princip účtování zásob „B“ znamená účtování výsledkově, tedy bez evidence ve skladech (není účtován ani příjem ani výdej). Pořizovaná složka zásob je účtována do nákladů – tedy přímo do spotřeby. Složky pořizovací ceny jsou účtovány na stejné nákladové účty. Jelikož v průběhu účetního období není známa aktuální situace ve stavu zásob (pouze po provedení fyzické inventury) je kladen důraz na účetní operace související s koncem ÚO. Zde musí ÚJ provést inventury a zjištěné stavy zaúčtovat. V případě, kdy nebyly zjištěny žádné stavy zásob (nulový stav), toto odpovídá poctivému zobrazení, kdy v průběhu ÚO byly pořizované zásoby účtovány do nákladů a skutečně došlo k jejich spotřebě – inventurou nebyl zjištěn žádný konečný zůstatek. V případě, kdy byl zjištěn konečný zůstatek, je potřeba o tento zůstatek zkorigovat vykázané náklady. Bude účtováno na vrub účtu aktiv zjištěné příslušné majetkové složky (zejména materiál nebo zboží) a ve prospěch příslušného účtu nákladů. Tím dojde k uplatnění skutečně prokázané výše nákladů do výsledku hospodaření.

⁵⁹ Český účetní standard č. 410 Zásoby pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání v bodu 3.1. uvádí, že ÚJ může zásoby účtovat způsobem A i způsobem B. Při účtování dle míst uskladnění může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

Zásoby nabyté bezúplatným převodem (ve věcné podobě) jsou účtovány v ocenění RPC na vrub složky aktiva (materiál, zboží, zvířata) a ve prospěch jmění. Analogicky při způsobu „B“. Výdej do spotřeby u „A“ opačným způsobem. Toto platí při nabytí zásob ve věcné (nepeněžní) formě. Pokud je přijat účelový dar ve finanční (v peněžní) formě na pořízení zásob, z přijatých peněz je zaplacen dodavateli. Při účtování a evidování zásob je nezbytné vycházet opět z podmínek stanovených v darovací smlouvě (pokud je v písemné podobě).

Zásoby nabyté bezúplatným způsobem

5.3.2 SPOTŘEBA ZÁSOB (OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB PŘI SKLADOVÉ EVIDENCI)

Při účtování způsobem „A“ je kdykoliv k dispozici informace o stavu skladových zásob. Zásoby mají sloužit pro činnost ÚJ a není vhodná dlouhá doba držení zásob ve skladech. Zásoby lze vyřazovat:

- spotřebou
- prodejem (u zboží běžné) u materiálu rozprodeje nadbytečného (nepotřebného)
- vlivem mank nebo škod
- bezúplatným převodem

Tyto situace musí být podloženy zejména účetním dokladem výdejka ze skladu, další dokumentace vychází ze způsobu vyřazení (faktura, smlouva, protokol od Policie).

Materiál slouží především pro vlastní spotřebu ÚJ, jeho položky již byly jmenovány a vydáním ze skladu dochází k jeho spotřebě a ovlivnění výsledku hospodaření. Je účtováno na vrub příslušného nákladového účtu a ve prospěch příslušného majetkového účtu zásob. Takto bude účtován i inventarizační rozdíl úbytek zásob do normy přirozených úbytků zásob – tedy výdejka do spotřeby, ale s uvedením informace na účetním dokladu o úbytku do normy. V souladu s účetními předpisy jsou řešeny situace, kdy ÚJ zjistí rozdíl mezi stavem zásob v účetnictví a v důsledku inventur skutečným fyzickým stavem. Z hlediska rozsáhlosti problematiky bude toto vyřešeno v následující části textu, jelikož úbytky aktiv jsou nejčtenější právě v oblasti zásob.

Spotřeba materiálu

Zboží je nakupováno za účelem dalšího prodeje, jeho spotřeba je účtována analogicky jako spotřeba materiálu. Rozdíl mezi tržbou za zboží a nákladem při pořízení zboží tvoří podstatu obchodní činnosti (očekávaný zisk z prodeje) i u NNO, ale zde je na místě připomenout opět jen v hospodářské činnosti. Jiná situace je u materiálu, který byl původně pořízen za účelem jeho použití ÚJ. Pokud není tato situace reálná, je na rozhodnutí ÚJ, jak naložit s dlouhodobě „ležícími“ zásobami materiálu ve skladech. Jejich nevyužitím může dojít ke znehodnocení a ztracení v nich vázaných finančních prostředků. Nabídnutím k odprodeji (rozprodeji) může být vyřešena situace nepotřebných zásob a získání finančních prostředků. Další dokumentací tak bude fakturace, smlouvy, dodací listy apod. pro prokázání vzniklé situace.

Prodej zboží

5.3.3 INVENTARIZAČNÍ ROZDÍLY U ZÁSOB

Jednou ze specifických vlastností zásob je jejich četnost. U DM jde zpravidla o jednosložkové majetky, naproti tomu zásoby jsou nakupovány v kusech, kilech, metrech, litrech, párech apod. měrných jednotkách (jedním z povinných údajů účetního dokladu je uvedení informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství). U zásob je vysoká pravděpodobnost, že při manipulaci s nimi může dojít k diferencím. Účetní případy spojené s inventarizačními rozdíly jsou řešeny v zákonu o účetnictví⁶⁰ a v ČÚS⁶¹. Z těchto ustanovení lze odvodit, že ÚJ musí tuto situaci ošetřit i vlastním interním předpisem. Z ustanovení ZoÚ vyplývá, že ÚJ zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku. U zásob přichází do úvahy fyzická inventura (změřit, zvážit, vizuálně ověřit apod.), ale i dokladová (nelze rozbalovat originálně zabalené zboží). V zásadě výsledek inventury zapsaný v inventurním soupise může být dvojího druhu. Optimální (ale nikoliv obvyklý) a to, že účetní stav je totožný se skutečně zjištěným stavem. Problematický a to, že účetní stav se nerovná stavu skutečně zjištěnému. Může jít o přebytky nebo úbytky (manko).

Přebytek zásob

Pokud jde o přebytek, tedy reálně je zásob více než v účetnictví, bude účtováno na vrub příslušného účtu zásob (materiál, zboží) a ve prospěch příslušného účtu ostatních výnosů sk. 64. Jiná situace je u přebytku zásob vlastní činnosti (nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky), kdy je účtováno ve prospěch účtů změny stavu zásob vlastní činnosti náklady sk. 56. Další situace, kterou řeší účetní předpisy je stav, kdy k přebytku pořizovaných zásob došlo chybným účtováním při výdeji zásob ze skladu. V tomto případě je účtováno ve prospěch nákladů sk. 50.

Úbytek zá- sob

Úbytek zásob je nejdříve třeba testovat, zda jde o úbytek v rámci normy přirozených úbytků zásob, případně nad rámec normy, nebo norma není ÚJ stanovena (v interní směrnici). Nutno zdůraznit, že ÚJ musí prokazatelně výpočtem doložit normu úbytku zásob, nikoliv jen nějakým (ničím nepodloženým) odhadem. Interní směrnice o účtování zásob by měla obsahovat i tato ustanovení. Pokud vycházíme ze situace, že norma je a je i podložena reálným výpočtem, potom všechny úbytky zásob „do normy“ nebo „v rámci normy“ budou účtována analogicky jako výdejka zásob ze skladu do spotřeby. Pokud jde o úbytky nad normu, nebo norma není vůbec ÚJ stanovena ani vypočtena, potom tyto úbytky budou považovány za manka a účtovány na vrub nákladů na účet manka a škod. Na toto zjištění by mělo navazovat hledání příčin vzniku manka a škod a požadování náhrad po odpovědných osobách, případně náhrady pojistné události v případě škod na pojištěném majetku. Z hlediska účetních předpisů se škodou⁶² rozumí fyzické znehodnocení – neodstranitelné poškození nebo zničení hmotného majetku.

⁶⁰ § 30 odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vysvětluje pro všechny ÚJ co se rozumí inventarizačním rozdílem.

⁶¹ ČÚS č. 403 Inventarizační rozdíly upravuje tuto oblast konkrétněji a doporučuje postup.

⁶² § 26 odst. 5 písm. f) vyhlášky 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.

Oblast inventarizačních rozdílů je velmi obtížnou z hlediska prokazování míry zavinění na chybějícím nebo poškozeném majetku, v souladu se zákoníkem práce a novým občanským zákoníkem musí být postupováno tak, aby bylo možno prokazatelně podat vysvětlení ke každému účetnímu případu inventarizačního rozdílu. ČÚS č. 403 stanovuje postup jak zaúčtovat situace inventarizačních rozdílů u majetkových složek.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Kam z hlediska složek majetku budou patřit kancelářské potřeby při vedení jakkoliv rozsáhlé agendy NNO?

5.3.4 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K ZÁSOBÁM



Příklad č. 1 účtování k pořizování zásob

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VBÚ	Poskytnuta záloha na pořízení materiálu	20 000	113	221
2	PF	Pořízení materiálu „A“	35 000	111	321
3	VÚD	Vlastní dovoz materiálu	1 200	111	572
4	VPD	Úhrada připojištění dovozu materiálu	500	111	211
5	VÚD	Příjemka materiálu sklad v celkovém ocenění	36 700	112	111
6	VÚD	Zúčtování zálohy	20 000	321	113
7	VPD	Vyrovnaní s dodavatelem materiálu	15 000	321	211
1b	VBÚ	Poskytnuta záloha na pořízení zboží	20 000	133	221
2	PF	Pořízení zboží „B“	35 000	504	321
3	VÚD	Vlastní dovoz zboží	1 200	504	572
4	VPD	Úhrada připojištění dovozu zboží	500	504	211
5		XXX není příjemka u „B“			
6	VÚD	Zúčtování zálohy	20 000	321	133
7	VPD	Vyrovnaní s dodavatelem zboží	15 000	321	211
1c	PF	31.12. chybí materiál – je faktura	31 000	119	321
2	VÚD	31.12. je zboží dodáno – chybí faktura	7 000	132	389
		Zásoby vlastní výroby			
1d	VÚD	Výdejka materiálu do spotřeby	8 200	501	112
2	VÚD	Změna stavu zásob příjemka výrobků sklad	12 000	123	563
3	VÚD	Spotřeba výrobků při jejich prodeji	11 000	563	123
4	VF	Tržby za výrobky	15 000	311	601
5	VBÚ	Úhrada od odběratele za výrobky	15 000	221	311
1e	VPD	Nákup materiálu za hotové	360	112	211
2	VPD	Nákup ND do spotřeby z hlediska ceny	80	501	211
3	VÚD	Materiál nabytý darem	1 000	112	901

Komentář: pojištění je v zásadě považováno za náklad ÚJ, výjimkou je tzv. připojištění po dobu, dokud není majetek uveden do užívání tedy u zásob, dokud není převzat do skladu. Příkladem může být připojištění vlastní dopravy zásob (je součástí pořizovací ceny), ale pojistka budov skladů je nákladem. K poslednímu dni ÚO je účtováno o zásobách na cestě, případně o nevyfakturovaných dodávkách, v průběhu ÚO může být o tomto účtováno, k poslednímu dni ÚO musí být, pokud je tato situace.

Příklad č. 2 účtování k spotřebě zásob

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Spotřeba materiálu	21 000	501	112
2	VÚD	Spotřeba zboží při prodeji	4 200	504	132
3	VF	Tržby za zboží	5 000	311	604
4	VÚD	Výdejka ze skladu nedokončené výroby	690	561	121
5	VÚD	Výdejka ze skladu polotovarů	800	562	122
6	VÚD	Výdejka ze skladu hotové výroby	900	563	123
1b	VÚD	Spotřeba materiálu při jeho prodeji	1 000	554	112
2	VF	Tržby za prodaný materiál	1 000	311	654
3	PPD	Úhrada od odběratele materiálu	1 000	211	311
1c	VÚD	Spotřeba materiálu získaného darem	1 000	901	112

Příklad č. 3 účtování k inventarizačním rozdílům u zásob

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Úbytek do normy u materiálu	250	501	112
2	VÚD	Úbytek materiálu nad normu	630	548	112
3	VÚD	Úbytek do normy u zboží	500	504	132
4	VÚD	Úbytek zboží nad normu	210	548	132
5	VÚD	Zaviněné manko v materiálu	1 400	548	112
6	VÚD	Nárok na náhradu manka vůči zaměstnanci	1 400	335	649
7	PPD	Přijata náhrada manka od zaměstnance	1 400	211	335
8	VÚD	Úbytek do normy u výrobků	960	563	123
9	VÚD	Úbytek výrobků nad normu	1 900	548	123
1b	VÚD	Přebytek materiálu ve skladu	330	112	649
2	VÚD	Přebytek zboží ve skladu	550	132	649
3	VÚD	Přebytek výrobků ve skladu	675	123	563
4	VÚD	Přebytek polotovarů ve skladu	1 300	122	562

Komentář: O zásobách účtuje převážná část NNO. Jejich spotřeba ovlivňuje náklady, a proto musí docházet ke sledování spotřeby materiálu pro hlavní činnost a pro hospodářskou činnost – v textu publikace již zmiňované „klíčování nákladů a výnosů“. I jednotlivé zásilky např. kancelářského papíru, používaného v tiskárnách by měly být členěny tímto

poměrem, aby došlo k sestavení přesného výsledku hospodaření za hlavní činnost a za hospodářskou činnost. Stejně tak je tomu v případě účtování „B“ při okamžité spotřebě a v rámci úpravy k poslednímu dni ÚO.

5.4 Finanční účty

Krátkodobý finanční majetek účtovaný na finančních účtech se vyznačuje vysokou likviditou a bezprostřední obchodovatelností. Jeho okamžitá použitelnost a dosažitelnost z něj činí častý prostředek vyrovnání vztahů mezi obchodními partnery, zaměstnanci, dárci, donátory a dalšími. S ohledem na důležitost zajištění úhrad, je hotovostní platba solidním ukončením vztahu bez dalších závazků či pohledávek. Na finančních účtech je účtováno o:

**Aktivní i
pasivní
účty**

- peněžních prostředcích v pokladně, ceninách, penězích na cestě
- peněžních prostředcích na účtech
- majetkových cenných papírech k obchodování
- úvěrech a eskontních úvěrech
- krátkodobých finančních výpomocích

Všechny operace je nezbytné podložit účetními doklady, příjmy a výdaje v pokladně pokladními doklady, pohyby na účtech lze účtovat pouze po získání výpisu z účtu – k překlenutí časového nesouladu mezi vklady, výběry a bankovními výpisy slouží účet peníze na cestě, který k poslednímu dni ÚO může mít zůstatek. Doba splatnosti nebo doba držení v případě CP a úvěrů musí být vždy maximálně do jednoho roku od okamžiku uskutečnění účetního případu.

5.4.1 ÚČTOVÁNÍ O KRÁTKODOBÉM FINANČNÍM MAJETKU A KRÁTKODOBÝCH ÚVĚRECH

Za vedení pokladny nese odpovědnost určená osoba (za svěřený majetek dle ustanovení ZP od osmnácti let věku). Maximální výše peněžních prostředků v pokladně je stanovena ÚJ a odpovědná osoba musí sledovat tuto hranici (pokladní limit), v případě překročení je odváděna hotovost na účet. Výběry a vklady přes pokladnu mohou být prováděny v národní měně, ale i v měnách cizích – v našich podmínkách v eurech. Pokud je prováděn výběr z pokladny a hotovost je odvedena na účet, je účtováno na vrub peněz na cestě a ve prospěch peněžních prostředků. V opačném případě, výběr peněz z BÚ (může jít i o výběr z bankomatu) je účtováno na vrub peněžních prostředků a ve prospěch peněz na cestě. Bankovních účtů může mít ÚJ neomezené množství (např. pokud jsou tvořeny rezervy zákonné, je povinností peněžní prostředky navést na zvláštní účet, ze kterého nesmí být čerpáno pro jiné účely). Jakmile je k dispozici výpis z účtu, zaúčtuje se změna na účtu a vyrovnají se peníze na cestě. Do cenin patří např. poštovní známky, dálniční známky, kolky a další. Zpravidla se nakupují za hotové a přejímají se do majetku, v případě jejich okamžité spotřeby je účto-

**Peněžní
prostředky
v pokladně
a na
účtech**

váno na vrub příslušného účtu nákladů. Zjištěný rozdíl – úbytek – má terminologické označení schodek (v pokladně, nebo v ceninách). Následuje zaúčtování pohledávky za odpovědnou osobou.

Obchodování s CP není obvyklé v případě NNO, pokud je prováděno, tedy pouze v hospodářské činnosti. Jde o CP s dobou držení nebo splatnosti do jednoho roku. Při pořízení je použita pořizovací cena, která při prodeji CP tvoří protihodnotu tržbě z prodeje. Naopak poskytování úvěrů je běžnou záležitostí i u NNO, mediálně známé jsou případy úvěrování politických stran a politických hnutí např.: v souvislosti předvolebních aktivit. Eskontní úvěr je úvěr krytý CP, který poskytne finanční instituci NNO.

Peníze na cestě

Peníze na cestě jsou frekventovaným účetním případem, i když je výpis z bankovního účtu k dispozici druhý den, přesto musí být přesun finančních prostředků v podvojném souvztahném zápise podložen penězi na cestě. Tento účetní případ bude používán i při přesunech peněžních prostředků mezi účty, případně i mezi úvěry.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

NNO může dle zákona o veřejných sbírkách⁶³ vypsát sbírku. Víte, za jakých podmínek lze veřejnou sbírku realizovat?



5.4.2 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K FINANČNÍM ÚČTŮM

Příklad č. 1 účtování k finančnímu majetku krátkodobému

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO peníze	12 100	211	961
2	VPD	Záloha zaměstnanci na drobný nákup	10 000	335	211
3	VÚD	Zaměstnanec vyúčtoval a doložil drobný nákup	9 750	501	335
4	PPD	Vyrovnání se zaměstnancem – vrátil do pokladny	250	211	335
5	PPD	Výběr z účtu	50 000	211	261
6	VBÚ	Dle výpisu z účtu snížení na účtu	50 000	261	221
7	VPD	Zaplaceno za opravu hotově	3 120	511	211
8	VPD	Nákup cenin – kolků do majetku	400	213	211
9	VPD	Nákup dálniční známky do spotřeby	1 500	538	211
10	PPD	Tržby za zboží za hotové	250	211	604
1b	VÚD	Schodek v pokladně	50	335	211
2	PPD	Schodek zaměstnancem uhrazen	50	211	335
3	VÚD	Přebytek v ceninách	100	213	649
1c	PPD	Přijaté povinné členské příspěvky dle stanov	2 000	211	684

⁶³ Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, ve znění pozdějších předpisů.

2	PPD	Přijaté peněžní dary na provozní činnost	11 000	211	682
3	VBÚ	Připsané úroky na účtu	400	221	644
4	VBÚ	Sražený bankovní poplatky	680	549	221
5	VBÚ	Přijaté provozní dotace	100	221	691

5.5 Zúčtovací vztahy

Pohledávky a závazky prezentují zúčtovací vztahy – tedy neukončené, neuzavřené, nezaplacené vztahy mezi dodavateli a odběrateli, zaměstnavatelem a zaměstnanci, daňovým poplatníkem a státem a další. Pohledávka obecně vyjadřuje nárokový vztah věřitele (který něco předal za předem stanovenou částku) vůči dlužníkovi (který se zavázal k úhradě ve stanovené lhůtě a částce). Pohledávka je aktivem a obsahuje očekávaný finanční přírůstek zpravidla formou platby na účet (nebo hotovostní úhradou). Opakem pohledávky je závazek, který obecně vyjadřuje povinný vztah dlužníka (který něco převzal za předem stanovenou částku) vůči věřiteli (který něco předal). Nejčteněji pohledávky a závazky jsou výsledkem dodavatelsko-odběratelských vztahů. Všechny pohledávky a všechny závazky se dle doby splatnosti člení (časové hledisko) na krátkodobé (splatnost do jednoho roku) a dlouhodobé (splatnost nad jeden rok). Dle účetních předpisů se účtuje o všech pohledávkách v účtové třídě 3 (zúčtovací vztahy), závazky krátkodobé se účtují v účtové třídě 3 (zúčtovací vztahy), ale o závazcích dlouhodobých je účtováno ve třídě 9 (dlouhodobé závazky). NNO nakupuje od dodavatelů – pro svou hlavní i hospodářskou činnost a hradí závazky z vytvořených nebo získaných prostředků (dotace, účelové dary). NNO prodává výsledky své činnosti (služby, ale i výrobky i zboží) a očekává úhrady.

**Pohle-
dávky a
závazky
obecně**

5.5.1 POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ

O pohledávkách (krátkodobých a dlouhodobých) a závazcích (krátkodobých) účtuje NNO chronologicky, jak vznikají. Zpravidla jsou doloženy dokladem fakturou, která nemá oporu v účetních předpisech, ale v podstatě zůstává v pozici klasického představitele vyúčtování zakázky po jejím dokončení (vyfakturování). Faktura má zpravidla náležitosti účetního dokladu a může obsahovat i nepovinné údaje, jak rozhodne výstavce (dodavatel) a souhlasí příjemce (odběratel). Pohledávky a závazky při vzniku jsou oceňovány jmenovitou hodnotou. Obchodní partneři si mezi sebou mohou vyměnit předem zálohu, podle té ÚJ, která zálohu poskytuje, jde o určitý typ pohledávky, podle té ÚJ která zálohu přijímá, jde o určitý typ závazku. Zpravidla po realizaci zakázky dojde k zápočtu zálohy a vztahu a následuje vyrovnání, zpravidla jde o doplacení zbytku fakturované částky. Nepatří zde poskytnuté zálohy na DM a zásoby, které byly účtovány v účtové třídě 0 (DM) a v účtové třídě 1 (zásoby).

5.5.2 ZÚČTOVÁNÍ SE ZAMĚSTNANCI A INSTITUCEMI

I když činnost NNO je založena na dobrovolnické bázi, jsou uzavírány v souladu s ustanoveními zákoníku práce zaměstnanecké poměry. Může jít o zaměstnanecký poměr v plném úvazku, nebo ve zkráceném úvazku, případně lze činnosti pro NNO řešit dohodami (o provedení práce, o pracovní činnosti). Mnoho NNO zaměstnává osoby se zdravotním postižením. I na tuto oblast odměn za práci se vztahuje princip minimální mzdy, řádného uzavření v písemné formě zaměstnaneckého poměru a povinné odvody v souladu s aktuálními sazbami. Výplaty čistých mezd probíhají v souladu s ustanovením zákoníku práce bezhotovostně, nebo hotovostně – dle dohody zaměstnavatele a zaměstnance.

5.5.3 ZÚČTOVÁNÍ DANÍ

Ke dni vzniku má povinnost NNO registrace k příslušnému správci daně, který přidělí daňové identifikační číslo, které je povinností uvádět ve styku se správcem daně. Stalo se zvykem, že toto DIČ je uváděno na listinách. NNO je tedy považována za daňového poplatníka se všemi z toho vyplývajícími povinnostmi (viz daňový řád). Pokud NNO používá motorové vozidlo pro svou hospodářskou činnost, může jí vzniknout povinnost k dani silniční⁶⁴, pokud vlastní pozemek nebo stavbu, může podléhat dani z nemovitých věcí, pokud se na ni v konkrétním případě nevztahuje osvobození od daně. Oblast zdaňování je u NNO poměrně složitá, jelikož jde o veřejně prospěšné poplatníky, na jejichž činnost mohou být aplikována osvobozovací ustanovení jednotlivých daní. Situaci zdaňování veřejně prospěšného poplatníka je věnována v publikaci samostatná kapitola.

5.5.4 ZÚČTOVÁNÍ DOTACÍ

Dotací se rozumí bezúplatné plnění na provoz účetní jednotky (neuvádí se nevratné, jelikož při neoprávněném čerpání vzniká požadavek na vrácení) poskytované přímo nebo zprostředkovaně z přesně uváděných zdrojů⁶⁵ jako např. státní rozpočet, rozpočet ÚSC, státní fondy, z veřejných rozpočtů cizích států a další, na stanovený účel. NNO s odkazem na veřejně prospěšnou činnost, která nebývá zisková, financují značnou část svých aktivit vlivem přiznaných dotací. Poskytovatelem dotace může být stát (ze státního rozpočtu) nebo ÚSC (municipální dotace). Dle účelu použití dotace se člení na dotace na pořízení DM (investiční) a na provoz (provozní). O dotaci účtuje NNO v okamžiku vzniku nezpochybnitelného právního nároku (zúčtovací vztah), následuje účtování o přijetí částky dotace na

⁶⁴ § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční uvádí, že motorové vozidlo používané k činnosti veřejně prospěšného poplatníka s příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, není předmětem silniční daně.

⁶⁵ § 27 odst. 1 vyhlášky 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.

stanovený účet a v případě dotace na DM zaúčtování v souladu s účetními předpisy. Nevýčerpaná část dotace se zpravidla vrací poskytovateli, neoprávněně použitá dotace může být sankcionována a poskytovatel může žádat i její (plné nebo částečné) vrácení.

Pokud NNO zvažuje pořízení DM, může požádat o dotaci. V případě, že bude vyhověno žádosti, obdrží NNO v písemné formě oznámení o závazném příslibu dotace (se stanovením částky). Bude účtováno na vrub zúčtovacího vztahu ve skupině 34 a ve prospěch jmění. Úhrada dotace se objeví na účtu a dojde k odúčtování ve skupině 34. Pokud se jedná o odpisovaný DM, od okamžiku zahájení účetního odpisování je nutno postupovat v souladu s účetními předpisy⁶⁶. DNM nebo DHM může být z dotace pořízen zcela (100% výše), nebo částečně (dle žádosti). Pokud se jedná o odpisovaný majetek, je třeba účtovat i výsledkově.

Na rozdíl od dotace na investice, může být NNO poskytnuta dotace na provoz (na úhradu předem stanovených nákladů). Rozdíl je v účtování – nárok na dotaci je účtován na vrub zúčtovacího vztahu ve skupině 34 ale ve prospěch výnosů (nikoliv do jmění). Pokud by nedošlo k plnému vyčerpání dotace, je nutno dotaci vypořádat opět v rámci účetních předpisů a pokynů stanovených ve smlouvě o poskytnutí dotace.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Problém u dotace na DM je v situaci, kdy přijatou částečnou dotací se sníží hodnota majetku pod hranici, kdy ÚJ ještě považuje majetek za DM.

5.5.5 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K ZÚČTOVACÍM VZTAHŮM



Příklad č. 1 účtování k vztahům dodavatelsko-odběratelským

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VF	Tržby za zboží	2 000	311	604
2	VÚD	Spotřeba prodaného zboží	1 700	504	132
3	VF	Tržby za služby (nájemné)	8 000	311	602
4	VF	Tržby za výrobky	1 500	311	601
5	VÚD	Spotřeba prodaných výrobků	1 300	563	123
6	VF	Tržby za polotovary	700	311	601
7	VÚD	Spotřeba polotovarů	500	562	122
8	VF	Tržby z prodeje materiálu (rozprodej)	1 100	311	654
9	VÚD	Spotřeba prodaného materiálu	800	554	112
1b	VBÚ	Poskytnuta záloha na opravu	20 000	314	221

⁶⁶ § 38 odst. 10 vyhlášky 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.

2	PF	Přijatá faktura za opravu	18 000	511	321
3	VÚD	Zúčtování zálohy na opravu	18 000	321	314
4	VBÚ	Vyrovnání s dodavatelem opravy - vratka	2 000	221	314
1c	PF	Spotřeba elektrické energie	4 000	502	321
2	PF	Za úklidové služby	1 300	518	321
1d	PPD	Přijata záloha od odběratele	3 800	211	324
2	VÚD	Dovoz zboží mimo země EU vznik celní dluh	9 000	131	379
3	VÚD	Nárok na náhradu škody od pojišťovny	55 000	378	649

Příklad č.2 účtování k vztahům se zaměstnanci a institucemi

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VPD	Vyplacena záloha na mzdu	8 000	331	211
2	VÚD	Zaúčtování hrubých mezd dle rekapitulace	80 000	521	331
3	VÚD	SP srážka zaměstnavatel 25 % z HM	20 000	524	336 SP
4	VÚD	ZP srážka zaměstnavatel 9 % z HM	7 200	524	336 ZP
5	VÚD	SP odvod zaměstnanců 6,5 % z HM	5 200	331	336 SP
6	VÚD	ZP odvod zaměstnanců 4,5 % z HM	3 600	331	336 ZP
7	VÚD	Záloha na daň z příjmů	9 000	331	342
8	VBÚ	Úhrada SP	25 200	336 SP	221
9	VBÚ	Úhrada ZP	10 800	336 ZP	221
10	VBÚ	Úhrada FÚ (správci daně)	9 000	342	221
11	VBÚ	Výplata čisté mzdy zaměstnancům	54 200	331	221
1b	VÚD	Úhrada schodku srážkou ze mzdy	500	331	335
2	VPD	Záloha zaměstnanci na pracovní cestu	2 000	335	211
3	VÚD	Srážka ze mzdy – spoření zaměstnance	3 000	331	379
4	VÚD	Náhrada za dočasnou prac.neschopnost	9 800	527	331

Komentář: Povinné srážky jsou vypočítávány dle aktuální situace v právních předpisech. Hrubá mzda je vyměřovací základ pro sociální a zdravotní pojištění, superhrubá mzda je vyměřovacím základem pro zálohu na daň z příjmů fyzických osob (MF avizuje, že snad od roku 2019 dojde ke zrušení výpočtu ze superhrubé mzdy). Zaměstnanci vznikají nároky na náhrady mzdy. Srážky lze provádět bez jeho souhlasu, nebo s jeho souhlasem. Čistá mzda je jednou částkou vyplacena na účet, nebo v hotovosti z pokladny.

Příklad č. 3 účtování k daním a dotacím

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VBÚ	Zaplacena záloha na daň z příjmů	5 000	341	221
2	VÚD	Skutečná výše povinnosti k dani z příjmů	7 000	591	341
3	VPD	Doplatek daně z příjmů	2 000	341	211
4	VÚD	Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	9 500	331	342

5	VBÚ	Zapracena záloha ze závislé činnosti	9 500	342	221
6	VBÚ	Srážková daň z úroků na účtu	420	341	221
7	VÚD	Zálohová -povinnost k dani silniční	2 500	531	345
8	VBÚ	Zapracena záloha silniční daně	2 500	345	221
9	VBÚ	Úhrada daně z nemovitých věcí	6 000	532	221
10	VPD	Spotřeba nakoupených kolků	400	538	211
1b	VÚD	Nárok na provozní dotaci (z ÚP)	30 000	346	691
2	VBÚ	Dotace přijata na účet	30 000	221	346
3	VBÚ	Použití dotace na mzdy osob se zdrav.post.	29 000	331	221
4	VÚD	Povinnost vrátit zbytek nevyčerpané dotace	1 000	691	346
5	VBÚ	Vratka dotace	1 000	346	221
1c	VÚD	Nárok na dotaci z ÚSC na DM	100 000	348	901
2	VBÚ	Dotace přijata na účet	100 000	221	348
3	VÚD	Účetní odpisy za pořízení DM	5 000	551	082
4	VÚD	Poměrná část odpisů	3 000	901	649
1d	VÚD	Nárok na dotaci z ÚSC na DM neodpisovaný	50 000	348	901
2	VBÚ	Dotace přijata na účet	50 000	221	348
3	VBÚ	Úhrada za pořízení DM neodpisovaného	50 000	321	221
4	VÚD	Zařazovací protokol na pozemek	50 000	031	042

Komentář: Účtování v oblasti zúčtovacích vztahů je provázáno na právní situace související s případy. Zaměstnanci mohou pracovat na dohodu (DPP) z ní nevzniká povinnost odvodů mimo zálohu ze závislé činnosti. Smlouvy mohou být uzavřeny se sankcemi v případě nedodržení dohodnutých podmínek. Od daní mohou být veřejně prospěšní poplatníci osvobozeni. S dotacemi souvisí rozsáhlá agenda podmínek a povinnosti i po obdržení dotace. S těmito situacemi je nutno pracovat a správně účtovat.

5.6 Náklady a výnosy

I když se jedná o NNO - i pro ně je důležitý výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření je rozdíl mezi výnosy a náklady. Výsledek hospodaření poskytuje účetnictví průběžně i kumulativně, u NNO může nabývat záporného i kladného výsledku. Platí stále stejné pravidlo, kladný výsledek musí být použit pro hlavní činnost, pro niž byla NNO založena. Náklady a výnosy se účtují ve třídě 5 a 6 s tím, že účtová třída 4 je atypicky neobsazena. U NNO jsou pasiva obsazena až v účtové třídě 9. Náklady a výnosy se zásadně účtují do období, se kterým věcně a časově souvisí (akruální princip). Náklady se účtují narůstajícím způsobem na vrub nákladů, úbytky mohou být účtovány ve prospěch, nebo s minusovým znaménkem na vrub. Výnosy se účtují narůstajícím způsobem ve prospěch výnosů, úbytky mohou být účtovány na vrub, nebo minusovým znaménkem ve prospěch. Náklady a výnosy nemají nikdy počáteční stavy, od prvního dne ÚO se účtují narůstajícím způsobem.

**Náklady a
výnosy
obecně**

Pro NNO platí vždy povinnost vykazovat náklady a výnosy a výsledek hospodaření za hlavní činnost⁶⁷ (nevykazuje se jako u podnikatelů provozní činnost a finanční činnost). Stejně tak platí, pokud NNO se rozhodla realizovat hospodářskou činnost, musí vykazovat odděleně náklady a výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. V této oblasti se používá termín „klíčování N a V“ právě s ohledem na přesné přiřazování společných N a V do jednotlivých činností (např. spotřeba energie v nemovitosti, která je využívána pro hlavní činnost a hospodářskou činností je její pronájem, spotřeba kancelářského materiálu, úklidové služby, platby za použití majetku, vnitřních prostor apod.). Zde je jednodušší situace pro ty NNO, které mají pouze hlavní činnost, klíčování se jich v tomto případě netýká. Účtování o nákladech a výnosech vychází z ustanovení ZoÚ, vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS zejména ČÚS č. 412 Náklady a výnosy.

5.6.1 ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ

Spotřeba vyjádřená v účetnictví vznikem nákladu, znamená v konečném důsledku snížení výsledku hospodaření. Všechny náklady musí být zaúčtovány ve správné výši. NNO mohou využívat – v případě, kdy N se vztahují k více ÚO – časové rozlišování, jehož principem je přiřazení správné výše N danému ÚO (např. platby nájemného). Další možné členění nákladů je v souladu se zněním zákona o daních z příjmů, který rozlišuje náklady daňově uznatelné a náklady daňově neuznatelné.

V souladu s MF vydávanou a garantovanou směrnou účtovou osnovou je ÚJ povinná sestavit účtový rozvrh. Dle jeho uspořádání je účtováno o všech nákladech. Spotřebované nákupy obsahují spotřebu materiálu při použití, úbytky do normy, spotřebu energie v různých podobách (elektrická, plynová, solární), spotřebu prodaného zboží.

Služby obsahují náklady spojené s údržbou a opravami, cestovním zaměstnanců vysílaných na pracovní cesty, náklady na reprezentaci a ostatní služby např. leasing, reklamu a propagaci. Reprezentací se rozumí výdaje na pohoštění a občerstvení poskytované zdarma partnerům (jsou i pro NNO vždy daňově neuznatelné). Reklama a propagace je daňově uznatelný náklad (bez omezení roční vynaložené částky) a NNO se jimi „připomíná“ veřejnosti různými mediálně zpracovanými akcemi. Typickým představitelem jsou upomínkové předměty do 500 Kč s logem organizace (průpisky, kalendáře a další).

Osobní náklady obsahují náklady spojené se zaměstnáváním zaměstnanců jejich hrubé mzdy, povinné odvody odváděné zaměstnavatelem, sociální náklady vyplývající z ustanovení zákoníku práce a další.

Daně a poplatky obsahují nákladově účtované daně (silniční, z nemovitých věcí) a různé poplatky za správní úkony (výpisy z rejstříků apod.).

⁶⁷ Na rozdíl od podnikatelských subjektů, nerozlišuje NO provozní oblast a finanční oblast, s tím, že pro podnikatele byla zrušena mimořádná oblast. Náklady a výnosy u NO se naprosto odlišně od podnikatelských subjektů setřídí do hlavní a hospodářské činnosti.

Ostatní náklady obsahují náklady sankční povahy, nákladové úroky, kursové ztráty, náklady na dary (i když není četná situace, že by NNO sama někomu darovala), manka a škody.

Odpisy obsahují částky vypočtených hodnot opotřebení DM za ÚO, zůstatkové ceny rozprodaných aktiv, tvorby rezerv a opravných položek. Změny stavu zásob jsou v účtové třídě nákladů relativní novinkou, jelikož změny stavu jsou počínaje rokem 2016 uznány za korekci vynaložených vlastních nákladů. Aktivace jsou stejně situovanou novinkou, aktivací je získán vlastní činností majetek, nebo částečně k hlavnímu celku přidaná hodnota (např.: vlastní doprava pořizovaného DM). Poskytnuté příspěvky obsahují vyšší složkou zaslané příspěvky organizační složce (od jiných ÚJ např.: spolek a pobočný spolek). Daň z příjmů obsahuje vypočtenou daň z příjmů, k níž vznikla ÚJ povinnost.

5.6.2 ÚČTOVÁNÍ VÝNOSŮ

Z hlediska spotřeby tedy - vzniku nákladů - můžeme říci, že jde o relativně „normální“ ÚJ, která v rámci svých činností spotřebovává všeobecně známé náklady. Jinak je tomu v oblasti výnosů, jelikož zde se projevuje neziskovost a tedy chybí fakturace za výrobky, zboží, služby – které by tvořily nosnou část produkce tvořící hospodářský výsledek. Pokud je tato fakturace, potom v mnohem omezenější míře než je tomu u podnikatelských subjektů. Přesto i oblast výnosů musíme testovat, zda se jedná o výnosy z hlavní nebo hospodářské činnosti (navíc NNO zpravidla realizuje své výkony bezúplatně).

Oblast tržeb za vlastní výkony a za zboží obsahuje vyfakturované částky z prodeje vlastních výrobků (dobročinné akce), služeb (pronájmy nemovitostí), zboží (upomínkové předměty).

Ostatní výnosy obsahují výnosy sankční povahy, úroky, kursové zisky a další, patří zde přijaté úroky z vkladů na účtech. *Připomínka* – v souladu se zněním zákona o daních z příjmů může bankovní ústav u úroků z vkladů zajistit „srážkovou daň“ a úroky jsou již ponížené o zvláštní sazbu daně⁶⁸.

Tržby z prodeje majetku obsahují tržby z rozprodeje vlastního majetku a výnosy z prodeje finančního majetku (obchodovatelné CP).

Přijaté příspěvky obsahují přijaté částky nižšími složkami od svých vyšších organizací, účtují se zde přijaté dary a přijaté členské příspěvky (např. v návaznosti na stanovy spolku).

Provozní dotace obsahují částky přijatých dotací určených na provoz NNO, případně jejich vypořádání.

⁶⁸ § 36 odst. 9 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Jaký je princip zvláštní sazby „srážkové daně“ daně z příjmů?



5.6.3 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K NÁKLADŮM A VÝNOSŮM

Příklad č. 1 účtování k nákladům

Č.	Dokl.	Účetní případ	KČ	MD	D
1	VPD	Nákup kancelářského materiálu	240	501	211
2	VÚD	Nákup materiálu ze zálohy zaměstnancem	300	501	335
3	VPD	Úhrada parkovacího poplatku	50	538	211
4	VBÚ	Úhrada pojistky (za auto např.)	4 000	518	221
5	VPD	Nákup odborné publikace	420	501	211
6	VBÚ	Úhrada za roční periodika - časopisy	1 820	501	221
7	VÚD	Účetní odpis stavby	20 000	551	081
8	VPD	Náklady na reprezentaci	730	513	211
9	VPD	Nákup propagačních předmětů (balonky)	900	501	211
10	VÚD	Výdejka materiálu ze skladu	210	501	112
11	VÚD	Stav materiálu k 31.12. „B“	300	112	501
12	VPD	Nákup materiálu do lékárničky na pracovišti	1 300	501	211
13	VPD	Nákup PHM do nádrže auta	3 000	501	211
14	VPD	Nákup OOPP pro zaměstnance (montérky)	900	527	211
15	VÚD	Doměrek daně z nemovitých věcí	230	538	345
16	VPD	Platba za odvoz odpadů - obci	600	538	211
17	VÚD	Výměr sankce za nesplnění podmínek	700	541	345
18	VÚD	Výměr sankce od FÚ	610	542	345
19	VBÚ	Sražený bankovní poplatek za vedení účtu	160	549	221
20	VÚD	Příjemka sklad nedokončené výroby	200	121	561
21	VÚD	Výdejka sklad nedokončené výroby	310	561	121
22	VÚD	Aktivace materiálu	500	112	571
23	VÚD	Vlastní doprava zboží	410	131	572
24	VÚD	Vlastní sestavení software (aktivace DNM)	76 300	041	572
25	VÚD	Zařazovací protokol na vlastní software	96 000	013	041

Komentář: Náklady jsou účtovány narůstajícím způsobem od začátku ÚO. Opět s připomenutím „klíčování“ jsou přiřazovány k hlavní nebo hospodářské činnosti. Jde o širokou škálu možných nákladů a ne všechny jsou přesně přiřaditelné k dané účtové skupině – proto je zde důležitá úloha interní směrnice o účtování nákladů (např. u pojištění majetku zda účtovat jako spotřebovanou službu č.ú. 518, nebo v ostatních nákladech č.ú. 549). Některé situace jsou uvedeny ve vyhlášce a ve standardu.

Příklad č. 2 účtování k výnosům

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VF	Tržby za polotovary	1 000	311	601
2	PPD	Tržby za hotové za zboží	640	211	604
3	VF	Tržby za služby (např. pronájem)	18 000	311	602
4	VF	Vyúčtování smluvního penále	900	315	641
5	VBÚ	Připsány úroky z vkladů	206	221	644
6	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči zaměstnanci	150	335	649
7	VBÚ	Přijat příspěvek od vyšší složky organizace	20 000	221	681
8	VBÚ	Přijat finanční (účelový) dar na provoz hl.činn	50 000	221	682
9	VPD	Přijaté členské příspěvky členů	2 000	211	684
10	VÚD	Nárok na provozní dotaci od ÚSC	80 000	348	691

5.7 Jmění, fondy a výsledek hospodaření

Atypicky NNO mají pasiva seřazena v třídě 9, oproti jiným typům ÚJ, které pasiva mají seřazena v třídě 4 (i NVÚJ). Ale stejně jako jiné typy ÚJ člení pasiva na vlastní a cizí zdroje. Pro označení vlastního zdroje je používán terminologický pojem jmění (nikoliv tedy kapitál jako je tomu u podnikatelských ÚJ). Při vzniku ÚJ se musí součet pasiv rovnat součtu aktiv (základní bilanční rovnice). Stejně je tomu i v jiných případech, kdy je sestavována rozvaha. Účtová třída 9 obsahuje pouze pasivní účty, aktivní účty nejsou - jako je tomu např.: v účtové třídě 3 (kombinace aktivních a pasivních účtů). Jediná právní forma má předepsanou výši jmění od vzniku – nadace. NOZ hovoří o nadačním kapitálu (nejsou totožné pojmy jako v účetnictví). *Přípomínka* – v řeči se používá označení kapitálově silná společnost (organizace) zde není vhodné používat označení jmění.

5.7.1 ÚČTOVÁNÍ O VLASTNÍCH ZDROJÍCH

Vlastní zdroje jsou umístěny v rozvaze v pasivech, dle jejich výše lze usuzovat o dostatečném nebo nedostatečném zdrojovém vybavení NNO. Při vzniku má povinnost nadace zapsat výši nadačního vkladu, kterým je dle NOZ částka 500 000 Kč, který tvoří vklady zakladatele, nebo zakladatelů. Druhým typem NNO, který má povinnost zapsat údaj o výši vkladu je ústav, kterému ale není předepsána minimální výše. Ostatní NNO volí vlastním rozhodnutím výši jmění a nemají povinnost tento údaj zapisovat do veřejného rejstříku. Vlastní zdroje tvoří: jmění, fondy, výsledek hospodaření.

*Jmění ver-
sus kapitál*

Jmění tedy tvoří protipól majetku (aktiv), jehož je vlastním zdrojem krytí. V průběhu fungování NNO může docházet k zvyšování i snižování jeho výše. Ke zvyšování může docházet v důsledku zejména: dalších vkladů zakladatele, přijetím dotací nebo účelových darů na pořízení dlouhodobého odpisovaného majetku a TZ, bezúplatného nabytí DNM

nebo DHM, převodem ze zisku, převody z fondů, inventarizačním rozdílem u nově zjištěného DM. Ke snižování může docházet v důsledku zejména: vykrytím ztráty, vypořádáním dotace, převody do fondů, odpisováním DM pořízeného z dotace.

Fondy jsou vytvářeny NNO v souladu s jejím typem (u nadace, nadačního fondu, politické strany a dalších) a právními předpisy. Dle účetních předpisů se jedná o účelově vymezené vlastní zdroje, jejich vytváření a používání se řídí interními předpisy NNO např.: stanovami, zřizovací listinou, statutem, ve kterých musí být podrobně popsán jejich vznik, spravování a použití. Toto musí být transparentní, aby bylo možno dohledat zdroj a jeho přesné užití (např. výtěžek veřejných sbírek⁶⁹). Zdrojem tvorby fondů může být zisk, nebo bezúplatně přijatá aktiva. Fondy jsou vytvářeny a používány pro hlavní činnost.

O výsledku hospodaření v členění na hlavní a hospodářskou činnost se účtuje v souvislosti s uzavíráním účetních knih při účetní uzávěrce. Konečné stavy N a V za hlavní a hospodářskou činnost se zaúčtují souvztažným podvojným zápisem na výsledek hospodaření (účtová sk. 93). Výsledný zůstatek (kladný nebo záporný) se zaúčtuje s konečným účtem rozvažným, jelikož platí vazba mezi účetními výkazy a výsledek hospodaření je vlastním zdrojem a figuruje v pasivech (i v případě záporného výsledku hospodaření).

5.7.2 ÚČTOVÁNÍ O CIZÍCH ZDROJÍCH

Pasiva

Cizí zdroje jsou umístěny v rozvaze v pasivech, pokud bychom zvážili mezní situaci, nemusí NO disponovat cizími zdroji. Tato situace pravděpodobně může nastat jen při vzniku NO, kdy financování majetku (aktiv) je prováděno vlastními zdroji. Cizí zdroje tvoří zejména rezervy, dlouhodobé závazky a krátkodobé závazky.

NNO může vytvářet rezervy podle právního předpisu⁷⁰. Dle ustanovení tohoto předpisu lze tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, jehož doba daňových odpisů je delší než 5 let (tedy od druhé odpisové skupiny). Tvorba rezervy je účtována na vrub příslušného účtu nákladů a ve prospěch příslušného účtu rezerv, jejich použití se účtuje opačným zápisem. Peněžní prostředky ve výši vytvářené rezervy musí být převedeny na samostatný účet v bance a tento účet slouží pouze pro tyto peněžní prostředky. Při použití rezerv z něj bude čerpáno. Rezervy podléhají inventarizaci, a pokud pominou důvody, pro které byla rezerva vytvářena, musí být zrušeny. Pro všechny NNO vytvářející rezervy platí, že musí pro tuto situaci mít sestaven interní předpis, podle kterého je postupováno.

Opakem pohledávek jsou závazky, které z časového hlediska jsou členěny na krátkodobé (do jednoho roku) a dlouhodobé (nad jeden rok). Zde je vidět vazba na ÚO, které u NO trvá převážně jeden kalendářní rok. Do dlouhodobých závazků patří zejména: dlouhodobé úvěry, závazky z pronájmu, přijaté dlouhodobé zálohy.

⁶⁹ Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁰ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Úvěry se splatností než jeden rok, může NNO získat, ale finanční instituce podrobně prověřuje, zda bude schopna dostát svým závazkům. V souvislosti s poskytnutím úvěru musí NNO počítat se splácením úroků, které by mohly být i vyšších částek a počítat s tím i při rozhodování o výši předpokládaných výdajů v příslušných letech. NNO si může pronajmout formou smlouvy o pronájmu movité i nemovité věci, které používá pro své činnosti. NNO může přijmout zálohy a závdavky na dobu delší než jeden rok, jde o formu závazku, který musí být po stanovené době vyrovnán. Do krátkodobých závazků patří zejména: závazky vůči dodavatelům, závazky vůči zaměstnancům a institucím, přijaté zálohy, závazky ve vztahu ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu orgánů ÚSC, krátkodobé úvěry.

K nejběžnějším krátkodobým závazkům patří vztahy vyplývající z obchodních vztahů, tedy závazky za nakoupené nebo spotřebované statky, které nezíská NNO bezúplatným převodem, ale musí je uhradit. Závazky vůči zaměstnancům vyplývají z pracovněprávních vztahů a povinných odvodů vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění a správci daně. Vztahy NNO vůči poskytovatelům dotací, příspěvků a podobných nenárokových plnění s dobou vyúčtování do jednoho roku jsou rovněž čteným případem. Úvěry se splatností do jednoho roku jsou účtovány v krátkodobých pasivech, pokud by došlo k jejich smluvní úpravě a posunu splatnosti, musí být přeúčtovány do dlouhodobých úvěrů.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Pokud NNO pověří vedením účetnictví jinou právnickou osobu, kdo nese odpovědnost za případné chyby v účetnictví?

5.7.3 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY NA VLASTNÍ A CIZÍ ZDROJE



Příklad č. 1 účtování k vlastním a cizím zdrojům

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO jmění	150 000	961	901
2	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO závazky	11 000	961	321
3	VÚD	Nárok na dotaci na DM	63 000	346	901
4	VÚD	Vrácení části dotace při nevyčerpání	2 600	901	346
5	VÚD	Převod zdrojů z fondu ve jmění	40 000	911	901
6	VÚD	Inventarizační přebytek neodpis.majetku	75 000	031	901
7	VBÚ	Další finanční vklad zakladatele NO	200 000	221	901
8	VÚD	Přijetí věcného daru - materiálu	18 000	112	901
9	VÚD	Převod ze jmění do účelově tvořeného fondu	20 000	901	911
10	VÚD	Tvorba fondu z vytvořeného VH - zisku	8 000	931	911
11	VBÚ	Tvorba fondu z výtěžku veřejné sbírky	400 000	221	911
12	VBÚ	Výplata oprávněnému okruhu dle veř.sbírky	400 000	911	221
13	VÚD	Zaúčtování zisku při uzavírání účetních knih	17 000	962	931

14	VÚD	Zaúčtování ztráty při uzavírání účetních knih	6 300	931	962
15	VÚD	Rozdělení zisku – příděl do fondu	10 000	931	911
16	VÚD	Rozdělení zisku – zbytek nerozdělen	7 000	931	932
17	VÚD	Tvorba rezervy na opravu DM (zákonná)	100 000	556	941
18	VÚD	Použití (čerpání) rezervy	100 000	941	556
19	VBÚ	Úhrada z bankovního účtu rezervy	100 000	321	221
20	VÚÚ	Poskytnut dlouhodobý úvěr	400 000	261	951
21	VBÚ	Dlouhodobý úvěr připsán na určený účet	400 000	221	261
22	VBÚ	Splátka dlouhodobého úvěru	25 000	261	221
23	VÚÚ	Potvrzena splátka dlouhodobého úvěru	25 000	951	261
24	VÚD	Celkové úroky z dl. úvěru časově rozlišeny	7 900	381	379
25	VÚD	Úroky daného ÚO z časového rozlišení	1 580	544	381
26	VBÚ	Přijata dlouhodobá záloha	50 000	221	955

5.8 Uzávěrka a závěrka nevýdělečných organizací

Povinnosti spojené s ukončením ÚO má každá NNO bez ohledu na to že jde o činnost veřejně prospěšnou. Jednou jde o účetní jednotku a tedy jako takové ji vyplývají povinnosti stanovené v účetních předpisech.

**Uzávěrka
versus zá-
věrka**

Závěrka a povinnosti spojené jsou uvedeny v zákonu o účetnictví⁷¹. Závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Příloha má vysvětlovat a doplňovat informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Závěrka je tedy tvořena účetními výkazy, které mají předepsanou formu a obsah. Aby bylo možno sestavit tento finální produkt ÚJ za ÚO, je nezbytné realizovat množství úkonů ve stanovené posloupnosti. Jedním z interních předpisů ÚJ by měla být směrnice o harmonogramu závěrky. Účetnictví je považováno za komplexně propracovaný informační systém, jednotlivé části na sebe navazují a vytvářejí informace, které jsou dále zpracovávány. V harmonogramu musí být uvedeny osoby odpovědné za jednotlivé části a určeny konkrétní termíny, kdy mají být konkrétní části hotovy, aby bylo možno dále pokračovat v procesu zpracovávání. V harmonogramu závěrky by měly NNO vytyčit minimálně 4 etapy a to: přípravné činnosti pro účetní uzávěrku, samotné činnosti účetní uzávěrky, sestavení výkazů pro závěrku a povinnosti následující.

5.8.1 PŘÍPRAVNÉ ČINNOSTI PRO ÚČETNÍ UZÁVĚRKU

**Úloha in-
terní smě-
rnice**

V průběhu ÚO by mělo být účtováno v souladu s účetními pravidly. Přesto může dojít k pochybením a tato pochybení by měla být v rámci přípravných činností dohledána. Přípravné činnosti by mohly být započaty v říjnu nebo listopadu, (záleží ovšem na rozsáhlosti

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

činnosti NNO a pečlivosti zpracovávání v průběhu ÚO). Důležitou činností je chystání ročních inventarizací, pomocí kterých je ověřen soulad účetnictví s reálnou skutečností. Rovněž jsou připravovány dokumenty např. k bezúplatným nabytím majetku, dotacím, změnám ve jmění, ověřování správnosti účetních dokladů vystavených i došlých. Přípravné práce nekončí posledním dnem ÚO, naopak posunují se do významnější roviny, jelikož by měly být zaúčtovány všechny účetní případy související s daným ÚO. Jde především o zaúčtování zjištěných inventarizačních rozdílů, zaúčtování případných kursových rozdílů, zaúčtování zásob na cestě, nevyfakturovaných dodávek, zaúčtování mezd a odvodů za prosinec, kontrola při účtování zásob způsobem „B“ (doúčtování případného PS a stavu zjištěného k 31.12.), odsouhlasení pohledávek a závazků se všemi protistranami, doúčtování případného časového rozlišení (přiřazení oprávněné výše N a V danému ÚO), ověření správnosti provedeného „klíčování“ N a V do hlavní a hospodářské činnosti. Zde se plně projevuje důležitost interní směrnice harmonogramu závěrky, činností je mnoho, jsou na sebe vázané, a pokud není provedena jedna činnost, navazující buď nemůže být provedena, nebo bude provedena, ale možná chybně. Jakmile jsou tedy provedeny tyto přípravné činnosti, lze provést transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů právnických osob v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů. Následuje výpočet a zaúčtování daně z příjmů. Tento krok je posledním účetním případem uzavíraného ÚO.

Připomínka - k termínu odevzdání přiznání k dani z příjmů. V souladu s daňovým řádem⁷² je termín odevzdání přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tedy do 31.03. Tento termín musí být uveden v harmonogramu, aby do té doby byly provedeny i navazující - na přípravné činnosti - úkony. V případě, kdy NNO vzniká povinnost ověření účetní závěrky auditorem, nebo daňové přiznání NNO zpracovává a podává daňový poradce, lze podat daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Správci daně musí daňový poradce před uplynutím tříměsíční lhůty („první termín“) předat plnou moc k zpracování a podání daňového přiznání. Z toho vyplývá, že NNO si musí nechat dostatečný prostor po přípravných činnostech na další úkony.

5.8.2 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA

Jakmile je vypočtena a zaúčtována daň z příjmů, může začít druhá etapa – uzavírání účetních knih podvojnými souvztažnými zápisy. Bylo by nelogické uzavírat, aniž by předchozí etapou nebyla ověřena správnost vedení účetnictví. Samotné uzavírání účetních knih je přesně dáno účetními předpisy – konkrétně v ČÚS č. 402 otevírání a uzavírání účetních knih. V souladu s ustanoveními § 17 zákona o účetnictví se uzavíráním účetních knih:

- zjišťují obraty stran MD a D jednotlivých syntetických účtů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu obraty účtových skupin,
- zjišťují konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv a konečné zůstatky účtů nákladů a výnosů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu zůstatky a stavy účtových skupin,

*Účetní
uzávěr-
kové ope-
race*

⁷² § 136 zákona č. 28/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

- zjistí základ daně z příjmů a splatná daňová povinnost účetní jednotky za účetní období,
- zjistí výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření a převodem výnosových účtů ve prospěch tohoto účtu,
- uzavře účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatků příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření na konečný účet rozvahový č.ú. 962.

Účetní uzávěrka tedy nemůže proběhnout bez předchozích přípravných činností, kterými v podstatě jsou zkontrolovány a „uzavřeny“ jednotlivé používané účty s doložením správně naúčtovaných na nich konečných stavů. S těmito stavy je pracováno v účetních případech účetní uzávěrky (dokladová inventura např.: odsouhlasení pohledávek a závazků s partnery) a jsou současně nachystány pro otevírání počátečních stavů aktivních a pasivních účtů následujícího ÚO.

5.8.3 SESTAVENÍ VÝKAZŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účetní výkaznictví

Jednotlivé účty jsou uzavřeny a jejich zůstatky jsou ověřeny. Na účtech se účtuje ve stanovených peněžních částkách, např.: na výpisech z účtů se objevují haléře, kurzové lístky jsou uváděny na tři desetinná místa. Účty v jednotlivých analytikách zobrazují podrobně jednotlivé složky majetku a závazků, nákladů a výnosů.

Hodnoty uváděné v účetních výkazech jsou povinně zaokrouhleny a uváděny v tisících Kč, zpravidla jednotlivé složky vyjadřují kumulativně více položek analytických účtů. V rozvaze a výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány a označeny položky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic, arabských číslic a názvem složky. Složka aktiva celkem v netto se musí rovnat složce pasiva celkem (v tisících Kč). Vazbu mezi účetními výkazy vyjadřuje rovnost údajů ve výkazu zisku a ztráty – výsledek hospodaření po zdanění – s údajem výsledku hospodaření – v rozvaze v pasivech vlastních.

V rozvaze jsou položky aktiv uváděny na řádku v brutto hodnotě (neupravené) a opravné položky a oprávky jsou uváděny na samostatných řádcích s minusovým znaménkem. *Připomínka* - toto je jedno z dalších specifíků účetnictví NNO, kdy jiné ÚJ mají jednotlivá aktiva na jednom řádku v členění do sloupců (brutto, korekce, netto).

Účetní závěrku lze sestavit v plném nebo zkráceném rozsahu. Účetní závěrku v plném rozsahu mají ze ZoÚ povinnost sestavit všechny ÚJ. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit ÚJ, které splní stanovené podmínky. Tyto podmínky jsou uvedeny v zákonu

o účetnictví⁷³ (pro všechny ÚJ obecně) a pro NNO v prováděcím předpisu⁷⁴. Dle zákona o účetnictví mohou ve zkráceném rozsahu sestavovat účetní závěrku takové ÚJ, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Přitom prováděcí předpis (zákon kterým se řídí) stanovuje povinnost auditu u těchto NNO: politické strany a politická hnutí vždy; nadace překročením nadačního kapitálu nebo obratem 5 000 000 Kč; ústav překročením obratu 10 000 000 Kč, případně uvedením této povinnosti ve statutu. Prováděcí předpis doplňuje o omezení, které uvádí, že účetní závěrku ve zkráceném rozsahu může sestavit pouze mikro a malá účetní jednotka, pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem. *Připomínka* - NNO může sama vlastním rozhodnutím podrobit účetní závěrku ověření auditorem – pokud pro to má důvod. V této situaci ale nejde o povinnost vyplývající se zákona a tudíž ustanovení týkající se činnosti vyplývající z povinnosti auditu, se na ni nevztahují.

Účetní závěrku si uschová ÚJ v listinné nebo technické formě. Z hlediska účetnictví jde o účetní záznam, který musí být uschován po dobu deseti let počínajících koncem ÚO kterého se týká. Význam účetní závěrky ve vazbě na účetnictví je zdůrazněn ustanovením zákona o účetnictví⁷⁵ - účetní závěrka sestavená na základě účetnictví srozumitelně, musí věrně a poctivě zobrazovat předmět účetnictví a finanční situaci ÚJ tak, aby na jejím základě mohla osoba využívající tyto informace (uživatel) činit ekonomická rozhodnutí. Tímto ustanovením se dostáváme k dalším povinnostem následujících bezprostředně po sestavení závěrky.

5.8.4 NÁSLEDUJÍCÍ POVINNOSTI

ÚJ tedy má za sebou proces uzávěrky a závěrky. Z účetního hlediska již nejde nic do- **Audit**
účtovat ani nic opravit, připojením podpisového záznamu statutárního orgánu ÚJ je považována účetní závěrka za sestavenou. Účetní závěrka je oprávněně považována za dokumentaci obsahující natolik závažné informace, že první zákon o účetnictví od roku 1992 už obsahoval ustanovení o povinnosti ověření účetní závěrky auditorem. Dle stávající úpravy je vycházeno ze zákona o auditorech⁷⁶. Dle tohoto zákona se rozumí⁷⁷:

- a) povinným auditem ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidované účetní závěrka sestavena, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie,

⁷³ § 18 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ § 3a vyhlášky 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.

⁷⁵ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁶ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁷ § 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ve znění pozdějších předpisů.

- b) ověřením výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy ověření, zda údaje obsažené ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou nebo konsolidovanou účetní závěrkou; ověření výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy nezahrnuje ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a zpráv auditora o jejich ověření.

Na NNO se plně vztahuje ustanovení zákona o účetnictví o povinnosti auditu, přitom zákon uvádí v tomtož paragrafu, že auditu podléhají i ÚJ, kterým je tato povinnost stanovena zvláštním předpisem (opět odvolání na příslušný zákon, kterým se řídí daná NNO).

V případě nadace – pokud dosahuje nadační jmění nebo obrat nadace v minulém ÚO výše alespoň 5 000 000 Kč, podléhá řádná účetní závěrka, mimořádná účetní závěrka, konsolidovaná účetní závěrka auditu. Auditu podléhá rovněž účetní závěrka, rozhoduje-li se podle ní o zvýšení nebo snížení nadačního jmění nebo o přeměně nadace⁷⁸. Zvláštním právním předpisem je v tomto případě nový občanský zákoník.

V případě obecně prospěšné společnosti – řádná a mimořádná účetní závěrka musí být ověřena auditorem u té o.p.s. která čistým obratem překročí 10 000 000 Kč; ve druhém případě pokud o.p.s. je příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v ÚO, za nějž je účetní závěrka sestavována 1 000 000 Kč⁷⁹. Zvláštním právním předpisem je v tomto případě zrušený zákon o o.p.s.

V případě ústavu – ověřuje auditor účetní závěrku, pokud je to uloženo zakladatelským právním jednáním nebo je to uloženo statutem, nebo pokud výše čistého obratu ústavu překročí 10 000 000 Kč. V těchto případech ověřuje auditor i výroční zprávu⁸⁰. Zvláštním právním předpisem je v tomto případě – stejně jako tomu bylo u nadace – nový občanský zákoník.

Výroční finanční zpráva

V případě politických stran a politických hnutí – mají povinnost do 01.04. předložit ÚD-HPSH výroční finanční zprávu, jejíž součástí je zpráva auditora o ověření účetní závěrky s výrokem bez výhrad⁸¹. Zvláštním právním předpisem je v tomto případě zákon o sdružování v politických stranách a politických hnutích. V posledních letech sílí tlak na transparentnost hospodaření stran a hnutí, což přináší další povinnosti.

⁷⁸ § 341 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁹ § 19 odst. 2 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech ve znění pozdějších předpisů (zákon byl zrušen k 1.1.2014, ale mohou se jím řídit o.p.s. které fungovaly k 31.12.2013).

⁸⁰ § 415 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ § 19h odst. 1, písm. b) zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

V případě církví a náboženských společností – mají povinnost evidované právnické osoby (dle tohoto zákona nazvané účelové zařízení, které může zakládat registrovaná církev nebo náboženská společnost) ověřit účetní závěrku auditorem, pokud výše čistého obratu překročí 10 000 000 Kč⁸². Zvláštním právním předpisem je v tomto případě zákon o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností.

Ty ÚJ které mají ze zákona o účetnictví povinnost ověření účetní závěrky auditorem, mají současně povinnost sestavit výroční zprávu. V souladu s ustanoveními zákona o účetnictví⁸³ je účelem výroční zprávy uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Výroční zpráva nemá na rozdíl od účetní závěrky předepsanou formu, ale obsah ano. V souladu s ustanoveními zákona o účetnictví (pro naplnění účelu výroční zprávy) musí výroční zpráva obsahovat nejméně tyto informace⁸⁴:

**Výroční
zpráva**

- o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné po naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti ÚJ,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda ÚJ má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,
- požadované dle zvláštních právních předpisů.

Výroční zpráva v případě NO by měla být opravdu informačním pramenem, který by byl nápomocen donátorům v případě jejich zájmu o podporu vybrané NNO. Vhodně sestavená výroční zpráva - navíc jednoduše dostupná na webové stránce NNO - je znakem transparentnosti a snahy o přiblížení hlavní činnosti NNO zájemcům a přispěvatelům. Důležitou povinností ze zákona je, že výroční zpráva musí obsahovat účetní závěrku a zprávu auditora, případně další dokumenty dle zvláštních právních předpisů. Výroční zpráva je důležitým zdrojem informací a při její tvorbě by měl být dán u NNO důraz na transparentnost v ní obsažených údajů. Zde je na místě opět připomenutí, že určeným NNO vyplývá povinnost sestavení výroční zprávy ze zákona, kterým se řídí jejich činnost (tedy nikoliv dle zákona o účetnictví).

Nadace v souladu s ustanovením § 358 NOZ musí sestavit výroční zprávu do konce šestého měsíce od uplynutí účetního období, musí obsahovat účetní závěrku a přehled o veškeré činnosti nadace včetně zhodnocení činnosti. Ve výroční zprávě dle NOZ musí být informace alespoň o:

- přehled o vlastním majetku a závazcích,
- u jednotlivých nadačních darů přehled o osobách, které poskytly nadační dar v hodnotě vyšší než 10 000 Kč,

⁸² § 16a odst. 5, písm. c) zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

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

- přehled o tom, jak byl majetek nadace použit,
- přehled o osobách, kterým byl poskytnut nadační příspěvek v hodnotě vyšší než 10 000 Kč,
- zhodnocení, zda nadace při svém hospodaření dodržela pravidla pro poskytování nadačních příspěvků (stanovená NOZ) a přehled nákladů na vlastní správu,
- zhodnocení základních údajů roční účetní závěrky a zprávu auditora, je-li nadace povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Dle NOZ musí nadace zveřejnit výroční zprávu do třiceti dnů od jejího schválení správní radou a zpřístupní ji také ve svém sídle. V souladu se zákonem o účetnictví ji musí současně zveřejnit formou zveřejnění ve veřejném rejstříku (v nadačním rejstříku).

Obecně prospěšná společnost (fungující dle zákona o obecně prospěšných společnostech) zpracuje a zveřejní výroční zprávu nejpozději do šesti měsíců po skončení ÚO. Účelem výroční zprávy je informovat o činnosti a hospodaření o.p.s.⁸⁵. Výroční zpráva, mimo náležitostí stanovených v zákonu o účetnictví, musí obsahovat informace o:

- všech činnostech uskutečněných v ÚO v rámci obecně prospěšných služeb a doplňkové činnosti a jejich zhodnocení,
- lidských zdrojích,
- výnosech v členění dle zdrojů,
- vývoji a stavu fondů o.p.s. k rozvahovému dni,
- stavu majetku a závazků o.p.s. k rozvahovému dni a o jejich struktuře,
- celkovém objemu N v členění na N vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění doplňkových činností a na vlastní činnost o.p.s., včetně výše N na odměnu ředitele a na odměny členů správní rady a členů dozorčí rady,
- změně zakládací listiny a změně ve složení správní rady a dozorčí rady a o změně osoby ředitele, k nimž došlo v průběhu ÚO.

Jak již bylo uvedeno, nemohou od 01.01.2014 nově vznikat o.p.s, ale fungující se musí řídit těmito ustanoveními zákona.

Politické strany a politická hnutí jsou povinny v souladu se zákonem dle kterého postupují každoročně do 01.04. předložit ÚDHPSH výroční finanční zprávu. Výroční finanční zpráva dle ustanovení zákona⁸⁶ obsahuje:

- účetní závěrku dle zákona o účetnictví,
- zprávu auditora o ověření účetní závěrky s výrokem bez výhrad,
- přehled o celkových příjmech ve stanoveném členění,
- přehled o mzdových výdajích ve stanoveném členění,

⁸⁵ § 20-21 zákona č. 248/1992 Sb., o obecně prospěšných společnostech ve znění pozdějších předpisů (zákon byl zrušen k 1.1.2014, ale mohou se jím řídit o.p.s. které fungovaly k 31.12.2013).

⁸⁶ § 19h zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

- přehled o dárcích ve stanoveném členění,
- přehled o hodnotě majetku získaného dědictvím nebo odkazem ve stanoveném členění,
- a další informace přesně dle uvedeného paragrafu (pro rozsáhlost není uveden úplný výčet, lze dohledat v příslušném právním předpise).

Círky a náboženské společnosti mohou zakládat již zmiňovaná účelová zařízení. Těmto je ze zákona⁸⁷ stanovena povinnost sestavení výroční zprávy. Výroční zpráva dle tohoto ustanovení musí obsahovat:

- účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených,
- přehled o peněžních příjmech a výdajích,
- stav a pohyb majetku účelového zařízení,
- úplný objem výdajů (nákladů) v členění na výdaje (náklady) vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění činností doplňkových a na vlastní činnost (správu) účelového zařízení,
- a další informace přesně dle uvedeného paragrafu (pro rozsáhlost není uveden úplný výčet, lze dohledat v příslušném právním předpise).

Shrnutím předchozího lze konstatovat, že při testování povinnosti sestavení výroční zprávy je nezbytné vycházet z aktuálních právních předpisů. Primárně ze zákona o účetnictví, který zakládá ÚJ podléhajícímu auditu povinnost sestavení výroční zprávy a následně dle ustanovení právních předpisů, dle kterých se řídí NNO od svého vzniku do zániku, ve stanovených případech vzniká tato povinnost. *Připomínka* – NNO které se řídí vlastním zákonem byly již výčtem uvedeny v předchozích kapitolách.

Dle harmonogramu závěrky je následně pokračováno k splnění zveřejňovací povinnosti⁸⁸. Účetní závěrka je sestavena, ve stanovených případech proběhlo její ověření auditorem, ve stanovených případech je sestavena výroční zpráva rovněž ověřena auditorem. Požadavek transparentnosti účetní závěrky se vstupem ČR do EU od roku 2004 rozšiřuje. Zveřejňovací povinnost se netýká všech ÚJ. Je potřeba tedy vysvětlit, které ÚJ mají tuto povinnost, co je zveřejňováno, kdy se musí zveřejňovat, jakým způsobem se zveřejňuje a pokud není tato povinnost splněna, jaké mohou být sankce.

**Zveřejňo-
vání zá-
věrky**

Nejdříve je třeba připomenout, že NNO jsou ke dni svého vzniku zaregistrovány, touto registrací jim vzniká povinnost k vedení účetnictví - stávají se ÚJ. Od 01.1.2014 nabyl účinnosti zákon o veřejných rejstřících, který obsahuje: spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Součástí veřejného rejstříku je Sbírka listin⁸⁹. Převážná část NNO

⁸⁷ § 16a odst. 5 zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁹ § 66 odst. c zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob uvádí, že Sbírka listin obsahuje: výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, nejsou-li součástí výroční zprávy – tuto povinnost stanovuje zákon o účetnictví a dále zprávu auditora o ověření účetní závěrky.

vzniká zápisem do veřejného rejstříku. Zákon o účetnictví stanovuje ÚJ, které se zapisují do veřejného rejstříku zveřejňovat. Případně to může ÚJ stanovovat zvláštní právní předpis (toto je opět zvláštní situace pro politické strany a politická hnutí a pro církve a náboženské společnosti, které se do veřejného rejstříku nezapisují). Odpověď na otázku co je zveřejňováno je uvedeno tamtéž – zveřejňuje se účetní závěrka a výroční zpráva. Účetní závěrka se zveřejňuje v takovém rozsahu, v jakém byla sestavena (plný nebo zkrácený)⁹⁰. Pokud je závěrka ověřena auditorem, musí se zveřejnit až po schválení statutárním orgánem příslušné ÚJ. Lhůta pro zveřejnění je dána do 30 dnů od splnění dvou podmínek (po ověření auditorem a schválení statutárním orgánem). ÚJ splní povinnost zveřejněním uložením do sbírky listin v elektronické podobě. Pokud NNO nesplní tuto povinnost, v souladu se zákonem o účetnictví se dopouští přestupku s případnou sankcí 3 % hodnoty aktiv celkem.

O situaci, kdy účetní závěrka je nedílnou součástí priznání k dani z příjmů právnických osob bude pojednáno v části veřejně prospěšný poplatník. Z uvedeného textu kapitoly vyplývá, že NNO je považována z hlediska právních předpisů ČR za rovnocennou ÚJ, se všemi právy a povinnostmi z této pozice vyplývajícími. Od vzniku do zániku musí vést účetnictví a prokazatelně dokladovat svou hospodářskou situaci v členění na hlavní a hospodářskou činnost. Z aspektu vedení účetnictví nelze mluvit o zvláštních výhodách NNO.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad situacemi a účetními případy této kapitoly a zkuste najít alespoň 5 rozdílů v účetnictví NNO a podnikatelské ÚJ.



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 5

1) O nákladech lze účtovat na příslušném účtu:

- a) pouze na straně MD
- b) pouze na straně D
- c) na straně MD i na straně D

2) NNO musí vést:

- a) finanční účetnictví
- b) manažerské účetnictví
- c) nákladové účetnictví

3) NNO může vést:

- a) daňovou evidenci
- b) jednoduché účetnictví
- c) účetnictví dle paušálů dle ZDP

⁹⁰ S odkazem na kategorizaci ÚJ je uvedeno, že mikro ÚJ a malé ÚJ, nemající povinnost auditu, nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

- 4) Přijatá dotace na DM:**
- a) zvyšuje hodnotu DM
 - b) snižuje hodnotu DM
 - c) zvyšuje jmění
- 5) NNO musí v případě, kdy je vlastníkem odpisovaného DM:**
- a) uplatňovat odpisy daňové
 - b) uplatňovat odpisy účetní
 - c) uplatňovat odpisy daňové i účetní
- 6) Pro zaměstnance NNO:**
- a) platí jako pro všechny ostatní zaměstnance zákoník práce
 - b) platí zákon o zaměstnancích NNO
 - c) platí zákoník práce a zákon o zaměstnancích NNO
- 7) Výše minimální mzdy od 01.01.2018 je:**
- a) 11 000 Kč
 - b) 11 200 Kč
 - c) 12 200 Kč
- 8) Dotace na provoz NO:**
- a) zvyšuje výnosy
 - b) zvyšuje jmění
 - c) zvyšuje náklady
- 9) Poskytnuté zálohy na zásoby:**
- a) patří do účtové třídy 0 mezi dlouhodobý majetek
 - b) patří do účtové třídy 1 mezi zásoby
 - c) patří do účtové třídy 3 mezi závazky
- 10) Poskytnuté zálohy na DM:**
- a) patří do účtové třídy 0 mezi dlouhodobý majetek
 - b) patří do účtové třídy 2 mezi finanční majetek
 - c) patří do účtové třídy 3 mezi pohledávky
- 11) Poskytnuté zálohy na pracovní cesty zaměstnancům:**
- a) patří do účtové třídy 3 mezi pohledávky
 - b) patří do účtové třídy 5 náklady
 - c) patří do účtové třídy 2 mezi peníze na cestě
- 12) Schodek v pokladně znamená:**
- a) chybějící pokladní příjmový doklad
 - b) úbytek bankovek v pokladně
 - c) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví
- 13) Kontokorentní účet:**
- a) nemůže NNO získat
 - b) je bankovní účet určený pouze pro cizí měnu
 - c) je bankovní účet s povoleným limitem čerpání do mínusu

14) Rozvaha u NNO musí být sestavena:

- a) vždy na počátku měsíce
- b) vždy na počátku čtvrtletí
- c) vždy na počátku ÚO

15) Účetně lze odpisovat:

- a) náhradní díly
- b) stavby
- c) pozemky

16) Majetek – který je účetně plně odepsán:

- a) nemusí NNO vyřadit ze svého majetku
- b) musí NNO vyřadit ze svého majetku
- c) musí NNO technicky zhodnotit

17) Živelní pohroma je terminologický pojem vyskytující se v:

- a) zákonu o daních z příjmů
- b) zákonu o účetnictví
- c) novém občanském zákoníku

18) Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- a) nelze použít účtování zásob „B“
- b) zásoby mohou být účtovány pouze „A“
- c) lze použít účtování zásob „A“ nebo „B“

19) Nestátní nevýdělečné organizace:

- a) nesmí obchodovat se zbožím
- b) mohou obchodovat se zbožím
- c) toto je záležitostí rozhodnutí příslušného rejstříkového soudu

20) Náklady a výnosy NNO:

- a) jsou členěny na provozní oblast a finanční oblast
- b) jsou členěny na hlavní činnost a doplňkovou činnost
- c) jsou členěny na hlavní činnost a hospodářskou činnost



SHRNUTÍ KAPITOLY

Účetnictví NNO si udrželo do současnosti množství specifík, kterými je na první pohled rozeznatelné od účetnictví NVÚJ, nebo podnikatelů. Je vybudováno na základech finančního účetnictví, prováděcími předpisy jsou upraveny postupy účtování v jednotlivých případech. NNO jako jediné mohou zvolit mezi plným rozsahem vedení účetnictví, zjednodušeným rozsahem vedení účetnictví a jednoduchým účetnictvím.

6 JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ NNO

RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY



Kapitola se věnuje jednoduchému účetnictví, které se od roku 2016 stalo jednou ze tří možností vedení účetnictví pro nevýdělečné organizace. JÚ má stanoveny účetní knihy, ve kterých jsou zachyceny informace, pomocí kterých dojde po skončení ÚO k sestavení dvou přehledů. V JÚ nejde o souvztažné podvojně účetní zápisy na účtech, ale o chronologické evidování příjmů, výdajů, majetků a závazků v předepsaném členění.

CÍLE KAPITOLY



- Popsat právní stav pro vedení jednoduchého účetnictví v zákoně o účetnictví
- Objasnit postup při jednotlivých účetních případech
- Upozornit na povinnosti spojené s ukončením účetního období

KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY



Příjmy, výdaje, peněžní deník, majetek, závazky, přehledy.

Na příkladu jednoduchého účetnictví lze prezentovat diskontinuitu právního systému, který upraví předpisem určitou oblast, posléze ji mění až do zrušení, následně se k ní vrací v upravené podobě. Jednoduché účetnictví prošlo všemi etapami tohoto procesu, ale stále je principiálně zaměřeno na peněžní bázi – evidování příjmů a výdajů.

6.1 Stávající právní úprava jednoduchého účetnictví

Od roku 1992 – nabytím účinnosti zákona o účetnictví – byly vymezeny dvě účetní soustavy, **soustava** podvojného účetnictví a **soustava** jednoduchého účetnictví. Pro všechny ÚJ byla předepsána povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví a při splnění stanovených podmínek, mohly ÚJ účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. JÚ bylo navrženo pro tehdy formující se skupinu fyzických osob živnostníků, kteří neměli být zatěžováni náročným vedením podvojného účetnictví, ale hlavní náplní bylo budování jejich živností a podnikatelských aktivit. Od ledna 2004 oficiálně soustavu jednoduchého účetnictví již není možno používat a ÚJ přechází na účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nebo na účetnictví v plném rozsahu. Tato situace trvá do konce roku 2015.

Od ledna 2016 nabyla účinnosti jedna z nejvýznamnějších novel zákona o účetnictví. ČR transponovala Směrnici Evropského parlamentu a Rady z června 2013, jak jí stanovuje povinnost řádného člena Evropské unie⁹¹. Jedním z avizovaných cílů bylo usnadnění a zjednodušení vedení účetnictví. Důsledkem těchto snah bylo znovuzavedení jednoduchého účetnictví do systému účetního práva. Vedení jednoduchého účetnictví vychází z ustanovení zákona o účetnictví a prováděcího předpisu⁹². Zákon – platný pro všechny ÚJ – vymezuje, za jakých podmínek může vést ÚJ jednoduché účetnictví. Zákonem jsou stanoveny čtyři kumulativní podmínky – platí, že musí být splněny všechny současně, nelze plnit jednu, dvě nebo tři a přitom nadále vést jednoduché účetnictví. První tři podmínky stanovují hraniční hodnoty, za kterých ještě lze vést jednoduché účetnictví, čtvrtá podmínka stanovuje okruh právních forem. V souladu s ustanovením § 1f zákona o účetnictví, mohou vést JÚ: právnické osoby, které mají sídlo na území ČR, zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou dle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, ÚJ nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů (pro fyzické osoby již není určeno jednoduché účetnictví). Na ÚJ vedoucí JÚ se nevztahuje kategorizace účetních jednotek (nemají rozvahu ani aktiva). Vymezené právnické osoby musí plnit uvedené čtyři kumulativní podmínky. ÚJ tedy může vést JÚ, pokud:

- a) není plátcem daně z přidané hodnoty,
 - b) její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč,
 - c) hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč
- a
- d) je současně
 - 1. spolkem nebo pobočným spolkem,
 - 2. odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
 - 3. organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,

⁹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS.

⁹² Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

4. církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
5. honebním společenstvem.

Pouze při splnění uvedených podmínek tedy může ÚJ vést jednoduché účetnictví. Pokud se blíže zamyslíme nad výčtem, jednoznačně JÚ nemůže používat fyzická osoba, té zůstává možnost vést daňovou evidenci. Odborové organizace a organizace zaměstnavatelů fungují jako spolky. Klasickým „uživatel“ JÚ tedy budou spolky – u kterých ale musí pravidelně po skončení ÚO docházet k testování naplnění první až třetí podmínky, JÚ je vhodné i pro honební společenstva (myslivci). Podnikatelského sektoru se JÚ vůbec nedotklo.

Pokud tedy právnická osoba (ale jen z okruhu NNO!) splní dané podmínky, je potřebné vědět, odkdy může být JÚ vedeno. Zákon o účetnictví povoluje, aby JÚ mohla vést ÚJ od svého vzniku, ale jen v té situaci, kdy může důvodně předpokládat, že splní stanovené podmínky za toto své první ÚO. Pokud za první ÚO jsou tyto podmínky splněny, nemusí nic upravovat, pokud ovšem podmínky nejsou splněny, musí od prvního dne ÚO následujícího po účetním období kdy tuto skutečnost zjistila, přejít na účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Časová omezující podmínka v zákonu dále stanovuje, že ÚJ může zahájit vedení JÚ nejdříve po době 5ti po sobě následujících ÚO, ve kterých bylo vedeno účetnictví v plném rozsahu nebo zjednodušeném rozsahu⁹³. Není možno tedy v letech po sobě jdoucích opakovaně po každém roce měnit vedení účetnictví, ale vyčkat na naplnění stanoveného intervalu.

Účetní období pro vedení JÚ

Ve třech omezujících podmínkách (umožňujících vedení JÚ) se objevují terminologické pojmy (k právní formě není třeba komentáře). Tyto pojmy se nově objevily v ZoÚ od roku 2016, aby podaly obsahové vysvětlení. V případě, že se jedná o nově vzniklou ÚJ musí testovat již po skončení ÚO: celkové příjmy – těmi se dle zákona rozumí⁹⁴ úhrn příjmů zjištěný z přehledu za ÚO bez průběžných položek, příjmů z prodeje DM a bez příjmů nahodilých a mimořádných (není vysvětleno, co se rozumí pod pojmy nahodilý a mimořádný). A dále musí testovat hodnotu majetku – tím se dle zákona rozumí⁹⁵ úhrn zjištěný z přehledu k rozvahovému dni bez pohledávek z prodeje DM a jejich úhrady a bez pohledávek nahodilých, mimořádných a jejich úhrady (nejde o pojem aktiva). Pro vysvětlení pojmů: průběžné položky, DM, rozvahový den, pohledávky musí ÚJ hledat ve finančním účetnictví, protože prováděcí vyhláška pro JÚ tyto pojmy nevysvětluje a tudíž lze odvodit, že ÚJ musí čerpat z analogické situace nevýdělečných organizací vedoucích účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Zde je vidět současnou neupravenost jednoduchého účetnictví, které započalo svou historii nově od roku 2016 – a tyto situace se budou projevovat ve více případech.

⁹³ Tato podmínka je analogická jako je tomu u fyzických osob, které přešly z daňové evidence na účetnictví.

⁹⁴ § 1f odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ § 1f odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

**Přechod
mezi roz-
sahy účet-
nictví**

Předmět JÚ je definován, na rozdíl od účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu zákon uvádí, že předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky. Nikde není zmínka o účtování (jako je tomu v účetnictví - ...ÚJ účtují podvojnými zápisy...). V roce 1992 bylo dáno účtovat v systému jednoduchého účetnictví, ale tyto pojmy nebyly vráceny. V případě, kdy ÚJ nenaplní omezující podmínky pro vedení JÚ, musí přejít do účetnictví. Metody přechodu jsou vymezeny v prováděcích předpisech. V § 42a vyhlášky č. 504/2002 Sb., je popsána metoda přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví vedené v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V § 7 vyhlášky č. 325/2015 Sb., je popsána metoda přechodu na jednoduché účetnictví. V zásadě jde o to, že účetnictví potřebuje mít na konci a na počátku ÚO stavy, které podvojným souvztažným zápisem pomocí konečného nebo počátečního účtu rozvázného zaúčtuje jako počáteční stavy. Z účetnictví jednoduchého k poslednímu dni ÚO je nutno spočítat hodnoty položek, aby je bylo možno použít jako počáteční stavy v účetnictví (a opačně).



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

K 31.12.2003 skončila legislativní možnost vést jednoduché účetnictví. Přesto v něm bylo pokračováno právě nevýdělečnými organizacemi. Jak byl tento stav možný, že byly NNO, které až do roku 2015 vedly jednoduché účetnictví, i když právně neexistovalo?

6.2 Vedení jednoduchého účetnictví

Pro vedení JÚ není předepsána forma - zda bude vedeno v písemné (listinné) nebo technické formě, záleží na rozhodnutí ÚJ. Honební společenstvo bude asi zvažovat, zda koupit programové vybavení, nebo svých několik příjmů zachytí v písemné podobě.

Základní rámec obsahu JÚ je uveden v ZoÚ v § 13b a v prováděcím předpise, kterým je (jen velmi stručná) vyhláška č. 325/2015 Sb.⁹⁶. Je nezbytné si připomenout v rámci těchto okolností, že jde o účetní jednotku, na kterou se vztahují ustanovení ZoÚ stejně jako na další jmenované zákonem účetní jednotky. Účetnictví tedy musí správné, průkazné, úplné, srozumitelné, přehledné (tedy nesmí být v rozporu se zákonem, jsou zachyceny všechny účetní případy a sestaveny přehledy, případy jsou doloženy účetními doklady, chronologicky uspořádané a doložitelné).

V JÚ se zachycují účetní případy za ÚO, kterým je rok kalendářní. Účetními knihami v JÚ jsou:

- peněžní deník,
- kniha pohledávek a kniha závazků,
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

⁹⁶ Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Z aspektu účetnictví je peněžní deník považován za základní informační zdroj o předmětu účetnictví, jelikož zachycuje (dle vyhlášky zaúčtovává) peněžní prostředky v hotovosti a peněžní prostředky na účtech chronologicky a na základě účetních dokladů. Příjmy a výdaje v členění na stav a pohyb v pokladně a stav a pohyb na účtech zachycují všechny příjmy a výdaje, ke kterým došlo v průběhu ÚO. Zde je markantní rozdíl mezi účetnictvím a JÚ – které neúčtuje o nákladech a výnosech, ale o skutečně realizovaných přírůstcích (příjmech) a skutečně realizovaných úbytcích (výdajích). Naproti tomu pohyb mezi pokladnou a účty zachycují, stejně jako v účetnictví pomocí peněz na cestě, pomocí průběžných položek. Pokud ÚJ v JÚ realizuje příjmy nebo výdaje v cizoměnových peněžních jednotkách, musí být v peněžním deníku účtováno o kursových rozdílech k okamžiku, ke kterému se uzavírá peněžní deník (rozvahový den není definován pro JÚ, přesto je v legislativě používán). Peněžní deník je otevírán k prvnímu dni ÚO a uzavírán k poslednímu dni ÚO. V případě, kdy peněžní prostředky v hotovosti vykazují konečný stav, peněžní prostředky na účtech vykazují konečný stav a průběžné položky vykazují konečný stav, musí peněžní deník obsahovat tyto stavy – a jsou první položkou (řádek) v peněžním deníku a jako poslední položka (řádek) v peněžním deníku. Tyto stavy musí být jednoznačně prokazatelné a platí zde kontinuita jako v účetnictví, pokud existuje stav na konci ÚO, musí stejný stav být vykázan na počátku bezprostředně následujícího ÚO. Všechny příjmy a všechny výdaje musí být členěny – tak jak je tomu u všech nevýdělečných organizací – na hlavní činnost a hospodářskou činnost, Z toho lze opět odvodit povinnost „klíčování“ příjmů a výdajů, pokud jsou realizovány obě činnosti. Další povinností je členění příjmů a výdajů pro správné zjištění základu daně z příjmů. Zde bude pravděpodobně největší tlak na správné záznamy již v průběhu ÚO. V JÚ není stanovena povinnost (jako je tomu v účetnictví pro hlavní knihu měsíčního zjišťování souhrnných obrátů účtů MD a D) zjišťovat měsíčně zůstatky jednotlivých položek příjmů a výdajů. Hodnoty a stavy v peněžním deníku podléhají inventarizaci a musí být o tomto proveden zápis. Vyhláška uvádí, že údaje pro přehled o příjmech a výdajích se čerpají z peněžního deníku. Peněžní deník je účetní knihou a vztahuje se na něj archivační lhůta dle ZoÚ 5ti let.

Kniha pohledávek a kniha závazků je dle ZoÚ druhou v pořadí účetní knihou. Jak z názvu vyplývá, může jít o jednu knihu, případně lze rozdělit na knihy dvě (samotné pohledávky a samotné závazky). Na rozdíl od peněžního deníku, nepojednává o knize pohledávek a knize závazků ZoÚ, ale pouze prováděcí vyhláška (přitom vyhláška uvádí jen knihu pohledávek a závazků). Tímto je víceméně potvrzena významnost peněžního deníku – jako primárního informačního zdroje o příjmech a výdajích ÚJ v JÚ. Kniha pohledávek a závazků by měla představovat informační zdroj o „majetku a závazcích ÚJ“. Povinnost používat konečné zůstatky minulého období za počáteční zůstatky následujícího období odpovídá „bilanční kontinuitě“ v účetnictví. V knize pohledávek a závazků jsou opět v chronologickém uspořádání evidovány pohledávky dle dlužníků a závazky včetně dluhů dle věřitelů. Pokud existují pracovněprávní vztahy, závazky a dluhy (vůči zaměstnancům a institucím) musí obsahovat kniha pohledávek a závazků. Pokud jsou tvořeny rezervy, musí být rovněž uvedeny v této knize. Vyhláška uvádí, že údaje pro přehled o majetku a závazcích jsou čerpány z této knihy. Kniha pohledávek a kniha závazků je účetní knihou a vztahuje se na ni archivační lhůta dle ZoÚ 5ti let.

Pomocné knihy o ostatních složkách majetku (dle vyhlášky opět jinak a to pomocné knihy ostatních složek majetku) jsou třetí účetní knihou JÚ. Opět o jejich obsahu se zmiňuje pouze prováděcí vyhláška. Je vycházeno ze situace, kdy pro knihu pohledávek a knihu závazků byly vymezeny pohledávky a závazky a pokud tedy ÚJ má jiné pohledávky a závazky, musí je uvést a evidovat právě v těchto pomocných knihách. Vyhláška uvádí, že jsou zde evidovány složky DNM a DHM, finanční majetek, ceniny (evidence dalších je na rozhodnutí ÚJ). Pro obsahovou náplň uváděných položek musí ÚJ v JÚ použít ustanovení prováděcího předpisu pro nevýdělečné organizace vedoucí účetnictví⁹⁷. Vlastní vymezení těchto složek neobsahuje prováděcí vyhláška pro ÚJ vedoucí JÚ. Vyhláška rovněž neuvádí, že údaje pro přehled o majetku a závazcích se čerpají z této knihy. Pomocné knihy ostatních složek majetku jsou účetní knihou a vztahují se na ně archivační lhůta dle ZoÚ 5ti let.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Platí, že pokud ÚJ má DM splňující podmínky pro uplatňování účetních odpisů, musí jej účetně odpisovat. Jak je tomu v případě, kdy ÚJ se rozhodne pro jednoduché účetnictví? Jsou pro JÚ povinné účetní odpisy?

6.3 Přehledy a následující povinnosti

Při vedení JÚ je používáno ÚO kalendářní rok. Tedy od 01.01 do 31.12. budou uvedeným způsobem vedeny zápisy v účetních knihách tak, aby na jejich podkladě bylo možno sestavit přehledy, jak uvádí ZoÚ⁹⁸. Dle ZoÚ jsou povinny ÚJ sestavit po skončení ÚO účetní závěrku – v této situaci se nejedná terminologicky o stejný pojem, ale úkony obecně odpovídají principu akuality, vedení účetnictví v nezávislých po sobě jdoucích obdobích. JÚ nezná terminologický pojem účetní uzávěrka, účetní závěrka ani rozvahový den jako je tomu v účetnictví.

Nejpozději do šesti měsíců po skončení ÚO je povinností sestavit přehledy. Jde o dva přehledy, jeden se zaměřením na příjmy a výdaje a druhý zaměřený majetkově. Přehledy musí poskytnout ucelenou informaci o příjmech a výdajích, stavu majetku a závazků ÚJ. Pro správné sestavení přehledů je nutno se řídit ustanoveními prováděcího předpisu. Peněžní hodnoty uváděné v přehledech jsou v českých korunách a v tisících Kč (tedy stejně jako v účetních výkazech v účetnictví). Uspořádání a označení jednotlivých položek je uvedeno v příloze k prováděcímu předpisu.

Přehled o příjmech a výdajích se člení na dvě základní části – přehled o příjmech a přehled o výdajích. Do příjmů patří (příjmy musí být uváděny v přehledu v členění na): prodej zboží, prodej výrobků a služeb, příjmy z veřejných sbírek, přijaté peněžní dary

⁹⁷ Odkaz na ustanovení vyhlášky 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.

⁹⁸ § 13b odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

mimo veřejné sbírky, přijaté členské příspěvky, dotace a příspěvky přijaté z veřejných rozpočtů, ostatní příjmy, průběžné položky, kursové rozdíly. Součtovou položkou jsou příjmy celkem za ÚO. Do výdajů patří (výdaje musí být uváděny v přehledu v členění na): dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, materiál, zboží, služby, mzdy, pojistné za zaměstnance a zaměstnavatele, ostatní osobní výdaje, ostatní výdaje, průběžné položky, kursové rozdíly. Součtovou položkou jsou výdaje celkem za ÚO. *Připomínka* - toto členění položek příjmů a výdajů musí být uváděno za hlavní činnost a za hospodářskou činnost (stejně jako v účetnictví). Poslední informací přehledu o příjmech a výdajích je rozdíl příjmů a výdajů – za běžné ÚO a za minulé ÚO – opět v členění za hlavní činnost a za hospodářskou činnost. *Připomínka* – NO realizují hlavní činnost, ale hospodářskou činnost mohou, ale nemusí realizovat. Lze odvodit, že pokud se jedná o ÚJ využívající možnost vést JÚ, nebudou realizovat hospodářskou činnost.

Přehled o majetku a závazcích se člení na dvě základní části – přehled o majetku a přehled o závazcích. Toto členění nemusí být uváděno za hlavní činnost a za hospodářskou činnost. V příloze k prováděcímu předpisu jsou uvedeny položky majetku a závazků. Do majetku patří: DNM, DHM, finanční majetek, peněžní prostředky v hotovosti a ceniny, peněžní prostředky na bankovních účtech, zásoby, pohledávky, úvěry a zápůjčky poskytnuté, ostatní majetek. Součtovou položkou je majetek celkem. Do závazků patří: závazky, úvěry a zápůjčky přijaté. Součtovou položkou jsou závazky celkem. Poslední informací přehledu o majetku a závazcích je rozdíl majetku a závazků – za běžné ÚO a za minulé ÚO.

**Přehled o
majetku a
závazcích**

Od svého vzniku a v intervalech účetních období, testuje ÚJ oprávněnost vedení JÚ. ZoÚ neuvádí minimální dobu setrvání ve vedení JÚ a tedy ÚJ musí sledovat, zda nemusí přejít na účetnictví překročením jedné ze tří kumulativních podmínek (právní forma pravděpodobně nebude měněna). Účetní knihy musí uzavřít nejpozději do 6ti měsíců po skončení účetního období, aby bylo ve lhůtě možno podat přehledy. Od roku následujícího po zjištění neplnění podmínek pro vedení JÚ musí přejít na účetnictví (ve zjednodušeném nebo v plném rozsahu). Znamená to, že k prvnímu dni ÚO musí zaúčtovat počáteční stavy na účtech majetkových a závazkových pomocí počátečního účtu rozvážného (podvojně souvztažně na stranách MD nebo D). Konečné stavy jednotlivých složek z JÚ musí být prokázány inventarizací. ÚJ čeká sestavení vlastního účtového rozvrhu v souladu se směrnou účtovou osnovou pro nevýdělečné organizace (příloha č. 3 vyhl. č. 504/2002 Sb.), sestavení počáteční rozvahy, nachystání převodových můstků mezi položkami majetku a závazků z JÚ a účty dle navrženého účtového rozvrhu, využitím těchto můstků zaúčtování počátečních stavů se souvztažným zápisem na počáteční účet rozvážný (č.ú. 961) a zformování účetní směrnice pro vedení účetnictví, která bude obsahovat povinnosti vyplývající ze správného vedení účetnictví. Pokud při sestavení přehledů zjistí ÚJ oprávněnost pokračování ve vedení JÚ, tato činnost se jí netýká.

**Přechod
z JÚ na
účetnictví**

Zákon o účetnictví stanovuje ÚJ povinnost zveřejňovat (zveřejňovací povinnost⁹⁹) vymezený okruh dokumentů. V případě JÚ se jedná o přehled o majetku a závazcích (nikoliv oba přehledy). Přehled je nutno zveřejnit předáním do sbírky listin veřejného rejstříku (dle právní formy NNO). Přehled by měl být zveřejněn teprve po jeho odsouhlasení k tomu oprávněnými statutárními orgány příslušné nevýdělečné organizace (analogicky jako je tomu při vedení účetnictví).

Z údajů účetních knih v JÚ je sestaveno přiznání k dani z příjmů pro právnické osoby. Dle registrace jde o veřejně prospěšného poplatníka, se všemi právy a povinnostmi. Lhůty jsou analogické jako pro všechny daňové poplatníky (do tří nebo do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období). K přiznání daně z příjmů pro právnické osoby jsou přílohou přiloženy oba přehledy. V souladu se zákonem o účetnictví podléhají oba přehledy (odkaz na účetní závěrku) archivační lhůtě pro účetní závěrku – tedy po dobu deseti let.

Od roku 2016 se znovuobjevilo jednoduché účetnictví. Na vybudované principy ze stavu roku 2003 ale nebylo navázáno, JÚ nebylo uznáno jako systém účetnictví ale pouze rozsah účetnictví. Je velmi pravděpodobné, že v dalších letech bude docházet postupně k úpravám podmínek vedení jednoduchého účetnictví, nakolik jsou určité situace nevyřešeny, nebo nejednoznačně upraveny a zbytečně se tak komplikuje situace stávajících ÚJ.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zkuste najít NNO vedoucí jednoduché účetnictví. Vyhledejte jejich Přehledy za rok 2016 a 2017 a zvažte, zda se Vám zdají tyto údaje dostatečně transparentní.



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 6

1) Účetní knihy v JÚ jsou:

- a) hlavní kniha, peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků
- b) peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků, pomocné knihy o ostatních složkách majetku
- c) kniha pohledávek a kniha závazků, deník, pomocné knihy o ostatních složkách majetku

2) Daňové odpisy v JÚ:

- a) nelze uplatňovat
- b) lze uplatňovat
- c) při registraci o tomto rozhoduje správce daně

3) V JÚ je účtováno:

- a) dle účtů směrné účtové osnovy
- b) dle účtů účtového rozvrhu
- c) bez použití účtů

⁹⁹ § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

4) Jednou zvolené jednoduché účetnictví:

- a) se musí testovat po skončení ÚO pro splnění podmínek
- b) lze vést po celou dobu trvání ÚJ
- c) může měnit svým rozhodnutím jen správce daně

5) V případě, kdy ÚJ vede JÚ:

- a) nesmí mít zaměstnance dle zákoníku práce
- b) může zaměstnávat pracovníky jen v rámci dohod (DPP nebo DPČ)
- c) může mít zaměstnance dle zákoníku práce

6) Slovenská republika:

- a) zrušila jednoduché účetnictví od roku 1993 (při rozdělení státu)
- b) nezrušila jednoduché účetnictví
- c) zrušila jednoduché účetnictví a nahradila je daňovou evidencí pro fyzické i právnické osoby

7) Průběžné položky se používají:

- a) při převodech mezi pokladnou a bankou
- b) při převodech mezi krátkodobými pohledávkami
- c) při převodech mezi jměním a darovaným majetkem

8) Účetní jednotky vedoucí JÚ:

- a) jsou registrovány ve veřejném rejstříku – rejstříku NO vedoucích JÚ
- b) jsou registrovány dle právní formy
- c) jsou registrovány u příslušného územního samosprávného celku

9) Dle právní formy mohou JÚ vést:

- a) spolky, honební společenstva
- b) spolky, nadace
- c) politické strany a politická hnutí, nadační fond

10) Jednoduché účetnictví mohou vést:

- a) fyzické a právnické osoby
- b) jen právnické osoby
- c) právnické osoby a organizační složky státu

SHRNUTÍ KAPITOLY



Jednoduché účetnictví se stalo od roku 2016 zákonnou možností pro NNO. Není však určeno pro všechny právní formy NNO, ale jsou stanoveny kumulativní podmínky. Jednoduché účetnictví je volnější formou, nicméně prvky charakteristické pro účetnictví NNO jsou zachovány – kladný výsledek hospodaření musí být použit pro hlavní činnost, hospodářská činnost může vhodně doplňovat financování NNO, klíčování příjmů a výdajů musí být prováděno v účetních knihách i v přehledu o příjmech a výdajích.

7 REFORMA ÚČETNICTVÍ STÁTU



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Do roku 2009 rozpočtové organizace - od roku 2010 některé vybrané účetní jednotky - prošly rozsáhlou a náročnou reformou vedení účetnictví. Reformou veřejných financí prošly všechny vyspělé evropské státy, reformy mají mnohé společné a současně obsahují národní specifika. Důsledkem reformních kroků je naprostá změna ve vedení účetnictví NVÚJ. Výchozí pozicí pro pochopení účetních případů je seznámení s principy reformy účetnictví státu.



CÍLE KAPITOLY

- Připomenout rozpočtové organizace z pozice předchůdce NVÚJ
- Vysvětlit důvody vedoucí k reformě účetnictví státu a její fáze
- Objasnit důsledky rozfázované reformy účetnictví státu



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Rozpočtová organizace, příspěvková organizace, účetnictví v plném rozsahu, účetní závěrka, některé vybrané účetní jednotky (NVÚJ)

Jak již bylo dříve vysvětleno, neziskový sektor se primárně člení na soukromý sektor (nestátní nevýdělečné organizace) a veřejný sektor (některé vybrané účetní jednotky). Na rozdíl od účetnictví nestátních nevýdělečných organizací, které zatím neprošlo radikální úpravou, prošlo účetnictví veřejného sektoru od roku 2010 rozfázovanou reformou a tyto úpravy ještě nejsou u konce.

7.1 Rozpočtové organizace a vznik účetnictví státu - NVÚJ

*Ropo or-
ganizace*

Vazba účetních jednotek veřejného sektoru na státní rozpočet stála u původu označení rozpočtová organizace. Od roku 1992 byly uznány organizační složky státu, organizace územní samosprávy a příspěvkové organizace za účetní jednotky s povinností vést účetnictví. Tyto účetní jednotky hospodařily s majetkem státu a majetkem územní samosprávy. Od roku 1992 do konce roku 2003 mohly příspěvkové organizace účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Od roku 2004 mohou příspěvkové organizace rozhodnutím zřizova-

tele vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Všechny tyto jmenované ÚJ se řídily ustanoveními zákona o účetnictví a prováděcími předpisy¹⁰⁰. „ROPO organizace“ bylo obvyklé označení pro účetní jednotky propojené na rozpočet státu a rozpočty územní samosprávy. V jejich účetnictví byl primárně kladen důraz na dodržování stanoveného rozpočtu a jeho příjmové a výdajové stránky. Účtové třídy 4 a 5 byly vyhrazeny pro náklady, účtová třída 6 pro výnosy. Pro zajímavost odpisy účetní uplatňovaly pouze příspěvkové organizace. Ve dvaceti dvou účetních standardech byly metodicky popsány postupy při účtování účetních případů specifických pro veřejný sektor. Mimo uvedené účetní předpisy, měly ÚJ povinnost sestavit interní účetní předpisy – pro případy, které nebyly stanoveny zákonem.

Vlivem přístupových jednání ČR do hospodářského celku EU byly zvažovány kroky vedoucí ke komplexní reformě účetnictví státu. Požadavek transparentnosti veřejných financí vyžadoval úpravu účetnictví, aby včas, věrně a poctivě došlo k zobrazení předmětu účetnictví. ČR poprvé veřejně deklarovala záměr změny koncepce účetnictví veřejného sektoru v roce 2005¹⁰¹. O reformě bylo rozhodnuto a započaly kroky vedoucí k jejímu nastartování. I když jsou používána různá označení, příloha k usnesení vlády ze dne 23.05.2007 č. 561 má název „Základní principy vzniku účetnictví státu“. Termín odkdy bude zahájeno účetnictví státu na nových principech, bylo stanoveno první leden 2010 a do té doby musela být nachystána řada opatření, aby reforma mohla být spuštěna. Ministerstva pro výkon svých činností vyžadují aktuální informace pro prosazování a realizování hospodářské politiky státu. V nastoupeném trendu reformy účetnictví státu se jedná o přechod od peněžního k aktuálnímu principu vykazování nákladů a výnosů, pohledávek a závazků ve věcné a časové souvislosti jako je to běžné např.: u podnikatelských účetních jednotek. I z těchto důvodů byla kapitola 4 této publikace věnována připomenutí společného základu finančního účetnictví.

**Reforma
účetnictví
státu**

Základní principy účetnictví státu byly zformulovány – „Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek“. V tomto duchu měla být reforma vedena. Bylo zřejmé, že před spuštěním reformy musí být vytvořena nová soustava legislativy, technického zázemí a další podmínky. Z hlediska legislativy musel být novelizován zákon o účetnictví, vytvořena nová prováděcí vyhláška a vydány nové české účetní standardy – jako nezbytná podmínka pro účetní v jednotlivých účetních jednotkách. Aby bylo možno účtovat dle nových účetních předpisů, musel být navržen software vyhovující požadavkům, proškoleny participující osoby a vytvořeno metodické zázemí pro očekávané nejasnosti. Stát byl – z hlediska účetnictví - pojat jako konsolidační celek, tvořený účetními

**Cíl reformy
účetnictví
státu**

¹⁰⁰ 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. A dále České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ČÚS č. 501-522.

¹⁰¹ Vytvořením Integrovaného informačního systému státní pokladny (IISSP) má dojít k efektivnímu a transparentnímu řízení veřejných financí. Vytvořením IISSP bylo pověřeno Ministerstvo financí a na podkladě tohoto byl vytvořen Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS), který formou vyhlášky nabyl účinnosti 1.ledna 2010. Novela zákona o účetnictví od 01.01.2010 stanovila podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu – rozumí se tím shromažďování účetních záznamů od VÚJ v CSÚIS vedoucích k sestavení účetních výkazů za ČR.

jednotkami, začleněním požadavku věrného a poctivého zobrazení se měl podobat účetnictví podnikatelských subjektů. Do ZoÚ je vloženo ustanovení, které se týká účetních výkazů za ČR (souhrnný výkaz majetku a závazků státu; souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu; výkaz peněžních toků; příloha¹⁰²). Akcentací včasnosti měly být získány v průběhu roku potřebné údaje, vytvořeny a získány přesnější údaje o majetku státu a územní samosprávy a mnohé další informace, které byly běžné v účetnictví podnikatelských ÚJ, ale nikoliv dosud ve veřejném sektoru.

Do okamžiku započetí reformy byl v ÚJ kladen důraz na sledování plnění rozpočtových položek (realizovaných), ale sledování nákladů a výnosů bylo na okraji zájmu. Vlivem účetní reformy – využitím aktuálního principu účetnictví – mělo dojít k průběžnému sledování celkových nákladů a výnosů jednotlivých ÚJ a tedy i výsledku hospodaření. Účetnictví je všeobecně uznávaným zdrojem informací, nezbytných pro řízení hospodářských procesů, proto od realizace reformy účetnictví státu byla oprávněně očekávána transparentnost hospodaření jednotlivých ÚJ a zlepšení vypovídací schopnosti pro řízení.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Jaká je obsahová náplň terminologického pojmu konsolidace?

7.2 Účetní předpisy k vedení účetnictví NVÚJ

Novela zákona o účetnictví

Bez odpovídajících právních předpisů nebylo možno započít reformní kroky. Základním pilířem vedení účetnictví je zákon o účetnictví. V tomto zákonu byly provedeny dnem 1.1.2010 úpravy. Výčtem byly určeny ÚJ kterých se týkala reforma a byly nazvány vybrané účetní jednotky (VÚJ). Pokud z VÚJ vyřadíme zdravotní pojišťovny, dostaneme okruh NVÚJ. Dále zákon stanovil „podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu“ které jsou uvedeny jako soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od VÚJ a ÚJ, o kterých tak stanoví tento zákon v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku¹⁰³. V novele zákona bylo ustanovení zrušující možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro OSS, ÚSC a DSO s tím, že tento rozsah zůstal pouze pro příspěvkové organizace rozhodnutím jejich zřizovatele.

Nová prováděcí vyhláška pro NVÚJ

V návaznosti na novelu zákona o účetnictví byla vydána prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., která se týká jen NVÚJ a je tedy jednotná pro všechny právní formy bez ohledu zda se jedná o OSS nebo obec. Vyhláška stanovuje zejména uspořádání a obsah účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu, účetní metody, obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu,

¹⁰² § 23b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰³ § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

informace uváděné v příloze a další. V rozsáhlých přílohách k vyhlášce jsou uvedeny vzory účetních výkazů v modifikacích pro OSS, ÚSC, příspěvkové organizace, státní fondy.

České účetní standardy pro NVÚJ mají za úkol zajistit analogické postupy při účtování účetních případů a jsou pro NVÚJ povinné. *Připomínka* - v roce započetí reformy byly vydány pouze čtyři (před reformou měl veřejný sektor pro vedení účetnictví 22 standardů).

ČÚS pro
NVÚJ

Pro vytváření a předávání informací do CSÚIS byla s účinností od započetí reformy vydána vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě VÚJ a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Ministerstvo financí z pozice garanta reformy na svém portálu vytvořilo úsek Účetnictví a účetnictví státu, na kterém od počátku seznamuje s jednotlivými kroky reformy, formou prezentací jednotlivých odborů MF uvádí zásadní informace¹⁰⁴. Informace jsou vyvěšovány i v reakcích na podněty přijaté formou dotazů.

CSÚIS

Z hlediska hospodaření NVÚJ je vhodné připomenutí alespoň dvou zákonů. Jde o zákon č. 218/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech (je nazýván velkými rozpočtovými pravidly, jelikož se týká státního rozpočtu a státního závěrečného účtu) a zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (je nazýván malými rozpočtovými pravidly, jelikož se týká rozpočtů územních samosprávných celků). Z aspektu účetnictví je v zákonech uvedena povinnost vést účetnictví a možnost zřizovat příspěvkové organizace (zřizovatel).

Rozpoč-
tová pravi-
dla

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Příspěvkovou organizaci může zřizovat organizační složka státu nebo územní samosprávný celek. Je nějaký rozdíl mezi příspěvkovou organizací ÚSC a organizační složkou ÚSC z aspektu vedení účetnictví?

7.3 Průběh reformy účetnictví státu

Z důvodů rozsáhlosti činností na plánované reformě, bylo od počátku rozhodnuto o jejím rozložení do více let – tzv. rozfázovaná reforma účetnictví státu. Nové účetní předpisy byly vydávány v průběhu a koncem roku 2010.

První etapa spočívala v zajištění kontinuity mezi ÚO roku 2009 a rokem 2010. Musely být zajištěny operace, pomocí kterých byly převedeny konečné zůstatky účtů za rok 2009 do počátečních zůstatků roku 2010. K 31.12.2009 byly uzavřeny účetní knihy v souladu s vyhláškou č. 505/2002 Sb., a ČÚS č. 502 Otevírání a uzavírání účetních knih (končící

¹⁰⁴ Na portálu MF v sekci veřejný sektor: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu>.

platnost do 31.12.2009). K 01.01.2010 byly otevřeny účetní knihy již podle nových předpisů - vyhláška č. 410/2009 Sb., a ČÚS č. 702 Otevírání a uzavírání účetních knih. Pomocí převodových můstků byly upraveny účty ze směrné účtové osnovy roku 2009 na účty směrné účtové osnovy roku 2010. Každá ÚJ musela sestavit na základě směrné účtové osnovy svůj (vlastním potřebám) vyhovující účtový rozvrh. Rok 2010 byl přelomový, kdy končil jeden úsek účetnictví, který byl specifický svým zaměřením na sledování plnění rozpočtů a započal další úsek – odpovídající účetnictví členského státu EU. *Přípomínka* – členem EU se stala ČR od dubna 2004.

Druhá etapa spočívala ve vydání a seznamování se s novými částmi (výkazy) účetní závěrky, úpravou programového vybavení tak, aby za rok 2010 již byly účetní závěrky sestaveny podle těchto vzorů (formulářů). Naprosto novými částmi účetní závěrky se staly výkazy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (přestože termín kapitál se u NVÚJ nevyužívá a pro vlastní zdroje existuje termín jmění (viz název účtové třídy č. 4 Jmění, fondy...)).

Ve třetí etapě mělo dojít k zavádění nových metod a postupů účtování – z důvodů opoždování prací došlo k posunu účinnosti až o dva roky, některé případy bylo třeba řešit komplexně (časové rozlišování a další). Přitom je třeba připomenout, že množství těchto účetních operací již i před reformou prováděly příspěvkové organizace (např. odpisy), ale u dalších ÚJ patřících do NVÚJ byly tyto účetní operace nové a nevyzkoušené (např. obce). Vlivem opoždování vydávání ČÚS, které musí NVÚJ dodržovat, nebylo možno některé účetní operace řešit. Původní záměr konsolidace účetních závěrek původně plánovaný do konce roku 2012 byl odsouván a první konsolidační výkazy byly realizovány za rok 2015.

Cílem účetní konsolidace (státu) je sestavení účetních výkazů za stát jako celek a poskytnutí uživatelům ekonomické informace o finanční situaci a hospodaření státní správy a územní samosprávy. Zavedením akruálního principu bylo umožněno přiřazení nákladů a výnosů k těm obdobím, se kterými věcně a časově souvisí. Uplatněním nových účetních metod a postupů došlo k získání nebo zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů účetní závěrky.

Jako velmi problematická oblast reformy se jevilo zvládnutí metodické stránky komplexního právního procesu. Řada předpisů vycházela v závěru roků a nebyl vytvořen dostatečný prostor na jejich vyzkoušení a zvládnutí. Tento proces byl pro všechny participující ÚJ velmi náročný a nesetkal se s kladnými ohlasy. Nicméně lze konstatovat, že tento reformní proces byl nezbytný a dříve nebo později by k němu muselo být přikročeno.

**Aktuální
situace rok
2018**

Rok 2018 je již osmým rokem, kdy účetnictví veřejného sektoru se řídí nově nastavenými pravidly v oblasti vedení účetnictví. Drobné úpravy (z hlediska ÚSC a MPO nevýznamné) se objevily ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., nevyšel nový účetní standard. Bude postupováno v souladu s dosavadní úpravou v oblasti účetnictví.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Podívejte se do ČÚS pro podnikatele a do ČÚS pro NVÚJ – je jich mnohem méně. Co je důvodem?

TESTOVÉ OTÁZKY Č. 7



- 1) **Příspěvkovou organizaci může zřídit:**
 - a) obec
 - b) nadace
 - c) spolek
- 2) **Reforma účetnictví začala :**
 - a) od roku 2004
 - b) od roku 2009
 - c) od roku 2010
- 3) **Organizační složka státu:**
 - a) není právnickou osobou
 - b) je právnickou osobou
 - c) záleží na typu organizační složky státu
- 4) **Do organizačních složek státu patří např.:**
 - a) ministerstva, kraje
 - b) ministerstva, Nejvyšší kontrolní úřad
 - c) ministerstva, Státní fond dopravní infrastruktury
- 5) **Účetní závěrku NVÚJ vedoucích účetnictví v plném rozsahu tvoří::**
 - a) rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu
 - b) rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu
 - c) rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu
- 6) **Dle kategorizace ÚJ jsou NVÚJ:**
 - a) malou účetní jednotkou
 - b) střední účetní jednotkou
 - c) velkou účetní jednotkou
- 7) **U NVÚJ se náklady a výnosy:**
 - a) nemusí členit na hlavní činnost a hospodářskou činnost
 - b) musí členit na hlavní činnost a hospodářskou činnost
 - c) záleží na typu NVÚJ
- 8) **Do obchodního rejstříku se při vzniku zapisují:**
 - a) Regionální rady regionů soudržnosti
 - b) příspěvkové organizace
 - c) organizační složky státu

9) Zjednodušený rozsah vedení účetnictví může vést:

- a) vždy příspěvková organizace
- b) příspěvková organizace rozhodnutím správce daně
- c) příspěvková organizace rozhodnutím svého zřizovatele

10) Reforma účetnictví státu:

- a) je úspěšně realizována a všechny fáze jsou ukončeny
- b) je úspěšně realizována a všechny fáze nejsou ještě ukončeny
- c) se nedaří realizovat a bude od ní ustoupeno

11) Příspěvkové organizace od roku 1992 vedly:

- a) pouze podvojně účetnictví
- b) podvojně účetnictví i jednoduché účetnictví
- c) podvojně účetnictví, jednoduché účetnictví, účetnictví v plném i zjednodušeném rozsahu

12) Reforma účetnictví státu se netýká:

- a) příspěvkových organizací
- b) obcí
- c) ústavů

13) Účetnictví příspěvkové organizace může vést:

- a) pouze zaměstnanec příspěvkové organizace
- b) ten, koho příspěvková organizace pověří jeho vedením
- c) pouze zaměstnanec obce, která je zřizovatelem příspěvkové organizace

14) Některé vybrané účetní jednotky se řídí prováděcí vyhláškou:

- a) číslo 505/2002 Sb.,
- b) číslo 500/2002 Sb.,
- c) číslo 410/2009 Sb.,

15) Pro některé vybrané účetní jednotky:

- a) je více modifikací formulářů účetní závěrky dle právní formy NVÚJ
- b) jsou dva typy formulářů účetní závěrky a to: pro OSS a to pro zbytek NVÚJ
- c) je jen jeden typ formuláře účetní závěrky pro všechny NVÚJ totožný

16) Počet českých účetních standardů pro NVÚJ v roce 2018:

- a) je menší než před započítáním reformy účetnictví státu
- b) je stejný jako před započítáním reformy účetnictví státu
- c) je větší než před započítáním reformy účetnictví státu

17) NVÚJ náklady a výnosy:

- a) nemusí přiřazovat k hlavní a k hospodářské činnosti
- b) pokud provozují hlavní i hospodářskou činnost potom musí „klíčovat“
- c) pokud provozují hlavní i hospodářskou činnost mohou „klíčovat“

18) Příjem:

- a) je totožný s výnosem
- b) je totožný s tržbou
- c) je totožný se skutečným přírůstkem finančních prostředků

19) Výdaj:

- a) je totožný se skutečným úbytkem finančních prostředků
- b) je totožný se spotřebou
- c) je totožný s nákladem

20) Podrozvaha je:

- a) součástí účetního výkazu rozvaha
- b) účetní knihou
- c) účet

SHRNUTÍ KAPITOLY



Reforma účetnictví státu je dlouhodobou záležitostí v oblasti účetnictví přesně vymezených účetních jednotek – NVÚJ. Zrušením rozpočtových organizací, dopady reformy veřejné správy a vstupem do rozfázované reformy účetnictví došlo ke kardinálním změnám v účetních předpisech a předpisech souvisejících či navazujících.

8 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ NVÚJ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Kapitola je zaměřena na principy vedení účetnictví ÚSC a MPO - nejčtenější zástupce NVÚJ. Většina z nich vede účetnictví v plném rozsahu. Obecní a krajské úřady převzaly pravomoci, majetek a začaly od roku 2003 vykonávat samostatnou činnost se statutem právnické osoby. Jsou zřizovateli municipálních příspěvkových organizací. Kapitola seznámuje s jejich účetnictvím, upozorňuje na specifika a odkazuje na právní předpisy, ze kterých je vycházeno. Kapitola 11 obsahuje účetní případy na samostatné procvičování.



CÍLE KAPITOLY

- Vysvětlit principy účetnictví v souladu s reformou účetnictví státu
- Popsat konkrétní postupy při účtování
- Odkazy na účetní předpisy upevnit jistotu pro účtování



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Stálá aktiva, oběžná aktiva, vlastní kapitál, cizí zdroje, účet, náklady, výnosy, transfery ÚSC, MPO

Obec, příspěvková organizace

Některé vybrané účetní jednotky jsou tvořeny spektrem organizací, které se zaměřují na poskytování služeb obyvatelům. Typickým představitelem poskytovatele služeb s regionálním zaměřením (nejčtenější ve skupině) je územní samospráva a jimi zřizované příspěvkové organizace. Představitelem územní samosprávy je obec, která je dle Ústavy ČR základním územním samosprávným celkem¹⁰⁵. Vyšším územním samosprávným celkem je kraj. V současné době se ČR člení do třinácti krajů a hlavní město Praha. ÚSC jsou veřejnoprávními korporacemi disponující vlastním majetkem a hospodařícím dle vlastního rozpočtu. V souladu se zněním ZoÚ jsou územní samosprávné celky (dále jen ÚSC) součástí skupiny NVÚJ s povinností vést účetnictví pouze v plném rozsahu. ÚSC jsou zřizovateli příspěvkových organizací – souhrnně označovanými municipální příspěvkové organizace (na rozdíl od PO jejichž zřizovatelem je OSS – státní PO). V souladu se ZoÚ je umožněna MPO možnost volby mezi plným a zjednodušeným rozsahem účetnictví.

¹⁰⁵ Článek 99 zákona č. 1/1993 Ústava České republiky.

ÚSC vychází při svých hospodářských aktivitách i z ustanovení zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Zákon také stanovuje pravidla pro hospodaření s finančními prostředky a také upravuje zřizování právnických osob ÚSC.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Jaký je rozdíl mezi obcí a dobrovolným svazkem obcí z hlediska vedení účetnictví? Bydlíte v obci nebo v obci, která je členem dobrovolného svazku obcí?

8.1 Limitující účetní předpisy

Součástí reformy účetnictví státu byly novely mnoha zákonů – což na rozdíl od nevýdělečných organizací – činí jejich účetnictví složitějším. Každá účetní jednotka má povinnost se řídit ZoÚ. Následují prováděcí předpisy a doporučené postupy dle účetních standardů. V případě NVÚJ mají povinnost se řídit postupy uvedenými ve standardech.

Tuto situaci komplikují předpisy (zákony a vyhlášky), které stanovují určité povinnosti a na ty odkazují standardy. Tedy je nezbytné se seznámit se zněním příslušného ustanovení právního předpisu a ten následně aplikovat na účetní případ v souladu s postupem uvedeným (nebo neuvedeným ve standardech). Některé situace nemají jednoznačné řešení a varianty jsou možné. Při tvorbě publikace byly situace zjednodušeny z hlediska přehlednosti, proto se někdy může stát, že konkrétní situaci řeší daná ÚJ jinak. Pokud tato varianta není v rozporu s předpisy, lze takto postupovat. Právě množství typů ÚJ (ÚSC mohou zakládat právnické osoby) způsobuje mnohdy nepřehlednou situaci a názorovou nejednotnost.

Jedním ze základních právních předpisů majících vazbu na účetnictví jsou malá rozpočtová pravidla¹⁰⁶. Z tohoto zákona vyplývá možnost pro ÚSC zřizovat peněžní fondy s účelovým určením, nebo bez účelového určení. Zdrojem fondů mohou být zejména: přebytky hospodaření z minulých let, příjmy běžného roku, převody z rozpočtu do účelových fondů. Dle ČÚS č. 704 mohou ÚJ tvořit fondy, pokud jim tuto možnost nebo povinnost stanoví právní předpis. ÚSC tedy může rozhodnout, že bude vytvářet fond (fondy) a musí stanovit i pravidla pro jejich tvorbu a čerpání. Pokud rozhodne, že žádné fondy tvořit nebude, je to rovněž v pořádku. V tomto zákonu jsou uvedena pravidla, za kterých může ÚSC zřizovat MPO¹⁰⁷. Tyto organizace jsou zřizovány pro činnosti neziskové, jejichž realizace vyžaduje samostatnou právní subjektivitu. Na rozdíl od svého zřizovatele, **musí** příspěvková organizace tvořit následující peněžní fondy: fond odměn, fond investic, fond kulturních a sociálních potřeb a rezervní fond. Zákon stanovuje pravidla pro jejich tvorbu a použití – tedy situace je naprosto jiná, než u ÚSC. Fondové hospodaření je jedním ze specifíků příspěvkové

Malá rozpočtová
pravidla

¹⁰⁶ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁷ § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

vých organizací. Při účtování účetních případů bude právě na fondové hospodaření odkazováno. Tvorba a použití fondů je dána zákonem případně vyhláškou (k fondu kulturních a sociálních potřeb¹⁰⁸), ale účtování ne vždy koresponduje případy vzniklé v této souvislosti. Případ fondového hospodaření posloužil jako názorná ukázka velkých problémů spojených s vedením účetnictví NVÚJ – množství předpisů a povinnost dle nich postupovat, ale bez přímé návaznosti, jak konkrétní situace zaúčtovat.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad účely tvorby jednotlivých fondů. Setkali jste se sami s nějakými?

8.2 Stálá aktiva, členění a účtování

Dle rozvahy se aktiva člení na stálá a oběžná. Stálá aktiva se rozlišují na DNM, DHM, DFM. Stálá aktiva musí splňovat podmínku času (nad jeden rok) a hranici ocenění, případně bez ohledu na výši ocenění (tak jako tomu bylo v předchozím textu, na výjimky bude upozorněno). Hranice ocenění je dána pevně – není možno ji upravit (výjimka). Složky stálých aktiv jsou uváděny na příslušném řádku rozvahy v brutto hodnotě, dále jsou uvedeny korekce a poslední hodnotou běžného účetního období je hodnota netto. V netto hodnotě jsou uvedeny složky stálých aktiv za minulé účetní období. Jedná se tedy o upravené položky (pokud byly provedeny účetní kroky k rozvahovému dni). U DM může jít o majetek odpisovaný a neodpisovaný. Specifikem v ÚSC je, že DM se do 31. 12. 2011 vůbec neodpisoval. Až po tomto datu je vyjadřováno v účetnictví ÚSC opotřebení majetku formou účetních odpisů. MPO účetní odpisy běžně uplatňovaly i před rokem 2010.

**Významná
informace**

V souladu se ZoÚ platí pro NVÚJ ustanovení o významné informaci¹⁰⁹. Za informaci významnou je považována taková, jejíž neuvedení by mohlo způsobit ovlivnění úsudku uživatele. Je zde odkazováno na prezentaci informací dostupných uživatelům - v případě ÚSC a MPO - na údaje uváděné o hospodaření využitím portálu MF Monitor¹¹⁰. Pro NVÚJ platí za významnou informaci o ocenění nehmotného majetku nad 60 000 Kč a u samostatných hmotných movitých věcí nebo souboru hmotných movitých věcí nad 40 000 Kč. *Přípomínka* - v neziskovém sektoru se tato výjimka týká jen NVÚJ, nevýdělečné organizace si mohou samy stanovit výši ocenění od které je již majetek považován za dlouhodobý (i podnikatelské subjekty).

**Dlouho-
dobý ne-
hmotný
majetek**

DNM obsahuje zejména: nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software s dobou použitelnosti delší než jeden rok a současně s oceněním převyšujícím 60 000 Kč. Tato částka je pevně stanovena pro NVÚJ a nemohou samy tuto částku vlastním rozhodnutím měnit. Dále DNM může obsahovat povolenky na emise a preferenční limity v těchto případech již

¹⁰⁸ Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁰ <http://monitor.statnipokladna.cz/2017/> je webový portál MF ČR, pomocí kterého lze dohledat údaje o hospodaření všech ÚSC na území ČR. Jde o jeden z mnoha důsledků reformy účetnictví státu.

neplatí omezení oceněním. Pokud v souvislosti s DNM proběhnou úkony mající charakter TZ, je nutno testovat stejnou hranici 60 000 Kč (její překročení) aby se mohlo jednat o TZ provedené na DNM (zpravidla nejčastěji toto může přicházet do úvahy u software). Pokud je předpoklad, že hranice pro TZ bude překročena, je účtováno přes účtovou skupinu 04. Pokud tyto úkony nepřekročí stanovenou hranici, za ÚO je účtováno výsledkově v příslušné položce nákladů. Pořizovaný majetek koupí se oceňuje pořizovací cenou, do které patří zejména: správní poplatky, odměny za poradenské služby a zprostředkování, clo, dopravné, vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby. Do pořizovací ceny zejména nepatří: kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků a další v souladu s vyhláškou¹¹¹. V situaci, kdy je pořizovaný DNM připraven k použití, musí být sestavena dokumentace potvrzující naplnění stavu způsobilého k užívání. Z této dokumentace musí vyplývat např.: ke kterému okamžiku nastal tento stav, jaká je celková výše ocenění nově zařazované složky DNM, jaké budou uplatňovány odpisy a další, dle rozhodnutí ÚJ. Stejná situace může nastat v případě TZ – opět musí být průkazná dokumentace. Pokud není pořizovaný DNM připraven k použití, je o něm účtováno jako o nedokončeném – což znamená nemožnost uplatňovat účetní odpisy. Snahou je majetek nejpozději k rozvahovému dni uvést do stavu způsobilého k užívání. I když určité položky vykazují znaky pro zařazení do DNM, přesto v souladu s vyhláškou¹¹² nesmí být jeho součástí např.: znalecké posudky, plány rozvoje, certifikace systému jakosti a další.

Specifikem je položka drobný dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DrDNM) o kterém musí povinně ÚSC účtovat. Podmínky pro zařazení do DrDNM jsou opět dvě platící současně a těmi jsou čas + ocenění 7 000 Kč a vyšší (nepřekračující ale 60 000 Kč). Přitom je dána možnost ÚJ (! v tomto případě ano) tuto hranici si snížit, nikoliv zvýšit. DrDNM nelze odpisovat. Při pořízení od dodavatele (za úplatu) jsou účtovány dva účetní případy (majetkově a výsledkově). O majetku, který neplní podmínku pro zařazení do DNM ani do DrDNM je povoleno účtovat do nákladů. ÚJ musí mít jednoznačně vymezeny limitní hranice pro srovnatelné účtování.

*Drobný
dlouho-
dobý ne-
hmotný
majetek*

Bez ohledu na výši ocenění jsou vždy součástí DHM pozemky, kulturní předměty a stavby (různé druhy dle jejich forem). U stavby přichází do úvahy provedení TZ. Samostatné hmotné movité věci musí splňovat tradičně podmínky dvě – čas a výše ocenění. Pro DHM platí ocenění převyšující 40 000 Kč. Tradiční skupina může obsahovat např.: dopravní prostředky, nábytek, kancelářskou techniku a další. Pro prokazatelnost jednotlivých položek musí ÚJ vést přesnou evidenci v rámci účetních předpisů. Pořizovaný DHM je oceňován pořizovací cenou do které patří analogické položky, jako tomu bylo u pořizovaného DNM.

*Dlouho-
dobý
hmotný
majetek*

¹¹¹ § 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

¹¹² § 11 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

**Drobný
dlouho-
dobý
hmotný
majetek**

Specifikem je položka drobný dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DrDHM) o kterém musí povinně ÚSC účtovat. Podmínky pro zařazení do DrDHM jsou opět dvě platící současně a těmi jsou čas + ocenění 4 000 Kč a vyšší (nepřekračující ale 40 000 Kč). Přitom je dána možnost ÚJ tuto hranici si snížit, nikoliv zvýšit. DrDHM nelze odpisovat. Při pořízení od dodavatele (za úplatu) jsou účtovány dva účetní případy (majetkově a výsledkově). O majetku, který neplní podmínku pro zařazení do DHM ani do DrDHM je povoleno účtovat do nákladů. ÚJ musí mít jednoznačně vymezeny limitní hranice pro srovnatelné účtování. Povinností účtovat o drobném dlouhodobém majetku je specifikem NVÚJ z aspektu podchycení takových položek majetku, které podnikatelé mohou účtovat svým rozhodnutím přímo do spotřeby. *Připomínka* – interní účetní směrnice o přiřazování DM do jednotlivých skupin vyřeší tyto případy, kdy ÚJ může sama upravit oceňovací hranice.

V souvislosti s používáním DM může dojít při zajišťování jeho provozuschopnosti k vzniku nákladů – oprav a údržby. Pro NVÚJ (jako i pro všechny ÚJ) platí stejná definice s odkazem na ustanovení vyhlášky¹¹³. Pokud ÚJ sama provádí údržbu případně opravy, jde o aktivaci vnitroorganizačních služeb a je o ní účtováno výsledkově.

**Odpisy
obecné**

V případě, kdy dojde k dokončení DM a jeho zprovoznění – může teprve ÚJ zahájit účetní odpisování. Nikdy se nesmí odpisovat např.: povolenky na emise a preferenční limity, umělecká díla, movité kulturní památky, drobný dlouhodobý majetek, pozemky. Je třeba zdůraznit, že DM v souladu se ZoÚ odpisuje vlastník majetku, ÚJ která hospodář s majetkem státu nebo s majetkem ÚSC. Z toho lze odvodit, i když MPO nejsou vlastníky DM, je jim svěřen do užívání tzv. „svěřený majetek“, mají právo s ním hospodařit a tedy i právo jej odpisovat¹¹⁴. Nikdy ale jednu položku DM nemohou současně odpisovat dvě ÚJ. Pokud je na DM provedeno TZ navyšující ocenění majetku je i toto TZ odpisováno, pokud je provedeno na plně odepsaném majetku, je odpisováno samostatně. ÚJ musí sestavit odpisový plán a dle něj postupovat při uplatňování účetních odpisů, plán lze upravovat jen za účelem věrnějšího a poctivějšího zobrazení předmětu účetnictví. Odpisování u DM podléhajícího zápisu do Katastru nemovitostí lze zahájit odpisování od měsíce následujícího po měsíci kdy byl do KN doručen návrh na zápis. Rozsáhlou problematiku odpisování DM řeší ČÚS č. 708 Odpisování DM.

**Odpisy dle
vyhlášky a
ČÚS 708**

ZoÚ i prováděcí předpis uvádí, který DM se nesmí odpisovat. Z toho vyplývá, že pokud v těchto dvou předpisech není uveden zákaz odpisování, lze daný DM odpisovat. Prováděcí předpis uvádí, že pro odpisování není podstatný způsob nabytí, z toho lze odvodit, že je možno odpisovat i DM nabytý bezúplatným převodem (pokud plní kritéria pro DNM a DHM). Přitom je na ÚJ, aby sama stanovila odpisový plán a částky odpisů, které bude v jednotlivých měsících uplatňovat. ČÚS č. 708 stanovuje základní postupy při odpisování DM pro všechny NVÚJ. Terminologické pojmy, které jsou vymezeny, jsou sice známy u všech ÚJ, nicméně pro NVÚJ je jejich používání stanoveno povinně. **Kategorizaci DM se**

¹¹³ § 55 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

¹¹⁴ § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

rozumí zařazení podle přílohy (Příloha č. 1 k ČÚS č. 708) do jedné ze sedmi účetních odpisových skupin (skupiny jsou značeny římskými číslicemi tedy skupiny I – VII). *Přípomínka* – není zde žádná vazba na skupiny pro daňové odpisy ze ZDP. Tedy ÚJ musí zařadit do jedné ze skupiny. **Transferový podíl** je podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně tohoto majetku (četné nabytí DM s použitím transferu). **Zbytková hodnota** je popsána jako zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by mohla získat ÚJ např. při prodeji majetku. Pokud tedy dojde k zařazení DM do užívání (je sestaven zařazovací protokol) zařazuje ÚJ do jedné ze sedmi skupin, volí způsob odpisování (rovnoměrný, výkový, komponentní a začne o vypočtených částkách odpisu účtovat. Volba způsobu odpisů musí opět být uvedena v interní směrnici, lze volit i kombinaci způsobů odpisování a dokonce lze měnit i vybraný a uplatňovaný způsob odpisování (na rozdíl od daňových, kdy toto již nikdy nelze). O odpisech je účtováno na vrub nákladů (č.ú 551) a ve prospěch oprávek (účtová skupina 07 případně 08). Pokud – což je časté u NVÚJ – je DM zcela nebo částečně pořízen z investičního transferu, potom současně s odpisem je účtováno v částce odpisu násobeného transferovým podílem na vrub účtu č. 403 a ve prospěch účtu č. 672.

DM používá ÚJ dle svého rozhodnutí případně vychází z parametrů stanovených výrobcem. Po celou dobu je DM evidován, jsou sledovány náklady na opravy, údržby, TZ. Po této době užívání dojde k vyřazení DM z evidence. Vyřazení je vždy v jeho výši ocenění v účetnictví (případně včetně provedeného TZ). Vyřazení může být z důvodů např.: zlikvidování, prodeje, manka, škody, bezúplatného převodu. *Přípomínka* - NVÚJ mohou určit majetek na prodej, bude oceněn reálnou hodnotou a rozhodnutím odpovědného orgánu (v případě ÚSC zastupitelstva) jsou stanoveny podmínky jeho prodeje.

**Vyřazení
DM**

DM lze tedy z aspektu vyřazování rozdělit do dvou skupin a to skupina kdy ocenění DM je rovno výši oprávek, případně se jedná o DM neodpisovaný, u kterého nedochází k ovlivňování ocenění. Druhou skupinou je DM, kdy ocenění se nerovná výši oprávek (jde pouze o DM odpisovaný). V obou skupinách dochází k „odřazení“ z majetku (z evidence) z aktivního majetkového účtu a současně k odřazení z účtu oprávek, v případě DM neodpisovaného jde o jednorázový dopad do nákladů. U druhé skupiny se musí nejdříve jednorázově doodepsat zůstatková cena a teprve poté může dojít k odřazení z majetku a současně z oprávek. Oprávkami se rozumí (jako u všech ÚJ) celkové opotřebení DM za celou dobu používání. Opravné položky vyjadřují dočasné snížení hodnoty DM (jako u všech ÚJ). *Přípomínka* – MPO vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nemusí vytvářet opravné položky. ÚSC a MPO se musí při svém účtování řídit ČÚS. Při účtování o DM je převážně čerpáno z ČÚS č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku a ČÚS č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Samozřejmě související případy jsou použity i ze souvisejících ČÚS. Standardy upravují jednotlivé kroky při účtování o DM. Specifikem při odpisování DM je už zmiňovaná zbytková hodnota. Tedy majetek je účetně odepsán – má nulovou účetní hodnotu, ale v případě, kdy by došlo k prodeji, bude prodán právě za tuto zbytkovou hodnotu. S očekávanou zbytkovou hodnotou by měla ÚJ kalkulovat již při zařazovacím protokolu – zda přichází do úvahy. Může to být situace např. u dopravních prostředků.

Pokud ÚJ poskytne (v případě koupě) zálohu předem, účtuje poskytnutou zálohu přes skupinu 05. S odkazem na ustanovení občanského zákoníku je za zálohu považována částka vyměněná před uzavřením smlouvy. Pokud nedojde k realizaci transakce, záloha je vrácena poskytovateli. Zálohy jsou poskytovány hotově (č. ú. 261) nebo bezhotovostně (č. ú. ÚSC 231), (č.ú. MPO 241). *Připomínka* – některé účty jsou společné pro používání všemi NVÚJ, v oblasti bankovních účtů je třeba dodržet omezení pro jednotlivé typy NVÚJ.

Účtování k pořízení DM

DM může být pořízen koupí, bezúplatným převodem nebo přechodem (specifikum NVÚJ), darováním, případně vytvořením vlastní činností. Při pořízení je účtováno na vrub účtové skupiny 04 a ve prospěch (dle způsobu) úhradou z pokladny, vznikem závazku (tř. 3), nebo jmění (č.ú. 401). Musí dojít k rozlišování nákladů, které jsou součástí ocenění nové složky DM a nákladů, které nejsou součástí ocenění a jsou účtovány do nákladů (tř. 5). Pokud ÚJ vytváří DM vlastní činností je účtováno na vrub účtové skupiny 04 a ve prospěch účtu 506. V případě, kdy ÚJ zjistí (v rámci inventarizace) DM který nevede v účetnictví, je účtováno na vrub účtových skupin 01,02,03 a ve prospěch jmění (č.ú. 401) u DrDNM a u DrDHM ve prospěch opravek. Znamená to opět kontrolu, zda jde o inventarizační přebytek DM nebo drobného majetku. *Připomínka* - pokud se nepodaří nedokončený DM uvést do provozuschopného stavu, je účtováno po určité době o jeho vyřazení na vrub účtu manka a škod (č.ú. 547) a ve prospěch účtu z účtové skupiny 04 (podle toho o jaký nedokončený DM se jedná).

Transfery

Specifikem celého spektra organizací NVÚJ jsou **transfery**. Tento terminologický pojem je jedním z důsledků reformy účetnictví státu a je používán v účetnictví pro označení situací zobrazujících přesuny peněžních prostředků. Jelikož NVÚJ se musí při vedení účetnictví řídit ustanoveními ČÚS – je pro tyto účetní případy vydán ČÚS č. 703 Transfery. V tomto standardu je ale současně zdůrazněna situace, která odkazuje na jiný standard a tím je ČÚS č. 704 Fondy ÚJ. Situace je popsána – pokud stanoví ČÚS č. 704 odlišný postup při účtování o některém transferu, musí postupovat ÚJ dle ustanovení ČÚS č. 704 o fondech. Zde je zárodek problémů spojených s účtováním transferů – nejednotnost postupu a variantnost situací. Transferem se rozumí poskytnutí i přijetí peněžních prostředků¹¹⁵ mezi vymezenými organizacemi za přesně vymezeným účelem (viz dále ČÚS č. 703). Obecně je účtování o transferech velmi obtížné, jelikož se musí přesně určit situace, kdy dojde k těmto přesunům, za jakých podmínek, z jaké pozice je účtováno (poskytovatel, příjemce nebo zprostředkovatel transferu), zda transfer je investiční, průtokový, podléhá nebo nepodléhá vypořádání, v jakém poměru je k výši pořizovací ceny DM apod. Povinnosti při

¹¹⁵ Odst. 3.1. Transferem se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary; **za transfer se nepovažuje** poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, informace o otevření limitu výdajů v případě OSS, daně, obdobné poplatky a dávky, pokuty, penále, odvody sankčního charakteru a obdobné platby; **za transfer se také nepovažují** peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem a určené na pořízení dlouhodobého majetku s výjimkou drobného dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci, pokud nebyly poskytnuty z peněžních prostředků z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem, a také odvod těchto peněžních prostředků příspěvkovou organizací zpět zřizovateli.

účtování vyplývají z ustanovení obou ČÚS. Zpravidla je při poskytnutí peněžních prostředků předána předem záloha o které je nutno účtovat. Základní jednoduché vzorové příklady – zobrazující přesuny peněžních prostředků – (non transfery, transfery) jsou v publikaci uvedeny.

Úkony typu oprava, údržba, TZ prováděné dodavatelem, je účtováno na vrub nákladů (č.ú. 511) a ve prospěch závazku (č. ú. 321). Při úhradě je nutno rozlišit zda hradí ÚSC nebo MPO (účtová skupina 23 nebo 24). Pokud ÚSC bude tvořit rezervu (viz ČÚS č. 705 Rezervy) zákonnou na opravu DM je nezbytné postupovat v souladu s právními předpisy a následně zaúčtovat. Výše rezervy musí být stanovena interním organizačním předpisem, následně tvorba a čerpání. Tvorba a zvýšení rezervy je účtována na vrub nákladů (č. ú. 555) a ve prospěch rezerv (č. ú. 441). Peněžní prostředky ve výši vytvářené rezervy jsou převáděny na zvláštní účet.

*Oprava,
údržba, TZ*

Vyřazováním DM dochází ke snížení aktiv, případně k vzniku nákladu. Pokud ÚSC daruje např. nevyužívanou nemovitost spolku působícího v obci, bude účtováno o vyřazení z aktiv v ocenění nemovitosti, doúčtování opravek a zaúčtování do nákladů (č.ú. 543). Při likvidaci nefunkční kancelářské techniky bude účtováno do nákladů (č. ú. 551) a opravek a následně dojde ve výši ocenění DM k jeho odřazení. Vzorové příklady na účtování budou v publikaci uvedeny, v dané situaci je třeba zvážit, zda DM nebyl pořízen z daru, transferu apod.

*Účtování k
vyřazování
DM*

Obecně lze konstatovat složitější situaci při účtování o DM vlivem variant situací. Může dojít k nabytí DM převody mezi státem ÚSC, může dojít k nabytí majetku profinancováním z transferu (s povinností vypořádání, bez povinnosti vypořádání), u PO může dojít k pořízení použitím fondu a mnohé další varianty. Stejně tak je nezbytné řádně znát situaci spojenou s předpokládaným vyřazením DM, souhlasem ÚSC jako vlastníka majetku a MPO jako uživatele svěřeného majetku, odpisováním apod. Tyto a další situace činí problematiku účtování o DM značně složitou a nepřehlednou.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



MPO jejíž zřizovatelem je obec, může získat věcný dar (dle ocenění se bude jednat o DHM sportovní vybavení pro tělocvičnu). Může o přijetí daru rozhodnout ředitelka školy, nebo potřebuje ještě souhlas někoho jiného? Pokud ano jak je toto možné?

8.3 Oběžná aktiva a jejich účtování

Na rozdíl od stálých aktiv jsou oběžná aktiva pořizována z provozních prostředků a v souladu s posláním neziskového sektoru mohou být (především MPO) nabývány zásoby bezúplatným způsobem formou věcných nebo účelových (finančních) darů. Dle rozvahy se oběžná aktiva člení na: zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Bez ohledu na výši ocenění - pro zařazení do oběžných aktiv - musí být splněna jedna

podmínka a to použitelnost, životnost, držení do jednoho roku. Zpravidla jsou oběžná aktiva nakupována z provozních prostředků (nikoliv z transferů jako tomu je u DM). Do zásob patří: materiál ve skladech, materiál na cestě, pořizovaný materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, ostatní zásoby, zboží ve skladech, zboží na cestě, pořizované zboží. *Připomínka* – obsahová náplň ostatních zásob je uvedena jako v předchozích položkách neuvedené zásoby a dále zvířata a dále nemovitě a movité věci nabyté za účelem bezúplatného předání. Složky oběžných aktiv jsou uváděny na příslušném řádku rozvahy v brutto hodnotě, dále jsou uvedeny korekce a poslední hodnotou běžného účetního období je hodnota netto. V netto hodnotě jsou uvedeny složky oběžných aktiv za minulé účetní období. Jedná se tedy o upravené položky (pokud byly provedeny účetní kroky k rozvahovému dni). U oběžných aktiv jde zejména o tvorbu opravných položek. V oběžných aktivech najdeme opravné položky (vyjadřující dočasné snížení hodnoty) ke všem složkám aktiv. *Připomínka* – už byla připomenuta situace zjednodušeného rozsahu účetnictví u MPO – nemusí tvořit opravné položky.

**Účtování
zásob A
nebo B**

Účtování zásob je možno dvěma způsoby (stejně jako u všech NVÚJ) a to „A“ (průběžný způsob) nebo „B“ (periodický způsob). Při použití „A“ lze kdykoliv dohledat stav zásob k danému okamžiku (jsou účtovány příjemky a výdejky zásob). Při použití „B“ záleží na kvalitě provedené fyzické inventury a teprve dle ní je možno zjistit stav zásob k danému okamžiku. Při používání „B“ není možno účtovat na č.ú. 111 pořízení materiálu ani č.ú. 131 pořízení zboží. V případě zjednodušeného rozsahu není omezeno účtování zásob – mohou volit mezi oběma způsoby. *Připomínka* – MPO inventarizovaly vždy svůj majetek, na rozdíl od ÚSC, kterým tato povinnost vznikla až v souvislosti s reformou účetnictví státu.

**Oceňování
zásob**

Zásoby jsou oceňovány v souladu s ustanoveními ZoÚ – pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou. *Připomínka* – v situaci, kdy zásoby byly nabyty bezúplatně od NVÚJ musí příjemce použít výši ocenění ÚJ která o zásobách naposledy účtovala. Pokud jsou zásoby oceňovány pořizovací cenou patří do ní zejména: přepravné, provize, clo, připojištění. Do pořizovací ceny nepatří zejména: úroky z úvěru¹¹⁶. *Připomínka* – ÚJ musí mít interní předpis stanovující tvorbu pořizovací ceny, stejně jako je tomu u všech ÚJ. Pokud ÚJ vytváří zásoby vlastní výroby je takto vzniklý majetek oceňován ve vlastních nákladech a musí být interní předpis pro stanovení kalkulační techniky, která umožní stanovit přesné ocenění majetku. Analogická situace platí v oblasti nakládání se zásobami a stanovení norem přirozených úbytků zásob, pro správné vyčíslení rozdílů zjištěných inventurami.

Spotřeba zásob je vázána na doklad výdejka ze skladu, vyjadřující spotřebu zásob. Zásoby mohou být spotřebovány ÚJ, nadbytečné mohou být odprodány, může dojít k jejich snížení v důsledku manka, a tedy mohou (pro NVÚJ platí ustanovení NOZ péče řádného hospodáře) spíše musí mít sestaveny a propočtově doloženy normy úbytků zásob. Pokud

¹¹⁶ § 57 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

dojde k úbytku v rámci vypočtené normy, jde o úbytek ze skladu, o kterém musí být účtováno. Majetek musí mít ÚSC a MPO pojištěn, je pravděpodobný vznik nároku na náhradu škody vůči pojišťující instituci. I ÚSC a MPO mohou v rámci hospodářské činnosti provozovat obchodní činnost vykazující znaky podnikání a tedy bude účtováno o nákupu a prodeji zboží. Včetně tvorby pořizovací ceny a její spotřeby při prodeji. Stejně tak mohou provozovat i vlastní produkci, tedy i zde bude účtováno o aktivacích a o změnách stavu zásob (nedokončená výroba, polotovary, výrobky).

Pohledávky krátkodobé mají dobu splatnosti do jednoho roku. Účetní standard, dle kterého by se měly ÚSC a MPO řídit chybí. Členění pohledávek je podobné jako to je u NO, četné jsou vztahy vůči odběratelům, poskytnuté zálohy, vztahy vůči zaměstnancům, zálohy zaměstnancům a vůči ostatním NVÚJ např. z titulů nároků na transfery, nebo výnosů z daní.

*Pohle-
dávky krát-
kodobé*

Na rozdíl od nevýdělečných organizací, provádí činnost v NVÚJ zaměstnanci, kteří jsou v souladu s ustanoveními zákoníku práce odměňováni formou platu. Platem se rozumí peněžité plnění zaměstnanců např. ÚSC a MPO¹¹⁷. Pokud je uzavřena pracovní smlouva, vznikají zaměstnancům veřejného sektoru stejná práva a povinnosti, jako jiným zaměstnancům. Je jim písemně stanovena (platovým výměrem) platová třída a platový stupeň, výše platového tarifu a dále je uvedena informace o ostatních pravidelně měsíčně poskytovaných složkách platu. Tyto údaje jsou důležité pro výpočet jejich měsíční „čisté“ odměny za vykonanou práci. Postup a účtování je analogické jako u jiných zaměstnanců.

*Odměna
za vykona-
nou práci -
plat*

Krátkodobý finanční majetek znamená účtování o peněžních prostředcích v hotovosti, na účtech, peněžích na cestě, úvěrech. Tím, že ÚSC a MPO tvoří fondy, pro něž jsou předepsány zvlášť vedené účty, ze kterých nesmí být čerpáno v jiné souvislosti, mohou mít ÚJ více účtů právě v členění dle účelu tvorby a čerpání. V souvislosti s vedením účtů mohou vznikat náklady na bankovní poplatky, pro běžný účet Fondu kulturních a sociálních potřeb platí, že bankovní poplatky nejsou nákladem tohoto fondu a proto je třeba zajistit jejich převedení na běžný účet. V oblasti DM a zásob nedocházelo pro ÚSC a MPO k žádným rozdílům při účtování na účtech směrné účtové osnovy. Naproti tomu při účtování v oblasti krátkodobého finančního majetku je nezbytné přesně rozlišovat, kdo účtuje. Účty jsou skupinou odlišeny – zda se jedná o OSS, ÚSC nebo MPO. Analogicky stejně pro přesuny mezi účty a pokladnou slouží peníze na cestě. Za svěřené prostředky nese odpovědnost odpovědná osoba (pokladna, ceniny), úbytek je schodkem, který bude po zdůvodnění požadován po odpovědné osobě. Stejně tak ale může dojít k přebytku na svěřených hodnotách.

*Krátko-
dobý fi-
nanční ma-
jetek*

Účtování stálých a oběžných aktiv jak obsahově tak formálně se podobá účtování podnikatelských subjektů. Majetek je evidován v účetnictví a je odpisován, jsou prováděny pravidelné inventarizace s vyčíslením inventarizačních rozdílů. Toto a další bylo cílem re-

¹¹⁷ § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

formy, ustoupit od sledování jen čerpání rozpočtových výdajů a plnění rozpočtových příjmů a přejít na akruální princip, který uváděné ÚJ musí dodržovat vlivem prováděcích předpisů, které byly zavedeny i pro NVÚJ – věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Při pozorném prostudování publikace by jste mohli uvést alespoň pět rozdílů při účtování aktiv mezi NO a ÚSC a MPO.



8.3.1 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K AKTIVŮM

Příklad č. 1 účtování k stálým aktivům, a u **MPO** - non transfer pořízení DM

(v příkladech jsou používány zkratky pro pojmy – viz seznam zkratek)

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO software	69 000	013	491
2	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO pozemek	890 000	031	491
3	VBÚ	Poskytnuta dodavateli záloha na software	20 000	051	241
4	PF	Pořízení software	64 000	041	321
5	VÚD	Software zprovozněn zaměstnancem MPO	4 300	041	516
6	VÚD	Zařazovací protokol na software v ocenění	68 300	013	041
7	VÚD	Zúčtování zálohy	20 000	321	051
8	VBÚ	Doplatek dodavateli software	44 000	321	241
9	VÚD	Tvorba FI k DNM dle odpisového plánu	68 300	416	401
10	VÚD	Měsíční účetní odpis DNM (1/36)	1 898	551	073
11	VÚD	Zúčtování FI k DNM ve výši odpisů	1 898	401	416
1b	VÚD	Podpis účelového daru –smlouva – (na auto)	250 000	377	401
2	VBÚ	Přijetí účelového (finančního) na auto	250 000	241	377
3	PF	Pořízení auta od dodavatele	248 000	042	321
4	VBÚ	Výdaje patřící do VC	2 000	042	241
5	VÚD	Zařazovací protokol na auto ve VC	250 000	022	042
6	VÚD	Zaúčtování odpisu auta (1/60)	4 167	551	082
7	VPD	Nákup zimních pneumatik	16 000	501	261
8	VPD	Nákup PHM do nádrže auta	2 000	501	261

Příklad č. 2 účtování k stálým aktivům **MPO** pořízení DM z peněžních prostředků (z rozpočtu zřizovatele ÚSC) poskytnutých zřizovatelem - non transfer – se zálohou

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Nárok na dotaci na DM od zřizovatele	150 000	348	401
2	VBÚ	Poskytnutí zálohy zřizovatelem na DM	100 000	241	374
3	VÚD	Proúčtování zálohy	100 000	374	348
4	PF	Nákup zařízení kuchyně včetně zprovoznění	150 000	042	321
5	VÚD	Zařazovací protokol na zařízení kuchyně	150 000	022	042
6	VBÚ	Úhrada dodavateli kuchyně	140 000	321	241
7	VÚD	Účetní odpis (6 let rovnoměrně) 1/72	2 084	551	082
8	VÚD	Tvorba fondu investic ve výši odpisu	2 084	401	416
9	VBÚ	Doplatek dotace od zřizovatele	50 000	241	348

Příklad č. 3 **MPO** pořízení DM s transferem ze státního rozpočtu na stavbu hřiště

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VBÚ	1. záloha inv. dotace ze SR	80 000	241	374
2	VÚD	Tvorba fondu investic ve výši zálohy	80 000	401	416
3	PF	Za stavební práce na hřišti	80 000	042	321
4	VBÚ	Úhrada za stavební práce	80 000	321	241
5	VÚD	Převod zdrojů ve výši úhrady	80 000	416	401
6	VÚD	Zaúčtování odhadu čerpání dotace	80 000	388	403
7	VBÚ	2. záloha inv. dotace ze SR	80 000	241	374
8	VÚD	Tvorba FI ve výši zálohy	80 000	401	416
9	PF	Druhá faktura za stavební práce na hřišti	80 000	042	321
10	VBÚ	Úhrada za stavební práce	80 000	321	241
11	VÚD	Převod zdrojů ve výši úhrady	80 000	416	401
12	VÚD	Kolaudace hřiště zařazovací protokol	160 000	021	042
13	VÚD	Zaúčtování odhadu čerpání dotace	80 000	388	403
14	VÚD	Vyúčtování výše transferu a úprava odhadu	160 000	346	388
15	VÚD	Zaúčtování záloh transferu	160 000	374	346
16	VÚD	Účetní odpis stavby	1 000	551	081
17	VÚD	Tvorba zdrojů IF v částce odpisu	1 000	401	416
18	VÚD	Použití (čerpání) transferu v částce odpisu	1 000	403	672

Příklad č. 4 účtování Drobného dlouhodobého majetku (DrDNM, DrDHM) u MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	PF	Nákup DrDHM čistička vzduchu	4 300	558	321
2	VPD	Doprava ventilátoru	90	558	261
3	VÚD	Zařazení do majetku DrDHM	4 390	028	088
4	VBÚ	Úhrada za čističku vzduchu	4 300	321	241
1b	VPD	Nákup DrDNM výukový program	8 600	558	261
6	VÚD	Zařazení do majetku DrDNM	8 600	018	078

Komentář: Jak je vidět z předchozích příkladů, je účtování pořizování DM u MPO i ÚSC velmi ztížené účetními předpisy ve vazbě na množství situací specifických právě pro NVÚJ. Část DM nově nabývaného je pořizována z transferů, otázka je - o jaký jde transfer, a současně povinnost účtování o fondech rozdílných pro MPO a ÚSC. Z tohoto hlediska byla situace vysvětlena v základu a vzniklé případy je nutno řešit případ od případu a dle aktuálních právních předpisů. Fondy jsou vlastním zdrojem u MPO, proto v případě nabývání majetku je tvořen fond (v souladu s účetními a dalšími předpisy), který je postupně v souladu s odpisováním majetku čerpán.

Příklad č. 4 účtování k oběžným aktivům u ÚSC

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VPD	Záloha poskytnutá dodavateli materiálu	10 000	314	261
2	PF	Pořízení materiálu	25 000	111	321
3	VÚD	Vlastní dovoz materiálu	4 100	111	516
4	VPD	Připojištění dopravy materiálu	470	111	261
5	VÚD	Příjemka materiálu do skladu v ocenění	29 570	112	111
6	VÚD	Zúčtování zálohy	10 000	321	314
7	VBÚ	Vyrovnání s dodavatelem materiálu	15 000	321	231
8	VÚD	Spotřeba materiálu	3 020	501	112
9	VÚD	Rozprodej nepotřebného materiálu	1 060	544	112
10	VF	Výnosy z prodeje materiálu	2 000	311	644
11	VÚD	IR úbytek materiálu do normy	210	501	112
12	VÚD	IR úbytek materiálu nad normu	640	547	112
13	VÚD	Nárok na náhradu manka v materiálu	640	335	649
14	PPD	Zaměstnanec uhradil manko hotově	640	261	335
15	VÚD	IR přebytek ve zboží	710	132	649
16	VÚD	IR přebytek ve výrobcích	1 480	123	649
1b	VÚD	Výdejka materiálu pro výrobu	13 000	501	112
2	VÚD	Zaúčtování HM mzdy zaměstnance	12 200	521	331
3	VÚD	Povinný odvod zaměstnavatele SP	3 050	524	336SP
4	VÚD	Povinný odvod zaměstnavatele ZP	1 098	524	337ZP

5	VÚD	Účetní odpis používaného pro výrobu DHM	50	551	082
6	VÚD	Vznik hotové výroby v ocenění VN	29 398	123	508
7	VF	Výnosy z prodeje výrobků	31 900	311	601
8	VÚD	Výdejka prodaných výrobků ze skladu	29 398	508	123
9	VÚD	Výdejka prodaných polotovarů ze skladu	3 500	508	122
10	VF	Výnosy z prodeje polotovarů	4 100	311	609
1c	VÚD	K rozvahovému dni materiál na cestě	4 000	119	111
2	VÚD	K rozvahovému dni nevyfaktur. zboží	9 200	131	389

Příklad č. 5 účtování k oběžným aktivům u ÚSC

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VPD	Odvod peněz na účet ÚSC	40 000	262	261
2	VBÚ	Potvrzen vklad na účet	40 000	231	262
3	VBÚ	Přijata krátkodobá záloha	15 000	231	324
4	PPD	Platby za komunální odpad (místní poplatek)	26 300	261	606
5	VBÚ	Sraženy poplatky za vedení účtu	760	518	231
6	VBÚ	Připsány úroky z vkladů	410	231	662
7	VÚD	Schodek v pokladně	200	335	261
8	VÚD	Odpovědná osoba uhradila do pokladny	200	261	335
9	VÚD	Přebytek v ceninách	1 500	263	649
10	VPD	Nákup občerstvení (reprezentace) ze zálohy	410	513	335

Příklad č. 6 účtování odměny za vykonanou práci – plat u MPO (od roku 2019 je avizována změna ve výpočtu zálohy na DzP FO – snad dojde ke zrušení výpočtem přes superhrubou mzdu...). V oblasti odměňování za práci je velmi důležité sledovat aktuální stav právních předpisů – zaúčtování se nemění, ale výpočty se mohou radikálně změnit.

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VPD	Zaměstnancům poskytnuta záloha na plat	5 000	331	261
2	VÚD	Zaúčtování hrubého platu zaměstnanců	400 000	521	331
3	VÚD	Odvod zaměstnavatele SP 25 %	100 000	524	336SP
4	VÚD	Odvod zaměstnavatele ZP 9 %	36 000	524	337ZP
5	VÚD	Srážka zaměstnanci SP 6,5 %	26 000	331	336SP
6	VÚD	Srážka zaměstnanci ZP 4,5 %	18 000	331	337ZP
7	VÚD	Záloha na DzP FO	90 000	331	342
8	VBÚ	Úhrady všech závazků z běžného účtu: SP	126 000	336SP	241
9		ZP	54 000	337ZP	241
10		FÚ záloha na DzP FO	90 000	342	241
11		Čistý plat (snížený o zálohu!)	261 000	331	241
1b	VÚD	Odškodnění pracovního úrazu	15 000	527	333
2	VÚD	Náhrada za dočasnou prac. neschopnost	8 900	521	331

3	VÚD	Srážka zaměstnanci jeho důchodového spoř.	2 500	331	338
4	VÚD	Srážka zaměstnanci jeho jiného spoření...	4 000	331	378
5	VÚD	Srážka zaměstnanci výživného	8 000	331	378
6	VÚD	Srážka zaměstnanci zaviněné škody	1 200	331	335
7	VÚD	Závazek z titulu DPP	6 000	521	331
8	VÚD	Srážková daň z DPP	900	331	342
9	VÚD	Roční zúčtování DzP – nárok na přeplatek	110	342	331

8.4 Vlastní kapitál, jmění, fondy

V primárním účetním výkazu jsou v pasivech vykazovány zdroje v členění na dvě základní podskupiny a to vlastní kapitál a cizí zdroje. *Připomínka* – účtová třída dle směrné účtové osnovy však nese název jmění, fondy, výsledek hospodaření a další. Kapitál je specifické označení pro zdroje ÚJ podnikatelského sektoru, NO shodně používají označení jmění (jak ve směrné účtové osnově, tak v rozvaze). U NVÚJ je zde patrný ještě chybějící soulad v terminologických pojmech v účetnictví. V shodě s uspořádáním položek rozvahy je vlastní kapitál tvořen třemi částmi: jmění účetní jednotky, fondy účetní jednotky, výsledek hospodaření.

Jmění

Jmění z hlediska účetní metodiky tvoří protipól majetku. ÚSC ani MPO není předepsána povinná minimální výše jmění, záleží na majetkové situaci, ve které se ÚSC nachází, zda se jedná o malou, střední či velkou obec případně kraj, a zdrojích ze kterých je jejich činnost financována. V médiích vychází zajímavé informace o „bohatých obcích v ČR“, čím je toto bohatství zapříčiněno a jak hospodaří tyto obce, současně i opačné situace – které obce mají omezené zdroje financování a jak hospodaří. Jsou dostupné tabulky s příjmy na obyvatele, které jsou zajímavým zdrojem údajů. MPO zřizují obce, vkládají svěřený majetek a financují jejich činnost. I zde se logicky musí projevit finanční situace zřizovatele. Správné hospodaření (nakládání) s obecním majetkem je jedním ze základních priorit volených představitelů obcí. V souladu s ustanovením prováděcího předpisu¹¹⁸ jmění představuje zejména: bezúplatně nabytý DM, přírůstky nebo úbytky DM z důvodu změny příslušnosti k hospodaření, majetek svěřený do správy, transfery na pořízení DM. MPO nemá jmění vysoké, její zdrojové „zázemí“ tak tvoří fondy.

Fondy

Mezi vlastní kapitál patří fondy. Účtování o fondech je relativně složitější již z toho důvodu, že povinnosti k tvorbě, spravování a použití nevychází z účetních předpisů, ale ze zákonů pro ÚSC a MPO. V souladu s těmito předpisy **mohou ÚSC tvořit peněžní fondy** pro konkrétní účely, nebo i bez konkrétního určení. Bude zde tedy vycházeno z rozhodnutí k tomu oprávněných orgánů obce (zastupitelstvo obce). Peněžní fondy znamenají určité odklonění určené výše finančních prostředků, je vhodné je uložit i na vymezený k tomu účet, aby byl patrný jejich stav a použití. Jejich použití není vázáno jen na jedno ÚO, zůstatky se převádějí do následujícího ÚO. Informace o tvorbě, stavu a použití peněžních

¹¹⁸ § 26 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

fondů jsou součástí závěrečného účtu z hlediska zhodnocení finančního hospodaření ÚSC. Jako příklad na fondy ÚSC lze uvést: účelový fond zaměřený na podporu zlepšení životního prostředí v obci, účelový fond na podporu sportovních aktivit v obci; neúčelově tvořený fond rezerv např. pro vykrytí neočekávaných škod na majetku obce. Z aspektu účetnictví je v ČÚS č. 704 fondy ÚJ doporučeno - pro případ kdy ÚJ nemá povinnost tvořit fondy – postupovat přiměřeně. Tvorbu fondu lze tedy účtovat na vrub nákladů (č. ú. 548) a ve prospěch účtu fondů (č. ú. 419), použití fondu na vrub účtu fondů (č.ú. 419) a ve prospěch výnosů (č. ú. 648). Jiná situace je u MPO – které **musí** fondy tvořit.

V podstatě od začátku svého fungování účtují povinně o fondech příspěvkové organizace, pro něž jsou hlavním vlastním zdrojem financování hlavní činnosti. Jejich fondové hospodaření se stalo jedním z jejich specifíků. Právním předpisem mají předepsán rozsah tvořených fondů, postup při jejich tvorbě a použití s tím, že pro jejich fungování musí existovat interní směrnice. Fondy nejsou tvořeny jen na jedno ÚO, jejich zůstatky přechází do dalšího roku. Dva fondy (rezervní fond a fond odměn) jsou tvořeny ze zlepšeného výsledku hospodaření. Zlepšeným výsledkem hospodaření se dle právního předpisu ¹¹⁹ rozumí stav, kdy skutečné výnosy hospodaření spolu s příspěvkem zřizovatele na provoz jsou větší než provozní náklady. Analogicky pokud je stav opačný jde o zhoršený výsledek hospodaření. Návazně na účetnictví je třeba čerpat z prováděcí vyhlášky a ČÚS č. 704 fondy ÚJ. *Připomínka* – NVÚJ se musí vždy řídit standardy. **Povinností MPO je v souladu s prováděcím předpisem¹²⁰ vytvářet tyto čtyři peněžní fondy:**

**Fondy
MPO**

- rezervní fond (dále jen FR)
- fond investic (dále jen FI)
- fond odměn (dále jen FO)
- fond kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP).

Rezervní fond je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření, na základě schválení jeho výše zřizovatelem. Rovněž může přijetím účelových peněžních darů tvořit FR, ten může být použit např. na další rozvoj činnosti (přitom obsahový výklad není určen). Lze např. hradit zvýšené náklady na činnosti (sportovní, zájmové, životní prostředí) na které nestačí rozpočet – nutno upravit ve směrnici. Se souhlasem zřizovatele může MPO přesunout část rezervního fondu do fondu investic.

Fond investic vytváří MPO k financování svých investičních potřeb. *Připomínka* – i když metodika účetnictví ČR nezná pojem investice, objevuje se zde tento terminologický pojem. Možností jak tvořit FI je více - opět v souladu s prováděcím předpisem – zejména: peněžní prostředky ve výši odpisů DM, příjmy z prodeje svěřeného DHM (pochopitelně se souhlasem zřizovatele), peněžní dary a příspěvky od jiných subjektů na investiční účely, převodem z FR opět se souhlasem zřizovatele a další. FI je určen k pořízení dlouhodobého (investičního) majetku.

¹¹⁹ § 30 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁰ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Fond odměn může být tvořen pouze ze zlepšeného výsledku hospodaření. Pokud je tedy dosažen tento kladný výsledek, prvním odvodem je odvod na tvorbu fondu odměn. Je zde stanovena mezní hranice a to do 80 % ze zlepšeného výsledku hospodaření (není stanovena minimální výše) současně však nejvýše do 80 % objemu prostředků na platy od zřizovatele. FO je primárně určen na odměny zaměstnancům – opět nezbytná interní směrnice z hlediska nárokového čerpání jednotlivými zaměstnanci.

Fond kulturních a sociálních potřeb patří mezi nejznámější fondy (nejen v neziskovém sektoru). Podmínky tvorby a nakládání s prostředky FKSP je MF upraven prováděcím předpisem¹²¹. Dle tohoto předpisu je základní přiděl stanoven ve výši 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů. Dalším příjmem FKSP mohou být přijaté náhrady pojistných událostí na majetku pořízeného z FKPS, peněžní a jiné dary. Peněžní prostředky FKSP **musí být uloženy na zvláštním účtu** a opět připomínka k nezbytnosti upravení postupů interní směrnici (nezbytné pro část čerpání z FKSP). *Připomínka* - poplatky vyúčtované bankou za vedení účtu nejsou výdajem (nesnižují čerpání FKSP), ale jsou převáděny na účet MPO a analogicky úroky z FKSP bankou připsané nejsou příjmem tohoto účtu, ale jsou převáděny na účet MPO. Ve smlouvě s bankou je toto možno ošetřit, aby tyto úkony banka přímo převáděla na účet MPO a nikoliv přes účet FKSP. Prováděcí předpis uvádí možnosti pro čerpání např.: na provoz zařízení sloužící k rekreaci a sportu, nákup vitamínových prostředků, zlepšení pracovních podmínek, pořízení hmotného majetku sloužícího zaměstnancům pro jejich kulturní a sociální potřeby, půjčky na bytové účely, stravování, dovolenou rekreaci, dary při pracovních a životních výročích a další čerpání v souladu se zněním prováděcího předpisu.

Výsledky hospoda- ření

NVÚJ patří do neziskového sektoru, který v zásadě musí členit všechny náklady a výnosy na hlavní činnost a na hospodářskou činnost. Pokud není realizována hospodářská (doplňková činnost) práce se zjednodušují. Z toho se odvíjí (účetní) výsledek hospodaření – z hlavní činnosti a z hospodářské činnosti, následně hospodářský výsledek celkem. Náklady a výnosy jsou vlivem reformy účetnictví státu účtovány k okamžiku jejich vzniku, tedy do ÚO se kterým věcně a časově souvisí (akruální princip). Hospodářský výsledek tvoří rozdíl mezi výnosy a náklady, může být kladný, vyrovnaný, ztrátový. Opět - pro celý neziskový sektor - platí, že primárním cílem jejich činnosti není snaha o dosažení kladného výsledku hospodaření a pokud je dosaženo zisku, musí být použit pro hlavní činnost. Pro ÚSC a MPO platí, že hospodaří s finančními prostředky dle předem stanoveného a schváleného rozpočtu na kalendářní rok (MPO schvaluje zřizovatel) a ten může být přebytkový, vyrovnaný, případně schodkový¹²². V případě rozpočtu není používán termín kladný nebo záporný výsledek hospodaření, ale „kladný zůstatek finančních prostředků“, nebo „schodek hospodaření“. Rovněž po skončení kalendářního roku se údaje o ročním hospodaření ÚSC zpracovávají do „závěrečného účtu“, ale pojem výsledek hospodaření zde nefiguruje, je zmiňováno plnění rozpočtu příjmů a výdajů. V zákonu o rozpočtových pravidlech územ-

¹²¹ Vyhláška 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

¹²² § 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

ních rozpočtů v souvislosti se zřizováním příspěvkových organizací je ale zmíněno, že svěřený majetek má být efektivně a ekonomicky účelně využíván, z čehož lze odvodit tendenci ke sledování dosaženého výsledku hospodaření. V rozpočtu příspěvkové organizace je již jmenován plán výnosů a nákladů na rozpočtový rok a v souvislosti s doplňkovou činností je již uveden zisk. Ale bez dalšího bližšího vysvětlení je u dvou peněžních fondů (rezervního fondu a fondu odměn) uvedeno, že jsou tvořeny ze „zlepšeného výsledku hospodaření“. Co je obsahem tohoto pojmu ale není uvedeno v českých právních předpisech.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Zkuste se zamyslet nad možným obsahem pojmu zlepšený výsledek hospodaření.

8.5 Podmínky a postupy při účtování cizích zdrojů

V primárním účetním výkazu jsou v pasivech vykazovány cizí zdroje. Součet cizích a vlastních zdrojů tvoří vlastní kapitál NVÚJ. Zdroje jsou vykazovány v netto hodnotách, nelze uplatňovat korekce jako je tomu u aktiv (stálých i oběžných). V souladu se závazným vzorem rozvahy pro ÚSC a pro příspěvkové organizace patří do cizích zdrojů rezervy, závazky krátkodobé a dlouhodobé.

Rezervy mohou, ale nemusí ÚJ tvořit. *Připomínka* – někdy dochází k záměně pojmů a rezervy se zaměňují s rezervním fondem. Je mezi nimi zásadní rozdíl a nejde o synonymum jedné věci. Dle ZoÚ jsou rezervy určeny ke krytí očekávaných závazků. Většinou dochází k tvorbě rezerv v důsledku ročních inventarizací a přitom zjištěných informací. Rezervy jsou tedy tvořeny odhadem dle momentálně dostupných informací na v dalších ÚO očekávanou úhradu závazků (např.: nezbytná oprava DM a úhrada závazku dodavateli opravy). Rezervy jsou klasickým příkladem akruálního principu – k příčině je odhadován důsledek. Zásada opatrnosti znamená promítnutí očekávaného rizika do účetnictví. Rezervy jsou tvořeny např. na očekávané výsledky probíhajícího nebo očekávaného soudního sporu, na opravy majetku, na očekávané penále, na reklamace, k rizikům znehodnocení obecního majetku a další. V zásadě lze rezervy členit na rezervy tvořené právě z hlediska opatrnosti (účetní rezervy) a rezervy tvořené dle zákona (zákonné rezervy). Rezervy jsou tvořeny, jejich tvorba podléhá inventarizaci, může dojít k jejich snížení, zrušení nebo použití. Tvorba rezervy je účtována na vrub nákladů (č.ú. 555) a ve prospěch rezerv (č.ú. 441). Jelikož jde o očekávané výdaje, je vhodné částku účtované rezervy uložit na zvláštním účtu u finanční instituce a ponechat ji na očekávanou úhradu závazku. V případě tvorby rezervy zákonné je toto jednou z podmínek pro daňovou uznatelnost nákladu. Rezervy daňové jsou dle přesně stanovených podmínek¹²³ tvořeny na opravu dlouhodobého majetku, na pěstební činnost (na obnovu lesa), na odbahnění rybníka. Rezervu tvoří vlastník, z aspektu publikace tedy rezervy mohou tvořit ÚSC, MPO pravděpodobně nebude vlastníkem majetku, jen jeho uživatelem. O rezervách je účtováno v souladu s ČÚS č. 705 rezervy a dle jeho znění je

Rezervy

¹²³ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

povinností ÚJ mít pro účtování interní směrnici, která bude obsahovat např. ustanovení o hranici významnosti, z jakých titulů budou rezervy tvořeny (např. sanace ekologických zá-
těží), způsob tvorby, zvýšení, snížení, použití zrušení a další.

Závazky

Druhou velkou skupinou cizích zdrojů jsou závazky. NOZ zná dva pojmy v této oblasti, pro účetnictví je běžnější závazek, který obecně znamená vztah dvou partnerů (dvě smluvní strany), kteří se dohodli na určitých podmínkách (jedná strana něco dodá - druhá strana za to zaplatí). Z účetního hlediska jde o pasivum, které do doby úhrady, je součástí závazků. Závazky mohou být: z úvěrů, vůči dodavatelům, zaměstnancům, institucím, správci daně a další. Z aspektu publikace jsou četné závazky vůči dodavatelům, přijaté zálohy, závazky k vybraným ústředním vládním institucím, závazky k vybraným místním vládním institu-
cím (ÚSC i MPO). Obecně závazek vzniká písemným potvrzením (faktura, smlouva) a zpravidla je ukončen úhradou (většinou bezhotovostní).



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Jaké jsou nejčastější závazky vůči zaměstnancům? Jakým aktem vznikají a jakým aktem jsou uhrazeny?



8.5.1 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY KE ZDROJŮM

Příklad č. 1 účtování k vlastním zdrojům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO jmění	9 200 000	491	401
2	VÚD	Zaúčtování PS k prvnímu dni ÚO FKSP	31 000	491	412
3	VÚD	Bezpłatné nabytí DHM	51 000	022	401
4	VÚD	Tvorba fondu investic snížením jmění	10 000	401	416
5	VÚD	Čerpání fondu investic	25 000	416	401
6	VÚD	ÚSC tvorba účelového fondu rezerv opravy	50 000	548	419
7	VÚD	ÚSC čerpání účelového fondu	42 000	419	648
8	VÚD	Tvorba FR MPO na další rozvoj činnosti	15 000	431	413
9	VÚD	Použití FR MPO na další rozvoj činnosti sport	15 000	413	648
10	VÚD	Tvorba FI ve výši odpisů DM	5 000	401	416
11	VBÚ	Přijetí účelový finanční dar	42 000	241	401
12	VÚD	Tvorba FI z účelového finančního daru	42 000	401	416
13	VÚD	Tvorba FO ze zlepšeného VH	50 000	431	411
14	VÚD	Nárok na odměny z FO zaměstnanců	25 000	521	331
15	VÚD	Čerpání FO na odměnu zaměstnanců	25 000	411	648

Komentář: účty pro účtování fondů ÚSC a PO jsou v účtové skupině 41 Fondy účetní jednotky. Jsou zde všechny čtyři fondy PO a pro možnost tvořit fondy ÚSC je vymezen účet 419 ostatní fondy.

Příklad č. 2 účtování k vlastním zdrojům - FKSP

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Tvorba FKSP ve výši základního přidělu 2 %	68 000	527	412
2	VBÚ	Převod fin. prostředků na účet FKSP	68 000	262	241
3	VBFK	Příjem fin. prostředků na účet FKSP	68 000	243	262
4	VBÚ	Příjem peněžního daru na účet FKSP	5 000	243	412
5	VBÚ	Půjčka z FKSP zaměstnanci	20 000	335	243
6	VBÚ	Úhrada rekreačních poukazů zaměstnanců	15 000	412	243
7	VBÚ	Finanční dar zaměstnanci - životní výročí	10 000	412	243
8	VÚD	Čerpání při nákupu hmotného majetku	7 000	412	648
9	VÚD	Příspěvek z FKSP na stravování vlast. zařízení	1 800	412	602
10	VÚD	Částka hrazená zaměstnancem stravování	2 000	335	602
11	VÚD	Srážka stravování zaměstnancům	2 000	331	335

Komentář: z fondu FKSP může MPO i ÚSC poskytovat příspěvek na stravování zaměstnanců. Limity příspěvků jsou uvedeny v ZDP- až do výše 55 % ceny jednoho jídla za směnu, maximálně do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v prvním pásmu pro poskytování stravného (ve veřejné správě je stravné dané rozpětím) nikoliv jednou částkou jako v podnikatelském sektoru.

Příklad č. 1 účtování k cizím zdrojům

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VBÚ	ÚSC přijal krátkodobou zálohu	50 000	231	324
2	VBÚ	MPO přijala dlouhodobou zálohu	20 000	241	455
3	VÚÚ	ÚSC přijal krátkodobý úvěr	100 000	262	281
4	VBÚ	Úvěr připsán na účet ÚSC	100 000	231	262
5	VÚD	Tvorba rezervy na opravu DM ÚSC 1. rok	80 000	555	441
6	VÚD	Tvorba rezervy na opravu DM ÚSC 2. rok	80 000	555	441
7	VBÚ	Převod fin. prostředků na zvláštní účet R	160 000	231 R	231
8	PF	Za provedenou opravu DM	165 000	511	321
9	VBÚ	Úhrada za opravu ze zvlášť. účtu	160 000	321	231 R
10	VÚD	Zúčtování (použití) rezervy na opravu DM	160 000	441	555
11	VBÚ	Doplatek dodavateli z účtu	5 000	321	231
12	VÚD	MPO tvoří rezervu soud. spor 1. rok	20 000	555	441
13	VÚD	MPO tvoří rezervu soud. spor 2. rok	20 000	555	441
14	VÚD	Zrušena rezerva soud. spor vyhrán	40 000	441	555

8.6 Podmínky a postupy při účtování nákladů a výnosů

Analogicky jako je tomu u všech ÚJ účtují organizace o vyvolaných nákladech a vzniklých výnosech. Předchozí úprava účetnictví kladla důraz na výdaje a příjmy, ale je nezbytné rozlišit, zda se jedná o reálný přírůstek nebo úbytek, nebo spotřebu či výstup a správně zaúčtovat. Analogicky, jako je tomu u všech ÚJ neziskového sektoru, jsou rozlišovány náklady a výnosy v hlavní činnosti a v hospodářské činnosti. Rovněž platí, že hlavní činnost je vykonávána vždy, hospodářská může být, ale nemusí, pokud pro ni není náplň nebo podmínky. Při účtování je nutno se řídit uspořádáním a obsahovou náplní jednotlivých složek nákladů a výnosů dle směrné účtové osnovy a účetních standardů. *Připomínka* – pro účtování o nákladech a výnosech standard chybí. Je tedy nutno se řídit v dané situaci prováděcím předpisem¹²⁴ a vlastním rozhodnutím (interní směrnice pro dodržení srovnatelnosti účetních období) pro zaúčtování všech účetních případů. Ve výkazu zisku a ztráty jsou náklady a výnosy seřazeny: do nákladů a výnosů z činnosti; do finančních nákladů a finančních výnosů, do nákladů na transfery a výnosů z transferů. Výsledek hospodaření je uváděn v tomto členění za hlavní činnost a za hospodářskou činnost. Vazba mezi účetními výkazy musí platit, vytvořený výsledek hospodaření patří do vlastních zdrojů. Tedy ve VZZ uvedený „Výsledek hospodaření běžného účetního období“ musí být roven v rozvaze uvedenému „Výsledek hospodaření běžného účetního období“.

Náklady, výdaje

Náklady (výdaje) jsou obecně vstupem, bez něhož nemůže daná ÚJ správně realizovat své aktivity. Náklady jsou vyjádřením snížení ekonomického prospěchu i u těchto organizací. Je o nich účtováno narůstajícím způsobem od prvního dne ÚO, v souvislosti s úpravami v účetních předpisech (pro všechny ÚJ stejně) je účtováno o vzniku nákladu na vrub příslušného účtu, o snížení nákladu je účtováno ve prospěch příslušného účtu (zejména aktivace a změny stavů). Pro všechny NVÚJ platí (to co již bylo vysvětleno u NO), že náklady a tedy výsledek hospodaření musí být uváděn v členění na hlavní a hospodářskou činnost. Není rozlišována provozní oblast a finanční oblast a jejich výsledky hospodaření. **Skupina 50 Spotřebované nákupy:** obsahuje náklady na spotřebovaný materiál, náhradní díly, PHM, úklidové prostředky, kancelářské potřeby, úbytky zásob do normy, prodané zboží, spotřebu odebraných energií (teplo, chlad). Může zde být účtováno o drobném majetku. Musí zde být účtováno o nákladech v souvislosti s aktivací dlouhodobého majetku, aktivací oběžného majetku a o změně stavu zásob vlastní výroby. **Skupina 51 služby:** obsahuje náklady na pracovní cesty zaměstnanců, náklady na údržbu a opravy majetku, náklady na občerstvení a pohoštění (reprezentaci), úklidové služby, poradenské služby, služby ostrahy, bankovní poplatky a další. Musí zde být účtováno o aktivaci vnitroorganizačních služeb (vlastní doprava např.). **Skupina 52 osobní náklady:** obsahuje náklady vyvolané zaměstnaneckými poměry, případně nároky z dohod dle ustanovení ZP a souvisejících předpisů v oblasti sociálního a zdravotního pojištění, povinných sociálních nákladů

¹²⁴ Hlava III Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty - vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

např. dle ZP. **Skupina 53 daně a poplatky:** obsahuje nákladově účtované položky vyplývající z povinnosti VPP (pokud vzniká tato povinnost) a doměrky daní. Poplatky spojené s administrativními úkony, dle souvisejících předpisů např. povinné technické prohlídky dopravních prostředků. **Skupina 54 ostatní náklady:** obsahuje náklady sankční povahy, náklady související s vyřazením majetku v souvislosti s jeho bezúplatným předáním, náklady zapříčinění mankem a škodou s výjimkou schodku a úbytku cenin, náklady spojené s pořízováním DM – který ale nebude uveden do používání (v publikaci již zmiňovaná zmařená investice). **Skupina 55 odpisy, rezervy a opravné položky:** obsahuje náklady vyjadřující opotřebení DM za dané ÚO, případně ZC vyřazovaného DM z důvodu likvidace, náklady vyvolané prodejem majetku, tvorbu a zúčtování rezerv a opravných položek, náklady na DrDM. Touto skupinou končí náklady z činnosti. **Skupina 56 finanční náklady:** obsahuje náklady spojené s povinností splácet úroky, vzniklé kurzové ztráty. Tato jediná skupina obsahuje finanční náklady. **Skupina 57 náklady na transfery:** v této skupině nebudou vůbec účtovat MPO (nejsou poskytovateli transferů), pro ÚSC pokud půjde o tuto situaci potom lze účtovat (ÚSC může být poskytovatelem transferu). Jednou ze zásad správného vedení účetnictví je jeho srovnatelnost – což vyžaduje účtování opakujících se úkonů na stejné nákladové účty. Jako příklad lze uvést náklady spojené s pojištěním, zda budou účtovány ve skupině 51, případně ve skupině 54. Účtování o výdajích vyžaduje doklad charakteru výpisu z účtu nebo výdajový pokladní doklad, což potvrzuje skutečný úbytek finančních prostředků.

Výnosy (příjmy) jsou výstupem – znamenají ekonomický prospěch na neziskovém principu fungujících organizací. Je o nich účtováno ve prospěch příslušného účtu výnosů, ve výjimečné situaci – při jejich korekci – je účtováno na vrub příslušného účtu výnosů. Pro všechny NVÚJ platí (to co již bylo vysvětleno u NO), že výnosy a tedy výsledek hospodaření musí být uváděn v členění na hlavní a hospodářskou činnost. Není rozlišována provozní oblast a finanční oblast a jejich výsledky hospodaření. Výnosy jsou seřazeny ve VZZ analogicky jako je tomu u N – tedy výnosy z činnosti, finanční výnosy a výnosy z transferů. **Skupina 60 výnosy z vlastních výkonů a zboží:** obsahuje tradičně výnosy za služby, za výrobky, zboží, pronájem, u ÚSC je účtováno o výnosech ze správních a místních poplatků¹²⁵. **Skupina 63 výnosy z daní a poplatků:** účtuje jen ÚSC (nikoliv MPO) a jde opět o vazbu na jiné právní předpisy¹²⁶. Dle ustanovení tohoto zákona může správce daně převádět ÚSC např.: výnosy z daně z příjmů, výnosy z daně z přidané hodnoty, z majetkových daní a další. **Skupina 64 ostatní výnosy:** (účtují již ÚSC i MPO) obsahuje výnosy sankčního charakteru, výnosy z rozprodeje majetku, čerpání z vytvořených fondů dle interních směrnic. Protipólem finančních nákladů jsou finanční výnosy. **Skupina 66 finanční výnosy:** obsahuje úroky z účtů u finančních institucí v časovém rozlišení, kurzové zisky, případně výnosy z cenných papírů (jen u ÚSC). **Skupina 67 výnosy z transferů:** obsahuje výnosy z přijatých transferů, ÚSC a MPO mohou účtovat jen na účtu 672, tento naopak nesmí používat OSS a jejich příspěvkové organizace. **Skupina 68 výnosy ze sdílených**

**Výnosy,
příjmy**

¹²⁵ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁶ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní ÚSC a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

daní a poplatků: účtuje opět jen ÚSC a podle téhož zákona převodem podílu z celostátního hrubého výnosu daní jsou převáděny výnosy z daně z příjmů fyzických a právnických osob, výnosy z daně z přidané hodnoty a další. Účtování o příjmech (analogicky jako tomu bylo v případě výdajů) vyžaduje doklad charakteru výpisu z účtu nebo příjmový pokladní doklad, což potvrzuje skutečný přírůstek finančních prostředků.

Účtování o nákladech a výnosech od roku 2010 funguje na akruálním principu, tedy správné přiřazování částek k danému ÚO (časové rozlišení). Pokud jsou ÚSC nebo MPO plátcí daně z přidané hodnoty, je o nákladech a výnosech účtováno bez DPH a opět jde o velmi obtížnou oblast přiřazování nákladů a výnosů do hlavní nebo hospodářské činnosti a vzniku zdanitelného plnění dle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty¹²⁷.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Zamyslete se nad ustanovením odstavce 3 z § 5 zákona o dani z přidané hodnoty, musí se tedy ÚSC nebo MPO registrovat k DPH?



8.6.1 ŘEŠENÉ VZOROVÉ PŘÍKLADY K NÁKLADŮM A VÝNOSŮM

Příklad č. 1 účtování nákladů

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Spotřeba materiálu	1 200	501	112
2	PF	Pořízení materiálu „B“	900	501	321
3	VÚD	Úbytek materiálu „A“ do normy	300	501	112
4	VÚD	Úbytek materiálu nad normu - manko	700	547	112
5	VPD	Nákup PHM	2 400	501	261
6	PF	Za spotřebu odebrané energie	6 400	502	321
7	VÚD	Spotřeba prodaného zboží	710	504	112
8	VÚD	Aktivace software vyrobeného zaměstnanci	69 800	041	506
9	VÚD	Příjemka výrobků do skladu	16 150	123	508
10	VÚD	Výdejka výrobků ze skladu	16 150	508	123
11	VÚD	Úbytek výrobků do normy	230	508	123
12	VÚD	Úbytek výrobků nad normu - manko	950	547	123
13	PF	Za opravu majetku	99 120	511	321
14	VPD	Zaměstnanci poskytnuta záloha prac.cesta	4 000	335	261
15	VÚD	Po návratu vyúčtovány N na prac. cestu	4 101	512	335
16	VPD	Vyrovnání se zaměstnancem prac.cesty	101	335	261
17	VPD	Občerstvení, pohoštění	720	513	261
18	VÚD	Vlastní doprava pořizovaného materiálu	3 400	111	516

¹²⁷ § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

19	VÚD	Vlastní doprava pořizovaného materiálu "B"	2 680	501	516
20	VÚD	Zaúčtování hrubých mezd	420 000	521	331
21	VÚD	Zaúčtování odvodů SP a ZP	142 800	524	336,337
22	VÚD	Spotřeba stravenek	900	527	263
23	VPD	Poplatek za výpis z Rejstříku trestů	100	538	261
24	VBÚ	Peněžní účelový dar poskytnut charitě	4 000	543	241
25	VÚD	Výdejka při prodeji materiálu	2 700	544	112
26	VÚD	Odpis stavby	65 000	551	081
27	VÚD	Prodej pozemku	67 000	554	031
28	VF	Smlouva o prodeji pozemku v SC	81 000	311	647
29	VÚD	Tvorba zákonné rezervy	100 000	555	441
30	VÚD	Použití rezervy	300 000	441	555
31	VBÚ	Sraženy bankovní poplatky	110	518	241
32	VBÚ	Úhrada úroků z úvěru	6 000	562	241

Příklad č. 2 účtování výnosů

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VF	Tržby za polotovary	1 000	311	601
2	PPD	Tržby za hotové za zboží	640	261	604
3	VF	Tržby za služby	18 000	311	602
4	VF	Tržby za pronájem nemovitosti	5 000	311	603
5	PPD	Výnosy z místních poplatků - odpady	6 000	261	606
6	VBÚ	ÚSC obdržel výnos z DPH (dle správy daní)	12 000	231	634
7	VF	Vyúčtování smluvního penále	900	315	641
8	VBÚ	Připsány úroky z vkladů (ÚSC)	206	231	662
9	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči zaměstnanci	150	335	649
10	VÚD	Přebytek v zásobách materiálu	1 400	112	649
11	VÚD	Přijat darem materiál (pro MPO)	5 000	112	649
12	PPD	Příjem z prodeje materiálu	2 500	261	644
13	VÚD	Vyřazení auta - prodej auta ZC=2 000 Kč	2 000	553	082
14	VÚD	Vyřazovací protokol na auto VC=310 000 Kč	310 000	082	022
15	PPD	Úhrada za prodané auto	2 000	261	646
16	VÚD	Nárok na příspěvek na provoz od zřizovatele	900 000	348	672
17	VBÚ	Příspěvek připsán na účet	900 000	241	348

8.7 Uzávěrka a závěrka, další povinnosti

V průběhu účetního období je účtováno o předmětu účetnictví v souladu s účetními předpisy. Některé předpisy chybí (viz chybějící standard o inventarizačních rozdílech, fi-

nančním majetku, nákladech a výnosech) a je na ÚJ tyto situace správně vyřešit. V souvislosti s povinnostmi vedoucími k uzavření účetního období a sestavení účetní závěrky jsou nezbytné kroky, které již byly obecně vysvětleny ve 4 kapitole. Bez ohledu na právní formu NVÚJ jsou povinny vést účetnictví v intervalech účetního období, kterým u nich může být pouze rok kalendářní.

**Vyhláška o
inventarizaci
majetku a závazků**

Účetní uzávěrkové operace navazují na roční inventarizace. Cílem inventarizací je zjistit skutečný stav inventarizačních položek a ověřit se stavem vykazovaným účetnictvím. Jelikož jde o NVÚJ, musí i průběh inventarizačních prací být totožný. Jak již bylo uvedeno, MPO běžně inventarizovaly, naproti tomu ostatní ze skupiny veřejného sektoru se touto činností nezabývaly. Proto byly stanoveny požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizací v rámci regulace a regulačním předpisem se stala vyhláška o inventarizaci majetku a závazků¹²⁸. Uplatňováním této vyhlášky by měl být průběh i výsledky prováděn na stejných principech u všech NVÚJ.

**Správnost
účetnictví**

V rámci účetních uzávěrkových operací by měla být zkontrolována oprávněnost výše odpisů, případně vytvořeny opravné položky, zkontrolovány rezervy, ověřeno klíčování nákladů a výnosů, prověřeny smlouvy, doklady a mnohé další úkony, které v celku by měly účetnictví upravit na úroveň požadovanou právními předpisy. V oblasti NVÚJ je toto velmi obtížná a komplikovaná činnost, neboť již i z náplně kapitol vyplynula rozsáhlost předpisů, které se vztahují k veřejnému sektoru. Účetní uzávěrka je interní záležitostí každé ÚJ. I přes tendence k transparentnosti hospodaření těchto organizací, zůstává jejich účetní uzávěrka interní záležitostí, není přístupná veřejnosti a úkony v jejím rámci prováděné není povinnost zveřejňovat.

Účetní závěrka

Jinak je to v oblasti účetní závěrky. Jak již bylo také v této publikaci uvedeno, účetní závěrka musí ÚJ sestavit v souladu se zněním ZoÚ a následující povinnosti mají vést k získání transparentnosti hospodaření. Dle ZoÚ je účetní závěrka nedílný celek a v případě vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (což přichází do úvahy právě u MPO) se skládá ze tří částí: rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Pokud je vedeno účetnictví v plném rozsahu (všechny ÚSC) potom se k těmto třem výkazům přidává přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu a je sestavena závěrka v plném rozsahu. NVÚJ musí sestavovat přehledy i v případě, kdy splní k rozvahovému dni a předchozí ÚO dvě hodnoty (aktiva celkem a úhrn čistého obrátu) pro povinnost auditu. Podmínky pro sestavení účetních výkazů jsou uvedeny v prováděcím předpise¹²⁹. Účetní závěrka musí obsahovat identifikační údaje o ÚJ a další náležitosti např.: účel pro který byla zřízena, okamžik sestavení účetní závěrky, podpisové záznamy a další. Samotné formuláře (závazné vzory) pro vyplnění údajů jsou přílohou vyhlášky a dle právní formy (v případě této publikace ÚSC a MPO) má každá svůj formulář¹³⁰. Toto je specifikem závěrky NVÚJ, není

¹²⁸ Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁹ Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

¹³⁰ Viz Přílohy č. 1 – 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

jeden formulář jako je tomu např. u NO, nebo u podnikatelských subjektů. NVÚJ mají menší prostor pro vlastní rozhodování v oblasti účetnictví – což lze aplikovat i na podmínky sestavení účetní závěrky. Vyhláška stanovuje např. (pro plný i zjednodušený rozsah):

- rozsah a způsob sestavení účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze,
- uspořádání a obsahové vymezení údajů v přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- účetní metody a postup při jejich používání a další.

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou klasickými formuláři s vyplňováním údajů čerpaných ze správně vedeného a uzavřeného účetnictví za ÚO. Údaje jsou vykazovány v Kč s přesností na dvě desetinná místa (další specifikum NVÚJ). Dle ZoÚ má příloha vysvětlit a doplnit informace rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Příloha je povinnou součástí účetní závěrky každé ÚJ. Dle vyhlášky¹³¹ se příloha člení **Příloha** do následujících položek:

- informace dle zákonných ustanovení (rozumí se odkazy na znění ZoÚ např. již zmínované „významné informace“),
- informace dle ustanovení vyhlášky (např.: týkající se fondů),
- doplňující informace ke jmění a transferům na DM,
- členění pro zvláštní účely (např. soubory majetku, výměry lesních pozemků a další),
- ostatní doplňující informace (opět s odkazem na významnost),
- informace k tvorbě a čerpání fondů,
- doplňující informace ke stavbám,
- doplňující informace k pozemkům,
- doplňující informace k nákladům z přecenění,
- doplňující informace k výnosům z přecenění,
- doplňující informace k závazkům z poskytnutých garancí,
- doplňující informace o významných veřejných zakázkách,
- u OSS doplňující informace o příjmech a výdajích příspěvkových organizací, jejichž jsou zřizovatelem,
- doplňující informace o mzdových nákladech.

Z uvedeného je patrný velký rozdíl mezi formální a obsahovou náplní informací v přílohách závěrek neziskového sektoru (NO a NVÚJ). Snaha o prosazování a dosažení avizovaných cílů reformy účetnictví státu vede k dalším úpravám obsahové náplně.

¹³¹ Hlava VI vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

**Závěrečný
účet, pře-
zkoumání
hospoda-
ření**

V souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech (malá rozpočtová pravidla), se údaje o hospodaření ÚSC po skončení roku zpracovávají do souhrnného přehledu – závěrečný účet¹³². Závěrečný účet by bylo možno z hlediska zaměření této publikace označit jako „účetně-rozpočtovou výroční zprávu“. Pokud se zaměříme na údaje, které musí být v závěrečném účtu, jde např. o: plnění rozpočtu příjmů a výdajů, hospodaření s majetkem, tvorby fondů, vyúčtování finančních vztahů a další. Součástí závěrečného účtu je zpráva o přezkumu hospodaření. Návrh závěrečného účtu včetně zprávy o přezkumu projednává zastupitelstvo ÚSC. Zastupitelstvo zpravidla návrh závěrečného účtu schválí. Následně musí zveřejnit závěrečný účet na svých internetových stránkách. Nedávná úprava nehovořila o dalším postupu a řada ÚSC stahovala závěrečný účet z veřejně dostupného webu obce. Proto je upraveno ustanovení, které nyní zní, že závěrečný účet musí být zveřejněn až do schválení závěrečného účtu za další rozpočtový rok. Přezkum hospodaření se týká ÚSC (netýká se MPO). Je vycházeno ze situace, že pro NVÚJ neplatí povinnost auditu dle ZoÚ, ale jelikož se jedná o hospodaření a nakládání s majetkem státu a územní samosprávy, musí být kontrola v této oblasti zajištěna. V souladu s právním předpisem¹³³ je po skončení ÚO – jakmile jsou hotovy účetní operace vedoucí k sestavení účetní závěrky – a následně sestaven závěrečný účet, proveden přezkum. Přezkum obce provede buď kraj (bezplatně) nebo jsou objednány služby auditora (za úhradu). Termín je do 30.06. Přezkum hospodaření kraje provede MF (bezplatně). Rovněž v této části je vidět snaha reformy účetnictví o zvýšení transparentnosti hospodaření NVÚJ, z uvedeného základního okruhu povinností navazujících nebo souvisejících s účetní závěrkou lze vyhledat duplicity a zvyšování administrativní zátěže pro ekonomické pracovníky v ÚSC a rovněž (i když v menší míře) v MPO.

**Schvalo-
vání účetní
závěrky**

Účetní závěrka v rámci realizovaných postupů podléhá schvalování. Je vycházeno z ustanovení prováděcího předpisu¹³⁴. Tento prováděcí předpis se týká i závěrek ÚSC a MPO. ÚJ musí zajistit a předložit podklady přehledným způsobem tak, aby mohlo dojít k posouzení úplnosti a průkaznosti a naplnění věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace ÚJ. Podklady se rozumí např.: účetní závěrka, zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, inventarizační zpráva a další. Účetní závěrka bývá schvalována, ale může dojít (při závažných pochybeních) k jejímu neschválení. První účetní období, za které vznikla NVÚJ povinnost schvalovat účetní závěrku bylo za rok 2012. Pro potřeby publikace – ÚSC schvaluje závěrku zastupitelstvo (obce, kraje), MPO schvaluje závěrku Rada (obce, kraje) zřizovatele.

CSÚIS

Zákon o účetnictví v souvislosti se zahájením reformy účetnictví státu obsahoval povinnost směřující k shromažďování účetních záznamů od NVÚJ do CSÚIS. Pro realizaci tohoto ustanovení byl vydán prováděcí předpis¹³⁵. Pomocné analytické přehledy (PAP) mají

¹³² § 17 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³³ Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek NVÚJ.

¹³⁵ Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě VÚJ a jejich předávání do CSÚIS a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

povinnost ve stanovených lhůtách odevzdávat v elektronické podobě stanovené organizace. Pro potřeby publikace – PAP nepředávají: DSO; obce jejichž počet obyvatel je menší než 3 000; MPO jejichž aktiva netto nepřesahují alespoň v jednom ze dvou předchozích ÚO výši 100 000 000 Kč.

Z ustanovení ZoÚ vyplývá rovněž povinnost ÚJ ověřit závěrku auditorem. Toto ustanovení se v současné době netýká NVÚJ. Další povinností vyplývající ze ZoÚ je úschova účetní závěrky, která se týká NVÚJ a doba úschovy je 10 let počínaje koncem ÚO kterého se týkají, většinou jsou ale závěrky jako primární dokumentace uschovány po celou dobu existence ÚJ. Sestavení výroční zprávy je jednou z dalších povinností dle ZoÚ. *Připomínka* - velmi nevhodně je pod stejným názvem v případě NVÚJ uváděna výroční zpráva. Nejde v žádném případě o povinnost vyplývající ze ZoÚ, ale z naprosto jiného právního předpisu¹³⁶. Organizacemi majícími povinnost poskytovat informace dle tohoto zákona jsou i ÚSC a MPO. Jde zpravidla o dotazy fyzických nebo právnických osob, které se týkají oblasti činnosti daného subjektu. O těchto požadavcích na informace a způsobu jejich vyřízení je výroční zpráva. Přitom organizace v souladu se zákonem může informace odmítnout, ale vždy musí reagovat na dotazy.

*Audit,
úschova
závěrky,
výroční
zpráva*

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Vyhledejte přes webovou stránku Monitor účetní závěrku obce ve které žijete a podívejte se na Přílohu k účetní závěrce, vyberte i nějakou NO s její Přílohou k účetní závěrce a srovnajte.

TESTOVÉ OTÁZKY Č. 8



- 1) Municipální příspěvková organizace:**
 - 1) není právnickou osobou
 - 2) je právnickou osobou
 - 3) je organizační složkou územního samosprávného celku
- 2) Municipální příspěvková organizace může vést:**
 - 1) účetnictví ve zjednodušeném rozsahu
 - 2) jednoduché účetnictví
 - 3) daňovou evidenci
- 3) Municipální příspěvková organizace:**
 - 1) má vlastní rozpočet
 - 2) nemá vlastní rozpočet – řídí se rozpočtem zřizovatele
 - 3) nemá vlastní rozpočet – řídí se státním rozpočtem

¹³⁶ Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

4) Základním územním samosprávným celkem je dle Ústavy ČR:

- 1) statutární město
- 2) kraj
- 3) obec

5) Pro dlouhodobý nehmotný majetek:

- 1) je stanovena pro všechny NVÚJ hranice ocenění nad 60 000 Kč
- 2) hranici ocenění si může stanovit NVÚJ sama vlastním rozhodnutím
- 3) je stanovena pro všechny NVÚJ hranice ocenění nad 40 000 Kč

6) Dlouhodobý majetek pořízení koupí se oceňuje:

- 1) dotační cenou pokud je celý pořízen z dotace
- 2) pořizovací cenou
- 3) zbytkovou cenou pokud je částečně pořízen z dotace

7) Výnosy daně z nemovitých věcí:

- 1) jsou příjmem municipální příspěvkové organizace
- 2) jsou příjmem státu
- 3) jsou příjmem obce

8) Transferem u NVÚJ se rozumí:

- 1) přesun peněžních prostředků
- 2) přesun movitých věcí ve vlastnictví obce
- 3) přesun nemovitých věcí ve vlastnictví obce

9) Odpovědnost za vedení účetnictví ÚSC:

- 1) má obec jako ÚJ
- 2) má starosta jako zástupce obce
- 3) má zastupitelstvo jako zástupci obce

10) Územní samosprávný celek:

- 1) nesmí prodávat svůj majetek
- 2) může prodávat majetek - pokud tak rozhodne starosta
- 3) může prodávat majetek - pokud tak rozhodne zastupitelstvo

11) Územní samosprávný celek:

- 1) může účetně odpisovat k tomu příslušný majetek
- 2) nesmí účetně odpisovat žádný DM
- 3) nesmí účetně odpisovat stavby

12) Povinné náležitosti faktury:

- 1) jsou uvedeny v zákonu o účetnictví pro všechny ÚJ
- 2) nejsou nikde uvedeny
- 3) jsou uvedeny v prováděcí vyhlášce pro neziskový sektor

13) Razítko:

- 1) musí být uvedeno na účetním dokladu
- 2) nemusí být uvedeno na účetním dokladu
- 3) musí být uvedeno na daňovém dokladu

14) Svěřený majetek:

- 1) je majetek pronajatý zřizovatelem příspěvkové organizaci
- 2) je majetek bezúplatně předaný zřizovatelem příspěvkové organizaci
- 3) je majetek svěřený do správy příspěvkové organizaci jejím zřizovatelem

15) Místním poplatkem je např.:

- 1) poplatek ze psů, poplatek z ubytovací kapacity
- 2) poplatek za vydání stavebního povolení
- 3) poplatek za změnu místa trvalého pobytu

16) V účetnictví ÚSC a MPO náhradní díly na dopravní prostředky:

- 1) jsou vždy dlouhodobým majetkem
- 2) jsou vždy oběžným majetkem
- 3) mohou být oběžným majetkem nebo nákladem

17) Inventarizace majetku a závazků ÚSC a MPO:

- 1) musí být provedena minimálně 2 x za ÚO
- 2) musí být provedena minimálně 1 x za ÚO
- 3) musí být provedena minimálně jednou za dva roky

18) Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může vést:

- 1) malá obec do 500 obyvatel
- 2) každá příspěvková organizace
- 3) příspěvková organizace rozhodnutím zřizovatele

19) Účetní závěrka při zjednodušeném rozsahu účetnictví musí obsahovat:

- 1) rozvahu a výkaz zisku a ztráty
- 2) rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu
- 3) rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a přehled o peněžních tocích

20) Párové účty se objevují při účtování:

- 1) nákladů a výnosů
- 2) pohledávek a závazků
- 3) transferů a darů

SHRNUTÍ KAPITOLY



Kapitola v možnostech publikace vysvětlila principy účtování dvou typů představitelů NVÚJ – územní samosprávné celky a municipální příspěvkové organizace. Zdůraznila úzkou vazbu účetních předpisů na další právní předpisy, kterými se musí NVÚJ při svých činnostech - jako zástupci veřejného sektoru hospodařícího se státním majetkem nebo majetkem územní samosprávy – řídit, zejména z aspektu účetní závěrky a povinností souvisejících.

9 VEŘEJNĚ PROSPĚŠNÝ POPLATNÍK



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Na rozdíl od ustanovení občanského zákoníku, terminologický pojem veřejně prospěšný poplatník vznikl lednem roku 2014 a stal se četně užívaným pojmem. Zákon o daních z příjmů právnických osob vysvětluje status veřejně prospěšného poplatníka a současně uvádí ustanovení týkající se těchto právnických osob. Kapitola se zaměřuje na seznámení se základními postupy v oblasti zákona o daních z příjmů, jejich použitím pro VPP a okrajově se zmiňuje o ostatních daních. Tím, že ÚJ neziskového sektoru jsou právnickými osobami (kromě OSS), mají povinnost ke dni vzniku se registrovat jako daňový poplatník. Ne vždy jim vzniká povinnost sestavit a odevzdat daňové přiznání.



CÍLE KAPITOLY

- Identifikace veřejně prospěšného poplatníka
- Vysvětlit vztah veřejně prospěšného poplatníka a daně z příjmů právnických osob
- Stručně charakterizovat možné daně veřejně prospěšného poplatníka



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

VPP, hlavní činnost, hospodářská činnost, stanovy, příjem, výdaj, odpisy, technické zhodnocení, základ daně,

**Zrušení
statusu ve-
řejné pro-
spěšnosti**

Nový občanský zákoník nabyl účinnosti dnem 1.1.2014. Přinesl ustanovení o právnické osobě veřejně prospěšné. Veřejně prospěšná právnická osoba dle ustanovení NOZ měla právo získat status veřejné prospěšnosti. Jelikož zákon, který by umožňoval získání statusu nebyl vydán, došlo dnem 1.1.2018 ke zrušení ustanovení v NOZ¹³⁷. Do zákona o daních z příjmů se dnem 1.1.2014 u právnických osob dostal nový terminologický pojem „veřejně prospěšný poplatník“ (dále jen VPP) a - na rozdíl od ustanovení NOZ - se stal používaných pojmem se stanovenou obsahovou náplní a ustanovení o VPP fungují do současnosti. Dle zákona o daních z příjmů jsou NNO i NVÚJ považovány za VPP.

¹³⁷ Jde o účinnosti NOZ k 1.1.2018 – kterým došlo k vynětí §§ 147-150. V NOZ zůstal pouze § 146 definující veřejně prospěšnou právnickou osobu.

9.1 Veřejně prospěšný poplatník

V předchozích kapitolách bylo uvedeno, že NNO i NVÚJ jsou právnickými osobami (s výjimkou OSS) a všem je zákonem o účetnictví stanovena povinnost vést účetnictví. Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) vymezuje, koho považuje za VPP a kdo není VPP. Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním¹³⁸. Je zde vidět použití terminologického pojmu z NOZ a současně povinnost uvádět v zakládajících listinách popis své hlavní činnosti vykazující znaky prospěšnosti. Jelikož VPP není zakázáno podnikání – ale nesmí podnikat v hlavní činnosti – obsahuje ZDP i výčet právnických osob, které ač mohou vykazovat určité znaky prospěšnosti, nejsou uznány za VPP.

VPP

Veřejně prospěšným poplatníkem není:

Non VPP

- obchodní korporace,
- Česká televize, Český rozhlas, Česká tisková kancelář,
- profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,
- zdravotní pojišťovna,
- společenství vlastníků jednotek a
- nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli, nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.

Tímto výčtem je zamezeno, aby např. nadace (i když jde o typickou formu prospěšnosti) nemohla využívat ustanovení pro VPP a případně vytvořený zisk z podnikání nemohl být vykryt ztrátou z prospěšnosti.

Z předchozích kapitol vyplývá, že účetnictví musí být členěno podle druhu činnosti (hlavní činnost a hospodářská činnost) náklady a výnosy (výdaje a příjmy) a rovněž členěno pro daňové účely. Z účetnictví tedy musí zřejmé, které příjmy jsou předmětem daně, které příjmy nejsou předmětem daně a které příjmy jsou od daně osvobozené. Analogicky které výdaje jsou daňově uznatelné (výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) a které výdaje daňově uznatelné nejsou. VPP může vést účetnictví v plném rozsahu, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a účetnictví jednoduché. Na tuto situaci reaguje ustanovení o vztahu k účetním předpisům¹³⁹. Aby nedocházelo k záměnám terminologických pojmů obsahuje toto ustanovení jediné souvětí: u poplatníka, který je ÚJ, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaje jeho náklady

ÚJ versus
VPP

¹³⁸ § 17a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Do konce roku 2013 bylo v ZDP ustanovení § 18 které označovalo poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.

¹³⁹ § 21h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví. *Připomínka* – v ZoÚ není nikde uvedeno, že jde o soustavu jednoduchého účetnictví, tento pojem byl platný do konce roku 2003. Tímto ustanovením ZDP je vyřešena situace např.: spolků, honebních společenstev a dalších, které v souladu se ZoÚ mohou vést účetnictví jednoduché a v peněžním deníku účtují o příjmech a výdajích, které člení pro zjištění základu daně z příjmů. Navíc ZDP stanovuje VPP povinnost vést účetnictví tak, aby poskytlo údaje v členění potřebném pro stanovení základu daně.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Co bylo důvodem zrušení ustanovení NOZ o získání statusu veřejné prospěšnosti?

9.2 Vybraná ustanovení ZDP využitelná pro VPP

Ustanovení ZDP se vztahují na NNO i NVÚJ a to část pro právnické osoby a část společná. Jak už bylo konstatováno, nemůže jít o osoby fyzické. Specifická a obtížná oblast „klíčování nákladů a výdajů“, uplatňování částek daňových odpisů a související problematika technického zhodnocení je jen vybranou ukázkou obtížnosti prací spojených s povinnostmi následujícími po uzavření účetnictví.

9.2.1 PŘÍKLADY DAŇOVĚ UZNATELNÝCH NÁKLADŮ (VÝDAJŮ)

Od vzniku až po zánik účtují ÚJ o nákladech (výdajích) a výnosech (příjmech) s přiřazováním k danému ÚO. Analogicky totéž platí z hlediska ZDP, základ daně je stanoven transformací z účetního výsledku hospodaření. Důraz je kladen na oblast nákladů (výdajů) a tomuto problému jsou věnována rozsáhlá ustanovení ZDP¹⁴⁰. Problematika je velmi obsáhlá, a proto pro potřeby této publikace budou vybrány frekventované situace. Náklady (výdaje) nutné pro dosažení, zajištění a udržení příjmů (VPP musí být prokázány) jsou např.:

Náklady (výdaje) na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí. Pokud VPP provozuje toto zařízení, jde o daňově uznatelné náklady. Daň z nemovitých věcí, pokud byla zaplacená – pokud se nejedná u VPP o osvobození od daně, je její platba daňově uznatelným nákladem. Tvorba zákonných rezerv dle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – rezervy může tvořit VPP na opravu DM. Náklady, které musí VPP z pozice zaměstnavatele vynaložit na bezpečnost a ochranu zdraví při práci (viz OOPP). Náklady na pracovní cesty zaměstnanců (jízdné, ubytování, stravování a další). Škody vzniklé jako důsledek živelní pohromy, nebo neznámým pachatelem – musí být ale potvrzeny policií. Náklady na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb (FKSP) a další. Oblast odpisů je řešena v následující podkapitole.

¹⁴⁰ § 24 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

9.2.2 DAŇOVÉ ODPISY

Jak již bylo zdůvodněno, jsou NNO a NVÚJ daňovými poplatníky se statusem VPP. Pokud vlastní vymezený dle ZDP majetek podléhající daňovým odpisům – mohou je uplatnit. *Připomínka* – od účinnosti ZDP nemohly MPO uplatňovat odpisy daňové (státní PO přitom mohly). Od 01.07.2017 novelou ZDP po dlouhých peripetiích se do ZDP dostala možnost daňových odpisů i pro MPO. Neplatí pro ně povinnost jako je tomu u odpisů účetních – majících za úkol věrně a poctivě zobrazení reálné hodnoty dlouhodobého majetku. Neplatí povinnost uplatnit vždy odpisy daňové. Odpisy daňové jsou počítány po skončení zdaňovacího období a jsou daňově uznatelným nákladem (výdajem) pokud při jejich stanovení je postupováno přesně dle ustanovení ZDP. V JÚ není povinnost k účetním odpisům a v této situaci zbývají pouze odpisy daňové. Daňové odpisy se člení na odpisy hmotného a odpisy nehmotného majetku (není zde slovo dlouhodobého jako je tomu v účetnictví). Platí odlišná ustanovení, kterými je třeba se řídit.

Daňový odpis je možno chápat jako část ocenění DM, kterou je možno uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Odpisy hmotného majetku jsou řešeny ve více ustanoveních ZDP¹⁴¹. Odpisy se vždy vztahují na stavby, budovy, domy. U samostatných hmotných movitých věcí jsou stanoveny dvě podmínky, které musí platit současně a to – provozně technická funkce (doba použití) delší než jeden rok a současně vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Zde na rozdíl od účetnictví není možno tuto hranici upravit vlastním rozhodnutím. A toto je také zdůvodnění situací, kdy ÚJ využívají tuto hranici a shodně ji uvádějí do svých interních účetních směrnic. Současně ZDP uvádí majetky, které ač plní předchozí podmínky, jsou z odpisování vyloučeny. Např.: umělecká díla, movité kulturní památky, hmotný majetek nabytý darem a další. Pokud VPP plní tyto podmínky, může postupovat dále a začít pracovat na úkonech k daňovým odpisům. **Prvním krokem** je stanovení vstupní ceny hmotného majetku. Vstupní cenu lze použít z účetnictví (může jí být pořizovací cena, vlastní náklady i reprodukční pořizovací cena). **Druhým krokem** je zařídění hmotného majetku do jedné z šesti odpisových skupin¹⁴². Skupina stanovuje minimální dobu odpisování. V první skupině (minimálně 3 roky) jsou např.: skot, kancelářské stroje, počítače. V druhé skupině (minimálně 5 let) jsou např.: koně, poplachová zařízení, osobní auta. Ve třetí skupině (minimálně 10 let) jsou např.: kotle k ústřednímu topení, trezory, klimatizační zařízení. Ve čtvrté skupině (minimálně 20 let) jsou např.: budovy ze dřeva, oplocení, stožáry. V páté skupině (minimálně 30 let) jsou např.: studny vrtané, mosty, stavby pro sport a rekreaci. V šesté skupině (minimálně 50 let) jsou např.: budovy administrativní, muzea, knihovny, historické nebo kulturní památky. **Třetím krokem** je rozhodnutí VPP o volbě způsobu daňových odpisů. Možnosti jsou dvě a je podstatné, že jednou vybraný způsob již nejde nikdy změnit. Proto je nezbytné předem důkladně zvážit (propočítat) dopady do základu daně u obou způsobů. Při rovnoměrném způsobu je základnou pro výpočet vstupní cena. Odpisy za zdaňovací období se stanoví ve výši jedné setiny součinu

Odpisy HM

¹⁴¹ §§ 26-32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. Třídění hmotného majetku do odpisových skupin.

vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Takto se postupuje za každé zdaňovací období až do uplatnění celé výše vstupní ceny v daňově uznatelných nákladech. Pokud dojde (vlivem TZ nejčastěji) ke zvýšení vstupní ceny, ZDP přesně stanovuje postup pro daňové poplatníky stejný. Při zrychleném způsobu odpisování je nutno odlišit pro výpočty první rok uplatňování a další roky uplatňování. Opět je postupováno přesně v souladu s ustanoveními ZDP. V prvním roce odpisování se stanoví odpis hmotného majetku ve výši podílu vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování v prvním roce. V dalších zdaňovacích obdobích je výpočet složitější a částka se mění každým rokem. Tedy v dalších zdaňovacích obdobích se stanoví odpis hmotného majetku jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které již byl odpisován. Princip zůstatkové ceny u odpisovaného majetku již byl vysvětlen v účetnictví (vstupní cena - celkové opotřebení=ZC). Z matematiky je třeba si vzpomenout - co znamená podíl a rozdíl. Vypočtená částka odpisu se zaokrouhluje na celé koruny a vždy nahoru. Pokud je VPP ve ztrátě daňové odpisy pro něj nemají smysl – ztrátu nelze prohlubovat uplatněním daňových odpisů.

**Odpisy ne-
hmotného
majetku**

Odpisy nehmotného majetku jsou řešeny jen v jediném ustanovení ZDP¹⁴³. Postup při jejich uplatňování je rozdílný, než je tomu u hmotného majetku. Je stanoven výčet nehmotného majetku a omezen dvěma podmínkami (čas a ocenění). Za nehmotný majetek je považováno: nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek. Podmínky – doba použitelnosti delší než jeden rok a současně vstupní cena vyšší než 60 000 Kč. Další postup je následující. Prvním krokem je testování majetku, zda plní kritéria. Pokud ano začínají se uplatňovat odpisy rovnoměrně bez přerušení (tedy stejné částky po celou dobu odpisování) od měsíce, který následuje po měsíci, kdy došlo ke splnění podmínek pro odpisování. Tedy lze říci, od měsíce následujícího po zařazovacím protokolu (použitím v publikaci již zmiňovaného zařazovacího protokolu). Odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny v minimální době tedy: audiovizuální dílo nejméně 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců. *Připomínka* – slovo nejméně bylo přidáno novelou ZDP od roku 2017. Vypočtená částka odpisu se zaokrouhluje na celé koruny a vždy nahoru. Pokud je VPP ve ztrátě daňové odpisy pro něj nemají smysl – ztrátu nelze prohlubovat uplatněním daňových odpisů.

9.2.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLE ZDP

Podstata technického zhodnocení již byla vysvětlena v účetnictví v souvislosti s majetkem dlouhodobým, na kterém lze (mimo DFM) technické zhodnocení provést. TZ bylo původně uváděno jen v ZDP v ustanovení § 33, následně později bylo přidáno i do prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví¹⁴⁴. Na rozdíl od prováděcích vyhlášek, které jsou

¹⁴³ § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ § 32 odst. 5 vyhlášky 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.

platné pro stanovený okruh účetních jednotek (v tomto případě pro NNO a NVÚJ), se ustanovení ZDP o TZ týká všech daňových poplatníků, kteří vlastní majetek hmotný nebo nehmotný a provádějí na něm úkony, mající charakter technického zhodnocení. V souladu se zněním ustanovení ZDP se za TZ považují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převyší u jednotlivého majetku za zdaňovací období v úhrnu částku 40 000 Kč. Tato hranice je stejná pro hmotný majetek a nehmotný majetek. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a musí následovat úprava ve výpočtech daňových odpisů – pokud jsou uplatňovány. *Připomínka* – jelikož docházelo k názorovým rozporům co je a co již není TZ, uplatněním ustanovení § 33a lze požádat správce daně o závazné stanovisko k prováděným zásahům do majetku. Správce daně posoudí, zda se jedná opravdu o TZ nebo zda může jít o opravu, která je nákladem a tudíž ovlivňuje jednorázově základ daně. Ovšem nutno podotknout, že za tento úkon je vyměřen správní poplatek ve výši 10 000 Kč.

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Zvládáte výpočty daňových odpisů? Ověřte si a spočítejte rovnoměrným i zrychleným způsobem odpis hmotného majetku zařazeného v 2. odpisové skupině, jehož VC=164 600 Kč; spočítejte odpis nehmotného majetku software, jehož VC=98 100 Kč.

9.3 Stanovení základu daně u VPP

ZDP uvádí u právnických osob, že předmětem daně jsou veškeré příjmy – což by v případě VPP znamenalo velké komplikace. Proto obsahuje ZDP „zvláštní ustanovení o předmětu daně VPP“¹⁴⁵, kterým stanovuje výjimky. Přitom ale uvádí, které příjmy jsou vždy předmětem daně: z reklamy, z členského příspěvku, v podobě úroku, z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku. U VPP tedy nejsou předmětem daně:

**Předmět
daně**

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené dle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,
- dotace, příspěvek, podpora či jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,
- podpora od Vinařského fondu,
- výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji,
- úplata, která je příjmem státního rozpočtu za: převod nebo užívání státního majetku mezi OSS a státními organizacemi, nájem a prodej státního majetku,
- příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

a § 55 odst. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

¹⁴⁵ § 18a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Za informační základnu pro správné stanovení základu daně je uznáno účetnictví (ať „podvojné nebo jednoduché“). V průběhu ÚO musí být vedeno účetnictví v rozlišení na náklady a výnosy (výdaje a příjmy) z hlavní činnosti tedy dle ustanovení ZDP „nepodnikatelské činnosti“. Tímto rozlišením je možno naplnit podmínku uváděnou v první odrážce. Zbývající náklady a výnosy (výdaje a příjmy) jsou již z činností vykazující znaky podnikání. Na VPP se tedy vztahují v plném rozsahu ustanovení ZDP, se kterými je nezbytné se podrobně seznámit. Právě dlouho avizované vyjití zákona o veřejné prospěšnosti a přidělení statusu veřejné prospěšnosti, mohlo usnadnit transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně. Což se ale neuskuteční a VPP se dále musí vyrovnat s úskalími ZDP.

Osvobození bezúplatných příjmů

Zrušením daně darovací nabyla problematika VPP jiných rozměrů – jelikož právě hlavní činnost počítá s bezúplatně nabytými finančními nebo věcnými prostředky. Od roku 2014 jsou bezúplatné příjmy (dary, dědictví, odkazy) předmětem daně z příjmů. NOZ přitom popisuje darování jako akt bezúplatného převedení věci a nezavazující k protiplnění¹⁴⁶. Do ZDP se dostal § 19b týkající se osvobození bezúplatných příjmů. Podle této úpravy se od daně z příjmů právnických osob osvobozuje bezúplatný příjem:

- VPP se sídlem na území ČR, pokud je nebo bude použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,
- VPP se sídlem na území jiného členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než ČR, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1),
- bezúplatný příjem plynoucí do veřejné sbírky, na humanitární nebo charitativní účel,
- přijatý z veřejné sbírky,
- členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Současně ZDP umožňuje nepoužít osvobození bezúplatného příjmu – záleží na rozhodnutí poplatníka – osvobození tedy nemusí poplatník uplatnit (zpětně však toto rozhodnutí již nejde změnit). Z uvedeného vyplývá několik podmínek – VPP musí použít bezúplatný příjem pouze na účely (účelové použití) uvedené např.: sociální, zdravotní, ekologické, humanitární a další, jak uvádí § 20 odst. 8 ZDP (pro poskytovatele bezúplatného plnění jde o možnost snížit základ daně – položka snižující základ daně). *Připomínka* – bezúplatné plnění může poskytnout i VPP, ale nemá nárok uplatnit toto jako položku snižující základ daně. Pokud bezúplatný příjem není použit na stanovený účel, bude pravděpodobně nutno dodanit v roce porušení účelu (ale nikde přitom není stanovena lhůta, jak dlouho se musí sledovat užití účelem). Pro kapitálové dovybavení lze využít z historie účetnictví pojem – kdy se jednalo o zvýšení vlastních zdrojů (za účelem pořízení majetku). *Připomínka* – v současnosti ovšem tento pojem není v účetních předpisech, ani jinde obsahově vysvětlen.

Osvobození od daně

Osvobození od daně je možno uplatnit na členské příspěvky u vymezených právnických osob (např. spolek) pokud je tato povinnost úhrady uvedena ve stanovách. Výnosy kostel-

¹⁴⁶ § 2055 a další zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

ních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností jsou rovněž od daně osvobozeny. Pokud je nadace VPP a má výnosy z majetku vloženého do nadační jistiny a má příjem z prodeje tohoto majetku může se jednat o osvobozený od daně příjem.

Specifikem VPP z hlediska ZDP je používaný terminologický pojem „široký základ daně“ a úzký základ daně“. *Připomínka* – nejde o oficiální pojem vyskytující se v ZDP. Je důsledkem složitosti sestavování základu daně u VPP. Jde o skupinu VPP vykazující převážně veřejně prospěšnou činnost, ale současně i činnosti vykazující charakteristické znaky podnikání (zisk). Klasickým představitelem je ústav, může to být i obecně prospěšná společnost a poskytovatelé zdravotních služeb mající oprávnění poskytování služeb dle zákona upravujícího zdravotní služby (příspěvková organizace nemocnice). Předmětem daně z příjmů těchto VPP jsou příjmy z veškeré činnosti mimo příjmy z investičních dotací¹⁴⁷. Druhou skupinou s „úzkým základem daně“ je převážná část VPP jako jsou spolky, nadace, honební sdružení a další, kteří rozlišují mezi příjmy z hlavní činnosti (dle ZDP z nepodnikatelské činnosti) a příjmy z hospodářské činnosti. Pokud je tato činnost ztrátová (výdaje související s prováděním této činnosti jsou vyšší než příjmy), příjmy nejsou předmětem daně.

**Široký a
úzký zá-
klad daně**

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Jaké rozlišuje dotace účetnictví? Rozlišuje také ZDP dotace takto – některé jsou a některé nejsou předmětem daně?

9.4 Snížení základu daně a daňová povinnost

Jak vyplývá z předchozího textu, správné stanovení základu daně není u VPP jednoduchou záležitostí, jak je mnohdy veřejně prezentováno. Pokud se jedná o „úzký základ daně“ musí být pracováno nejen v průběhu roku v účetnictví s rozlišováním příjmů a výdajů do hlavní a hospodářské činnosti, ale z aspektu daňového na rozlišování příjmů a výdajů dle ZDP. Pokud toto nejsou ochotny respektovat osoby odpovědné za vedení účetnictví, po skončení zdaňovacího období je čeká obrovské množství práce.

Jakmile VPP správně stanoví základ daně je postupováno v souladu se ZDP. Od základu daně lze odečíst odčitatelné položky¹⁴⁸. Od základu daně lze dále odečíst daňovou ztrátu. Ztrátu musí nejdříve poplatník vykázat v daňovém přiznání, jelikož ZDP zmiňuje vzniklou a vyměřenou ztrátu. *Připomínka* - ztrátu si nemohou (s výjimkami) odečíst obecně prospěšné společnosti (o.p.s). Ztráta může vzniknout u VPP s „širokým základem daně“. Další odčitatelné položky jsou specifikovány cíleně na vybrané daňové poplatníky.

**Odčita-
telné po-
ložky**

¹⁴⁷ § 18a odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁸ § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

**Položky
snižující
základ
daně**

Upravený základ daně o odčitatelné položky lze dále upravit o položky snižující základ daně¹⁴⁹. Pouze pro VPP (s výjimkou např.: obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb) lze základ daně snížený o odčitatelné položky snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč za stanovených podmínek, kdy takto uspořené prostředky má použít v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. Od roku 2018 byla tato část ustanovení zákona o daních z příjmů upravena (zkrácena) oproti předchozím zdaňovacím obdobím.

**Sazba
daně**

Těmito uváděnými způsoby se musí VPP dopracovat ke zjištění základu daně. Pokud vznikne kladná hodnota, základ daně se u právnických osob zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů. Sazba daně činí 19 %.

**Sleva na
vypočtené
dani**

Poplatník (tedy nejen VPP), pokud zaměstnává osoby se zdravotním postižením, může snížit vypočtenou daň o stanovené částky. V tomto případě nerozhoduje, zda se jedná o zaměstnance v hlavní nebo hospodářské činnosti. Pro výpočet roční slevy je nezbytné stanovit průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců. Za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením jde o částku 60 000 Kč, za každého zaměstnance se zdravotním postižením (mimo těžší) jde o částku 18 000 Kč.

**Daňové
přiznání**

Těmito kroky se dostane VPP k finální částce a vzniká nebo nevzniká daňová povinnost. Nově vzniklý VPP má registrační povinnost jako každý jiný poplatník v souladu se ZDP. Nejpozději do 15 dnů od svého vzniku má povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u regionálně příslušného správce daně (Finanční úřad dle regionální spádovosti). Dostane přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), které má povinnost uvádět ve styku se správcem daně a je také uváděno na daňovém přiznání k dani z příjmů. Daňové přiznání za zdaňovací období se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období¹⁵⁰. Druhou možností je nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, ale zde je již podmínka a tou je povinnost ze zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem (může se jednat o nadaci, o.p.s., ústav, politické strany a politická hnutí, evidované právnické osoby pokud naplní podmínky stanovené v zákonech, kterými se řídí), nebo daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce (jde o dobrovolné rozhodnutí a daňový poradce musí předat správci daně plnou moc).

**Výjimka
z povinnosti
podat daňové
přiznání**

Na VPP se vztahuje výjimka v ZDP ve vztahu k povinnosti podat daňové přiznání. Registrační povinnost musí být splněna, ale již pro podání daňového přiznání je možno využít výjimku, pokud je splněna stanovená podmínka¹⁵¹. Ve vztahu k VPP – nemusí podat (ale může se rozhodnout že podá) pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Zvláštní sazbou daně jsou zdaňovány úroky (každý VPP má svůj účet u finanční instituce). Jelikož dle NOZ jde o účet¹⁵² bez upřesnění bankovní účet, jedná se u VPP o

¹⁴⁹ § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁰ § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵¹ § 38mb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵² § 2662 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

účet, na kterém jsou vedeny peněžní prostředky pro činnost. Úroky z účtu jsou předmětem daně – jsou zdaňovány v souladu s ustanoveními § 36 zvláštní sazbou daně (srážková daň). Tato možnost musí být dohodnuta u finanční instituce. Pro VPP s „úzkým základem daně“ činí 19 % pro úrokový příjem z účtu. A mohou využít ustanovení výjimky a nepodávat daňové přiznání, jelikož úroky byly zdaněny srážkovou daní u zdroje.

Na VPP se vztahuje další výjimka v souvislosti s daňovým přiznáním a tou je výjimka z oznamovací povinnosti¹⁵³. VPP, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, není povinen toto sdělit správci daně. Někdy docházelo k nárokování oznámení ze strany správců daně.

**Výjimka
z oznamovací
povinnosti**

ÚKOL K ZAMYŠLENÍ



Zkuste vymyslet argumenty pro a proti dobrovolnému podání přiznání k dani z příjmů právnických osob – v případě, kdy VPP tato povinnost se zákona nevzniká.

9.5 Ostatní přímé daně

Jak již bylo výše konstatováno, u VPP jde o daňového poplatníka s povinností registrace. Může tedy vlastnit majetek, který může být předmětem jiné daně než daně z příjmů. MPO mohou používat svěřený majetek, který není jejich vlastnictvím, ale majetkem zřizovatele.

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla (provozoschopná a registrovaná). VPP může vlastnit motorová vozidla a mohou mu sloužit pro hlavní činnost i pro hospodářskou činnost. Na tyto možnosti cílí daň silniční, když stanovuje výjimku. Výjimka se vztahuje na VPP daně z příjmů právnických osob, pokud příjmy z této činnosti nejsou předmětem daně. Pokud VPP vyhoví této podmínce, nemusí se registrovat k dani silniční. Pokud ovšem motorové vozidlo je používáno pro hlavní činnost i pro hospodářskou činnost, situace se mění a VPP se musí registrovat k silniční dani se všemi z toho vyplývajícími povinnostmi. Účtování: zálohy v průběhu zdaňovacího období (do 15.04.; do 15.06.; do 15.10.; do 15.12.) → č.ú. 345/bankovní účet. Vyúčtování do 31.01. → č.ú. 531/345.

**Silniční
daň**

Na rozdíl od daně silniční, se v této nevyskytuje pojem VPP, ale jsou jmenováni konkrétní vlastníci pozemku nebo stavby. Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemků. Od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky např.: ve vlastnictví ČR, ve vlastnictví obce, ve vlastnictví kraje. Pokud pozemek tvoří funkční celek¹⁵⁴ se zdanitelnou stavbou, potom se osvobození týká i např.: o.p.s., spolků, odborových organizací, církví a registrovaných náboženských společností, fundací. Jde tedy opět o zohlednění činnosti prováděné v hlavní

**Daň z ne-
movitých
věcí**

¹⁵³ § 38mc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁴ § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 338/1992 Sb., o ani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

činnosti daňovým poplatníkem (NNO a NVÚJ). Pokud nejsou naplněny uváděné podmínky, je pozemek předmětem daně z pozemků.

V podstatě analogická situace platí pro daň ze staveb. Tedy poplatníkem je vlastník. Od daně ze staveb jsou osvobozeny stavby např.: ve vlastnictví ČR, ve vlastnictví obce, a další. Na rozdíl od daně silniční, lze osvobození uplatnit až v rámci přiznání k dani z nemovitých věcí. Pokud od daňového přiznání v minulých zdaňovacích obdobích nedošlo ke změně, nové přiznání se nepodává, případná daň je vyměřena. Specificky pro tuto daň platí, že je výnosem té obce, na jejímž území se nemovitost nachází¹⁵⁵. Daňové přiznání se podává do 31.01. Nepřesáhne-li daň z nemovitých věcí částku 5 000 Kč, je splatná najednou. Účtování: č.ú. 532/bankovní účet. Pokud přesáhne, lze uhradit ve dvou stejných splátkách nejpozději do 31.05, a do 30.11.

Závěrem k této kapitole lze konstatovat (pro seznámení s údaji o VPP), že jde o velmi komplikovanou činnost – obtížnější než u podnikatelů, kteří „daní vše“ a nemusí rozlišovat hlavní činnost, hospodářskou činnost, sledovat speciální ustanovení a jejich aktuální znění a další „výhody“ pro VPP. Současně je na místě konstatovat, že za VPP nejsou považovány pouze nevýdělečné organizace, ale i veřejný sektor (s regionálními představiteli obcemi a příspěvkovými organizacemi). Z hlediska daňového řádu jsou daňovými poplatníky.



ÚKOL K ZAMYŠLENÍ

Co je asi důvodem osvobození od daně z nemovitých věcí v případě ÚSC?



TESTOVÉ OTÁZKY Č. 9

- 1) **Práva a povinnosti daňového poplatníka řeší:**
 - a) zákon o daních z příjmů
 - b) zákon o správě daní
 - c) daňový řád
- 2) **Úroky z vkladů na účtu u VPP:**
 - a) jsou předmětem daně
 - b) nejsou předmětem daně
 - c) jsou od daně osvobozené
- 3) **Poplatníkem daně z příjmů:**
 - a) je OSS
 - b) není OSS
 - c) je OSS - pokud realizuje hospodářskou činnost

¹⁵⁵ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní ÚSC a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

- 4) Technické zhodnocení je vymezeno:**
- a) v zákonu o dani z nemovitých věcí
 - b) v zákonu o daních z příjmů
 - c) v zákonu o dani z nabytí nemovitých věcí
- 5) Zdaňovacím obdobím u právnických osob je:**
- a) pouze rok kalendářní
 - b) pouze rok hospodářský
 - c) rok kalendářní nebo rok hospodářský
- 6) Sazba daně z příjmů u VPP činí:**
- a) 15 %
 - b) 19 %
 - c) 21 %
- 7) Základ daně z příjmů u VPP se zaokrouhluje:**
- a) na celá sta Kč dolů
 - b) na celé tisíce Kč dolů
 - c) na celé tisíce Kč nahoru
- 8) VPP musí vystavovat doklady :**
- a) pouze účetní
 - b) pouze daňové
 - c) záleží na tom - zda je nebo není plátcem daně z přidané hodnoty
- 9) Slevu na dani VPP na zaměstnance se zdravotním postižením:**
- a) lze uplatnit pouze na zaměstnance v hlavní činnosti
 - b) lze uplatnit pouze na zaměstnance v hospodářské činnosti
 - c) lze uplatnit vždy bez ohledu v jaké činnosti je zaměstnán
- 10) Územní samosprávný celek - obec:**
- a) je daňovým poplatníkem daně z příjmů právnických osob
 - b) je daňovým poplatníkem daně z příjmů fyzických osob
 - c) není daňovým poplatníkem

SHRNUTÍ KAPITOLY



Kapitola se zaměřila na oblast daní – jelikož NNO i NVÚJ patří mezi daňové poplatníky, pro které je specifické terminologické označení veřejně prospěšný poplatník. Transformace jejich výsledků hospodaření z účetnictví (hlavní činnost a hospodářská činnost) je velmi složitou problematikou – složitější než je tomu u podnikatelských subjektů. Sledování aktuálního stavu jednotlivých ustanovení ZDP je komplikované a nepřehledné a pro mnohé NNO nepochopitelné. V podstatě každým rokem dochází k úpravám daňových zákonů.

10 KOMPLEXNÍ PŘÍKLADY NA ÚČTOVÁNÍ



RYCHLÝ NÁHLED KAPITOLY

Kapitola obsahuje jen neřešené účetní příklady - pro samostatné procvičení jednotlivých okruhů účtování. Jednotlivé příklady jsou uvozeny nadpisem – ve kterém je informace, zda se příklad týká nestátní nevýdělečné organizace (NNO) nebo účetnictví municipálních příspěvkových organizací (MPO). Jednotlivé příklady budou probírány na seminářích s následnou společnou kontrolou a diskusí k vzniklým otázkám.



CÍLE KAPITOLY

- Vyřešit účetní příklady
 - Řešením si ověřit zvládnutí publikace pro samostatný postup při účtování
 - Iniciativně při řešení pracovat s účetními předpisy
-



KLÍČOVÁ SLOVA KAPITOLY

Příjmový pokladní doklad, výdajový pokladní doklad, výpis z účtu, přijatá faktura, došlá faktura, vnitřní účetní doklad,

Jednotlivé příklady na samostatné procvičení jsou řazeny tak, jako je tomu v příslušných kapitolách 5 (NNO) a 8 (NVÚJ). Z hlediska účetnictví je pracováno se znalostmi celého komplexu finančního účetnictví NNO a NVÚJ. Účetní případy budou probírány souběžně s teoretickou částí tak, aby došlo k pochopení situace a vlivu na účetnictví.

10.1 Příklady k samostatnému procvičení účtování u NNO

Příklad č. 1 účtování k dlouhodobému a krátkodobému majetku NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VPD	Poskytnuta záloha zaměstnanci na mzdu	4 000		
2	VPD	Poskytnuta záloha zaměstnanci na dr.nákup	6 000		
3	VBÚ	Poskytnuta záloha na pořízení DHM	40 000		
4	PF	Za pořízení DHM počítač	54 200		
5	VÚD	Zprovoznění počítače vlastními zaměstnanci	2 800		
6	VÚD	Zařazovací protokol na DHM počítač ve VC	57 000		
7	VÚD	Zúčtování zálohy	40 000		
8	VBÚ	Vyrovnání s dodavatelem počítače	14 200		
9	PF	Za pořízení materiál mimo EU (25 ks)	25 000		
10	PF	Za dopravu materiálu	6 000		
11	VÚD	Vznik celního dluhu	4 900		
12	VÚD	Složení materiálu do skladu zaměstnanci	1 100		
13	VÚD	Příjemka materiálu do skladu (25 ks)	37 000		
14	VBÚ	Úhrada celního dluhu	4 900		
15	VBÚ	Zaplaceno dodavateli materiálu a přepravci	31 000		
16	VÚD	Výdejka ze skladu materiálu 8 ks (á 1 480)	11 840		
17	VÚD	Příjemka na sklad polotovarů	29 600		
18	VF	Prodej polotovarů	31 000		
19	VÚD	Výdejka ze skladu polotovarů	29 600		
20	PPD	Úhrada od odběratele polotovarů	31 000		
21	VBÚ	Zaplacena zákonná pojistka za auto	11 000		
22	VÚD	Za opravu zaplaceno hotově ze zálohy (č.2)	5 700		
23	PPD	Vrácení nevyčerpané zálohy na dr. nákup	300		
24	VÚD	Zaúčtování účetního odpisu stavby	14 000		
25	PF	Za práce na stavbě - provedené TZ	89 000		
26	PF	Za projektové práce pro přístavbu	20 000		
27	VPD	Za správní poplatky za povolení přístavby	5 000		
28	VÚD	Dotace nebude – zmařená investice příst.	25 000		
29	VBÚ	Zaplacena pojistka vlastněné stavby	14 000		
30	VPD	Zaplaceno připojištění vlastní dopravy zboží	980		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 2 účtování k dlouhodobému a krátkodobému majetku NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VPD	Pořízení zboží „B“	4 800		
2	VÚD	Vlastní doprava zboží „B“	510		
3	VPD	Zaplaceno připojištění vlastní dopravy zboží	150		
4	PF	Pořízení notebook není DHM	18 000		
5	VPD	Zaplaceno při vyzvednutí notebooku hotově	18 000		
6	VÚD	Předání notebooku zaměstnanci	18 000		
7	VÚD	Zaměstnanec poškodil notebook - náhrada	2 000		
8	VPD	Za opravu notebooku zaplaceno hotově	2 000		
9	VPD	Zaměstnanec uhradil zaviněnou škodu	2 000		
10	VF	Za opravu havarovaného auta	96 000		
11	VBÚ	Úhrada servisu za opravu auta	96 000		
12	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči pojišťovně	80 000		
13	VBÚ	Pojišťovna uhradila náhradu škody	80 000		
14	PPD	Tržba za prodaný materiál	10 000		
15	VÚD	Výdejka prodaného materiálu	8 000		
16	PPD	Přiját finanční účelový dar na provoz NO	20 000		
17	VPD	Nakoupeno krmivo pro zvířata v útulku	20 000		
18	VÚD	Spotřeba krmiva nakoupeného z daru	20 000		
19	VPD	Výběr hotovosti - odvod do banky na účet	50 000		
20	VBÚ	Potvrzení o vkladu na účet	50 000		
21	PPD	Výběr z účtu do pokladny	81 450		
22	VPD	Úhrada čistých mezd zaměstnancům	81 450		
23	VBÚ	Potvrzení o výběru z účtu	81 450		
24	VPD	Nákup dálničních známek do majetku	3 000		
25	VÚD	Spotřeba dálničních známek	3 000		
26	VF	Za pronájem místnosti ve vlastní nemovitosti	20 000		
27	VPD	Nákup úklidových prostředků pro úklid	490		
28	PF	Za spotřebu elektrické energie	6 700		
29	VPD	Nákup OOPP	2 000		
30	VÚD	Předání zaměstnancům OOPP	1 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 3 účtování k dlouhodobému a krátkodobému majetku NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VÚD	Zařazovací protokol na software v ocenění	81 500		
2	VÚD	Zaúčtování odpisu (1/60)	1 359		
3	VÚD	Po 50 měsících dojde k jeho prodeji ZC=?	13 550		
4	VÚD	Vyřazovací protokol na software ve VC	81 500		
5	VF	Prodaný DNM software ve SC=10 000	10 000		
6	PPD	Úhrada od odběratele software	10 000		
7	VÚD	Škoda na materiálu vina zaměstnance	50 000		
8	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči zaměstnanci	8 000		
9	VÚD	Nárok na náhradu škody vůči pojišťovně	42 000		
10	VÚD	1. splátka úhrady škody srážkou ze mzdy	1 000		
11	VBÚ	Úhrada od pojišťovny	42 000		
12	VBÚ	Poskytnuta záloha dodavateli materiálu	100 000		
13	PF	Pořízení materiálu	260 000		
14	VPD	Za dopravu materiálu zapláceno hotově	18 000		
15	VPD	Úhrada provize	3 000		
16	VBÚ	Úhrada úroků z krátk. úvěru na zásoby	6 000		
17	VÚD	Příjemka materiálu do skladu v ocenění	281 000		
18	VÚD	Zúčtování zálohy	100 000		
19	VBÚ	Vyrovnání s dodavatelem	160 000		
20	VÚD	Výdejka materiálu do spotřeby	50 000		
21	VÚD	Příjemka výrobků na sklad	120 000		
22	VF	Prodej výrobků ze skladu	180 000		
23	VÚD	Výdejka výrobků ze skladu prodej	120 000		
24	VÚD	Neprodejný materiál rozprodán výdejka	30 000		
25	PPD	Tržby za hotové při prodeji materiálu	50 000		
26	VÚD	Přebytek v ceninách zjištěn	200		
27	VÚD	Schodek v pokladně	200		
28	VÚÚ	Poskytnut krátkodobý úvěr bude na BÚ	50 000		
29	VBÚ	Částka úvěru připsána na účet	50 000		
30	VBÚ	Úhrada úroku z úvěru	200		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 4 účtování k vlastním a cizím zdrojům NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VBÚ	Přijata kr. záloha od odběratele	15 000		
2	VBÚ	Přijata dl. záloha od odběratele	80 000		
3	VF	Za služby	75 000		
4	VÚD	Zúčtování dlouhodobé zálohy (na služby)	75 000		
5	VBÚ	Vyrovnaní dl. zálohy vratka odběrateli	5 000		
6	VÚD	Zaúčtování hrubých mezd	25 000		
7	VÚD	Srážka SP zaměstnancům z HM	1 625		
8	VÚD	Srážka ZP zaměstnancům z HM	1 125		
9	VÚD	Srážka zálohy ze závislé činnosti	2 000		
10	VPD	Záloha zaměstnanci na mzdu	1 500		
11	VÚD	Srážka ze mzdy schodku	400		
12	VÚD	Srážka ze mzdy spoření zaměstnance	2 000		
13	VÚD	Srážka soudním rozhodnutím výživné	5 000		
14	VPD	Záloha zaměstnanci na pracovní cestu	6 000		
15	PF	Nákup cenin	800		
16	VÚD	Zaúčtování povinnosti k silniční dani	2 500		
17	VBÚ	Úhrada silniční daně	2 500		
18	VÚD	Zaúčtování povinnosti k dani z nemov.věcí	1 800		
19	VBÚ	Úhrada daně z nemovitých věcí	1 800		
20	VÚD	Smlouva o kr. pronájmu obecního pozemku	900		
21	VPD	Úhrada poplatku za kr. pronájem pro akci	900		
22	VÚD	Nárok na provozní dotaci ze stát. rozpočtu	50 000		
23	VÚD	Nárok na provozní dotaci z rozpočtu ÚSC	25 000		
24	VÚD	Vrácení nevyčerpané části dotace ze SR	2 110		
25	VBÚ	Vrácení nevyčerpané části dotace ze SR	2 110		
26	VÚD	Vrácení nevyčerpané části dotace z ÚSC	900		
27	VBÚ	Úhrada nevyčerpané dotace z ÚSC	900		
28	VBÚ	Záloha na daň z příjmů právnických osob	3 000		
29	VÚD	Zaúčtování povinnosti k dani z příjmů PO	1 000		
30	VBÚ	Vrácení přeplatku daně z příjmů	2 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 5 účtování k vlastním a cizím zdrojům NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	VBÚ	Další vklady zakladatelů	200 000		
2	VÚD	Finanční dar z odkazu (dle NOZ)	500 000		
3	VÚD	Účelový finanční dar za pořízení DM	100 000		
4	VÚD	Bezúplatně nabytý DHM pro hlavní činnost	60 000		
5	VÚD	Bezúplatně nabytý DHM pro hospod. činnost	49 000		
6	VÚD	Převod části zisku do jmění (1/2)	10 000		
7	VÚD	Zbytek zisku ponechán nerozdělen	10 000		
8	VÚD	Tvorba účelového fondu ze zisku na DHM	20 000		
9	PF	Nákup pozemku z účelového fondu pro tábor	20 000		
10	VÚD	Zápis do Katastru nemovitostí	20 000		
11	VÚD	Převod zdrojů z fondu	20 000		
12	VBÚ	Úhrada za nákup pozemku	20 000		
13	VÚD	Tvorba rezervy na opravu nemovitosti	60 000		
14	PF	Za opravu nemovitosti	60 000		
15	VÚD	Použití rezervy	60 000		
16	VBÚ	Úhrada dodavateli opravy ze zvláštního účtu	60 000		
17	VÚÚ	Poskytnut dlouhodobý úvěr	200 000		
18	VBÚ	Dlouhodobý úvěr připsán na účet	200 000		
19	VBÚ	Z dl. úvěru placeny závazky dodavatelům	200 000		
20	VBÚ	Splátka dl. úvěru	10 000		
21	VÚÚ	Potvrzení o splátce dl. úvěru	10 000		
22	VÚD	Splátka celkových úroků v časovém rozlišení	15 000		
23	VÚD	Poměrná část úroků k danému ÚO	1 500		
24	VÚD	Ke dni vzniku počáteční stav jmění nadace	504 000		
25	VÚD	K 31.12. konečný stav jmění	520 000		
26	VÚD	Nárok na dotaci na DHM od ÚSC	200 000		
27	VBÚ	Dotace připsána na účet	200 000		
28	PF	Pořízení auta DHM	195 000		
29	VÚD	Zařazovací protokol na auto DHM	195 000		
30	VÚD	Povinnost vrátit nevyčerpanou část dotace	5 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 6 účtování k nákladům a výnosům NNO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1	PF	Pořízení zásob zboží „B“	3 000		
2	VÚD	Vlastní doprava pořizovaných zásob zboží „B“	500		
3	PPD	Tržby za hotové za zboží	4 100		
4	VÚD	Spotřeba materiálu způsobem „A“	510		
5	VÚD	Prodej nepotřebného materiálu „A“	1 300		
6	PPD	Tržby za hotové za nepotřebný materiál	1 800		
7	VÚD	Příjemka polotovarů do skladu „A“	7 900		
8	VÚD	Výdejka polotovarů ze skladu	7 900		
9	VÚD	Příjemka hotových výrobků do skladu	12 000		
10	PPD	Tržby za hotové za výrobky	15 000		
11	VÚD	Výdejka hotových výrobků ze skladu	12 000		
12	VÚD	IR přebytek ve skladu zboží „A“	900		
13	VÚD	IR přebytek ve skladu výrobků „A“	300		
14	VÚD	IR úbytek v polotovarech nad normu „A“	1 600		
15	VÚD	IR úbytek v NV do normy „A“	490		
16	VÚD	IR úbytek do normy ve zboží „A“	55		
17	VPD	Zaměstnanci poskytnuta záloha prac. cesta	5 000		
18	VÚD	Po návratu zúčtování (doprava, nocleh)	4 900		
19	PPD	Vratka nevyčerpané zálohy	100		
20	VBÚ	Sražený poplatek za vedení účtu	260		
21	VBÚ	Připsány úroky z vkladů	110		
22	VPD	Nákup chlebíčků, občerstvení (reprezentace)	470		
23	PF	Za úklidové služby	1 300		
24	PF	Za ostrahu nemovitosti	2 600		
25	PF	Za provedenou reklamu k akci	4 300		
26	VÚD	Účetní odpis software	970		
27	VÚD	Účetní odpis zvířete základního stáda	2 680		
28	PPD	Přijaté členské příspěvky členů spolku	6 000		
29	VPD	Pořízení program. vybavení – není DNM	7 150		
30	VPD	Pořízení notebook – není DHM	11 000		

Vlastní poznámky:

10.2 Příklady k samostatnému procvičení účtování MPO

Příklad č. 1 účtování k stálým aktivům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	PF	Za pořízení DHM nábytek 2 ks (z transferu)	82 000		
2	VÚD	Vlastní doprava nábytku	2 100		
3	VPD	Připojištění vlastní dopravy nábytku	500		
4	VÚD	Vlastní montáž nábytku	3 600		
5	VPD	Koupě 2 ks náhrad. zámků (ND) pro nábytek	220		
6	VÚD	Zařazovací protokol na nábytek 2 ks	88 200		
7	VBÚ	Dotace připsána na účet	82 000		
8	VBÚ	Úhrada dodavateli z účtu	82 000		
9	VÚD	Tvorba FI	88 200		
10	VÚD	Zaúčtování odpisu DHM	1 500		
11	VÚD	Čerpání FI ve výši odpisů do výnosů	1 500		
1b	VÚD	Zařazovací protokol na DHM	96 000		
2	VÚD	Tvorba zdroje pro FI	96 000		
3	VÚD	Účtování odpisů (4 roky) rovnoměrně...	2 000		
4	VÚD	Tvorba FI z odpisů...	2 000		
5	VF	Prodej DHM za dohodnutou cenu	15 000		
6	VÚD	Vyřazovací protokol na prodaný DHM	96 000		
1c	VÚD	Zařazovací protokol na DHM auto	310 000		
2	VÚD	Tvorba zdroje pro FI	309 960		
3	VÚD	Účtování odpisů (5 let) rovnoměrně...	5 166		
4	VÚD	Tvorba FI z odpisů...	5 166		
5	VÚD	Škoda vyřazení DM ZC=36 000 Kč	36 000		
6	VÚD	Doúčtování zdrojů nevyčerpaného krytí (ZC)	36 000		
7	VÚD	Nárok na náhradu škody pojišťovna	30 000		
8	VBÚ	Úhrada od pojišťovny	30 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 2 účtování k oběžným aktivům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	PPD	Výběr hotovosti z účtu do pokladny	100 000		
2	VBÚ	Potvrzen výběr z účtu	100 000		
3	VPD	Poskytnuta záloha na mzdu zaměstnanci	5 000		
4	VPD	Nákup a okamžitá spotřeba cenin	200		
5	VBÚ	Sražen bankovní poplatky	368		
6	VBÚ	Připsány úroky z vkladů na účtu	140		
1b	VPD	Poskytnuta záloha na materiál	20 000		
2	PF	Pořízení materiálu „B“	21 300		
3	VÚD	Zaúčtování zálohy	20 000		
4	VPD	Zaúčtování s dodavatelem - doplatek	1 300		
1c	PF	Za materiál	6 230		
2	VÚD	Vlastní dovoz materiálu	300		
3	VÚD	Příjemka materiálu do skladu v ocenění	6 530		
4	VBÚ	Úhrada dodavateli materiálu	6 230		
5	VÚD	Spotřeba materiálu	3 100		
6	VÚD	Vznik HV příjemka sklad	4 800		
7	VÚD	Výdejka HV při prodeji	4 800		
8	PPD	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	6 000		
1d	VÚD	Přebytek ve skladu zboží	230		
2	VÚD	Schodek v pokladně (odpovědná osoba)	100		
3	PPD	Odpovědná osoba splatila schodek	100		
4	VÚD	Odpovědná osoba splatila srážkou ze mzdy	100		
1e	PF	Za zboží	1 500		
2	VÚD	K rozvahovému dni zboží na cestě	1 500		
3	VÚD	Příjemka zboží sklad následující ÚO	1 500		
1f	VÚD	Příjemka materiálu na sklad chybí faktura	2 000		
2	VÚD	K rozvahovému dni nevyfaktur. dodávka	2 000		
1g	VF	Za pronájem části budovy	50 000		
2	VBÚ	Po urgencích úhrada ve výši ½ pohledávky	25 000		
3	VÚD	Tvorba opravné položky k pohledávce 1/4	6 250		
4	VÚD	Zrušení opravné položky konkurz odběratele	6 250		
5	VÚD	Vyřazení pohledávky do N	25 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 3 účtování k vlastním zdrojům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	PS jmění k prvnímu dni ÚO	256 000		
2	VÚD	PS FKSP k prvnímu dni ÚO	16 800		
3	VÚD	PS peněz v pokladně k prvnímu dni ÚO	2 400		
4	VÚD	PS běžného účtu k prvnímu dni ÚO	66 000		
1b	VÚD	Bezüplatné nabytí DHM	45 000		
2	VBÚ	Přijetí účelový finanční dar (sport. náčiní)	20 000		
3	VÚD	Tvorba FR z účelového finančního daru	20 000		
4	PF	Pořízení sportovního náčiní (materiál) „B“	20 000		
5	VBÚ	Úhrada dodavateli materiálu	20 000		
6	VÚD	Čerpání FR na účelový nákup	20 000		
1c	VÚD	Zaúčtování ZVH při uzavírání účtů	31 000		
2	VÚD	Převod peněžních prostředků ze ZVH do FO	21 000		
3	VÚD	Převod peněžních prostředků ze ZVH do FR	10 000		
4	VÚD	Nárok na odměny zaměstnanců z FO	21 000		
5	VÚD	Čerpání z FO	21 000		
6	VÚD	Čerpání z FR na povinné odvody SP+ZP	7 140		
7	VÚD	Zaúčtování odvodu SP+ZP z odměny	7 140		
1d	PF	Za pořízení DHM	88 000		
2	PF	Za dopravu pořizovaného DHM	2 000		
3	VÚD	Zařazovací protokol na DHM	90 000		
4	VBÚ	Úhrada oběma dodavatelům	90 000		
5	VÚD	Převod zdrojů k DHM	90 000		
6	VÚD	Zaúčtování odpisu DHM	5 000		
7	VÚD	Zaúčtování FI k DHM ve výši odpisů	5 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 4 účtování k cizím zdrojům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VÚD	Tvorba rezervy na plnění ze soudního sporu	50 000		
2	VÚD	Tvorba rezervy na plnění (2. rok)	50 000		
3	VÚD	Zrušení rezervy ve 3. roce spor vyhrán	100 000		
1b	VÚD	Tvorba rezervy na očekávanou opravu DHM	100 000		
2	VÚD	Tvorba rezervy ve 2. roce	100 000		
3	PF	Za opravy DHM	240 000		
4	VBÚ	Úhrada za opravu	240 000		
5	VÚD	Zaúčtování (použití) rezervy	200 000		
1c	VBÚ	Přijata krátkodobá záloha na pronájem	50 000		
2	VF	Faktura za měsíční pronájem 1. měsíc	10 000		
3	VÚD	Zaúčtování zálohy	10 000		
4	VF	Faktura za měsíční pronájem 2. měsíc	10 000		
5	VF	Faktura za zvláštní výzdobu místnosti	8 000		
6	VÚD	Zaúčtování zálohy za obě faktury	18 000		
7	VPD	Vrácení nevyčerpané části zálohy ukončení	22 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 5 účtování k nákladům a výnosům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VPD	Zaměstnanci poskytnuta záloha prac. cesta	2 000		
2	VÚD	Vyúčtování prac. cesty jízdné	850		
3	VÚD	Vyúčtování prac. cesty školení	1 000		
4	VÚD	Vyúčtování prac. cesty stravné	93		
5	?PD	Vyrovnání se zaměstnancem prac. cesty	57		
1b	VPD	Zaměstnanci poskytnuta provozní záloha	4 000		
2	VÚD	Čerpání zálohy - nákup ND	1 400		
3	VÚD	Úhrada opravy přístroje	2 150		
4	VÚD	Nákup občerstvení pro návštěvu	160		
5	VÚD	Nákup kanc. papíru	290		
1c	VÚD	Zaúčtování hrubých mezd - platů	90 000		
2	VÚD	Zaúčtování odvodu SP z HM zaměstnavatel	22 500		
3	VÚD	Zaúčtování odvodu ZP z HM zaměstnavatel	8 100		
4	VÚD	Náhrada dočasná prac. neschopnost	3 650		
1d	VÚD	Příjemka výrobku do skladu	2 740		
2	VÚD	Výdejka výrobku ze skladu	2 740		
3	VÚD	Vlastní doprava pořízení materiálu „A“	650		
4	VÚD	IR přebytek ve výrobcích „A“	120		
5	VÚD	IR úbytek do normy ve zboží „A“	84		
6	VÚD	Výdejka materiálu při prodeji	2 600		
7	PPD	Výnos z prodaného materiálu	3 000		

Vlastní poznámky:

Příklad č. 6 účtování k nákladům a výnosům MPO

Č.	Dokl.	Účetní případ	Kč	MD	D
1a	VF	Výnosy za služby	12 000		
2	PPD	Úhrada za služby hotově	12 000		
3	VF	Výnosy z pronájmu majetku	8 000		
4	VBÚ	Úhrada za pronájem	8 000		
5	VÚD	Výdejka prodaného zboží	650		
6	PPD	Výnosy z prodaného zboží za hotové	780		
1b	VÚD	Škoda na majetku – materiálu	20 000		
2	VÚD	Nárok na částečnou úhradu škody zaměst.	4 000		
3	VÚD	Nárok na náhradu škody pojišťovna	15 000		
4	VÚD	Škoda uhrazena srážkou ze mzdy	4 000		
5	VBÚ	Náhrada škody od pojišťovny	15 000		
1c	VBÚ	Sraženy bankovní poplatky	210		
2	VBÚ	Připsány úroky z vkladů	56		
3	VBÚ	Sraženy úroky z úvěru	1 200		
1d	VÚD	Nárok na příspěvek na provoz od zřizovatele	200 000		
2	VBÚ	Přijetí příspěvku na provoz	200 000		
3	VÚD	Povinnost vrácení nevyčerpaného příspěvku	15 000		
4	VBÚ	Vrácení příspěvku na provoz na účet zřizov.	15 000		
1e	PPD	Přijat účelový finanční dar (do FR)	5 000		
2	VPD	Nákup kalkulaček z účelového fin. daru	5 000		
2	VÚD	Čerpání z FR na kalkulačky	5 000		

Vlastní poznámky:

TESTOVÉ OTÁZKY Č. 10



- 1) Zálohu na mzdu v NNO:**
 - a) nemusí zaměstnavatel vyplatit
 - b) může zaměstnavatel vyplatit na žádost zaměstnance
 - c) může zaměstnavatel vyplatit pouze v případě pracovního poměru delšího než 12 měsíců
- 2) Pokud zaměstnanec v NNO pracuje na zkrácený úvazek má nárok na MM?**
 - a) ano v její plné výši
 - b) pouze v adekvátní části v poměru k úvazku
 - c) zkrácené úvazky nejsou možné u NNO
- 3) Poskytnutá záloha dodavateli:**
 - a) musí být vyplacena pouze bezhotovostně
 - b) může být vyplacena bezhotovostně pouze ze zvlášť k tomu založenému účtu
 - c) může být vyplacena v hotovosti nebo bezhotovostně
- 4) Superhrubá mzda je vyměřovacím základem pro:**
 - a) zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti
 - b) povinný odvod sociálního pojištění
 - c) povinný odvod sociálního a zdravotního pojištění
- 5) Před účtováním zásob způsobem „B“:**
 - a) je třeba o tento způsob požádat místně příslušného správce daně
 - b) je třeba o tento způsob požádat veřejný rejstřík, ve kterém je NNO registrována
 - c) není třeba při volbě způsobu „B“ žádat o povolení jej používat
- 6) Nabízený finanční dar:**
 - a) je možno odmítnout
 - b) není možno již odmítnout
 - c) není možno odmítnout, protože peníze vždy NNO potřebuje
- 7) NOZ uvádí k darovací smlouvě, že:**
 - a) musí být vždy v písemné formě
 - b) musí být v písemné formě, pokud darovaná věc je zapsaná ve veřejném seznamu
 - c) musí být v písemné formě, pokud výše finančního daru překročí 50 000 Kč
- 8) Bezúplatný příjem je předmětem:**
 - a) daně z příjmů
 - b) daně darovací
 - c) daně z nabytí nemovitých věcí a bezúplatných příjmů
- 9) Přijaté dotace:**
 - a) všechny jsou výnosem NNO
 - b) mohou být výnosem nebo příjmem NNO
 - c) mohou být výnosem NNO nebo zvýšením jmění NNO
- 10) Poskytnuté zálohy na DHM:**
 - a) jsou krátkodobé i dlouhodobé zálohy při pořízení DHM
 - b) jsou pouze krátkodobé zálohy při pořízení DHM
 - c) jsou pouze dlouhodobé zálohy při pořízení DHM



SHRNUTÍ KAPITOLY

Kapitola nabídla účetní případy pro samostatné procvičení účetních situací vzniklých u NNO a u NVÚJ. Při řešení se prokážou nabyté vědomosti při studiu celé publikace. Testové otázky z problematiky celé publikace doplňují ověřování nabytých znalostí.

SHRNUTÍ STUDIJNÍ OPORY

Nestátní nevýdělečné organizace a některé vybrané účetní jednotky jsou nedílnou součástí společnosti. S jejich aktivitami se lze setkat permanentně v každodenním životě. Stanoveným cílem (vizí) je poskytovat veřejně prospěšné služby občanům České republiky. Hospodaří s majetky – státním, územním nebo vlastním – bez preferování dosahování kladného výsledku hospodaření. Pro jejich označení není všeobecně uznávaný jednotný pojem – proto se v publikaci vyskytují označení nestátní nevýdělečné organizace, neziskový sektor, některé vybrané účetní jednotky a další, což je i běžnou situací v praxi a v literatuře. Publikace se snažila o vysvětlení používaných pojmů, aby nedošlo k záměnám v pochopení problematiky.

Avizovaným cílem publikace bylo vytvořit základní penzum vědomostí o účetnictví neziskového sektoru, na které následně může být navázáno praktickou činností. Proto byly připomenuty základy finančního účetnictví - povinného pro všechny účetní jednotky – a na těchto základech byly formulovány principy vedení účetnictví pro organizace nevykazující znaky podnikání. Specifická problematika členění oblasti tvorby výsledku hospodaření do hlavní činnosti a do hospodářské činnosti přináší komplikace při účtování jednotlivých účetních případů navíc se zřetelem na status veřejně prospěšného poplatníka. Proto i v publikaci bylo použito množství odkazů na právní úpravu při postupu účtování.

Koncepce publikace vycházela z avizovaného cíle – tímto byly formovány i obsahy kapitol – penzum vědomostí, které je možno použít pro základní seznámení s vedením účetnictví, ale na které je možno navázat vlastním samostudiem při praktickém vedení účetnictví. Úkoly k zamyšlení a testové otázky by měly navodit situace k hledání správného řešení, hledání případné varianty nebo správné reakce na změny v právních předpisech.

Publikace vycházela z právních předpisů účinných od 01.01.2018 – ale zmínila i možnost, že od roku 2019 dojde k určitým změnám.

PŘÍLOHA Č. 1 ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY

Příloha obsahuje správné odpovědi na skupiny testových otázek, které jsou umístěny za každou kapitolou.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 1

1b, 2b, 3a, 4b, 5b, 6c, 7b, 8b, 9a, 10b.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 2

1b, 2c, 3c, 4a, 5b, 6c, 7b, 8b, 9a, 10c.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 3

1b, 2c, 3a, 4c, 5a, 6b, 7a, 8c, 9b, 10b.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 4

1a, 2b, 3a, 4c, 5c, 6b, 7b, 8a, 9a, 10c, 11b, 12c, 13a, 14b, 15a, 16c, 17b, 18b, 19a, 20b.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 5

1c, 2a, 3b, 4c, 5b, 6a, 7c, 8a, 9b, 10a, 11a, 12c, 13c, 14c, 15b, 16a, 17a, 18c, 19b, 20c.



ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 6

1b, 2b, 3c, 4a, 5c, 6b, 7a, 8b, 9a, 10b.

ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 7



1a, 2c, 3a, 4b, 5a, 6c, 7b, 8b, 9c, 10b, 11c, 12c, 13b, 14c, 15a, 16a, 17b, 18c, 19a, 20b.

ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 8



1b, 2a, 3a, 4c, 5a, 6b, 7c, 8a, 9a, 10c, 11a, 12b, 13b, 14c, 15a, 16c, 17b, 18c, 19b, 20a.

ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 9



1c, 2a, 3a, 4b, 5c, 6b, 7b, 8c, 9c, 10a.

ODPOVĚDI NA TESTOVÉ OTÁZKY Z KAPITOLY 10



1b, 2b, 3c, 4a, 5c, 6a, 7b, 8a, 9c, 10a,

LITERATURA

1. DOBROZEMSKÝ, V. a J. STEJSKAL, 2015. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-799-7.
2. JURÁŇOVÁ, H. a K. JUHASZOVÁ, 2017. *Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-085-0.
3. KORDOŠOVÁ, A., 2015. *Osobitosti účtovníctva neziskových účtovných jednotiek*. Bratislava: Ekonóm. ISBN 978-80-225-4071-1.
4. KOVALČÍKOVÁ, A. a A. KORDOŠOVÁ, 2012. *Účtovníctvo obcí*. Bratislava: Ekonóm. ISBN 978-80-225-3421-5.
5. KRBEČKOVÁ, M. a J. PLESNÍKOVÁ, 2016. *Jednoduché účetnictví*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-000-3.
6. MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, 2011. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-664-8.
7. MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R., 2013. *Neziskové organizace, vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-825-3.
8. MORÁVEK, Z. a D. PROKŮPKOVÁ, 2016. *Příspěvkové organizace 2016-2017*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7552-310-5.
9. NEJEZCHLEB, Z. a I. SCHNEIDEROVÁ, 2010. *Účetní reforma 2010 a ÚSC*. Praha: ACHA-obec účtuje. ISBN 978-80-254-6862-3.
10. OTRUSINOVÁ, M. a D. KUBÍČKOVÁ, 2011. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-342-4.
11. PEKOVÁ, J., J. PILNÝ a M. JETMAR, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-936-4.
12. PELIKÁNOVÁ, A., 2016. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-0339-3.
13. PROKŮPKOVÁ, D. a M. SVOBODA, 2014. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-522-1.
14. SLAVÍČKOVÁ, P. a Z. PUCHINGER, 2014. *Malé dějiny účetnictví*. Olomouc: UP Olomouc. ISBN 978-80-244-4301-0.
15. SVOBODOVÁ, J., 2017. *Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky 2017-2018 – organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-090-4.
16. ŠIMÍKOVÁ, I., 2013. *Účetnictví územních samosprávných celků*. Karviná: OPF Karviná. ISBN 978-80-7248-813-1.
17. ŠIMÍKOVÁ, I., 2013. *Účetnictví nevýdělečných organizací – příklady*. Karviná: OPF Karviná. ISBN 978-80-7248-979-4.
18. VÍT, P., 2015 *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5477-2.

19. VODÁKOVÁ, J., 2012. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-890-9
20. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
21. Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.
20. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
21. Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů.
22. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
23. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
24. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů.
25. Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
26. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
27. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.
28. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě (zákon o veřejné kontrole), ve znění pozdějších předpisů.
29. Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů.
30. Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.
31. Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.
32. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
33. Zákon č. 431/2012 Zb., o účtovnictví, v znění neskorších předpisů.
34. 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.
35. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
36. Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.
37. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
38. České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů.



SEZNAM ZKRATEK

CSÚIS	centrální systém účetních informací státu
č.ú.	číslo účtu
ČÚS	české účetní standardy
D	označení “pravé“ strany účtu Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIC	daňové identifikační číslo
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DSO	dobrovolné svazky obcí
DrDNM	drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DrDHM	drobný dlouhodobý hmotný majetek
FI	fond investic
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
HČ	hlavní činnost
HOČ	hospodářská činnost
IČ	identifikační číslo
IR	inventarizační rozdíl
JÚ	jednoduché účetnictví
MD	označení „levé“ strany účtu Má dáti
MF	Ministerstvo financí
MPO	municipální příspěvkové organizace
Na vrub	označení „levé“ strany účtu
N	náklad

NNO	nestátní nevýdělečná organizace
NOZ	nový občanský zákoník
NVÚJ	některé vybrané účetní jednotky
OOPP	osobní ochranné pracovní pomůcky
o.p.s.	obecně prospěšná společnost
OSS	organizační složky státu
PAP	pomocné analytické přehledy
PF	přijatá faktura
PHM	pohonné hmoty
PPD	příjmový pokladní doklad
PS	počáteční stav
SC	pro potřeby publikace dohodnutá smluvní cena s odběratelem
SÚO	směrná účtová osnova
TZ	technické zhodnocení
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní období
ÚDHPSH	Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí
ÚSC	územní samosprávný celek
V	výnos
VBÚ	výpis z účtu
VC	vstupní cena (používaná při ocenění pořizovací cenou)
Ve prospěch	označení “pravé“ strany účtu
VF	vydaná faktura
VPD	výdajový pokladní doklad
VPP	veřejně prospěšný poplatník

VR	veřejný rejstřík
VÚD	vnitřní účetní doklad
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZoÚ	zákon o účetnictví
ZP	zákoník práce
ZVH	zlepšený výsledek hospodaření

PŘEHLED DOSTUPNÝCH IKON



Čas potřebný ke studiu



Klíčová slova



Průvodce studiem



Rychlý náhled



Tutoriály



K zapamatování



Řešená úloha



Kontrolní otázka



Odpovědi



Samostatný úkol



Pro zájemce



Cíle kapitoly



Nezapomeňte na odpočinek



Průvodce textem



Shrnutí



Definice



Případová studie



Věta



Korespondenční úkol



Otázky



Další zdroje



Úkol k zamyšlení

Název: **Účetnictví nevýdělečných organizací**

Autor: **Ing. Iris Šimíková, Ph.D.**

Vydavatel: Slezská univerzita v Opavě
Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Určeno: studentům SU OPF Karviná

Počet stran: 180

Recenzenti: doc. Ing. Jarmila Šebestová, Ph.D.
Ing. Michaela Strzelecká, Ph.D.

Tiskárna: X-MEDIA servis s.r.o.

Náklad: 50 ks

ISBN 978-80-7510-315-4

Tato publikace neprošla jazykovou úpravou.