



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

# Učetnictví neziskových organizací

## Cvičebnice

Marie Vejsadová Dryjová



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

---

# Účetnictví neziskových organizací Cvičebnice

---

Marie Vejsadová Dryjová

České Budějovice | 2017

Recenzenti:

doc. Ing. Hana Březinová, CSc.  
Katedra financí a účetnictví  
Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo

Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

© Marie Vejsadová Dryjová, 2017

ISBN 978-80-7394-645-6

# Obsah

<b>Předmluva</b>	<b>5</b>
<b>1 Právní regulace účetnictví</b>	<b>7</b>
1.1 Zákon č. 563/1993 Sb. – vybrané pasáže.....	8
1.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky..	13
1.3 Vyhláška č. 383/2009 Sb. – vybrané pasáže.....	13
<b>2 Dlouhodobý majetek</b>	<b>15</b>
2.1 Charakteristika a právní úprava dlouhodobého majetku .....	15
2.2 Oceňování dlouhodobého majetku .....	16
2.3 Účtování dlouhodobého majetku.....	18
2.3.1 Nabytí dlouhodobého majetku.....	18
2.3.2 Oprávky a vyřazení dlouhodobého majetku.....	23
2.3.3 Zálohy poskytnuté na dlouhodobý majetek.....	27
2.3.4 Drobný dlouhodobý majetek .....	28
2.3.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku.....	30
2.3.6 Analytická evidence.....	32
2.3.7 Inventarizace.....	32
2.4 Příklady .....	33
<b>3 Zásoby</b>	<b>43</b>
3.1 Charakteristika a právní úprava zásob.....	43
3.2 Oceňování zásob .....	45
3.3 Účtování pořízení a úbytků zásob.....	46
3.3.1 Způsob A .....	46
3.3.2 Způsob B .....	49
3.4 Analytická evidence zásob.....	51
3.5 Inventarizace zásob.....	51
3.6 Příklady.....	52
<b>4 Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky</b>	<b>59</b>
4.1 Charakteristika a právní úprava účtů rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček .....	59

4.2	Účtování na účtech rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček.....	59
4.3	Příklady .....	62
<b>5</b>	<b>Zúčtovací vztahy</b>	<b>67</b>
5.1	Charakteristika a právní úprava zúčtovacích vztahů.....	67
5.2	Účtování zúčtovacích vztahů .....	67
5.2.1	Opravné položky .....	67
5.2.2	Transfery.....	70
5.2.3	Přijaté a poskytnuté zálohy .....	75
5.2.4	Přechodné účty aktiv a pasiv .....	76
5.2.5	Zúčtování se zaměstnanci .....	77
5.3	Příklady .....	79
<b>6</b>	<b>Náklady a výnosy</b>	<b>97</b>
6.1	Charakteristika a právní úprava nákladů a výnosů .....	97
6.2	Účtování nákladů a výnosů v hlavní činnosti .....	97
6.3	Účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti.....	100
6.3.1	Klíčování společných režijních nákladů hlavní a hospodářské činnosti.....	103
6.4	Příklady .....	108
<b>7</b>	<b>Fondy vybraných účetních jednotek, rozdělení výsledku hospodaření</b>	<b>115</b>
7.1	Charakteristika a právní úprava fondů.....	115
7.2	Účtování o fondech .....	115
7.2.1	Fond odměn .....	115
7.2.2	Fond kulturních a sociálních potřeb .....	116
7.2.3	Rezervní fond .....	121
7.2.4	Fond reprodukce majetku, fond investic.....	126
7.2.5	Sociální fond .....	132
7.3	Příklady .....	132
	<b>Seznam schémat</b>	<b>141</b>
	<b>Seznam tabulek</b>	<b>143</b>
	<b>Seznam zkratk</b>	<b>145</b>
	<b>Seznam použité literatury a zdrojů</b>	<b>149</b>

# Předmluva

Učebnice shrnuje základní praktické poznatky z oblasti účetnictví neziskových organizací vybraných účetních jednotek, kde je výklad blíže zaměřen na příspěvkové organizace, které vzhledem ke svému počtu zauímají v oblasti veřejného sektoru své nenahraditelné místo.

Hlavním cílem učebního textu je seznámit posluchače se základními zásadami financování a účtování v oblastech dlouhodobého majetku, zásob, účtů rozpočtového hospodaření, zúčtovacích vztahů, nákladů a výnosů, fondů. V jednotlivých kapitolách jsou uvedeny nejprve teoretické předpoklady a schémata potřebná k pochopení dané problematiky, po nichž následují zadané příklady.

Učebnice je určena pro posluchače bakalářských oborů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích a zároveň předpokládá základní znalosti z oblasti účetnictví v rozsahu kurzu Základy účetnictví.

Autorka



# 1 Právní regulace účetnictví

Oblast účetnictví tzv. vybraných účetních jednotek veřejných financí (státních, veřejných neziskových organizací) upravují následující právní předpisy:

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
2. vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
3. vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek (dále jen technická vyhláška), ve znění pozdějších předpisů,
4. vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (dále jen inventarizační vyhláška), ve znění pozdějších předpisů,
5. vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů,
6. české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.:
  - (a) ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech,
  - (b) ČÚS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
  - (c) ČÚS č. 703 – Transfery,
  - (d) ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky,
  - (e) ČÚS č. 705 – Rezervy,
  - (f) ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
  - (g) ČÚS č. 707 – Zásoby,
  - (h) ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku,
  - (i) ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje,
  - (j) ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.



Výše uvedené vymezení legislativní oblasti vybraných účetních jednotek je rozhodující pro vstupy a výstupy z účetnictví. Nelze ovšem opomenout další obecně závazné předpisy vybraných účetních jednotek o způsobech financování a finančního hospodaření jako jsou:

1. zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů,
2. zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Následující kapitoly obsahují vybrané pasáže některých z výše uvedených legislativních předpisů, které napomohou v základní orientaci legislativní problematiky vybraných účetních jednotek.

### 1.1 Zákon č. 563/1993 Sb. – vybrané pasáže

#### Vybrané účetní jednotky (§ 1 odst. 3)

Zákon o účetnictví stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromáždění účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a účetních jednotek, o kterých tak stanoví tento zákon nebo zvláštní právní předpis, v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. **Vybranými účetními jednotkami jsou** organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku, provádí Ministerstvo financí, které též spravuje centrální systém účetních informací státu, zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle zvláštního zákona a zajišťuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám v rámci zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu.

Účetní jednotky jsou povinny **předávat účetní záznamy do centrálního systému** účetních informací státu a přebírat účetní záznamy z centrálního systému účetních informací státu, případně přebírat požadavek na předání vyžádaného účetního záznamu, podle zvláštního právního předpisu upravujícího pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek.

## Kategorizace účetních jednotek dle zákona (§ 1b–1e)

S platností od 1. 1. 2016 zákon o účetnictví stanovil kategorizaci účetních jednotek v důsledku Evropské směrnice, která ukládá, že členské státy mají umožnit mikro a malým účetním jednotkám jistá zjednodušení či možnost osvobození od některých povinností. Kategorizace účetních jednotek je uvedena v tabulce 1.1.

Tabulka 1.1 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky / Ukazatele	Aktiva celkem (v mil. Kč)	Čistý obrát (v mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců	Dvě z uvedených hodnot
Mikro účetní jednotka	9	18	10	nepřekračuje
Malá účetní jednotka	100	200	50	nepřekračuje
Střední účetní jednotka	500	1000	250	nepřekračuje
Velká účetní jednotka	500	1000	250	překračuje

Zdroj: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vlastní úprava

Zároveň zákon o účetnictví v § 1b dále uvádí, že vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu jsou vždy velkými účetními jednotkami. Mezi subjekty veřejného zájmu jsou zahrnuty banky (dle zákona upravujícího činnost bank, spořitelén a úvěrových družstev), pojišťovny a penzijní společnosti (dle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové, penzijní spoření) a zdravotní pojišťovny.

Většina účetních jednotek v České republice se nachází v kategorii mikro a malých účetních jednotek. Další členění do podkategorií se provádí na základě toho, zda má mikro či malá účetní jednotka povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

## Rozsah vedení účetnictví (§ 9)

Rozsah vedení účetnictví je uveden v části druhé zákona o účetnictví. Nestanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis jinak, **účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu.**

**Ve zjednodušeném rozsahu** mohou vést účetnictví např. tyto účetní jednotky:

1. příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
2. malá nebo mikro účetní jednotka bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem.

Zákon o účetnictví dále v § 4 uvádí výčet malých nebo mikro účetních jednotek bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem. Jedná se především o účetní jednotky:

1. spolky nebo pobočné spolky,
2. honební společenstva,
3. obecně prospěšné společnosti,
4. nadační fondy,
5. ústavy,
6. společenství vlastníků jednotek, atd.

Zákon o účetnictví dále v § 13a uvádí další skutečnosti spojené s vedením účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, účetní jednotky např.:

1. sestavují účtový rozvrh, ve kterém mohou uvádět pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější,
2. mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
3. nemají povinnost tvořit rezervy a opravné položky s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštních právních předpisů,
4. nemají povinnost přeceňovat majetek a závazky reálnou hodnotou, jak uvádí § 27 zákona,
5. sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.

### **Jednoduché účetnictví (§1 f)**

Systém jednoduchého účetnictví byl ze zákona o účetnictví vyřazen s účinností od 1. 1. 2004. Jednoduché účetnictví bylo před rokem 2016 řešeno v zákoně o účetnictví v § 38a. Od roku 2016 mají účetní jednotky opět možnost vést jednoduché účetnictví. Tento způsob vedení účetnictví upřednostňují především mikro nebo malé účetní jednotky, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Je možno konstatovat, že pro tento okruh účetních jednotek je vedení podvojného účetnictví finančně a administrativně náročné. Novelou platnou od 1. 1. 2016 se upravuje neuspokojivý stav, kdy některým účetním jednotkám bylo umožněno postupovat v souladu s již zrušeným právním předpisem.

---

Pokud účetní jednotka splní všechny požadavky uvedené v § 1f odst. 1 zákona o účetnictví, může vést jednoduché účetnictví. Účetní jednotka může vést jednoduché účetnictví, pokud:

1. není plátcem daně z přidané hodnoty,
2. její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč,
3. hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč a
4. je současně
  - (a) spolkem nebo pobočným spolkem,
  - (b) odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
  - (c) organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
  - (d) církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
  - (e) honebním společenstvem.

Celkovými příjmy se pro účely jednoduchého účetnictví rozumí úhrn příjmů zjištěný z přehledu o příjmech a výdajích za účetní období. Dále hodnotou majetku se pro účely jednoduchého účetnictví rozumí úhrn majetku zjištěný z přehledu o majetku a závazcích sestaveného k rozvahovému dni.

Pokud účetní jednotka přestane splňovat podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, vede účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, a to od prvního dne účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka tuto skutečnost zjistila. Novela zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám, které přestaly splňovat podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví vést „podvojně účetnictví“ po dobu minimálně pěti let, aby nedocházelo k častým přechodům mezi jednotlivými způsoby vedení účetnictví.

Účetní jednotky v jednoduchém účetnictví vedou účetní knihy, kterými jsou:

1. peněžní deník,
2. kniha pohledávek a kniha závazků,
3. pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

### Účetní závěrka (§ 18)

Účetní jednotky sestavují v případech stanovených zákonem o účetnictví účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

1. rozvaha (bilance),
2. výkaz zisku a ztráty,
3. příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní závěrka zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (vždy součástí u obchodních společností). Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty:

1. výše aktiv celkem 40 000 000,- Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000,- Kč.

### Účetní výkazy za Českou republiku (§ 23)

Zákon o účetnictví v § 23b uvádí roční účetní výkazy, které se sestavují za Českou republiku k poslednímu dni kalendářního roku v tomto členění:

1. souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
2. souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
3. výkaz peněžních toků,
4. příloha.

Zákon dále uvádí, že k účetním výkazům za Českou republiku musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky, která tyto účetní výkazy sestavila. Účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku Česká republika a dílčích konsolidačních celků státu jsou povinny poskytnout svoji účetní závěrku a veškeré ostatní účetní záznamy potřebné pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu podle prováděcích právních předpisů. Podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů a mezitím- ních účetních výkazů za Českou republiku, zejména vymezení konsolidačního celku Česká republika a dílčích konsolidačních celků státu, podmínky významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku Česká republika a do dílčích konsolidačních celků státu, pravidla konsolidace, včetně pravidel pro přenos účetních záznamů v technické formě, a dále způsob a rozsah použití metod konsolidace a určení odchylek stanoví prováděcí právní předpisy.

---

## 1.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky

Vybrané pasáže z vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky k jednotlivým okruhům účtování jsou uvedeny v teoretické části každé dílčí kapitoly před zadanými příklady pro snazší pochopení dané problematiky.

## 1.3 Vyhláška č. 383/2009 Sb. – vybrané pasáže

Vyhláška stanovuje pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek, dále rozsah a četnost předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu.

Dále, jak je uvedeno v § 3a, vybrané účetní jednotky sestavují Pomocný analytický přehled (tzv. PAP) pro účely monitorování a řízení veřejných financí a pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky.

Pomocný analytický přehled nepředávají účetní jednotky:

1. zdravotní pojišťovny,
2. dobrovolné svazky obcí,
3. obce, jejichž počet obyvatel zveřejněný Českým statistickým úřadem je na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období menší než 3 000, a
4. příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí a jejichž aktiva celkem (netto) nepřesahují alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 100 000 000,- Kč.

Vybrané účetní jednotky předávají účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu:

1. standardní přenosovou cestou, kterou se rozumí připojení prostřednictvím datového rozhraní k centrálnímu systému účetních informací státu,
2. náhradní přenosovou cestou, kterou se rozumí jiné přenesení dat než standardní přenosovou cestou.

Termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů a PAP jsou uvedeny v přílohách vyhlášky.

Vyhláška dále určuje způsob předávání účetních záznamů příspěvkových organizací zřízených obcemi, dobrovolnými svazky obcí a kraji do centrálního systému

účetních informací. Tyto organizace mohou využít standardní přenosovou cestu, či krajský úřad, na jehož území má zřizovatel příspěvkové organizace sídlo (pokud tak místně příslušný krajský úřad stanoví).

Vybraná účetní jednotka jmenuje zodpovědnou osobu (vždy fyzická osoba) pro přenos dat mezi vybranou účetní jednotkou a centrálním systémem účetních informací státu. Zodpovědné osobě jsou správcem centrálního systému účetních informací státu předány hesla, šifrovací klíče a další technické údaje. Vybraná účetní jednotka jmenuje též náhradní zodpovědnou osobu (fyzická osoba) pro případ, kdy není možné zabezpečit tyto činnosti zodpovědnou osobou.

## 2 Dlouhodobý majetek

### 2.1 Charakteristika a právní úprava dlouhodobého majetku

Stálá aktiva (označována též jako fixní, neoběžná) tvoří významnou součást všech účetních jednotek. Vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se v účetních předpisech podstatně nezměnilo. Není již ale shodné v účetních, daňových předpisech ani na položkách rozpočtové skladby (odlišnosti v názvech).

Kategorie dlouhodobého majetku zahrnuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a zvláštní postavení v této kategorii zaujímá drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Pouze u příspěvkových organizací je nutno financovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ze zdroje (fondu), který je k tomuto účelu výhradně určen. U příspěvkových organizací zřízených organizační složkou státu je majetek financován z fondu reprodukce majetku, u příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem se jedná o fond investic.

Obsahovým vymezením jednotlivých složek dlouhodobého majetku a stanovení výše ceny majetku pro zařazení se zabývá prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. V § 11 a 14:

- *Dlouhodobý nehmotný majetek* (dále jen DNM) – obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, databáze a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převyšuje částku 60 000,- Kč. Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje také technické zhodnocení tohoto majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60 000,- Kč.
- *Dlouhodobý hmotný majetek* (dále jen DHM) – obsahuje samostatné hmotné movité věci a soubory majetku se samostatným technickoekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000,- Kč. Za dlouhodobý hmotný majetek se považuje technické zhodnocení majetku, jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000,- Kč, a předměty z drahých kovů. Bez ohledu na výši ocenění dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje pozemky (nejsou-li zbožím) a stavby.



Prováděcí vyhláška dále v § 12 a 15 definuje oprávký k dlouhodobému majetku, v § 16 a 18 stanovuje některé účetní metody a v § 13 a 16 definuje opravné položky k dlouhodobému majetku. V § 17 je vymezen dlouhodobý finanční majetek a v § 19 dlouhodobé pohledávky. § 55 a 56 vymezuje účetní metody související s pořízením dlouhodobého majetku. Četně je také problematika dlouhodobého majetku zastoupena v českých účetních standardech, a to:

- ČÚS č. 704 – Fondy,
- ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje, a
- ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Právní úprava účtově třídy 0 – Dlouhodobý majetek je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně v § 4, 24, 25, 27 a 28.

## 2.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku (dále jen DM) je upraveno v § 25 a 27 zákona o účetnictví a dále v ČÚS č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek následovně:

1. dlouhodobý majetek nakoupený se oceňuje *pořizovacími cenami*,
2. dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje *vlastními náklady*,
3. dlouhodobý majetek v případě bezúplatného nabytí a nalezené přebytky se oceňuje *reprodukční pořizovací cenou*,
4. dlouhodobý majetek v případě bezúplatného nabytí od jiné vybrané účetní jednotky se oceňuje *v ceně, ve které je vedla předávající účetní jednotka*, např.:
  - (a) svěření majetku do správy dle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků (dále jen ÚSC),
  - (b) výpůjčka, bezúplatný přechod, nebo převod mezi vybranými účetními jednotkami,
5. dlouhodobý majetek určený k prodeji se oceňuje *reálnou hodnotou*.

V § 25 odst. 5 a 6 a § 27 odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví jsou výše uvedené ceny blíže vymezeny:

- 
- *Pořizovací cena* (dále jen PC) – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V § 57 odst. 1 prováděcí vyhlášky je dále uvedeno, že součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.
  - *Reprodukční pořizovací cena* (dále jen RPC) – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
  - *Vlastní náklady* (dále jen VN) u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. ČÚS č. 707 – Zásoby dále dodává, že náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše podle operativních (plánových) kalkulací. Náklady podle operativních (plánových) kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených účetní jednotkou.
  - V případě majetku bezúplatného nabytí se reprodukční pořizovací cena nepoužije v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků, výpůjčky nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami. V těchto případech účetní jednotka při ocenění majetku *navazuje na vyšší ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala.*
  - *Reálná hodnota* (dále jen RH) – cena, kterou se u vybraných účetních jednotek oceňuje dlouhodobý majetek určený k prodeji s výjimkou zásob. Zde je vhodné dodat, že ocenění majetku určeného k prodeji vychází z tržní ceny, z hodnoty znaleckého posudku nebo kvalifikovaného odhadu, případně ocenění podle zvláštních předpisů tam, kde je reálná hodnota objektivně zjistitelná.

## 2.3 Účtování dlouhodobého majetku

### 2.3.1 Nabytí dlouhodobého majetku

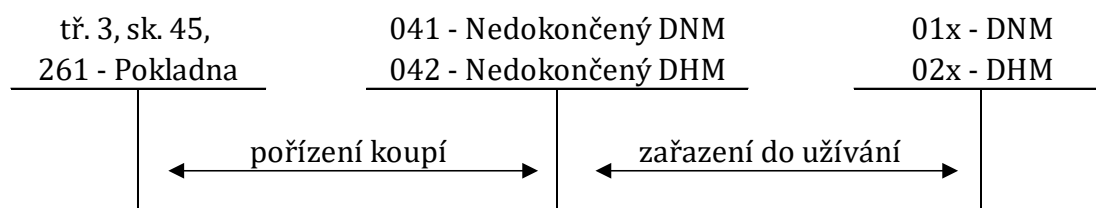
Vybrané účetní jednotky pořizují dlouhodobý majetek následujícími způsoby:

1. koupí (dodavatelské pořízení),
2. vytvořením vlastní činnosti,
3. bezúplatným převodem a darem (včetně svěření majetku příspěvkové organizaci),
4. inventarizačními přebytky.

#### 2.3.1.1 Koupě dlouhodobého majetku

Účtování o pořízení dlouhodobého majetku koupí je upraveno v ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek v bodě 5.1. Účetní jednotky účtují o pořízení dlouhodobého majetku, jakožto i o nákladech souvisejících s pořízením majetku k okamžiku jejich vzniku na vrub účtové sk. 04 (dále viz schéma č. 2.1). Účty účtové sk. 04 jsou využívány jakožto tzv. kalkulační účty pro potřeby zjištění ocenění dlouhodobého majetku. Zahrnují základní cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady související s pořízením dlouhodobého majetku. Nejsou ale určeny pro účtování o pořízení drobného dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek pořízený koupí se oceňuje pořizovací cenou.

Schéma 2.1 Účtování pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku koupí



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

V důsledku přiblížení účetnictví vybraných účetních jednotek podnikatelským subjektům od 1. 1. 2010 byla vytvořena nová kategorie ve sféře krytí majetku, které je vyjádřeno ve směrné účtové osnově účtem 401 – Jmění účetní jednotky. V příspěvkových organizacích se jedná o účet, který nepředstavuje jmění, jakožto vklad fyzických nebo právnických osob jako u obchodních společností, ale znázorňuje vklad státního nebo obecních rozpočtů do majetku účetních jednotek. (Nováková, 2013)

Pořizovaný dlouhodobý majetek je dále financován ze zdroje, který je k tomu účelu u příspěvkových organizací výhradně určen, jedná se o účet 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic, jak je uvedeno dále v kapitole 7.2.4 Fond reprodukce majetku, fond investic.

Na ukázkovém, zjednodušeném příkladu bude ilustrována problematika pořízení dlouhodobého majetku včetně proúčtování ve fondech účetní jednotky – příspěvkové organizace.

Počáteční zůstatky účtů:

Účet	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
241 – Běžný účet	380 000	241	491
416 – Fond reprodukce majetku, fond investic	380 000	491	416

V průběhu účetního období nastaly následující účetní operace:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup DHM	200 000	042	321
2	VBÚ – úhrada faktury za DHM	200 000	321	241
3	VÚD – zařazení majetku do užívání (majetek se účetně odpisuje 5 let)	200 000	022	042
4	VÚD – převod zdrojů k profinancovanému majetku (zúčtování do fondů)	200 000	416	401
5	VÚD – odpis majetku	40 000	551	082
6	VÚD – tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	40 000	401	416

Peněžní fond 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic musí být kryt peněžními prostředky, jak vyplývá z ustanovení § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. (dále viz kap. 7.2.4). V tomto případě je podmínka dodržena (viz počáteční zůstatky účtů). Každý úbytek peněžních prostředků z běžného účtu na pořízení dlouhodobého majetku by měl odpovídat i změně ve fondu reprodukce majetku, fondu investic, jelikož se jedná o peněžní fond. Z toho důvodu musí účetní jednotka rovněž proúčtovat úbytek na peněžním fondu 416 (strana Dal). Ale pro zajištění vypovědací schopnosti rozvahy je nutné současně při profinancování dlouhodobého majetku z peněžního fondu 416 provést i změnu ve zdrojích, konkrétně zúčtovat přírůstek na účtu 401 – Jmění účetní jednotky (strana Má dáti).

Obdobná situace nastává i v případě odpisování dlouhodobého majetku. Odpisy vyjadřují trvalé snižování hodnoty dlouhodobého majetku a tvoří významnou složku nákladů, která ovlivňuje výsledek hospodaření. U příspěvkových organizací pak může dojít k té skutečnosti, že se organizace mohou dostávat do zhoršeného výsledku hospodaření (tj. ztráty), neboť příspěvek od zřizovatele není schopen výši odpisů plně pokrýt. Z toho důvodu je vhodné, aby v okamžiku zúčtování odpisů

účetní jednotka ve stejné výši vyčlenila i peněžní prostředky, které by sloužily jako zdroj krytí ve fondu reprodukce majetku, fondu investic. (Je nutno připomenout, že se jedná se o ukázkový, zjednodušený příklad. Příspěvkové organizace by měly kalkulovat do svých výkonů i výše odpisů.)

Přestože daná účetní jednotka vykazovala dostatek peněžních prostředků na bankovním účtu, účetní jednotka realizovala ztrátu ve výši odpisů, tj. 40 000,- Kč, oproti kterým nebyly dosaženy žádné výnosy (viz účet 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období):

493 - VH běžného ÚO	
551	40 000
<b>Ztráta</b>	<b>40 000</b>

Konečná rozvaha má po nákupu dlouhodobého hmotného majetku následující podobu:

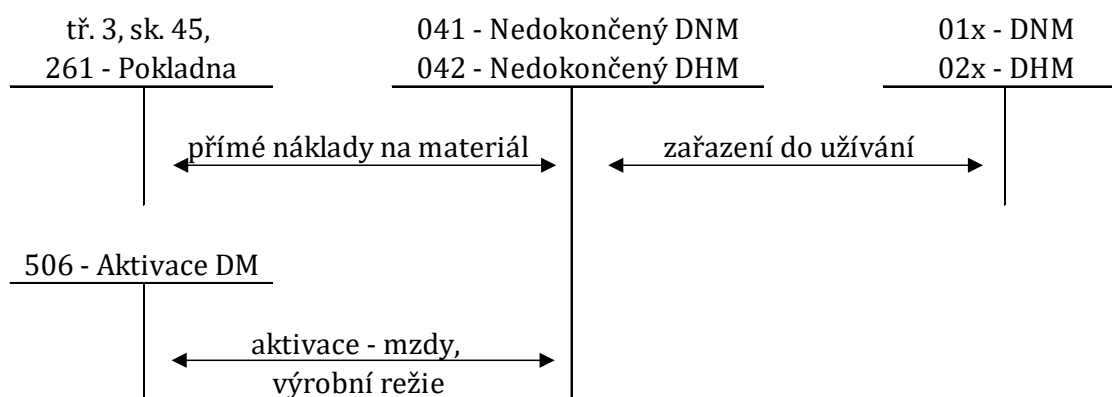
A	Konečná rozvaha		P
022	200 000	401	160 000
082	-40 000	416	220 000
241	180 000	VH	-40 000
	<b>340 000</b>		<b>340 000</b>

Závěrem je nutno ještě připomenout, že proúčtování do fondů v případě pořízení DM aplikují z vybraných účetních jednotek pouze příspěvkové organizace.

### 2.3.1.2 Majetek vytvořený vlastní činností

U vybraných účetních jednotek pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností není tak časté. Aktivace dlouhodobého majetku (účet **506 – Aktivace dlouhodobého majetku**) se používá v případě, kdy ve vlastní režii účetní jednotky vytváří dlouhodobý majetek. Jako příklad je možno uvést výstavbu kanalizace, nového osvětlení, chodníku, apod. Dlouhodobý majetek pořízený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady.

Schéma 2.2 Aktivace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

### 2.3.1.3 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem nebo darem

V případě, kdy vybraná účetní jednotka nabývá dlouhodobý majetek bezúplatným převodem nebo darem, je nutno rozlišovat, zda tento majetek byl nabyt:

1. od jiné vybrané účetní jednotky, či
2. od jiné než vybrané účetní jednotky.

#### 1. Nabytí dlouhodobého majetku od vybrané účetní jednotky

Pokud účetní jednotka přebírá majetek od jiné vybrané účetní jednotky, je nucena dodržet ustanovení:

- novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který v § 25 odst. 6 uvádí, že v případě bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami *účetní jednotka při ocenění majetku navazuje na výši ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala,*
- ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, který v bodě 6.3 uvádí, že v případě bezúplatné změny dispozice nebo bezúplatného zcizení dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami *navazuje účetní jednotka přebírající tento majetek na výši ocenění a výši oprávek.*

S převzetím ocenění zároveň dochází i k převzetí struktury účtů 401 – Jmění účetní jednotky a 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku.

Pro zjednodušení je uveden ukázkový příklad:

Zřizovatel (obec) svěřuje zřízené příspěvkové organizaci budovu školy, jejíž pořizovací cena činila 20 mil. Kč, oprávky činí 4 mil. Kč, zůstatek nerozpuštěné investiční dotace vázané k inventárnímu číslu je ve výši 11 mil. Kč.

**Zřizovatel** – zachycení svěřený majetku příspěvkové organizaci v rozvaze

Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
VÚD – svěřený majetku vlastní příspěvkové organizaci:			
a) pořizovací cena	20 000 000		021
b) oprávky	4 000 000	081	
c) nerozpuštěná část investiční dotace	11 000 000	403	
d) 401 – Jmění účetní jednotky	5 000 000	401	

**Příspěvková organizace** – zachycení svěřeného majetku v rozvaze

Příspěvková organizace (dále jen PO) účtuje v zrcadlové struktuře účtů.

Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
VÚD – svěřený majetku vlastní příspěvkové organizaci:			
a) pořizovací cena	20 000 000	021	
b) oprávky	4 000 000		081
c) nerozpuštěná část investiční dotace	11 000 000		403
d) 401 – Jmění účetní jednotky	5 000 000		401

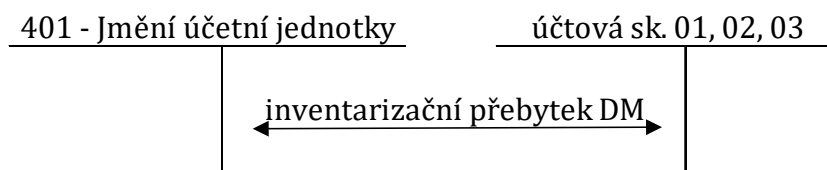
## 2. Nabytí dlouhodobého majetku od jiné než vybrané účetní jednotky

Dlouhodobý majetek může vybraná účetní jednotka nabýt také od jiného subjektu, než kterým je okruh vybraných účetních jednotek – může se jednat např. o obchodní společnosti, zapsaný spolek, aj. V takovém to případě musí vybraná účetní jednotka jakožto příjemce bezúplatně nabytý majetek ocenit reprodukční pořizovací cenou ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. l) a odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zúčtovat ve prospěch účtu 401 – Jmění účetní jednotky. Není zde však rozhodující ocenění majetku na straně předávající účetní jednotky, ani není rozhodující ta okolnost, zda dlouhodobý majetek byl pořízen z investiční dotace.

### 2.3.1.4 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku

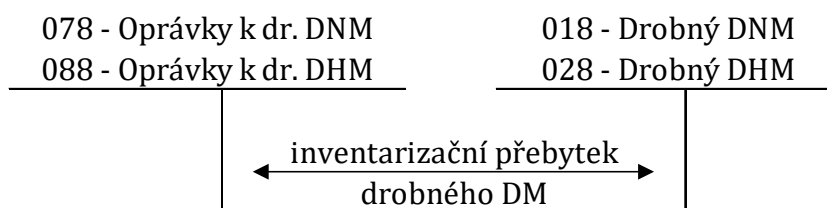
V případě, že účetní jednotka zjistí existenci dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku, o kterém doposud neúčtovala, např. na základě provedené inventarizace, nově nalezený dlouhodobý majetek zúčtuje dle ČÚS č. 710 – Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Schéma 2.3 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Schéma 2.4 Inventarizační přebytky drobného dlouhodobého majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

## 2.3.2 Oprávký a vyřazení dlouhodobého majetku

### 2.3.2.1 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisování jako metoda by měla sloužit hlavně ke dvěma cílům:

- odpisy se kumulují do oprávek, které vyjadřují postupné opotřebení majetku, dochází tak ke korekci pořizovací ceny majetku na skutečnou hodnotu majetku,
- odpisy jsou nákladovou položkou umožňující vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku, vytváření možné obnově majetku. (Schneiderová, Nejezchleb, 2012)

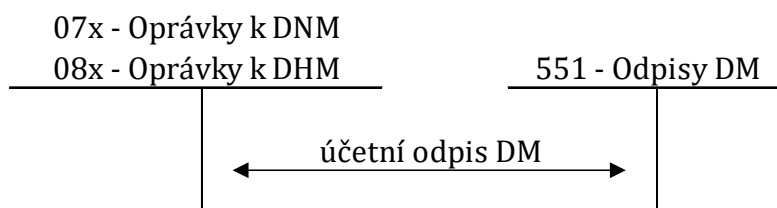
Účetní odpisování je upraveno:

1. zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 28 odst. 1–6,
2. prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. v § 66,
3. ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Z účetních metod odpisování mohou vybrané účetní jednotky volit způsob odpisování rovnoměrný, výkonový či komponentní (blíže viz ČÚS č. 708). Účtovací předpis o provedených odpisech dlouhodobého majetku je shodný jako u podnikatelských subjektů:



Schéma 2.5 Odpisování dlouhodobého majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Zde je zapotřebí ještě připomenout, že v situaci zúčtovaného účetního odpisu u příspěvkové organizace je nutno dále zúčtovat i vypořádání zdrojů krytí dlouhodobého majetku. Zúčtovaný odpis jakožto trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku musí být proúčtován na vrub účtu 401 – Jmění účetní jednotky a současně ve prospěch účtu 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic.

Uvažme situaci, kdy příspěvková organizace vykazuje následující počáteční zůstatky na rozvahových účtech:

Účet	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí (majetek se účetně odpisuje 5 let)	160 000	022	491
401 – Jmění účetní jednotky	160 000	491	401

Na konci účetního období bude zaúčtován odpis DM a vypořádání (tvorba) zdrojů krytí:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – odpis majetku	32 000	551	082
2	VÚD – tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	32 000	401	416

Z uvedeného příkladu je patrné, že účetní jednotka příspěvkové organizace nemá dostatek, resp. žádné peněžní prostředky, ale přesto správně vytvořila ve výši odpisů fond reprodukce majetku, fond investic. Jelikož ale tento peněžní fond 416 musí být kryt peněžními prostředky, jak vyplývá z ustanovení § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. (ale v tomto případě zcela není – příspěvková organizace nezajistila krytí fondu peněžními prostředky), příspěvková jednotka nejpozději k rozvahovému dni sníží výsledkově o tento rozdíl účet 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic následujícím účetním zápisem:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – výsledkové snížení fondu o zúčtované odpisy za běžné účetní období	32 000	416	648

---

### 2.3.2.2 Vyřazování dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku může nastat z důvodu:

- likvidace (majetek je plně opotřeben),
- manka,
- škody,
- prodeje,
- bezúplatného převodu, daru,
- vkladu do obchodní společnosti nebo družstva.

Účtování vyřazení dlouhodobého majetku je pro učební případy rozděleno do dvou metodických postupů:

#### A. Základní metodický postup při vyřazování dlouhodobého majetku

Základní metodický postup při vyřazování dlouhodobého majetku je uplatňován při vyřazení dlouhodobého majetku formou likvidace, v důsledku manka a škody, daru jiné než vybrané účetní jednotce a v důsledku prodeje dlouhodobého majetku, který není přeceňován reálnou hodnotou, vždy za podmínky, že dlouhodobý majetek má zůstatkovou cenu (dále jen ZC). Základní metodický postup u uvedených způsobů vyřazování dlouhodobého majetku je následující:

1. Doučtování opravek dlouhodobého majetku v případě, že majetek má ještě zůstatkovou cenu: MD příslušný nákladový účet / D 07x, 08x – viz tabulka:

Způsob vyřazení	Příslušný nákladový účet
Likvidace	551 – Odpisy dlouhodobého majetku
Manka a škoda	547 – Manka a škody
Dar jiné než vybrané ÚJ	543 – Dary
Prodej (nepřecenění RH)	552 – Prodaný DNM 553 – Prodaný DHM

2. Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání v případě, že zůstatková cena majetku je nulová: pro DNM MD 07x / D 01x, a pro DHM MD 08x / D 02x.
3. Zrušení opravných položek k majetku v případě jejich existence: MD 15x, 16x / D 556.
4. Zúčtování zůstatku nerozpuštěné dotace na pořízení dlouhodobého majetku do výnosů: MD 403 / D 67x.

### B. Vyřazování dlouhodobého majetku mimo základní metodický postup

Odlišný metodický postup je uplatňován v případech vyřazení dlouhodobého majetku určeného k prodeji přeceněného reálnou hodnotou, bezúplatným převodem dlouhodobého majetku v okruhu vybraných účetních jednotek, či vkladem do obchodní společnosti.

Pořízení, resp. i vyřazení dlouhodobého majetku **bezúplatným převodem** v okruhu vybraných účetních jednotek bylo uvedeno v kapitole 2.3.1.3. Podstatou tohoto způsobu vyřazování je, že dochází k odúčtování dlouhodobého majetku na všech rozvahových účtech bez účtování na účtech nákladových (s výjimkou opravných položek, které se musí před vyřazením rozpustit). Přebírající vybraná účetní jednotka zachycuje dlouhodobý majetek na stejných rozvahových účtech, ale opačných stranách.

**Ocenění majetku reálnou hodnotou** je zakotveno v legislativních předpisech – v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v prováděcí vyhlášce k účetnictví. Přeceněná aktiva na reálnou hodnotu dosahují reálnějšího zobrazení stavu majetku. Problémem ale je průkaznost stanovení reálné hodnoty aktiva. Zákon o účetnictví v § 27 odst. 3 uvádí čtyři možnosti stanovení ocenění reálnou hodnotou, a to tržní hodnotou, hodnotou vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, ocenění kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici, či ocenění stanovené dle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat dle předchozích ocenění. Zákon o účetnictví rovněž klasifikuje majetek, který se oceňuje reálnou hodnotou (viz § 27 odst. 1). U vybraných účetních jednotek se jedná např. o cenné papíry určené k obchodování, nebo majetek určený k prodeji s výjimkou zásob. Metodický postup vyřazení dlouhodobého majetku určeného k prodeji přeceněného reálnou hodnotou je možno shrnout do následujících bodů:

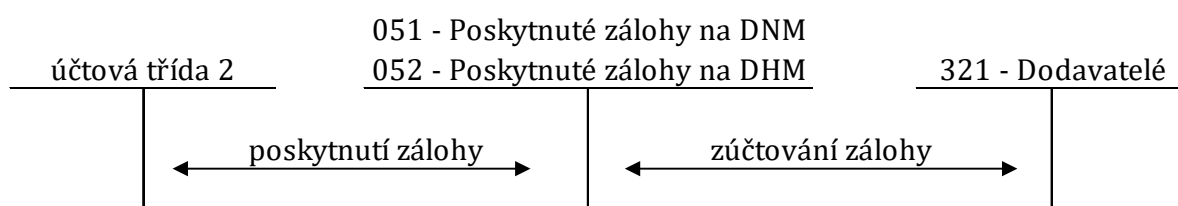
1. Zrušení korekce majetku – tj. zrušení opravek k příslušnému dlouhodobému majetku pomocí účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly, zúčtováním na stranu Dal, např. v případě DHM MD 08x / D 407. V případě zrušení opravných položek k příslušnému dlouhodobému majetku je účtováno opačným zápisem, než je účtována tvorba opravných položek k příslušnému dlouhodobému majetku.
2. Převod majetku v pořizovací (historické) ceně na účet DHM určeného k prodeji zápisem MD 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji / D 02x.
3. Přecenění majetku reálnou hodnotou:
  - (a) reálná hodnota je vyšší než původní ocenění – MD majetkový účet 036 / D 407,
  - (b) reálná hodnota je nižší než původní ocenění – MD 407 / D majetkový účet 036.

4. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku určeného k prodeji: MD 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek / D majetkový účet 036 v reálné hodnotě.
5. Zrušení účtu 407 pomocí zjištění konečného zůstatku tohoto účtu:
  - (a) konečný zůstatek účtu 407 se nachází na straně MD – vyřazení účtu 407 zápisem MD 564 – Náklady z přecenění reálnou hodnotou / D 407,
  - (b) konečný zůstatek účtu 407 se nachází na straně D – vyřazení účtu 407 zápisem MD 407 / D 664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou.
6. Zaúčtování tržby z prodaného majetku přeceněného reálnou hodnotou: MD 311 – Odběratelé / D 646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků.
7. V případě příspěvkových organizací zúčtování tvorby fondu reprodukce majetku, fondu investic ve výši hodnoty prodaného majetku: tržba z dlouhodobého majetku se zúčtuje ve prospěch účtu 416, majetek oceněný reálnou hodnotou se zúčtuje na vrub účtu 401. Případný rozdíl vznikající mezi tržbou z majetku a reálnou hodnotou majetku se vyrovná na příslušnou stranu pomocí účtu 548 – Tvorba fondů, či účtu 648 – Čerpání fondů.

### 2.3.3 Zálohy poskytnuté na dlouhodobý majetek

Účtování o poskytnutých zálohách nebo závdavcích upravuje ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Účtování o poskytnutých zálohách na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je zobrazeno ve schématu č. 2.6.

Schéma 2.6 Účtování poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

### 2.3.4 Drobný dlouhodobý majetek

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje hodnotové rozpětí pro drobný dlouhodobý majetek:

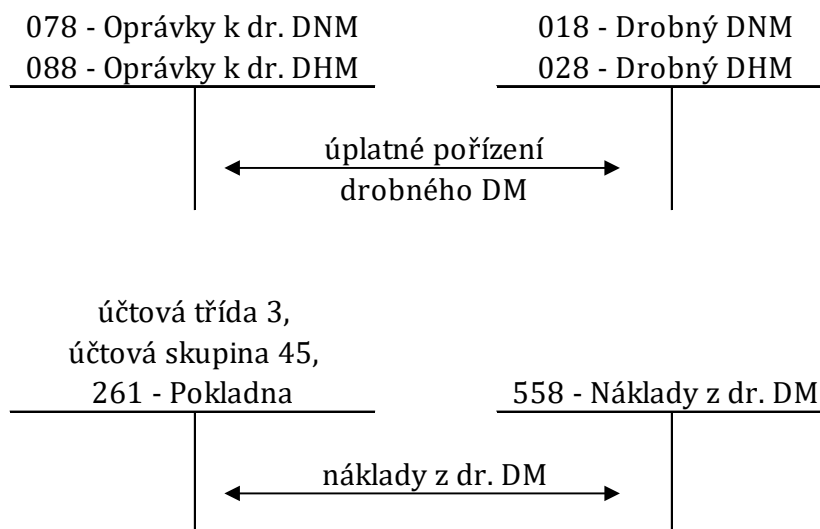
- *dlouhodobý nehmotný majetek* (§ 11 odst. 6 písm. a)) – obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s oceněním v částce 7 000,- Kč a vyšší, zároveň nepřevyšující však částku 60 000,- Kč,
- *dlouhodobý hmotný majetek* (§ 14 odst. 6) – obsahuje zejména hmotné movité věci, soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000,- Kč a vyšší, nepřevyšující však částku 40 000,- Kč. V případě, že se jedná o předměty z drahých kovů, nejsou-li dlouhodobým majetkem, a věci z finančního leasingu koupené nájemcem, popřípadě převzaté bezúplatně, u kterých ocenění podle § 25 zákona o účetnictví nepřevyšuje částku 40 000,- Kč, považují se za drobný dlouhodobý hmotný majetek vždy, bez ohledu na výši pořizovací ceny.

Drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v pořizovací ceně nižší, než která je definována prováděcí vyhláškou (pro DNM ocenění 7 000,- Kč a pro DHM ocenění 3 000,- Kč) vedou vybrané účetní jednotky v knihách podrozvahových účtů. V účtové osnově jsou pro tyto účely vyčleněny účty 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek a 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek. Prováděcí vyhláška zároveň ponechává možnost účetním jednotkám snížit stanovenou dolní hranici (pro DNM 7 000,- Kč a pro DHM 3 000,- Kč) rozhodnutím ve vnitřním předpise.

Je zapotřebí si uvědomit, že pořízení drobného dlouhodobého majetku se zúčtuje v celkové hodnotě na nákladový účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku (tzv. stoprocentní odpis), proto pořízení většího množství tohoto typu majetku musí účetní jednotka zvažovat, jelikož může negativně ovlivnit výsledek hospodaření.

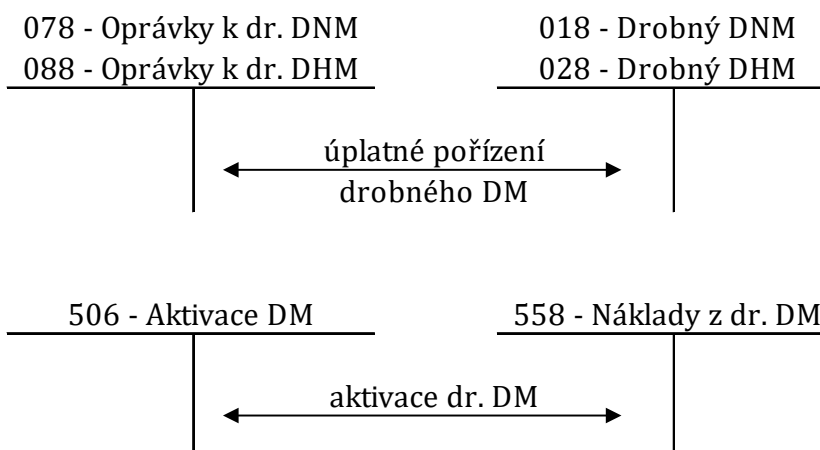
Účtování o drobném dlouhodobém majetku podléhá ustanovení odst. 5.3 (drobný dlouhodobý nehmotný majetek) a 6.3 (drobný dlouhodobý hmotný majetek) ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Jiné postupy ČÚS nepřipouští. Od r. 2012 je zaveden nový syntetický účet pro evidenci drobného dlouhodobého majetku, a sice účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku, není tedy využíváno účtů 501 – Spotřeba materiálu a 518 – Ostatní služby.

Schéma 2.7 Úplatné pořízení drobného dlouhodobého majetku



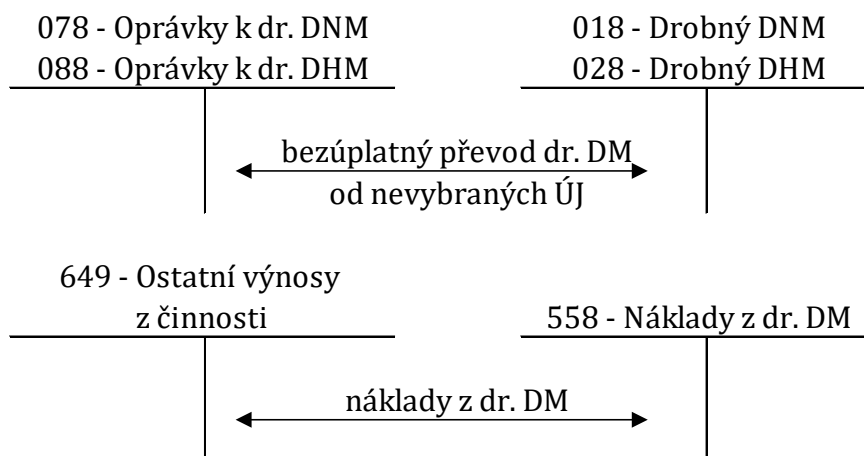
Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Schéma 2.8 Vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností



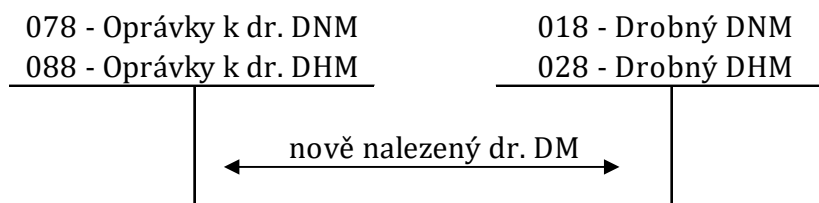
Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Schéma 2.9 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku



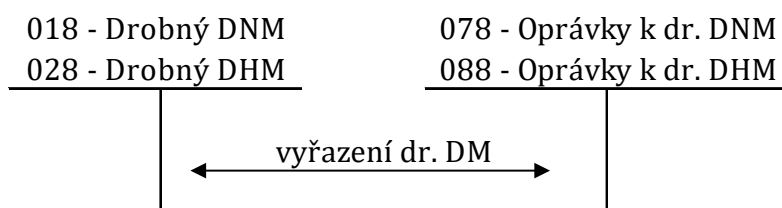
Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Schéma 2.10 Nově nalezený drobný dlouhodobý majetek (inventarizační přebytek)



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

Schéma 2.11 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava

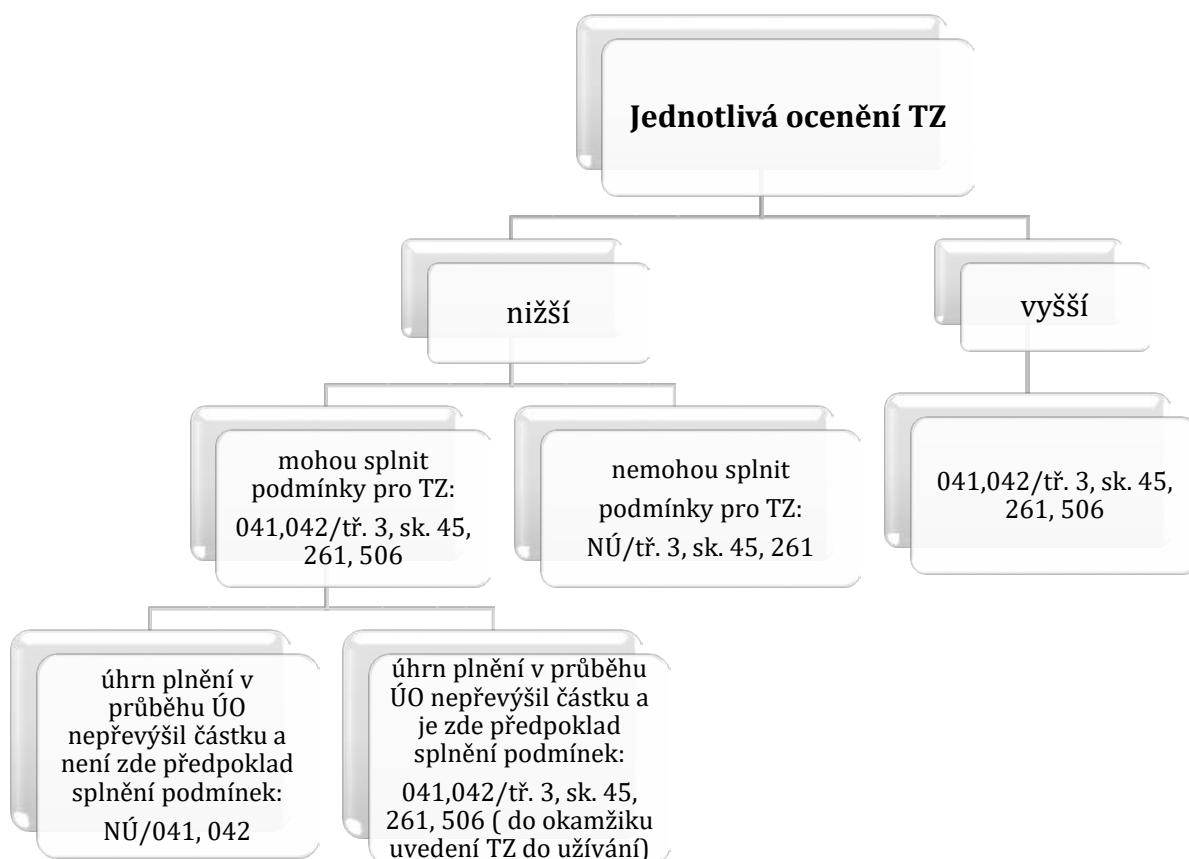
### 2.3.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Jak je uvedeno v prováděcí vyhlášce, technické zhodnocení (dále jen TZ) dlouhodobého nehmotného majetku se také považuje za dlouhodobý nehmotný majetek, pokud ocenění převyšuje částku 60 000,- Kč a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Stejná podmínka platí i pro technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění musí převýšit částku 40 000,- Kč.

V případě vybraných účetních jednotek je nutné uvést, že částky jednotlivých technických zhodnocení se za kalendářní rok sčítají. Znamená to tedy, že pokud provede účetní jednotka několik technických zhodnocení za rok a jejich suma převyší vyhláškou stanovený limit, o tuto částku musí účetní jednotka navýšit pořizovací cenu a přepočítat odpisy. V opačném případě, jak uvádí ČÚS č. 710 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku, se hodnota technického zhodnocení zúčtuje na příslušný nákladový účet.

Postupy účtování technického zhodnocení dlouhodobého majetku stanovuje prováděcí vyhláška a ustanovení ČÚS č. 710 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku v bodech 5.2 a 6.2. ČÚS č. 710 rozlišuje případy, kdy jednotlivá ocenění technického zhodnocení jsou sice nižší než stanovená hranice, avšak dle posouzení účetní jednotky buďto mohou, či nemohou splnit podmínky pro technické zhodnocení – viz schéma 2.12.

Schéma 2.12 Jednotlivá ocenění technického zhodnocení



Zdroj: ČÚS č. 710 – Pořízení DNM a DHM, vlastní úprava



### 2.3.6 Analytická evidence

Vybrané účetní jednotky vedou analytickou evidenci dlouhodobého majetku v souladu s ustanovením prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. podle:

- jednotlivých složek majetku,
- účelu stanoveného věcně příslušnými, obecně závaznými právními předpisy,
- vlastních vnitroorganizačních potřeb účetní jednotky.

U souboru movitých věcí nebo majetkové složky, v jejímž ocenění je příslušenství, je nutno uvést jednotlivé části souboru, popř. jednotlivé kusy příslušenství jak v hodnotovém, tak i ve věcném vyjádření. V případě, že v průběhu životnosti majetku dochází k následnému přiřazování další věci k souboru nebo majetkové složce, účetní jednotka je povinna uvést datum účetní operace. Stejná situace nastává i při vyřazování.

Analytické členění majetku je rovněž ovlivněno zavedením tzv. Pomocného analytického přehledu (PAP) prostřednictvím novely vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě a ustanovením § 77 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

### 2.3.7 Inventarizace

Inventarizace je nedílnou součástí průkaznosti a správnosti vedení účetnictví. Cílem inventarizace dlouhodobého majetku je prověření existence výskytu majetku, evidence majetku, ocenění majetku, odepisování a údržba dlouhodobého majetku. (Morávek, Prokúpková, 2016)

Způsoby provádění inventarizace majetku a závazků vybrané účetní jednotky upravuje zákon o účetnictví v § 29 odst. 4 a § 30 odst. 5 v souladu s ustanovením vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Vyhláška č. 270/2010 nově uvádí pojem zúčtovatelný inventurní rozdíl, jehož význam je širší, než byl význam pojmu inventarizační rozdíl. Navíc termín zúčtovatelný inventurní rozdíl zahrnuje kromě případného manka, schodku a přebytku (dle zákona o účetnictví) také zjištěné rozdíly podrozvahových účtů, položek jiných aktiv a položek jiných pasiv. Vyhláška také rozšířila rozsah prováděných inventarizací o inventarizace cizího majetku (nevidovaného přímo účetní jednotkou).

## 2.4 Příklady

### Příklad 2.1 Pořízení dlouhodobého majetku nákupem

#### Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku. Jak by se změnily účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovala příspěvková organizace.

Účetní jednotka pořídila nákupem dlouhodobý hmotný majetek (osobní automobil). Cena uvedená v kupní smlouvě činila 400 000,- Kč. Účetní jednotka dále uhradila v hotovosti provizi za zprostředkování nákupu v hodnotě 10 000,- Kč. Zaškolení pracovníka na novém majetku bylo uhrazeno v hotovosti v částce 500,- Kč. Účetní jednotka se rozhodla majetek účetně odpisovat po dobu čtyř let.

#### Řešení – ÚSC:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

#### Řešení – PO:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.2** Pořízení dlouhodobého majetku nákupem s poskytnutím zálohy**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnilы účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtoval územní samosprávný celek.

Účetní jednotka pořizuje koupí multifunkční tiskárnu v ceně 60 000,- Kč na fakturu. Dodavatel požaduje zálohu na nákup majetku ve výši 20 000,- Kč, kterou účetní jednotka uhradila z běžného účtu.

**Řešení - PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.3** Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace (přijímající ÚJ) a územního samosprávného celku (předávající ÚJ). Vysvětlete způsob ocenění bezúplatným převodem.

Příspěvková organizace od svého zřizovatele (ÚSC) bezúplatně nabyla dlouhodobý majetek v hodnotě 120 000,- Kč (svěření majetku vlastní zřízené organizaci). Dosaďadní oprávký při převodu majetku činily 40 000,- Kč.

**Řešení - ÚSC - předávající ÚJ:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

---

**Řešení – PO – přijímající ÚJ:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.4** Pořízení dlouhodobého majetku darováním**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Jakou cenou se oceňuje darovaný majetek od jiných než vybraných účetních jednotek, vysvětlete.*

Příspěvkové organizaci byl darován dlouhodobý hmotný majetek od podnikatelského subjektu v hodnotě 60 000,- Kč. Zaúčtujte účetní případy spojené s darováním majetku.

**Řešení – PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.5** Pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Příspěvková organizace pořizuje vlastní činností nehmotné výsledky výzkumné činnosti, kde náklady spojené s pořízením DNM činily 67 000,- Kč (náklady spojené s pořízením DNM zaúčtujte obecným zápisem). Účetní jednotka zároveň nakoupila materiál v hodnotě 2 500,- Kč, který spotřebovala při výrobě daného majetku. Vypočtete a zaúčtujte aktivaci celkových vynaložených nákladů.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.6** Technické zhodnocení dlouhodobého majetku**Úkol:**

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace zřízená krajem provádí technické zhodnocení budovy, které proběhne v několika fázích. Veškeré práce jsou pořizovány na fakturu, faktury jsou následně uhrazeny. Technické zhodnocení je zahájeno v letošním roce, dokončovací práce jsou naplánovány na příští rok. Počáteční zůstatek účtu 021 – Stavby činí 5 750 000,- Kč, první fáze technického zhodnocení (běžný rok) byla provedena v hodnotě 166 500,- Kč, druhá fáze technického zhodnocení (běžný rok) byla provedena v hodnotě 188 000,- Kč, třetí fáze technického zhodnocení (následující rok) byla provedena v hodnotě 85 000,- Kč a dokončovací práce (následující rok) byly provedeny v hodnotě 22 700,- Kč.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.7** Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – technické zhodnocení stroje	10 000		
2	VBÚ – úhrada technického zhodnocení			
3	FAP – druhé technické zhodnocení stroje	15 000		
4	VBÚ – úhrada druhého technického zhodnocení			

**Příklad 2.8** Pořízení drobného dlouhodobého majetku koupí

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup nábytku	28 000		
2	VPD – doprava a montáž nábytku	5 000		
3	VBÚ – úhrada faktury za nákup nábytku			
4	VÚD – zařazení drobného dl. majetku do užívání			

**Příklad 2.9** Pořízení drobného dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku. Zaúčtujte bezúplatné nabytí drobného dlouhodobého majetku za předpokladu, že majetek je nabyt za prvé od zapsaného spolku, za druhé od jiné vybrané účetní jednotky, nikoliv od zapsaného spolku. V obou případech bezúplatného nabytí vysvětlete způsoby ocenění majetku u přijímající účetní jednotky.*

Zapsaný spolek daroval územnímu samosprávnému celku multifunkční tiskárnu na základě darovací smlouvy. Reprodukční pořizovací cena při předání činila 7 000,- Kč. Vybraná účetní jednotka evidovala majetek v účetnictví v pořizovací ceně 24 000,- Kč.

**Řešení – ÚSC – nabytí majetku od z. s.:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Ocenění majetku:****Řešení – ÚSC – nabytí majetku od jiné vybrané ÚJ:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Ocenění majetku:**

**Příklad 2.10** Vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku opotřebení

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku.*

Účetní jednotka vyřazuje notebook, který před dvěma lety pořídila za 30 000,- Kč. Důvodem pro vyřazení je úplné opotřebení a technické zastarání notebooku. Notebook je zároveň neprodejný, bude zlikvidován.

**Řešení – ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.11** Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku úplného opotřebení, zastarání, likvidace

**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – počáteční zůstatky rozvahových účtů 022 – Samostatné hmotné movité věci... 082 – Oprávky k samostatným hmotným... 401 – Jmění účetní jednotky	80 000 60 000 20 000		
2	VÚD – odpis majetku v posledním roce			
3	VÚD – tvorba zdrojů krytí ve výši ZC			
4	VÚD – vyřazení majetku z evidence			

**Příklad 2.12** Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem jiné vybrané ÚJ

**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Příspěvková organizace vrací zpět svěřený majetek svému zřizovateli, jehož pořizovací cena činí 100 000,- Kč a dosavadní oprávky činí 80 000,- Kč.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Jak by příspěvková organizace účtovala v případě, pokud by byl majetek plně odepán?

Jak by příspěvková organizace účtovala v případě pozemku?



**Příklad 2.13** Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku manka, škody**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnily účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtoval územní samosprávný celek.*

V příspěvkové organizaci došlo k zaviněné ztrátě notebooku, jehož vstupní cena činila 48 000,- Kč. Dosavadní oprávky činily 32 000,- Kč a účetní odpisy jsou stanoveny na tři roky. Zaměstnanec podepsal smlouvu u hmotné odpovědnosti.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.14** Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje – bez přecenění RH**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnily účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtoval územní samosprávný celek.*

V příspěvkové organizaci došlo k prodeji notebooku, jehož vstupní cena činila 42 000,- Kč. Dosavadní oprávky činily 28 000,- Kč a účetní odpisy jsou stanoveny na tři roky. Prodejní cena majetku byla organizací stanovena na 12 000,- Kč.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 2.15** Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje – s přeceněním RH

**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku. Jak by se změnily účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovala příspěvková organizace.*

Územní samosprávní celek vlastní bytový dům v pořizovací ceně 3 000 000,- Kč a dosavadních oprávkách 2 400 000,- Kč. Obec se rozhodla tento majetek prodat, tržní hodnota zjištěná kvalifikovaným odhadem činí 4 500 000,- Kč. Prodejní cenu bytového domu obec stanovila na 4 500 000,- Kč. Bytový dům byl prodán na fakturu, která byla v uvedené době splatnosti uhrazena.

**Řešení – ÚSC – prodej DM s přeceněním na reálnou hodnotu:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Řešení - PO - prodej DM s přeceněním na reálnou hodnotu:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

## 3 Zásoby

### 3.1 Charakteristika a právní úprava zásob

Zásoby jsou významnou součástí oběžného majetku účetní jednotky (tj. majetek jednorázové spotřeby, případně majetek určený k prodeji). Nejčastěji se jedná o materiál. V hospodářské činnosti (označena zisková činnost) vybraných účetních jednotek se mohou objevit např. i zásoby vlastní výroby či zboží. Prodejní činnost zásob vlastní výroby může být vymezena buď jako činnost hlavní, nebo se může jednat o činnost hospodářskou, kde zisk z prodeje zásob vlastní výroby je zdaňován podle zákona o daních z příjmů.

V případě příspěvkových organizací (dle jejich charakterů) se může jednat např. o učebnice, potraviny, léky, palivo, čisticí prostředky, aj. (Nováková, 2013)

U vybraných účetních jednotek se problematika účtování zásob vlastní výroby týká zejména územních samosprávných celků, např. v případě účtování o vytěženém a dosud neprodaném dřevě, a dále u příspěvkových organizací, např. při účtování o výrobním procesu v rámci SOU a SŠ v rámci školní výuky. (Schneiderová, Nejezchleb, 2012)

Právní úprava účtové třídy 1 – Zásoby a opravné položky je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně v § 4, 14, 19 odst. 7, § 24, 25 a 27. Obsahovým vymezením jednotlivých složek zásob se zabývá prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 20, 21, 33 a 37. Obsahovým vymezením opravných položek se zabývá prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 13, 16, 18, 21, 23 a 65. Dále problematiku zásob opravných položek upravuje ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek a ČÚS č. 707 – Zásoby.

Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. klasifikuje složky zásob následujícím způsobem:

Položka **zásob** obsahuje (viz § 20 prováděcí vyhlášky):

1. materiál do okamžiku spotřeby – materiál na skladě, pořízení materiálu, materiál na cestě,

2. zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky,
3. zboží na skladě a v prodejnách,
4. zvířata.

*Do materiálu zejména náleží:*

- suroviny, základní materiál – při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky nebo hmoty – přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu,
- provozovací látky,
- náhradní díly,
- obaly,
- další hmotné movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,
- movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku evidované jako materiál.

*Rozpracovaná výroba (zásoby vlastní výroby) zahrnuje:*

- nedokončenou výrobu – produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již zejména materiálem, ale také nejsou ještě hotovým výrobkem,
- polotovary vlastní výroby – produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky,
- výrobky – předměty (věci) vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

*Zboží* – nemovité a movité věci nabyté za účelem prodeje.

*Zvířata* – vymezení druhů zvířat, která patří do zásob (např. mladá, chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, perliček, krůt, hus na výkrm, psi aj.), bylo v § 20 prováděcí vyhlášky zrušeno k 31. 12. 2011. Od roku 2012 rozhoduje účetní jednotka podle účelu, proč daná zvířata chová, zda se jedná o dlouhodobý hmotný majetek, či zásoby.

Zásoby dále upravuje ČÚS č. 707 – Zásoby.

---

## 3.2 Oceňování zásob

Oceňování zásob je upraveno v § 25 zákona o účetnictví a dále v ČÚS č. 707 Zásoby:

1. zásoby nakoupené se oceňují *pořizovacími cenami*,
2. zásoby vytvořené vlastní činností včetně přírůstku zvířat se oceňují *vlastními náklady*,
3. zásoby v případě bezúplatného nabytí (od jiných než vybraných účetních jednotek), nalezené přebytky zásob, odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se oceňují *reprodukční pořizovací cenou*,
4. zásoby v případě bezúplatného nabytí od jiné vybrané účetní jednotky v ceně, ve které je vedla předávající účetní jednotka, např.:
  - (a) svěření majetku do správy dle zákona upravujícího rozpočtová pravidla ÚSC,
  - (b) výpůjčka, bezúplatný přechod, nebo převod mezi vybranými účetními jednotkami,
5. příchovky zvířat se oceňují *vlastními náklady*, pokud nelze zjistit reprodukční pořizovací cenu, kterou si stanovuje podle ustanovení zákona sama účetní jednotka.

V § 25 odst. 5 a 6 zákona o účetnictví jsou výše uvedené ceny blíže vymezeny.

*Ocenění úbytku* zásob klasifikuje článek čtvrtý ČÚS č. 707 – Zásoby. Jedná se o níže uvedené ceny:

- cena zjištěná *váženým aritmetickým průměrem* z ocenění při pořízení, účetní jednotka stanoví cenu nejméně jednou měsíčně (vážený aritmetický průměr účetní jednotka stanoví nejméně jednou měsíčně),
- způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob, tj. *metoda FIFO* (tj. first in first out), nebo
- předem stanovenou cenou účetní jednotky, tj. *pevná cena* s vykázáním odchylky od této ceny.

Pořizovací cenu zásob je možno rozdělit analytickými účty na účet zachycující cenu pořízení a účet zachycující náklady s pořízením související, nebo účet zachycující na předem stanovenou cenu zásob (pevnou cenu) a účet zachycující odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související.

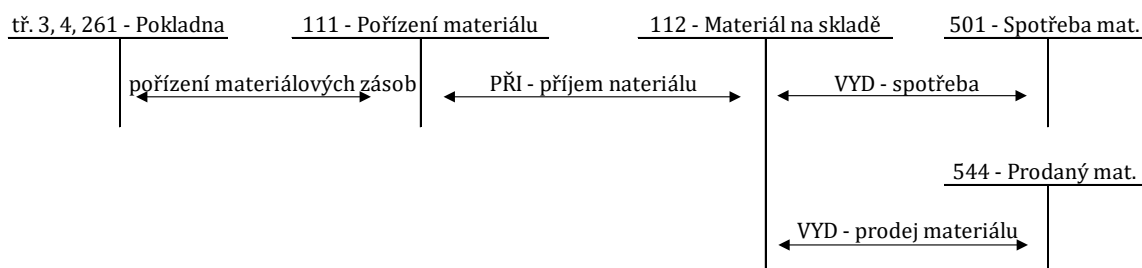
### 3.3 Účtování pořízení a úbytků zásob

#### 3.3.1 Způsob A

Podstatou evidence zásob způsobem A je soustředění veškerých výdajů vynaložených na pořízení zásob na účtech zásob. Zásoby se vyúčtovávají do nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby nebo prodeje. Přitom spotřeba materiálu se účtuje na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu, prodej zboží na vrub účtu 504 – Prodané zboží a prodej materiálu na vrub účtu 544 – Prodaný materiál se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu zásob. (Nováková, 2013)

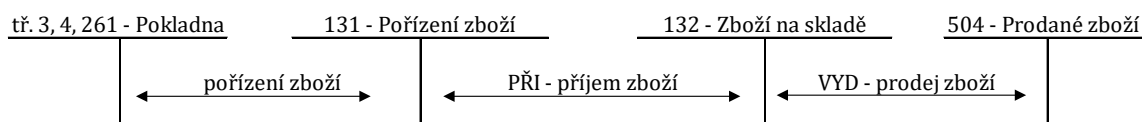
Účtování o zásobách způsobem A upravuje ČÚS č. 707 – Zásoby – viz následující schémata.

Schéma 3.1 Pořízení a úbytek materiálu



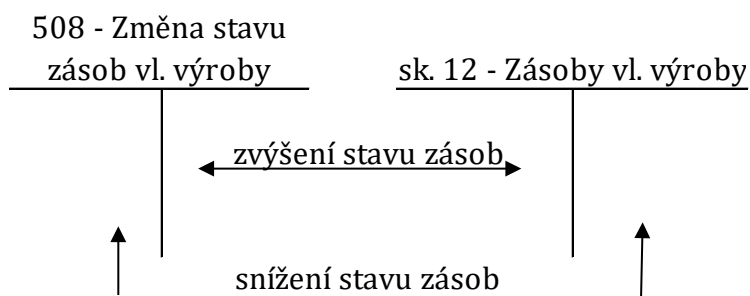
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.2 Pořízení a úbytek zboží



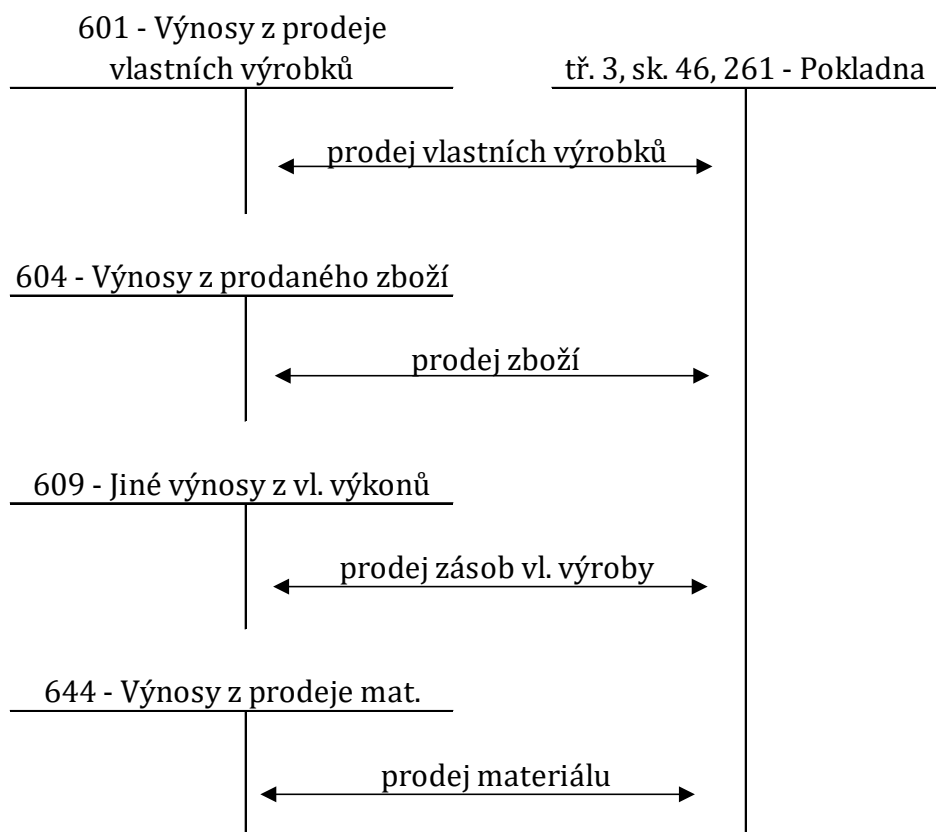
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.3 Zásoby vlastní výroby



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

### Schéma 3.4 Výnosy z prodeje zásob



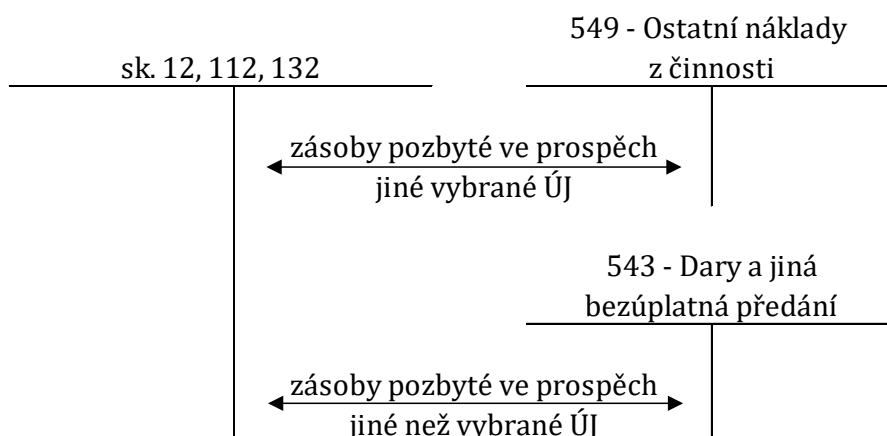
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

**Zásoby pozbyté** z titulu bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěřením majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku:

- *ve prospěch jiné vybrané účetní jednotky*, účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 549 – Ostatní náklady z činnosti se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu zásob,
- *ve prospěch subjektu, který není vybranou účetní jednotkou*, účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 543 – Dary se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu zásob.



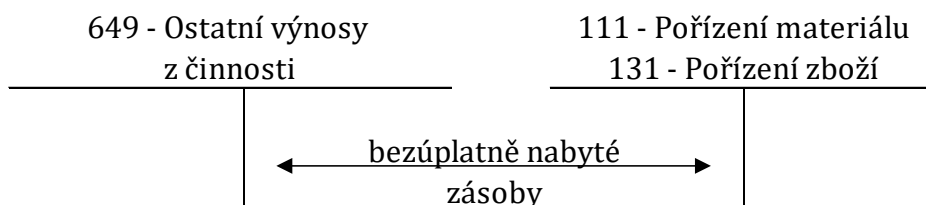
Schéma 3.5 Bezúplatně pozbyté zásoby



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

**Zásoby nabyté** z titulu bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku (tj. bezúplatně získaný materiál) účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 11 až 13 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti.

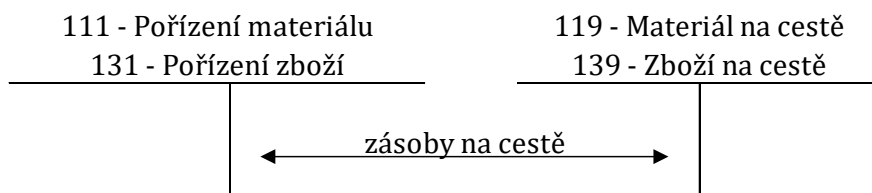
Schéma 3.6 Bezúplatně nabyté zásoby (svěřené)



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

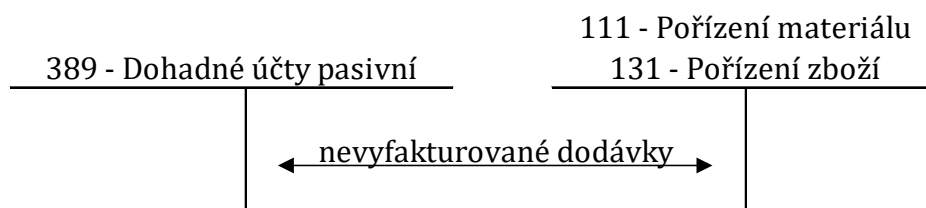
**K rozvahovému dni** v souvislosti s vyúčtováním zůstatku účtu 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží účtuje účetní jednotka o zásobách na cestě, které dosud nepřevzala, nebo o nevyfakturovaných dodávkách.

Schéma 3.7 Zásoby na cestě



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.8 Nevyfakturované dodávky



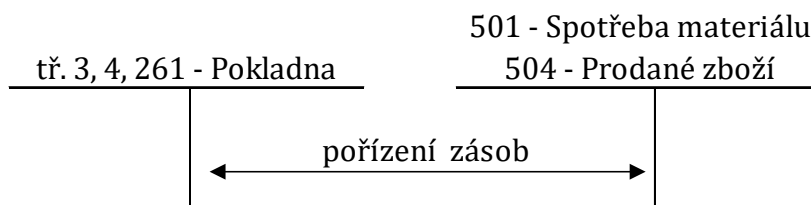
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

### 3.3.2 Způsob B

Podstatou účtování zásob způsobem B (označován také jako periodický způsob) je účtování nakupovaných i aktivovaných zásob přímo do nákladů. O příjemkách a výdejkách účetní jednotka neúčtuje, pohyb zásob v průběhu účetního období je zachycován pouze ve skladové evidenci. Z toho důvodu je velmi nutné vést skladovou evidenci, aby bylo možné kdykoliv v průběhu účetního období zjistit a prokázat skutečný stav zásob. Na konci účetního období před uzavíráním účetních knih se počáteční zůstatky účtů zásob zúčtují do nákladů. Stav zásob dle skutečné skladové evidence se zúčtuje na vrub účtu 112 – Materiál na skladě se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 501 – Spotřeba materiálu.

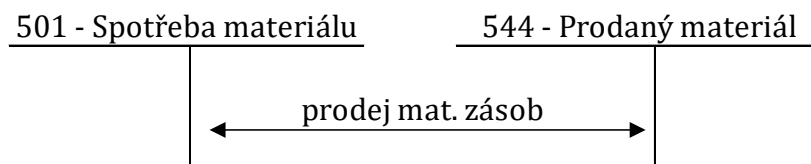
Účtování o zásobách způsobem B upravuje ČÚS č. 707 – Zásoby – viz následující schémata.

Schéma 3.9 Pořízení zásob zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

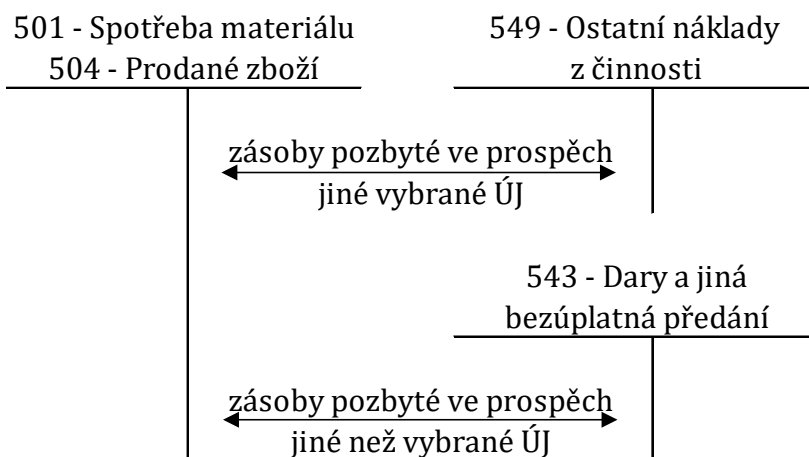
Schéma 3.10 Prodej materiálových zásob zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

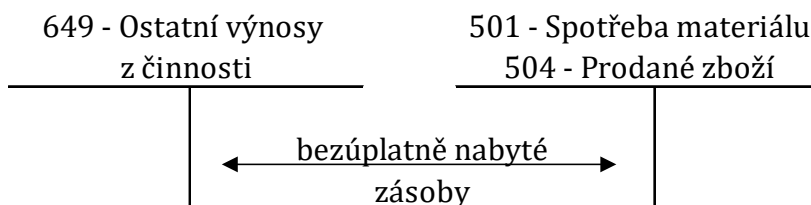
Účtování o **výnosu z prodeje** – viz shodné účtovací předpisy jako u způsobu A.

Schéma 3.11 Bezúplatně pozbyté zásoby zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

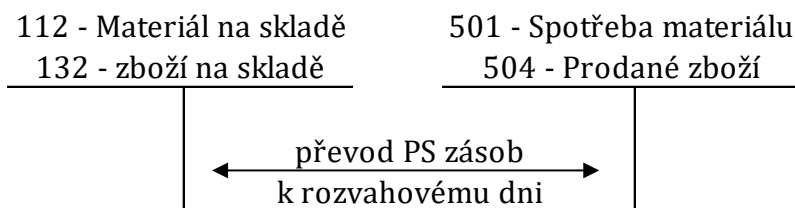
Schéma 3.12 Bezúplatně nabyté zásoby zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

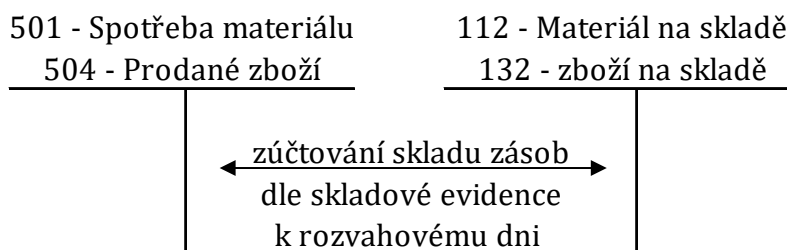
Při účtování o zásobách způsobem B účtuje účetní jednotka na účty zásob **k rozvahovému dni** (účetní jednotka může stanovit svým vnitřním předpisem účtování i k jinému okamžiku) převod počátečních stavů (dále jen PS) zásob a následně účetní jednotka zúčtuje stav zásob zjištěný dle skladové evidence – viz následující schémata.

Schéma 3.13 Převod PS zásob k rozvahovému dni



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.14 Zúčtování stavu zásob dle skladové evidence k rozvahovému dni



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

### 3.4 Analytická evidence zásob

Vybrané účetní jednotky vedou analytickou evidenci zásob v souladu s ustanovením ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech podle následujícího hlediska:

- jednotlivé druhy zásob,
- hmotně odpovědné osoby,
- místa uložení,
- požadavky zřizovatele, aj.

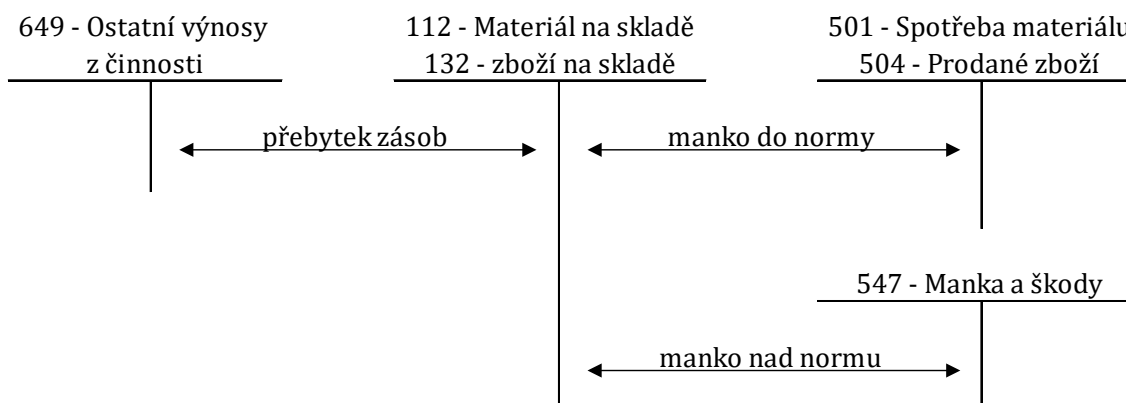
### 3.5 Inventarizace zásob

Inventarizaci zásob upravuje zákon o účetnictví v § 29 a 30. Dále je inventarizace upravena prováděcí vyhláškou č. 270/2010 Sb.

#### **Inventarizace zásob materiálu a zboží**

Při účtování rozdílů zjištěných při inventarizaci je třeba rozlišovat zjištěné inventarizační rozdíly mezi skutečným stavem zásob a jejich stavem v účetnictví, které u zásob představují manko, nebo přebytek, od ztrát v rámci norem přirozených úbytků zásob, kterou nejsou mankem. U ztrát v rámci norem přirozených úbytků se jedná o technologické a technické ztráty vzniklé např. rozprachem, vyschnutím, apod. Účetní jednotka může stanovit svým vlastním vnitřním předpisem pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a může také rozhodnout také o druzích materiálu účtovaných rovnou do spotřeby.

Schéma 3.15 Inventarizace zásob materiálu a zboží



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

### Inventarizace zásob vlastní výroby

- Je-li zjištěný *stav zásob vlastní výroby k rozvahovému dni vyšší*, než byl jejich stav k prvnímu dni daného účetního období, účtuje účetní jednotka o tomto rozdílu na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 12 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby.
- Je-li zjištěný *stav zásob vlastní výroby k rozvahovému dni nižší*, než byl k prvnímu dni daného účetního období, účtuje účetní jednotka o tomto rozdílu na stranu MÁ DÁTI účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 12.

## 3.6 Příklady

### Příklad 3.1 Pořízení materiálu zp. A

#### Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – počáteční zůstatky (dále jen PZ) rozvahových účtů 112 – Materiál na skladě 241 - Běžný účet 261 – Pokladna 281 – Krátkodobý bankovní úvěr 311 – Odběratelé 321 – Dodavatelé	125 820 365 750 6 710 250 000 211 500 274 900		
2	VPD – poskytnutá provozní záloha na materiál	100 000		
3	FAP - nákup materiálu - zúčtování zálohy	150 240		
4	FAP – přeprava materiálu	9 725		
5	VBÚ - úhrada faktury přijaté za nákup materiálu - úhrada faktury přijaté za přepravu materiálu			
6	PŘI – převod materiálových zásob na sklad			
7	VYD – spotřeba materiálu při výrobě	112 410		
8	FAV – prodej nepotřebných materiálových zásob	70 500		
9	VYD – spotřeba materiálu pro účely reprezentace	1 835		
10	VYD – úbytek prodaných zásob	57 482		
11	VBÚ – úhrada faktury vydané za prodaný materiál			
12	VÚD – manko nad normu u materiálových zásob	410		
13	VÚD – přebytek obalů	82		
14	VÚD – předpis manka hmotně odpovědné osobě			
15	FAP – nákup materiálu, který ÚJ do konce ÚO nepřevzala	263 000		
<i>Nové účetní období</i>				
1	PŘI – příjem materiálu na sklad	263 000		
2	VBÚ – úhrada faktury přijaté za nákup materiálu (účetní případ 15)			

### Příklad 3.2 Pořízení zboží zp. A

#### Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnilы účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovaly:

1. územní samosprávné celky,
2. organizační složky státu.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup zboží	510 840		
2	VÚD – přeprava zboží vlastní účetní jednotkou	4 445		
3	VÚD – reklamace vůči dodavateli – zboží nebylo dodáno	1 700		
4	FAV – prodej zboží	157 500		
5	VÚD – dodání reklamovaného zboží v plné výši			
6	PŘI – příjem zboží na sklad			
7	VYD – úbytek prodaného zboží	97 630		
8	VBÚ - úhrada faktury vydané za prodané zboží - úhrada faktury přijaté za nákup zboží			
9	VYD – bezúplatný převod zboží mimo vybrané organizace	1 500		
10	PŘI – převzetí zboží na sklad	47 800		
11	VÚD – nevyfakturovaná dodávka za zboží			
12	VÚD – manko do normy u zboží	70		
<i>Nové účetní období</i>				
1	FAP – nákup zboží (viz nevyfakturované dodávky)	45 590		
2	VÚD – doúčtování rozdílu PC za zboží			

**Příklad 3.3** Pořízení materiálových zásob bezúplatným nabytím

**Úkol:**

Zaučtujte pořízení materiálových zásob v podmínkách příspěvkové organizace bezúplatným převodem od zřizovatele v hodnotě 50 000,- Kč za předpokladu, že materiálové zásoby:

1. byly spotřebovány ve stejném ÚO, v jakém byly nabyty,
2. byly spotřebovány v následujícím účetním období,
3. byly spotřebovány částečně v částce 20 000,- Kč ve stejném ÚO v jakém byly nabyty a částečně v následujícím ÚO v částce 30 000,- Kč.

---

**Řešení:**



**Příklad 3.4** Zásoby vlastní výroby, zp. A**Úkol:**

Vypočtete a zaúčtujte inventarizační rozdíly do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní jednotka provedla inventuru zásob vlastní výroby (ÚJ účtuje způsobem A) ve skladu k rozvahovému dni s následujícími výsledky:

Druh zásob	Skutečný stav (Kč)	Účetní stav (Kč)	Rozdíl	Norma přirozeného úbytku (Kč)
Materiál	254 950	253 100		4 820
Nedokončená výroba	348 200	350 000		6 000
Polotovary vlastní výroby	161 400	168 500		6 500
Výrobky	159 900	158 500		7 000

Norma přirozeného úbytku u nedokončené výroby činí 1 800,- Kč, u polotovarů 6 500,- Kč. Manka nad normu jsou předepsána odpovědné osobě k úhradě.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	Počáteční zůstatky účtů: 112 – Materiál na skladě 121 – Nedokončená výroba 122 – Polotovary vlastní výroby 123 – Výrobky	312 000 270 000 215 000 198 500		
2	FAP – nákup materiálu	150 000		
3	PŘI – příjem materiálu na sklad			
4	VYD – spotřeba materiálu	208 900		
5	PŘI – přírůstek zásob nedokončené výroby	225 000		
6	VÚD – přírůstek zásob polotovarů vlastní výroby a) snížení zásob nedokončené výroby b) zvýšení zásob polotovarů	145 000 188 500		
7	VÚD – převzetí výrobků na sklad hotových výrobků a) úbytek polotovarů b) přírůstek výrobků	235 000 280 000		
8	FAV – prodej výrobků	415 000		
9	VYD – úbytek prodaných výrobků	320 000		
10	VBÚ – úhrada faktury vydané za prodané výrobky			
11	Inventarizace zásob – doplňte			

**Příklad 3.5** Pořízení materiálu zp. B

**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnilы účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovaly:

1. územní samosprávné celky,
2. organizační složky státu.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP - nákup materiálu (č. 1)	147 000		
2	VDP - provize prostředkovateli	4 750		
3	PŘI - příjem materiálu na sklad			
4	VBÚ - úhrada faktury přijaté za nákup materiálu			
5	FAP - nákup materiálu (č. 2), materiál nebyl dodán, celá dodávka materiálu se reklamuje	159 850		
6	VÚD - dodání veškerého reklamovaného materiálu			
7	PŘI - příjem materiálu na sklad			
8	VBÚ - úhrada faktury přijaté za nákup materiálu			
9	FAP - nákup materiálu (č. 3), materiál nebyl do konce ÚO předán	48 000		
10	VÚD - aktivace materiálových zásob	4 879		
11	VÚD - bezúplatné nabytí materiálových zásob od vybrané účetní jednotky	54 000		
12	FAP - nákup materiálu (č. 4)	100 000		
13	VÚD - zúčtování kvalitativní reklamace na dodaný materiál (FAP č. 4)	14 700		
14	VÚD - dobropis dodavatele (reklamace uznána)			
15	VBÚ - úhrada dobropisu dodavatelem za uznanou reklamaci - úhrada faktury přijaté (č. 4)			
16	PŘI - příjem materiálu na sklad (č. 4)			
<i>Konec účetního období</i>				
17	VÚD - převod počátečního stavu materiálových zásob	243 410		
18	VÚD - zúčtování stavu materiálových zásob zjištěného dle skladové evidence			
19	VÚD - zúčtování inventarizačních rozdílů - manko do normy u materiálových zásob - manko nad normu	2 475 1 041		

<b>Příklad 3.6 Zásoby vlastní výroby zp. B</b>
--

**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku.*

Príspevková organizace ve své doplňkové činnosti vyrábí výrobky. K výrobě využívá nakoupený materiál, z něj vyrábí polotovary, které následně využívá pro výrobu konečných výrobků, které prodává odběratelům. Organizace účtuje o materiálu, nedokončené výrobě, polotovarech a výrobcích způsobem B.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP - nákup materiálu	100 000		
2	VPD - doprava materiálu	2 000		
3	PŘI - dodání materiálu			
4	VYD - spotřeba materiálu	50 000		
5	FAP - energie potřebná pro výrobu	20 000		
6	VBÚ - úhrada faktury za energii			
7	FAP - služby potřebné pro výrobu	10 000		
8	VBÚ - úhrada faktury přijaté za služby			
9	ZVL - mzdy pracovníků ve výrobě	45 000		
10	VBÚ - úhrada mezd pracovníkům	25 000		
11	PŘI - přírůstek zásob nedokončené výroby	74 000		
12	VÚD - výroba polotovaru			
	a) snížení stavu zásob nedokončené výroby	68 000		
	b) zvýšení stavu zásob polotovarů	72 700		
13	FAV - prodej polotovarů	68 000		
14	VYD - úbytek prodaných polotovarů	50 000		
15	VBÚ - úhrada faktury vydané za prodané polotovary			
16	VÚD - výroba výrobků			
	a) snížení stavu zásob polotovarů	51 900		
	b) zvýšení stavu zásob výrobků	67 850		
17	FAV - prodej výrobků	185 000		
18	VYD - úbytek prodaných výrobků	148 000		
19	VBÚ - úhrada FAV za prodané výrobky			
20	Změna stavu zásob nedokončené výroby - materiálu, energie, služby a mzdy spotřebované při výrobě, kdy nedošlo k dokončení polotovaru nebo výrobku, k rozvahovému dni (stav k rozvahovému dni vyšší než k prvnímu dni o 44 000,- Kč)			
21	Změna stavu polotovarů na skladě (stav k prvnímu dni nižší než k rozvahovému dni o 18 000,- Kč)			
22	Změna stavu výrobků na skladě k rozvahovému dni (stav k prvnímu dni vyšší než k rozvahovému dni o 37 000,- Kč)			

## **4 Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky**

### **4.1 Charakteristika a právní úprava účtů rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček**

Následkem reformy účetnictví státní správy a samosprávy účtová třída 2 prošla řadou změn. Přechodem peněžního, rozpočtového vedení účetnictví na aktuální vedení účetnictví byly zrušeny účty týkající se rozpočtového účetnictví v této účtové skupině. Změny vyvolané reformou zasáhly hlavně územní samosprávné celky a organizační složky státu, které před reformou vedly účetnictví rozpočtové. Pro příspěvkové organizace, které vedly účetnictví dle aktuálního principu i před reformou, to příliš velká změna nebyla.

Právní úprava účtové třídy 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobé úvěry a půjčky je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně v § 4, 14, 19 odst. 6, § 24, 25 a 27. Obsahovým vymezením jednotlivých složek krátkodobého finančního majetku se zabývá § 25 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. Problematiku daných oblastí řeší také ČÚS č. 701 – Účty a účtování na účtech.

### **4.2 Účtování na účtech rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček**

Účtová třída 2 se skládá z účtových skupin:

- účtová skupina 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů,

#### 4 ÚČTY ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ, KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ ÚVĚRY A PŮJČKY

---

- účtová skupina 23 – Bankovní účty územních samosprávných celků,
- účtová skupina 24 – Ostatní bankovní účty,
- účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek,
- účtová skupina 26 – Peníze,
- účtová skupina 27 – Krátkodobé úvěry a půjčky.

#### **Příspěvkové organizace**

V používání účtů účtové skupiny 2 jsou příspěvkové organizace značně omezeny:

1. Zákon č. 250/2000 Sb. – příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem:
  - (a) Příspěvkové organizace jsou oprávněny uzavírat smlouvy o zápůjčce nebo úvěru po předchozím souhlasu zřizovatele vyjma půjčky zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb (viz § 34).
  - (b) Příspěvková organizace může pořizovat věci nákupem na splátky nebo smlouvou o nájmu s právem koupě jen po předchozím písemném souhlasu zřizovatele (viz § 35).
  - (c) Příspěvková organizace není oprávněna nakupovat akcie či jiné cenné papíry. Přijímat je jako protihodnotu za své pohledávky vůči jiným subjektům je oprávněna jen s předchozím písemným souhlasem zřizovatele. Příspěvková organizace nesmí vystavovat nebo akceptovat směnky, ani být směnečným ručitelem (viz § 36).
  - (d) Příspěvková organizace není oprávněna poskytovat dary jiným subjektům, s výjimkou obvyklých peněžitých nebo věcných darů svým zaměstnancům a jiným osobám ze svého fondu kulturních a sociálních potřeb (viz § 37).
2. Zákon č. 218/2000 Sb. – příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu:
  - (a) Příspěvková organizace nesmí přijímat ani poskytovat půjčky a úvěry a vystavovat směnky. Výjimku tvoří půjčky poskytnuté z fondu kulturních a sociálních potřeb, dodavatelské úvěry na financování programů, které mohou být přijaty pouze se souhlasem ministerstva (viz § 62 odst. 3).
  - (b) Příspěvková organizace může získat k dočasnému krytí svých potřeb návratnou finanční výpomoc od svého zřizovatele k úhradě zhoršeného výsledku hospodaření, která musí být vrácena do konce rozpočtového roku, v němž měl být zhoršený výsledek hospodaření uhrazen (viz § 54 odst. 4).

---

Příspěvkové organizace v účtové skupině 2 využívají pouze následující účty:

- 241 – Běžný účet,
- 243 – Běžný účet FKSP,
- 244 – Termínované vklady krátkodobé,
- 261 – Pokladna,
- 262 – Peníze na cestě, a
- 263 – Ceniny.

### **Organizační složka státu**

Stejně jako příspěvková organizace zřízená organizační složkou státu, tak i organizační složka státu není, pokud tento zákon nestanoví jinak, oprávněna přijímat ani poskytovat úvěry, přijímat půjčky, vystavovat směnky ani je přijímat. Půjčky může poskytovat pouze z fondu kulturních a sociálních potřeb (viz zákon č. 218/2000 Sb. § 49 odst. 1).

Každá organizační složka státu (dále jen OSS) zřídí u České národní banky jeden příjmový a jeden výdajový účet státního rozpočtu (viz zákon č. 218/2000 Sb. § 45 odst. 5). Organizační složky státu sledují příjmy odděleně na samostatném příjmovém účtu a nemohou je použít na financování svých výdajů. Veškeré příjmy rozpočtového roku, které jsou tvořeny přijatými platbami a hotovostmi jsou zachycovány na účtu 222 – Příjmový účet organizačních složek státu. Organizační složka státu čerpá peněžní prostředky z výdajového účtu 223 – Zvláštní výdajový účet. Při uzavírání rozvahových účtů je konečný zůstatek příjmového a výdajového účtu převeden na účet 499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů a následně zůstatek tohoto účtu (tzv. saldo příjmů a výdajů) je převeden na účet 492 – Konečný účet rozvahový.

### **Územní samosprávný celek**

Územní samosprávný celek využívá všechny účtové skupiny účtové třídy 2 vyjma účtové skupiny 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů. Jak je uvedeno v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích v § 85 písm. j), zastupitelstvo obce rozhoduje o uzavření smlouvy o přijetí a poskytnutí úvěru nebo zápůjčky.

Od 1. 1. 2016 lze k účtu 261 – Pokladna přiřazovat rozpočtovou skladbu. Záleží pouze na účetní jednotce, zda bude účet považovat za rozpočtový, či nikoliv. Rozhodnutí účetní jednotky musí být upraveno vnitřním předpisem. V případě, že se účetní jednotka rozhodne, že účet nebude považovat za rozpočtový, o příjmech a výdajích účetní jednotka účtuje tak, jako by byly peněžní prostředky přijímány a vydávány ze základního běžného účtu a současně ve stejném okamžiku účtuje o zvýšení, či snížení zálohy pokladny. Aby nedošlo ke zkreslení hospodaření obce

#### 4 ÚČTY ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ, KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ ÚVĚRY A PŮJČKY

za běžný rok, je třeba před závěrem roku vrátit zůstatek pokladny na základní běžný účet. Jelikož provádění pokladních operací není upraveno žádným předpisem, je nutné, aby účetní jednotka stanovila vnitřní předpis, kde by vymezila všechny zásady pro práci s pokladnou. (Morávek, Prokúpková, 2016)

### 4.3 Příklady

#### Příklad 4.1 Peníze v hotovosti

##### Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Jak by se změnilы účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtoval územní samosprávný celek, za podmínky, že:

1. pokladna je považována za rozpočtový účet,
2. pokladna není považována za rozpočtový účet.

Příspěvková organizace:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	PPD – převod peněžních prostředků z běžného účtu	15 000		
2	PPD – tržby z prodeje výrobků	55 500		
3	VPD – vyplacena zaměstnanci záloha na nákup kancelářských potřeb	2 000		
4	VPD – odvod tržby z prodeje výrobků na běžný účet			
5	VBÚ - zúčtování převodu peněžních prostředků do pokladny - zúčtování odvodu tržby z prodeje výrobků			
6	VUD – zaměstnancem předloženy doklady na nákup kancelářských potřeb	1 862		
7	PPD – vratka části zálohy do pokladny zaměstnancem			

Územní samosprávný celek – pokladna je rozpočtový účet:

---

Územní samosprávný celek – pokladna není rozpočtový účet:

Příklad 4.2 Ceniny

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VPD – nákup poštovních známek	160		
2	FAP – nákup stravenek	3 900		
3	VÚD – spotřeba poštovních známek	80		
4	VPD – nákup kolků k přímé spotřebě	200		
5	VBÚ – úhrada faktury za stravenky			
6	FAP – nákup telefonních karet	5 000		
7	VYD – výdej telefonních karet zaměstnancům			
8	VÚD – přebytek poštovních známek	16		
9	VPD – nákup dálniční známky k přímé spotřebě	1 500		
10	VBÚ – úhrada faktury za telefonní karty			



#### 4 ÚČTY ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ, KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ ÚVĚRY A PŮJČKY

##### Příklad 4.3 Bankovní účty

##### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku u vybrané účetní jednotky územně samosprávného celku.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – odvoz odpadu	58 520		
2	FAV – předpis příjmu za parkovací automaty	25 000		
3	FAV – předpis místního poplatku	4 200		
4	FAP – oprava střechy kulturního domu	59 000		
5	FAV – pronájem obecních bytů	600 000		
6	FAV – prodej předmětů v informačním centru	6 980		
7	FAV – předpis příjmu z pronájmu pozemků	145 000		
8	FAP – nákup drobného dl. hmotného majetku	35 000		
9	VÚD – zařazení drobného dl. hmotného majetku do užívání			
10	VBÚ - úhrada faktury za odvoz odpadu - příjem místního poplatku - úhrada faktury za opravu střechy - úhrada faktury za pronájem obecních bytů - úhrada faktury za prodej předmětů v informačním centru - úhrada faktury za drobný dl. hmotný majetek - přijatý úrok - poplatky za vedení účtu	81 139		

##### Příklad 4.4 Krátkodobý úvěr

##### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚÚ – otevřen kr. bankovní úvěr	150 000		
2	VBÚ – připsání kr. úvěru na účet			
3	FAP – oprava střechy	150 000		
4	VÚÚ – úroky z úvěru	25 500		
5	VBÚ – splátka kr. úvěru včetně úroků			
6	VÚÚ – splátka kr. úvěru včetně úroků			

**Příklad 4.5** Termínované vklady**Úkol:**

*Zaúčtujte účetní případy spojené se zřízením krátkodobého termínovaného vkladu.*

Územní samosprávný celek zřídil krátkodobý termínovaný vklad s dobou splatnosti 12ti měsíců, kam převedl částku 250 000,- tis. Kč. Fixní úroková sazba kr. termínovaného vkladu činila 3,7 % p.a. Úroky se dle výpisu z kr. termínovaného účtu připsaly na tento účet. Po uplynutí lhůty se kr. termínovaný vklad zrušil a společně s úroky se celková částka převedla na základní běžný účet.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 4.6** Návrtné finanční výpomoci**Úkol:**

*Zaúčtujte přijetí návratné finanční výpomoci příspěvkovou organizací zřízenou organizační složkou státu ve výši 50 000,- Kč.*

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

4 ÚČTY ROZPOČTOVÉHO HOSPODAŘENÍ, KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ ÚVĚRY A PŮJČKY

**Příklad 4.7** Příjmy a výdaje u organizační složky státu

**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě organizační složky státu a uzavřete účetní knihy.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – předpis pohledávky z hlavní činnosti	250 000		
2	Úhrada pohledávky – výpis z účtu			
3	PPD – výběr peněžních prostředků do pokladny	10 000		
4	Odvod peněžních prostředků do pokladny – výpis z účtu			
5	Stanovení limitu na výdaje	1 000 000		
6	FAP – nákup DHM	189 000		
7	VÚD – zařazení majetku do užívání			
8	Úhrada FAP za nákup DHM – výpis z účtu			
9	FAP – nákup multifunkční tiskárny	18 990		
10	VÚD – evidence drobného DM			
11	VÚD – tvorba rezervy na opravu budovy	300 000		
12	FAP – oprava na budově	150 000		
13	VUD – čerpání rezervy ve výši opravy	150 000		
14	Úhrada FAP za opravu budovy – výpis z účtu			

*Uzavření účetních knih:*

# 5 Zúčtovací vztahy

## 5.1 Charakteristika a právní úprava zúčtovacích vztahů

Zúčtovací vztahy jsou určeny pro zobrazování vztahů jak vně, tak i uvnitř účetní jednotky a také pro evidenci pohledávek a závazků z rozpočtového procesu, obchodního styku, tak i v souvislosti s pohledávkami vůči zaměstnancům a se závazky za zaměstnanci. Účty zachycující účtování zúčtovacích vztahů jsou soustředěny do účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy. Syntetické účty z hlediska pohledávkových a závazkových vztahů je třeba posuzovat ve smyslu § 19 odst. 7 zákona o účetnictví z hlediska krátkodobosti a dlouhodobosti. V souladu s tímto ustanovením jsou dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky obsaženy v účtové skupině 45 – Dlouhodobé závazky a 46 – Dlouhodobé pohledávky. (Morávek, Prokūpková, 2016)

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 4, 14, 19 odst. 7, dále v § 24–25, § 27, 29 a 30. Obsahovým vymezením jednotlivých složek zúčtovacích vztahů se zabývá § 19, 22, 23, 31 a 32 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. Problematiku daných oblastí řeší také ČÚS č. 701 – Účty a účtování na účtech, ČÚS č. 703 – Transfery a ČÚS č. 709 – Opravné položky a vyřazení pohledávek.

## 5.2 Účtování zúčtovacích vztahů

### 5.2.1 Opravné položky

#### 5.2.1.1 Opravné položky k zásobám

Tvorba účetních opravných položek (dále jen OP) souvisí se zásadou historické ceny a zásadou opatrnosti v účetnictví.

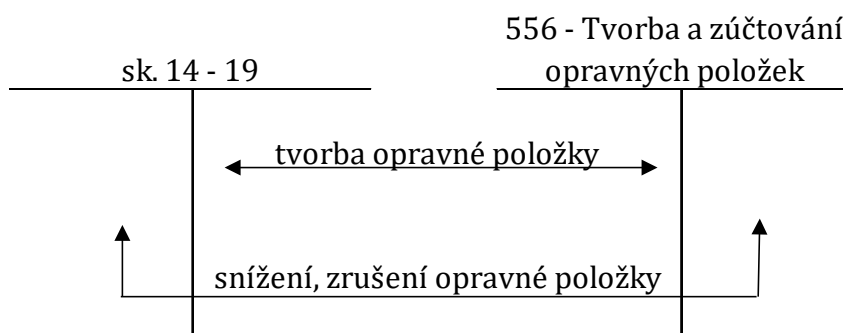
Opodstatnění tvorby opravných položek je uvedeno v § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, který účetní jednotkám předepisuje zahrnovat při ocenění ke konci rozvahového dne jen zisky, které byly dosaženy, a brát v úvahu všechna předvídatelná

rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, známé do okamžiku sestavení účetní závěrky.

Postup, tvorbu a použití opravných položek řeší § 65 vyhl. 410/2009 Sb., dále ČÚS 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek – vybrané body:

- opravné položky vyjadřují významné přechodné snížení hodnoty majetku a vytvářejí se zejména na základě inventarizace majetku, kde se posuzuje jejich výše a odůvodněnost,
- za významné se považuje více než 20% snížení hodnoty majetku,
- opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách (daňové opravné položky),
- výše opravné položky nesmí přesáhnout výši ocenění majetku upravenou o výši oprávek k tomuto majetku, k němuž je opravná položka tvořena.

Schéma 5.1 Tvorba a zrušení opravných položek



Zdroj: ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek, vlastní úprava

### 5.2.1.2 Opravné položky podle zvláštních právních předpisů

Mezi opravné položky podle zvláštních právních předpisů lze zařadit zejména opravné položky tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Podobně jako rezervy, i tyto opravné položky jsou zohledňovány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a jsou tedy při naplnění stanovených podmínek uznávány jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů.

Daňově účinné opravné položky mohou být v případě některých vybraných účetních jednotek v souladu s výše uvedenou legislativou opravné položky tvořené k pohledávkám:

1. za dlužníky v insolvenčním řízení,

2. splatným po 31. 12. 1994,
3. z titulu ručení za celní dluh,
4. drobným do 30 000,- Kč. (Vodáková, 2012)

Vyhl. č. 410/2009 Sb. v § 65 odst. 6 stanovuje postup tvorby a použití opravných položek k pohledávkám. Vyhláška uvádí, že v případě pohledávek se považuje za významnou a opravná položka se tvoří ve výši 10 % za každých ukončených devadesát dnů po splatnosti dané pohledávky.

Tabulka 5.1 Grafické znázornění tvorby opravných položek

	Výše pohledávky v Kč	Výše OP v %	Výše OP v Kč	MD	D	Netto hodnota pohledávky v Kč
Ve splatnosti	1 000 000			311	6xx	1 000 000
90 dní po splatnosti		10	100 000	556	194	900 000
180 dní po splatnosti		20	200 000			800 000
270 dní po splatnosti		30	300 000			700 000
360 dní po splatnosti		40	400 000			600 000
450 dní po splatnosti		50	500 000			500 000
540 dní po splatnosti		60	600 000			400 000
630 dní po splatnosti		70	700 000			300 000
720 dní po splatnosti		80	800 000			200 000
810 dní po splatnosti		90	900 000			100 000
900 dní po splatnosti		100	1 000 000			

Zdroj: vlastní úprava

§ 23 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. uvádí výčet pohledávek, ke kterým se nevytváří opravné položky, jedná se zejména o účty pohledávek:

1. 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy
2. 335 – Pohledávky za zaměstnanci
3. 341 – Daň z příjmů
4. 342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění

5. 343 – Daň z přidané hodnoty
6. 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
7. 381 – Náklady příštích období

### 5.2.2 Transfery

Problematiku účtování transferů je upravena následujícími předpisy:

- ČÚS č. 703 – Transfery,
- § 28 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (tj. pro příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky),
- § 12 a 54 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (tj. pro příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu – státní příspěvkové organizace),
- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 3 odst. 1, § 4 odst. 8, § 7, 8, 18, 19, § 25 odst. 2.

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 dodavateľsko-odběratelských vztahů, informace o otevření limitu výdajů v případě organizačních složek státu, 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.*

Podle bodu 3.1 písm. a) ČÚS č. 703 – Transfery se investiční dotace poskytnuté z rozpočtu zřizovatele nepovažují za transfer. Výjimka je vyvolána ustanovením § 29–32 zákona č. 250/2000 Sb., která upravují tvorbu a použití peněžních fondů odlišně od účetních předpisů. Na základě toho v některých případech transfery podléhají účtování podle ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky – viz ustanovení článku 3.3 ČÚS č. 703 – Transfery: „Stanoví-li Český účetní standard č. 704 – Fondy účetní jednotky odlišný postup účtování o některém transferu, postupuje účetní

---

jednotka podle příslušného ustanovení Českého účetního standardu č. 704 – Fondy účetní jednotky.“

Postup účtování transferů je závislý na skutečnosti, k jakému účelu byly prostředky veřejného rozpočtu poskytnuty. Z toho důvodu rozeznáváme dva základní druhy transferů:

1. *provozní transfery* – transfery na financování provozních výdajů, na pořízení drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
2. *transfery investiční* (dále jen IT) – transfery na pořízení dlouhodobého majetku u příjemce prostředků z veřejného rozpočtu.

Dále postup účtování také ovlivňuje další skutečnost, a to taková, zda přijaté prostředky podléhají finančnímu vypořádání s poskytovatelem, či nikoliv – viz tabulky č. 5.2–5.4.

Pro jednodušší ilustraci je uvedeno schéma rozhodovacího diagramu.

Schéma 5.2 Rozhodovací diagram

1. úroveň - transfer?	<ul style="list-style-type: none"><li>•není v režimu transferů</li><li>•je v režimu transferů</li></ul>
2. úroveň - subjekt?	<ul style="list-style-type: none"><li>•poskytovatel</li><li>•příjemce</li><li>•zprostředkovatel</li></ul>
3. úroveň - vypořádání?	<ul style="list-style-type: none"><li>•transfer bez vypořádání</li><li>•transfer s vypořádáním</li></ul>
4. úroveň - období vypořádání?	<ul style="list-style-type: none"><li>•vypořádání v běžném účetním období</li><li>•vypořádání v některém dalším účetním období</li></ul>
5. úroveň - režim záloh?	<ul style="list-style-type: none"><li>•režim záloh ex post celé</li><li>•režim záloh v průběhu účetního období</li></ul>

Zdroj: vlastní úprava



Tabulka 5.2 Transfer bez povinnosti vypořádání

<b>Text</b>	<b>POSKYTOVATEL</b>	<b>PŘÍJEMCE</b>	<b>Pozn.</b>
Zachycení v podrozvaze	999 / 916, 956	915, 955 / 999	Skutečnost, která je natolik významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu (např. den podání žádosti)
Poskytnutí transferu (předpis) <i>Skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodů poskytnutí, přijetí transferu.</i>	571, 572 / 347, 349	346, 348 / --- ---- / 384 ---- / 671, 672 ---- / 401 ---- / 403	<ul style="list-style-type: none"> <li>• transfer, který časově a věcně nesouvisí s ÚO</li> <li>• provozní transfer</li> <li>• IT, příjemce je OSS</li> <li>• IT, příjemce není OSS</li> </ul>
Odúčtování v podrozvaze	916, 956 / 999	999 / 915, 955	
Výpis z účtu – úhrada transferu	347, 349 / 22x, 23x, 24x	22x, 23x, 24x / 346, 348	

Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

Tabulka 5.3 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání ve stejném ÚO

<b>Text</b>	<b>POSKYTOVATEL</b>	<b>PŘÍJEMCE</b>	<b>Pozn.</b>
Zachycení v podrozvaze	999 / 916, 956	915, 955 / 999	Skutečnost, která je natolik významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu (např. den podání žádosti).
Záloha na transfer	373, 471 / 22x, 23x, 24x	22x, 23x, 24x / 374, 472	Není známa konečná částka, nebo částka může být zpochybnitelná.
Odúčtování v podrozvaze	916, 956 / 999	999 / 915, 955	Odúčtování v podrozvaze ve výši zálohy (okamžik úhrady zálohy).
Vyúčtování transferu – skutečná výše	571, 572 / 347, 349	346, 348 /--- ---- /671, 672 ---- / 401 ---- / 403	<ul style="list-style-type: none"> <li>• provozní transfer</li> <li>• IT, příjemce je OSS</li> <li>• IT, příjemce není OSS</li> </ul>
Zúčtování zálohy - úhrada doplatku - vratka přeplatku	347, 349 / 373, 471 347, 349 / 22x, 23x, 24x 22x, 23x, 24x / 373, 471	374, 472 / 346, 348 22x, 23x, 24x / 346, 348 374, 472 / 22x, 23x, 24x	

Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

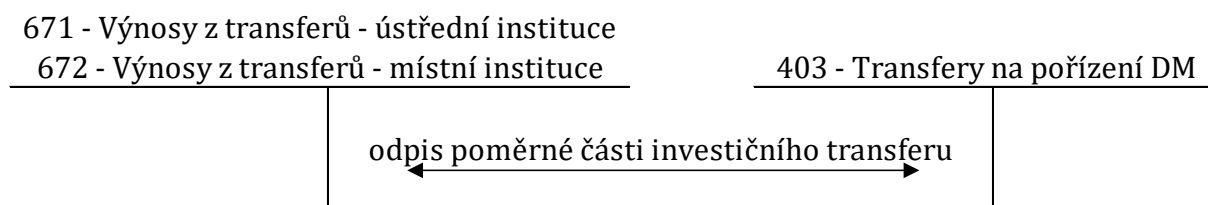
Tabulka 5.4 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání v některém dalším ÚO

Text	POSKYTOVATEL	PŘÍJEMCE	Pozn.
Zachycení v podrozvaze	999 / 916, 956	915, 955 / 999	Skutečnost, která je natolik významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu.
Záloha na transfer	373, 471 / 22x, 23x, 24x	22x, 23x, 24x / 374, 472	Není známa konečná částka, nebo částka může být zpochybnitelná.
Odúčtování v podrozvaze	916, 956 / 999	999 / 915, 955	Odúčtování v podrozvaze ve výši zálohy (okamžik úhrady zálohy).
Vyúčtování transferu – dohadná výše (není známa konečná výše TR, nebo výše je zpochybnitelná).	571, 572 / 389	388 /--- ---- /671, 672 ---- / 401 ---- / 403	DÚ nejpozději k rozvahovému dni. <ul style="list-style-type: none"> <li>• provozní transfer</li> <li>• IT, příjemce je OSS</li> <li>• IT, příjemce není OSS</li> </ul>
Okamžik vypořádání: - odúčtování dohadného účtu - skutečná výše transferu - doúčtování rozdílu	389 / ---- ---- / 347, 349 přísl. str. účtu 571, 572	---- / 388 346, 348 / ---- přísl. str. účtu 671, 672, 401, 403	
Zúčtování zálohy - úhrada doplatku - vratka přeplatku	347, 349 / 373, 471 347, 349 / 22x, 23x, 24x 22x, 23x, 24x / 373, 471	374, 472 / 346, 348 22x, 23x, 24x / 346, 348 374, 472 / 22x, 23x, 24x	

Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

U dlouhodobého majetku, který je odpisován a byl pořízen zcela nebo částečně z investičního transferu, účtuje účetní jednotka dále o časovém rozlišení tohoto transferu. O časovém rozlišení transferu (rozpouštění do výnosů) je účtováno, i když účetní jednotka doposud neobdržela peněžní plnění spojené s transferem (tzn., že nebyl připsán investiční transfer na běžný účet). V případě, že je dlouhodobý majetek pořízen částečně z investičního transferu, rozpouští se pouze část zúčtovaná na účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku.

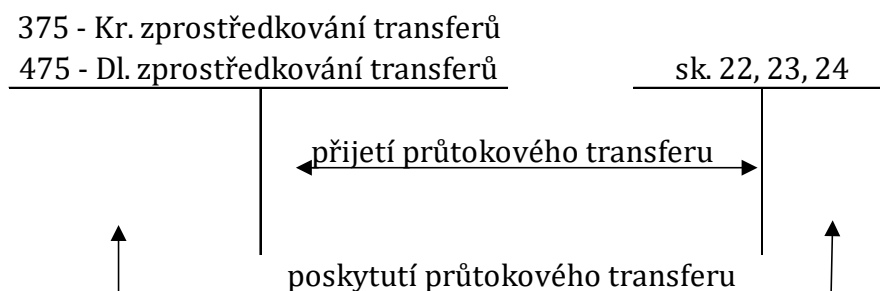
Schéma 5.3 Odpis poměrné části investičního transferu



Zdroj: ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje, vlastní úprava

Přijetí a poskytnutí průtokového transferu u zprostředkovatele zobrazuje následující schéma. Jako příklad průtokového transferu lze uvést příjem a výdej sociální dávky občanovi na Úřadu práce.

Schéma 5.4 Průtokové transfery



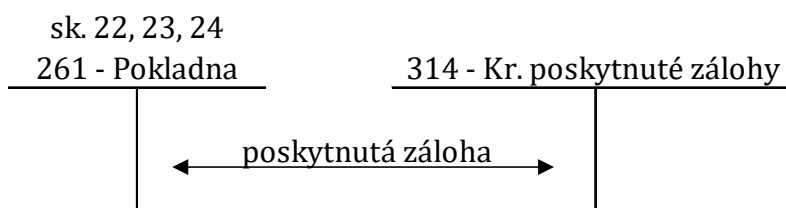
Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

### 5.2.3 Přijaté a poskytnuté zálohy

#### Zálohy poskytnuté – pohledávka

Zálohy poskytnuté (jedná se o zálohy provozního charakteru, nikoliv o zálohy na dlouhodobý majetek) se zpravidla oddělují od ostatních pohledávkových účtů, jelikož mají odlišnou vypovídací schopnost. Pohledávka z poskytnuté zálohy vzniká až k okamžiku realizace platby a účtuje se proti finančnímu majetku.

Schéma 5.5 Poskytnuté zálohy

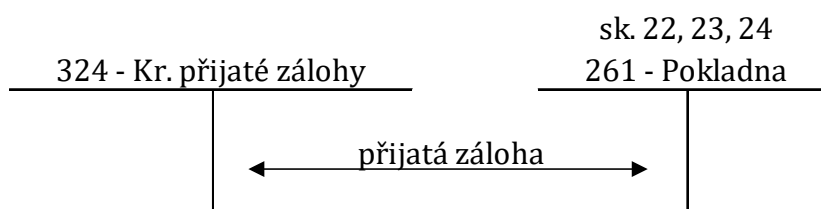


Zdroj: vlastní úprava

**Zálohy přijaté – závazek**

Před okamžikem poskytnutí plnění se jedná se o závazek. Původní závazek z přijaté zálohy zaniká v okamžiku poskytnutí plnění ze strany účetní jednotky. Ve stejném okamžiku vzniká pohledávka a dochází k započtení pohledávky z poskytnutého plnění se závazkem ze zálohy (tj. zúčtování zálohy).

Schéma 5.6 Přijaté zálohy



Zdroj: vlastní úprava

**5.2.4 Přechodné účty aktiv a pasiv**

Vybrané účetní jednotky pro dodržení aktuálního principu účtují o přechodných účtech aktiv a pasiv. Při použití přechodných účtů tak naplňují požadavek zákona o účetnictví, aby účetnictví zachycovalo věrný a poctivý obraz majetku a závazků účetní jednotky.

Přechodné účty aktiv a pasiv jsou sice účty rozvahovými, ale svým charakterem bezprostředně ovlivňují i výsledek hospodaření. Jedná se o účty časového rozlišení a dohadné účty nacházející se v účtové skupině 38 – Účty příštích období a dohadné účty:

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období

- 
- 388 – Dohadné účty aktivní
  - 389 – Dohadné účty pasivní

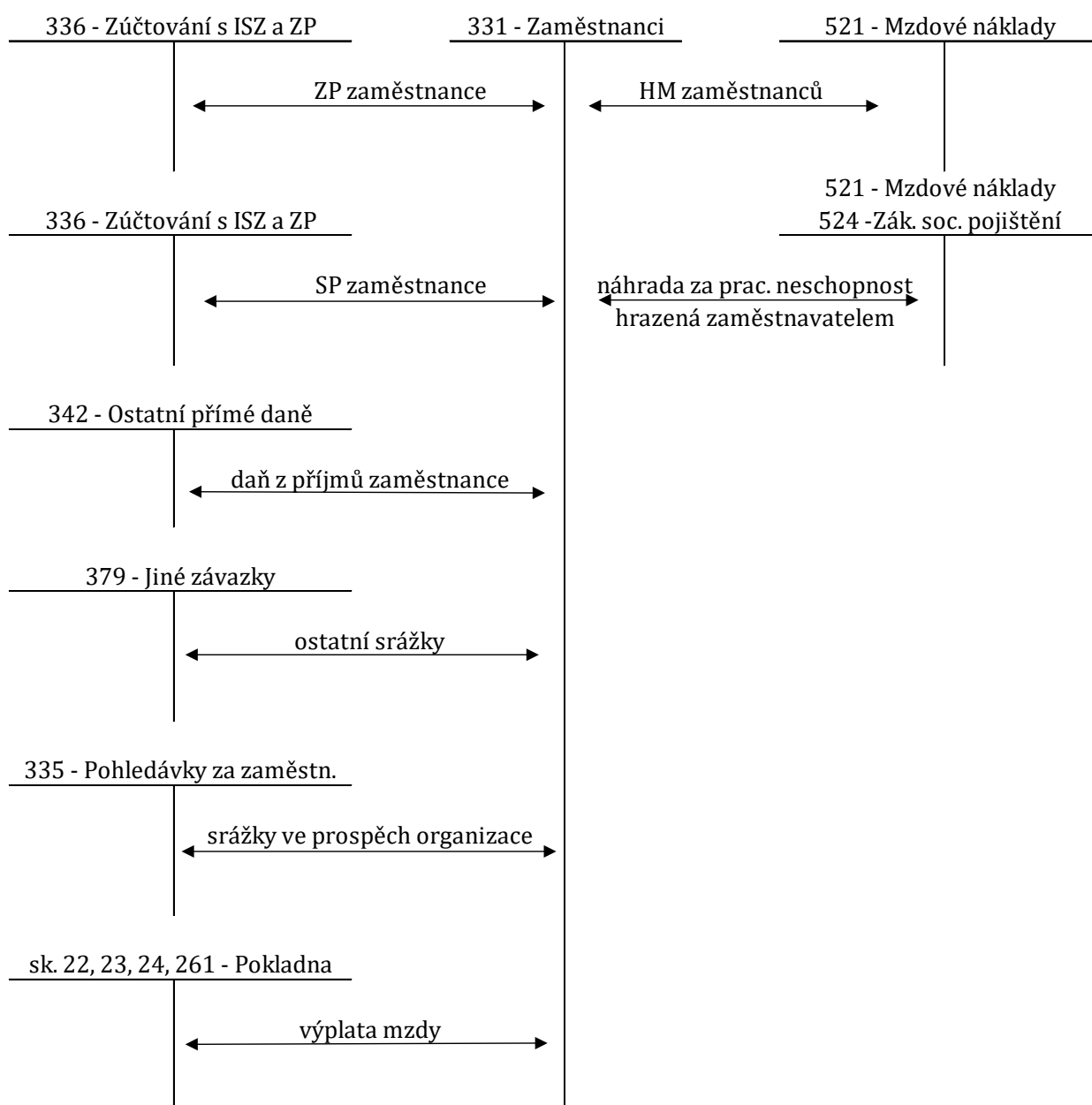
Povinnost časového rozlišení vzniká, pokud se účetní případ týká více než jednoho účetního období, tím dochází k časovému nesouladu mezi vznikem výdajů a nákladů, příjmů a výnosů. Účetní případ se tedy vztahuje k předchozím nebo následujícím účetním obdobím. Časové rozlišení může být ale rovněž využito pro zajištění věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v průběhu roku, např. v případě čtvrtletních účetních závěrek, které mají přesnější vypovídací schopnost. Pro účty časového rozlišení jsou známy faktory – účel, částka, období. Všechny tři podmínky musí být naplněny současně.

Účtování o dohadných účtech je obdobné jako v případě účtů časového rozlišení pouze s tím rozdílem, že ke známému účelu a období není známa přesná částka nákladu nebo výnosu.

### **5.2.5 Zúčtování se zaměstnanci**

Zúčtování se zaměstnanci je obdobného charakteru jako u podnikatelských subjektů.

Schéma 5.7 Zúčtování se zaměstnanci



Zdroj: vlastní úprava

## 5.3 Příklady

### Příklad 5.1 Tvorba opravné položky k zásobám

#### Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v podmínkách vybraných účetních jednotek.

Účetní jednotka eviduje k datu účetní závěrky zásoby materiálu v hodnotě 460 000,- Kč. Při inventarizaci účetní jednotka zjistila skutečnosti vedoucí k tvorbě opravné položky zásob materiálu. Materiál může účetní jednotka odprodat v následujícím účetním období, ale v nižší hodnotě, než ve které je evidován v účetnictví. Prodejní cenu materiálu účetní jednotka odhadla na 265 000,- Kč.

Snížení hodnoty zásob materiálu činí .....

#### Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

### Příklad 5.2 Vyřazení pohledávky z jiného důvodu než z důvodu zániku, evidence v podrozvaze

#### Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách územních samosprávných celků.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	Odúčtování opravné položky v celkové výši	10 000		
2	Vyřazení pohledávky	10 000		
3	Evidence na podrozvahovém účtu (je předpoklad částečné úhrady)	10 000		
4	VBÚ – odepsaná pohledávka byla následně uhrazena	10 000		
5	Odúčtování odepsané pohledávky z podrozvahového účtu	10 000		



**Příklad 5.3** Tvorba opravné položky k pohledávkám po splatnosti**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku.

Príspevková organizace vystavila fakturu za služby v celkové výši 145 000,- Kč. Již uplynulo 93 dní od splatnosti a odběratel stále vystavenou fakturu neuhradil. I přes opětovné urgování odběratele, odběratel dlužnou částku neuhradil. Nakonec odběratel dlužnou částku uhradil až 1004. den po datu splatnosti dané faktury.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.4** Poskytnuté provozní zálohy**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku.

Územní samosprávný celek hradí měsíčně zálohy na elektrickou energii ve výši 4 000,- Kč. V následujícím účetním období obci přišlo vyúčtování za elektrickou energii v celkové částce 52 500,- Kč.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

---

**Příklad 5.5** Náklady příštích období**Úkol:**

*Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.*

Príspevková organizace uhradila nájemné na tři roky dopředu v celkové částce 60 000,- Kč.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.6** Výnosy příštích období**Úkol:**

*Zaúčtujte účetní případy do deníku z příkladu 5.5 z pohledu příjemce nájemného – územně samosprávného celku.*

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.7** Příjmy příštích období**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku, kdy organizační složka státu vyúčtovala práce a služby v běžném účetním období v hodnotě 50 000,-Kč, které nebyly dosud vyfakturovány.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.8** Výdaje příštích období**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku z příkladu 5.7 z pohledu odběratele – příspěvkové organizace.

**Řešení:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.9** Dohadné účty**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zúčtování škody ve výši zůstatkové ceny	17 500		
2	VÚD – vyřazení DHM v pořizovací ceně	105 000		
3	VÚD – pojišťovna do konce roku nepřiznala náhradu škody – odhad náhrady účetní jednotkou	20 000		
<i>Nové účetní období</i>				
1	VÚD – pojistné plnění přiznané pojišťovnou	18 000		

**Příklad 5.10** Provozní transfer bez povinnosti vypořádání

**Úkol:**

*Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, již byl poskytnut provozní transfer bez povinnosti vypořádání ústřední vládní institucí. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.*

**Řešení – příjemce – státní PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení kr. podmíněné pohledávky	50 000		
2	VÚD – předpis pohledávky o přijaté dotaci			
3	VÚD – zánik kr. podmíněné pohledávky			
4	VBÚ – příjem transferu (ročně)			

**Řešení – poskytovatel – OSS:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.11** Provozní transfer bez povinnosti vypořádání**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, jíž byl poskytnut provozní transfer bez povinnosti vypořádání zřizovatelem. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.

**Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení kr. podmíněné pohledávky	85 000		
2	VÚD – předpis pohledávky o přijaté dotaci			
3	VÚD – zánik kr. podmíněné pohledávky			
4	VBÚ – příjem transferu (ročně)			

**Řešení – poskytovatel – ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.12** Provozní transfer bez povinnosti vypořádání a s časovým rozlišením**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, jíž byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer bez povinnosti vypořádání a s časovým rozlišením. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.

Provozní transfer byl poskytnut v celkové výši 800 000,- Kč na základě smlouvy. Státní PO žádala o transfer v celkové výši 1 mil. Kč, avšak poskytovatel (zřizovatel) ji přiznal pouze 800 tis. Kč. Transfer je určen k zajištění určitého objemu služeb. Náklady na jejich zajištění vznikají během celého roku. Transfer se nevypořádává a je uhrazen ve dvou splátkách, vždy ve výši 400 tis. Kč, a to v únoru a srpnu.

---

**Řešení – příjemce – státní PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Řešení – poskytovatel – OSS:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.13** Provozní transfer podléhající vypořádání bez časového rozlišení

**Úkol:**

*Zaučtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, již byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádání bez časového rozlišení. Zaučtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.*

**Řešení – příjemce – státní PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení kr. podmíněné pohledávky	100 000		
2	VBÚ – přijetí kr. zálohy dotace na provoz	80 000		
3	VÚD – zrušení kr. podmíněné pohledávky	100 000		
4	VÚD – předpis pohledávky – poskytnutá dotace	100 000		
5	VÚD – zúčtování poskytnuté zálohy	80 000		
6	VÚD – vypořádání – ...			

**Řešení – poskytovatel – OSS:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.14** Provozní transfer podléhající vypořádání bez časového rozlišení**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, jíž byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádání bez časového rozlišení. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.

Příjemce – PO zřízená ÚSC:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení kr. podmíněné pohledávky	150 000		
2	VBÚ – přijetí kr. zálohy dotace na provoz	190 000		
3	VÚD – zrušení kr. podmíněné pohledávky	150 000		
4	VÚD – předpis pohledávky – poskytnutá dotace	150 000		
5	VÚD – zúčtování poskytnuté zálohy	150 000		
6	VÚD – vypořádání – ...			

**Řešení – poskytovatel – ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.15** Provozní transfer podléhající vypořádání s časovým rozlišením**Úkol:**

*Zaučtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu, jíž byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádáním (do jednoho roku) a současně s časovým rozlišením. Zaučtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.*

Provozní transfer byl poskytnut v celkové výši 1,6 mil. Kč na základě smlouvy uzavřené s MŠMT ČR. Organizace žádala o transfer ve výši 1,7 mil. Kč. Poskytovatel „přiznal“ transfer ve výši 1,6 mil. Kč, organizace obdržela 4 čtvrtletní zálohy ve výši 350 tis. Kč. Při vyúčtování organizace prokázala nárok na transfer ve výši 1,6 mil. Kč. Vyúčtování se provedlo k 31.12. V průběhu ÚO organizace vykazovala následující čerpání dotace:

- 1. čtvrtletí 400 tis. Kč,
- 2. čtvrtletí 300 tis. Kč,
- 3. čtvrtletí 500 tis. Kč,
- 4. čtvrtletí 400 tis. Kč.

**Řešení – příjemce – státní PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D



5 ZÚČTOVACÍ VZTAHY

---

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Řešení - poskytovatel - OSS:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.16** Provozní transfer podléhající vypořádání s časovým rozlišením

**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, již byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádání (do jednoho roku) a současně s časovým rozlišením. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce i poskytovatele.

Provozní účelová dotace od zřizovatele ÚSC byla poskytnuta v celkové výši 120 000 Kč na financování odpisů DM. Zřizovatel ji poskytuje čtvrtletně zálohově ve výši 30 000 Kč. Organizace při vyúčtování prokázala nárok na transfer 90 000 Kč. V průběhu ÚO organizace vykázala čerpání v následující výši:

- 1. čtvrtletí 20 tis. Kč,
- 2. čtvrtletí 30 tis. Kč,
- 3. čtvrtletí 30 tis. Kč,
- 4. čtvrtletí 10 tis. Kč.

**Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Řešení – poskytovatel – ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.17** Provozní transfer podléhající vypořádání s časovým rozlišením**Úkol:**

*Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, již byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádání (za období delší než jeden rok) a současně s časovým rozlišením. Zaúčtujte poskytnutý provozní transfer z pohledu příjemce.*

Organizace žádala o transfer ve výši 4,5 mil. Kč, avšak poskytovatel jí přiznal pouze 3 mil. Kč. Transfer lze čerpat po dobu 2 let, a to od 1. 7. do 30. 6. Organizace tak obdrží 4 pololetní zálohy vždy v červenci a prosinci ve výši 0,5 mil. Kč. Při vyúčtování prokáže organizace nárok na transfer ve výši 2,3 mil. Kč. Vyúčtování se provádí k 30. 6. V průběhu období organizace vykázala čerpání následovně:

- 1. rok, 3. čtvrtletí 300 000,- Kč,
- 1. rok, 4. čtvrtletí 200 000,- Kč,
- 2. rok, 1. čtvrtletí 500 000,- Kč,
- 2. rok, 2. čtvrtletí 300 000,- Kč,

- 2. rok, 3. čtvrtletí 300 000,- Kč,
- 2. rok, 4. čtvrtletí 100 000,- Kč,
- 3. rok, 1. čtvrtletí 400 000,- Kč,
- 3. rok, 2. čtvrtletí 200 000,- Kč.

**Řešení – příjemce – státní PO:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

<b>Příklad 5.18</b> Investiční transfer z rozpočtu zřizovatele ÚSC
--

**Úkol:**

*Zaučtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, již byl zřizovatelem poskytnut investiční transfer bez povinností vypořádání.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – evidence krátkodobé pohledávky – investiční dotace dle rozhodnutí zřizovatele	450 000		
2	VÚD – předpis nároku na investiční dotaci	450 000		
3	VBÚ – příjem transferu	450 000		
4	VÚD – snížení pohledávky na podrozvaze	450 000		
5	VÚD – zúčtování přídělu dotace do fondu investic	450 000		
6	FAP – nákup DHM	450 000		
7	VÚD – zařazení majetku do užívání	450 000		
8	VÚD – převod zdrojů k profinancovanému majetku	450 000		
9	VBÚ – úhrada faktury za majetek	450 000		
10	VÚD – odpis majetku	75 000		
11	VÚD – tvorba zdrojů ve výši odpisů	75 000		

**Příklad 5.19** Investiční transfer z rozpočtu zřizovatele ÚSC

**Úkol:**

*Zaučtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, jíž byl zřizovatelem poskytnut investiční transfer bez povinností vypořádání.*

Příspěvková organizace Základní škola na základě rozhodnutí zřizovatele obdržela dotaci na zakoupení konvektomatu do školní jídelny v hodnotě 0,5 mil. Kč. Investiční dotaci poskytl zřizovatel organizaci jednorázově. Jelikož se organizaci podařilo koupit konvektomat za 495 000,- Kč, nevyčerpanou část investiční dotace vrátila zpět zřizovateli.

**Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:**

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.20** Investiční transfer bez povinnosti vypořádání**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, jíž byl poskytnut investiční transfer bez povinnosti vypořádání ústřední vládní institucí. Popište způsob rozpouštění účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku (tj. odpisování poměrné části investičního transferu).

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení podmíněné pohledávky	75 000		
2	VÚD – předpis pohledávky – nárok na investiční transfer	75 000		
3	VBÚ – přijetí transferu	75 000		
4	VÚD – tvorba fondu investic ve výši splátky	75 000		
5	VÚD – zrušení podmíněné pohledávky	75 000		
6	FAP – pořízený DHM	75 000		
7	VBÚ – úhrada faktury za DM	75 000		
8	VÚD – zařazení majetku do užívání	75 000		
9	VÚD – převod zdrojů k profinancovanému DM	75 000		
10	VÚD – odpis majetku	15 000		
11	VÚD – tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	15 000		

**Příklad 5.21** Investiční transfer s povinností vypořádání**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, jíž byl poskytnut investiční transfer s povinností vypořádání ze Státního fondu.

Státní PO obdržela příspěvek ze SFŽP na zateplení budovy, které je technickým zhodnocením stavby. Příspěvek byl poskytnut na základě uzavřené písemné dohody, podle které činí výše příspěvku 1,1 mil. Kč. Příspěvkové organizaci bude transfer poskytnut zálohově ve dvou splátkách, a to k 1. 4., 1. 10., v každé splátce vždy 0,5 mil. Kč. Na základě vypořádání bude případně proveden doplatek příspěvku do výše 100 000,- Kč. Zateplení budovy bylo zkolaudováno dne 30. 11., k 31. 12. musí organizace investiční příspěvek vypořádat. Zateplení budovy stálo 1,2 mil. Kč s tím, že 100 000,- Kč si organizace hradila z vlastních zdrojů, tj. z Fondu reprodukce majetku, fondu investic.

## Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

**Příklad 5.22** Průtokový transfer**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku, jakožto zprostředkovateli průtokového provozního transferu.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	Výpis ZBÚ – přijetí investičního průtokového transferu pro vlastní příspěvkovou organizaci	150 000		
2	Výpis ZBÚ – úhrada průtokového transferu vlastní PO			

**Příklad 5.23** Zúčtování se zaměstnanci

**Úkol:**

*Zaučtujte účetní případy do deníku v případě organizační složky státu.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	ZVL – zúčtování hrubých mezd	200 000		
2	VÚD – srážky ZP hrazené zaměstnanci			
3	VÚD – srážky SP hrazené zaměstnanci			
4	VÚD – srážky ZP hrazené zaměstnavatelem			
5	VÚD – srážky SP hrazené zaměstnavatelem			
6	VÚD – srážka záloh na daň z příjmů	4 996		
7	VÚD – ostatní srážky	19 300		
8	VÚD – srážka zaměstnanci za náhradu škody	750		
9	VBÚ – úhrada mezd zaměstnancům			
10	VBÚ – odvod zdravotního pojištění			
11	VBÚ – odvod sociálního pojištění			
12	VBÚ – odvod sražených záloh na daň			
13	VBÚ – odvod ostatních srážek			





## 6 Náklady a výnosy

### 6.1 Charakteristika a právní úprava nákladů a výnosů

Právní úpravu účtové třídy 5 – Náklady a účtové třídy 6 – Výnosy stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 2, 4, 7, 14, 19 odst. 7 a § 28. Obsahové vymezení jednotlivých nákladových a výnosových syntetických účtů je upraveno v § 5, 28, 33, 34, 35, 37, 38, 40, 42 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dále je účtování o nákladech a výnosech upraveno českými účetními standardy, a to ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech, ČÚS č. 703 – Transfery a ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Náklady (vstupy) představují snížení ekonomického prospěchu během účetního období. Jsou spojeny s úbytkem aktiv či se vznikem závazků, resp. dluhů. Naopak výnosy (výstupy) představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období a jsou spojeny s přírůstkem aktiv. V rámci nového přístupu není aktivace a změna stavu zásob považována za výnos, ale zobrazuje snížení nákladů. Náklady i výnosy sledují vybrané účetní jednotky narůstajícím způsobem od počátku účetního období do jeho konce. (Morávek, Prokůpková, 2016)

V souvislosti s reformou účetnictví státní správy a samosprávy byla účtová třída 5 – Náklady rozšířena o některé účty, které souvisí s hospodařením územních samosprávných celků, organizačních složek státu a státních fondů, jelikož v rámci této reformy tyto účetní jednotky přešly na akruální princip vedení účetnictví. Zároveň byly některé účty rozděleny na několik účtů z důvodů zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Jako příklad lze uvést účtové skupiny 50, 51 a 55. (Nováková, 2013)

### 6.2 Účtování nákladů a výnosů v hlavní činnosti

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 17a uvádí, že veřejně prospěšný poplatník je poplatník, který jako svou **hlavní činnost** vykonává činnost, která **není podnikáním**. Jedná se o tedy o **nepodnikatelskou činnost** (veřejně prospěšnou, vzájemně prospěšnou činnost), pro kterou byly nejen vybrané účetní jednotky založeny či zřízeny.

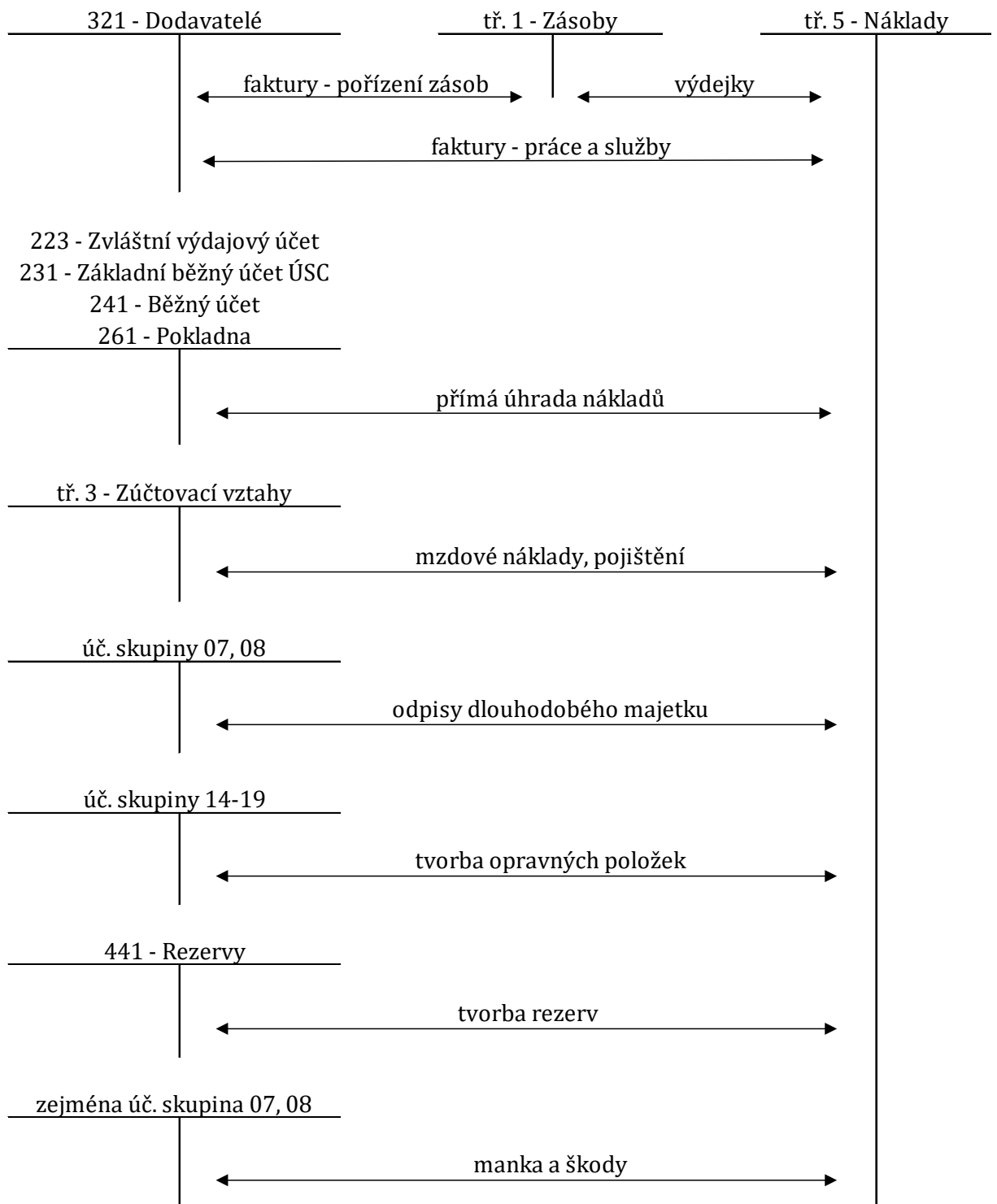
Hlavní činnost je vymezena v § 5 odst. 3 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde je uvedeno, že **hlavní činností se rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena.**

Jak uvádí Maderová Voltnerová (2011), například v případě příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky by hlavní činnost organizace měla být vymezena tak, aby odpovídala hlavnímu účelu, pro který byla neziskové organizace zřízena. Jelikož v rámci své hlavní činnosti vybrané účetní jednotky nedosahují zisku (resp. zlepšeného výsledku hospodaření), a to z toho důvodu, že statky či služby, které neziskové organizace poskytují, poskytují buď zdarma, či za minimální poplatek, provádí vybrané účetní jednotky navíc podnikatelskou činnost.

V případě územních samosprávných celků uvádí Schneiderová, Nejezchleb (2012), že hlavní činnost územních samosprávných celků vychází z jejich poslání, v tomto případě neexistuje žádná zřizovací listina jako v případě příspěvkových organizací, která by takovéto poslání vymezovala, proto je zapotřebí vycházet z dikce zákona č. 128/2000 Sb., o obcích a zákona č. 129/2000 Sb., o krajích.

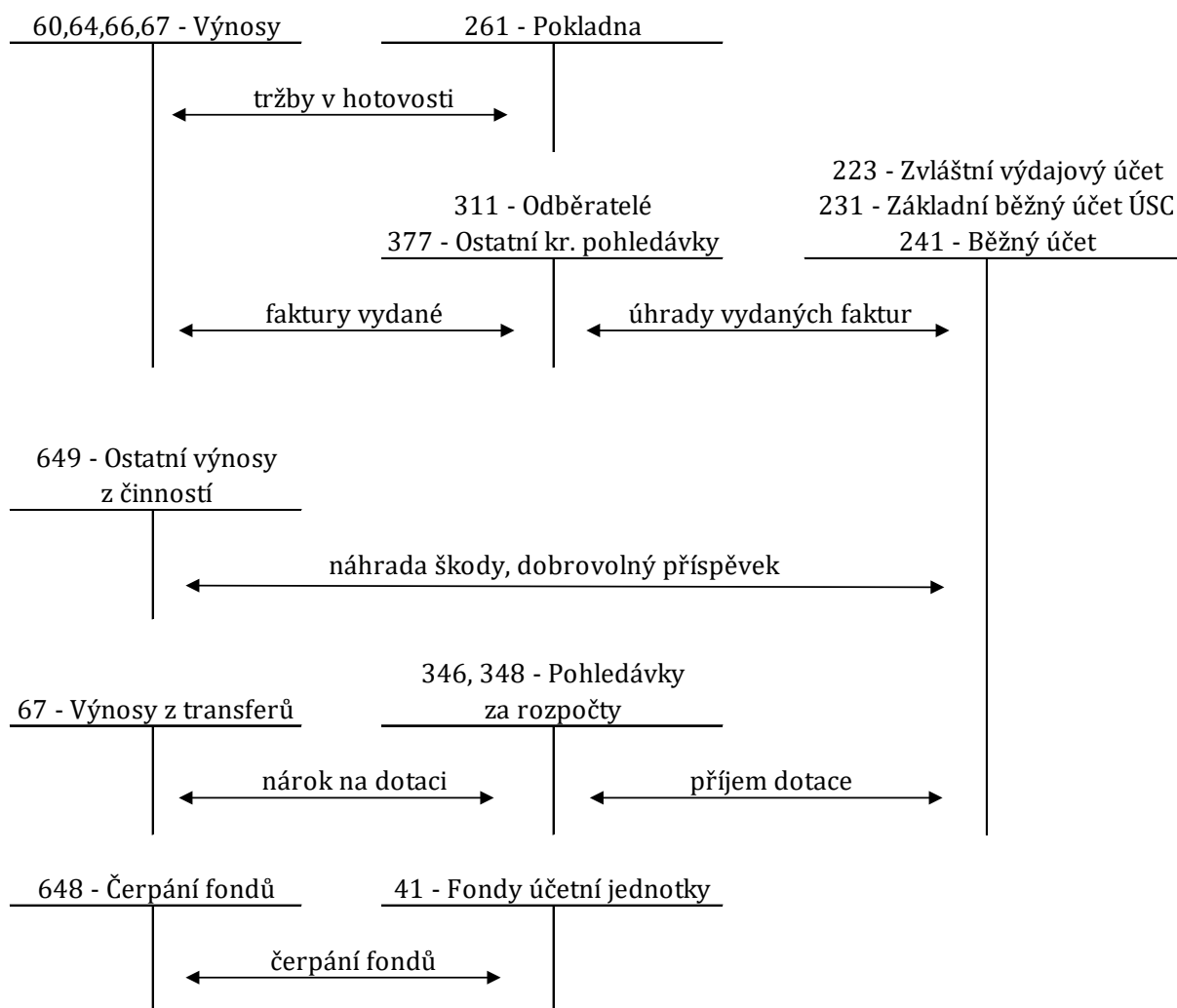
Vybrané účetní jednotky účtují na nákladové účty, kromě příspěvkových organizací, které nepoužívají účtovou skupinu 57 – Náklady na transfery (jelikož nejsou poskytovatelem transferů) a účtovou skupinu 58 – Náklady ze sdílených daní. Dále, příspěvkové organizace oproti zbývajícím vybraným účetním jednotkám účtují na účtech 527 – Zákonné sociální náklady (v případě přidělu do FKSP) a 528 – Jiné sociální náklady (v případě ostatních sociálních nákladů na zaměstnance, např. osobní ochranné prostředky, atd.).

Schéma 6.1 Obecné účtování nákladů v hlavní činnosti



Zdroj: Nováková (2013), vlastní úprava

Schéma 6.2 Obecné účtování výnosů v hlavní činnosti



Zdroj: Nováková (2013), vlastní úprava

### 6.3 Účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti

Hospodářská činnost je vymezena v § 5 odst. 4 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde je uvedeno, že hospodářskou činností se rozumí činnosti stanovené jiným právním předpisem, nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině.

Jak bylo uvedeno výše, hlavní činnost územních samosprávných celků vychází z jejich poslání a neexistuje žádná zřizovací listina. Činnosti, aktivity, které bude územní samosprávný celek provádět nad rámec svého poslání, budou vnímány jako

---

činnosti hospodářské. Je tedy logické, že hospodaření územních samosprávných celků by mělo být rozděleno do dvou okruhů, tj. hlavní a hospodářské činnosti.

V případě příspěvkových organizací je vymezení hospodářských činností mnohem jednodušší, neboť jejich určení vychází ze zřizovací listiny.

Terminologie pro podnikatelskou činnost vybraných účetních jednotek nebyla dosud sjednocena. Proto se můžeme setkat s pojmem, jako je činnost doplňková, jiná, podnikatelská či hospodářská:

- **Doplňková činnost** – označení činnosti v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů => termín je používán pro příspěvkové organizace zřízené ÚSC. V § 28 odst. 8 zákona je uvedeno, že pokud příspěvková organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti.
- **Jiná činnost** – označení činnosti v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech => termín je používám pro příspěvkové organizace zřízené OSS. V § 63 zákona je stanoveno, že jiná činnost musí být sledována odděleně od hlavní činnosti. Pokud příspěvková organizace vykonává jinou činnost, musí být její předmět a rozsah doplněn do zřizovací listiny před jejím započítáním. Dále odst. 2 uvádí, jestliže je hospodářským výsledkem jiné činnosti k 30. září ztráta, je statutární orgán příspěvkové organizace povinen zajistit, aby byla do konce rozpočtového roku vyrovnána, nebo učinit opatření k ukončení jiné činnosti.
- **Podnikatelská činnost** – označení činnosti v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů => termín je používán pro územní samosprávné celky. V § 6 odst. 3 zákona je uvedeno, že podnikatelská činnost územního samosprávného celku nebo svazku obcí se sleduje mimo rozpočtové příjmy a výdaje. Dále, že její výsledek se promítne do rozpočtu a je součástí závěrečného účtu územního samosprávného celku nebo svazku obcí.
- **Hospodářská činnost** – označení činnosti v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech => termín je používám pro organizační složky státu. V § 45 odst. 3 zákona je stanoveno, že organizační složka státu hospodaří s mimorozpočtovými zdroji, kterým je mj. také zisk získaný hospodářskou činností.

Přes nejednotnost termínu označující podnikatelskou činnost v legislativních předpisech, **pro všechny vybrané účetní jednotky v účetním výkazu Výkaz zisků a ztrát** je stanoven termín **hospodářská činnost**.

Jak uvádí Nováková (2013), do podvědomí se vepsal i termín činnost zdaňovací, či podnikatelská. Ať už nazveme tuto činnost jakkoliv, nejdůležitější je příčina prová-

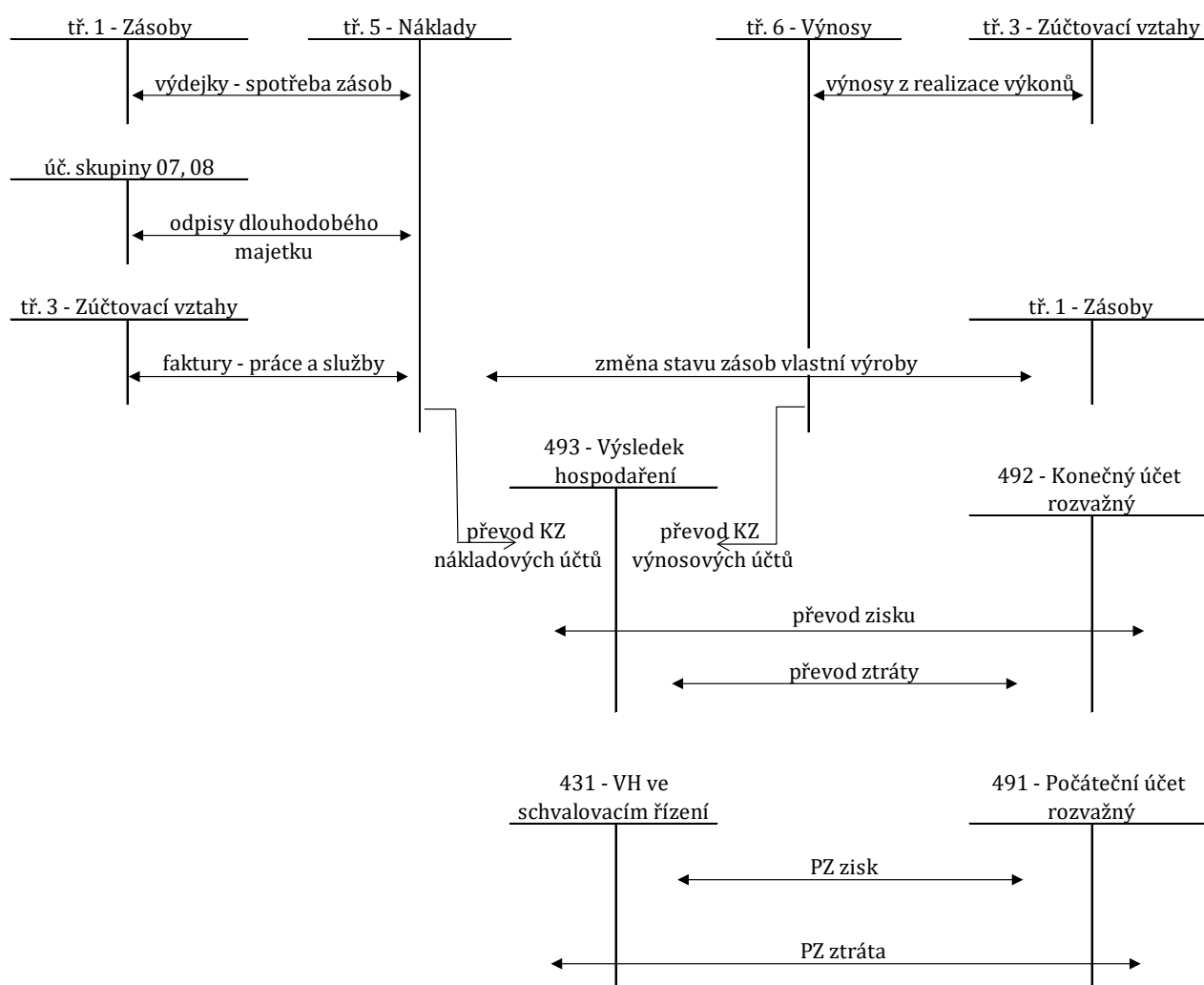
dění této činnosti. Vybrané účetní jednotky (jakož to i všechny neziskové organizace) se v hospodářské činnosti totiž chovají jako podnikatelský subjekt. To znamená, že tato činnost má hospodářský charakter a hodnotí se podle dosaženého výsledku hospodaření. Z toho důvodu se z hospodářské činnosti vybraných účetních jednotek stává významný zdroj financování, který má sloužit ke zkvalitnění hlavní činnosti. Základní podmínka provádění hospodářské činnosti (hospodářských činností může vybraná účetní jednotka provádět i více), jak uvádí zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, je návaznost hospodářské činnosti na hlavní účel. Podnikatelská činnost tedy využívá hospodářských prostředků a kvalifikovaného personálu. Současně ale podnikatelská činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace.

Důvody pro oddělené vykazování hlavní a hospodářské činnosti vyplývají přímo z legislativy:

- § 5 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 410/20009 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- § 55 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- § 28 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- § 18a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vybrané účetní jednotky se v rámci hospodářské činnosti chovají jako podnikatelské subjekty, čili podléhají odvodu daně z příjmů. Daňová povinnost splatná se zjistí na základě základu daně a sazby daně stanovené zákonem o daních z příjmů a vyúčtuje se na vrub účtu 591 – Daň z příjmů a ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů.

Schéma 6.3 Obecné účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti



Zdroj: Nováková (2013), vlastní úprava

### 6.3.1 Klíčování společných režijních nákladů hlavní a hospodářské činnosti

Do hlavní činnosti spadají náklady, které vznikají za účelem, pro které byly vybrané účetní jednotky založeny nebo zřízeny. V případě přímých nákladů není problém určit, do které činnosti náklady patří. Avšak komplikace nastávají, pokud náklad je společný pro oba typy činností, pro činnost hlavní a činnost doplňkovou. Takovéto náklady jsou označeny jako společné (režijní). Jurajdová, Šelešovský (2004) jako příklady společných nákladů uvádí např. vodu, elektrickou energii, nájemné, telefon, údržbu, ostrahu, správu organizace nebo výdaje na řízení, mzdy pracovníků, aj. Závazný způsob (legislativně podložený) pro klíčování nákladů (přiřazování výdajů činnostem) neexistuje, vybraná účetní jednotka si volí vlastní způsob alokace nákladů, který by měl být zakotven ve vnitřní směrnici. Takových to metod alokace



nákladů či pravidel může v praxi být velké množství a pro každou povahovou činnost může být vhodná jiná metoda alokace. Ovšem metody alokace nákladů na hospodářskou činnost mají jedno společné, musí být přiměřené a zdůvodnitelné, jak uvádí Marek, Bošková (1999).

Mezi nejznámější a nejvyužívanější klíče patří podle Rekoříka (2007) klíče typu počet lůžkodnů, počet odebraných hodin (tj. rozdíl mezi členy a nečleny sportovního klubu), počet ujetých kilometrů (tj. kilometry vztažené na zdaňované a nezdaňované činnosti) a délka strojového času (tj. počet zúčtovaných položek pro hlavní a doplňkovou činnost). Zde se jedná pouze o pár uvedených příkladů, ale v praxi je možno najít i další metody klíčování nákladů na doplňkovou činnost. Král (2008) zároveň uvádí, že alokace nákladů na doplňkovou činnost má uplatnění i v manažerském rozhodování, které slouží jako nástroj v horizontálním a vertikálním pohledu organizace. Marek, Bošková (1999) popisují dva základní metodické postupy alokace společných nákladů, u kterých může dojít i jejich kombinaci – jedná se o věcný přístup a hodnotový přístup klíčování nákladů využívaný převážně v případě příspěvkových organizací.

### **1. Věcný přístup klíčování nákladů**

Alokace nákladů na základě věcných kritérií lze použít v případě, kdy lze věcně oddělit jednotlivé činnosti (hlavně doplňkovou činnost). V tomto přístupu alokace je použita řada věcných kritérií. Jako jasný příklad by mohla posloužit budova knihovny, ve které lze jasně oddělit přímé režijní náklady, které souvisí s jejím provozem. Za další příklady věcných kritérií je možno uvést počet ujetých kilometrů podle knihy jízd, počet skutečně odpracovaných hodin, které byly věnovány jednotlivým činnostem, spotřeba elektrické energie v případě více elektroměrů, doba telefonických hovorů buď podle oddělených linek, nebo podle výpisu telefonních hovorů, a mnohé další. Z předchozích poznatků je tedy možno konstatovat, že věcné kritérium si volí vybraná účetní jednotka sama podle svého uvážení a uplatňovaný věcný přístup by měla zakotvit do své vnitřní směrnice.

Pro ukázkou věcného přístupu je zvolena vybraná účetní jednotka (např. kraj), která vlastní budovu, ve které provádí opravu strojů určených pro údržbu pozemních komunikací (jedná se např. o pluhy, traktory, sypače, atd.). Součástí této budovy jsou i 2 garáže, které vybraná účetní jednotka pronajímá fyzickým osobám. Účetní hodnota budovy je 3,5 mil. Kč a účetně se odepisuje 20 let. Místnost určená pro opravy strojů (tj. hlavní činnost) zaujímá plochu 180 m<sup>2</sup> s výškou stropu 8 m. Každá garáž zaujímá plochu 20 m<sup>2</sup> s výškou stropu 2,5 m.

Následující metody alokace režijních nákladů (odpisů budovy) podle různých kritérií zapříčiňují odlišné výše nákladů přiřazených činnostem, a to v důsledku rozdílné rozvrhové základny. Tím může dojít i ke zkreslení přiřazování výnosů k takovýmto nákladům, následného vědomého ovlivnění výsledku hospodaření z hlavní a doplňkové činnosti a v konečné řadě i změně daňového základu při

výpočtu daně z příjmů. Tabulka 6.1 zobrazuje alokaci režijního nákladu odpisu v případě volby podlahové plochy jako rozvrhové základny.

Tabulka 6.1 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny podlahové plochy

Majetek	Plocha (m <sup>2</sup> )	Podíl (%)	Výše odpisu (Kč)
Opravná strojů (hlavní činnost)	180	82	143 500
Garáže (vedlejší činnost)	40	18	31 500
Celkem	220	100	175 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6.2 zobrazuje alokaci režijního nákladu odpisu v případě volby objemu budovy vyjádřené v m<sup>3</sup> jako rozvrhové základny.

Tabulka 6.2 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny objemu budovy

Majetek	Objem (m <sup>3</sup> )	Podíl (%)	Výše odpisu (Kč)
Opravná strojů (hlavní činnost)	1 440	94	164 500
Garáže (vedlejší činnost)	100	6	10 500
Celkem	1 540	100	175 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6.3 klasifikuje základní rozdíl v hodnotovém vyjádření nákladu odpisu dlouhodobého majetku v důsledku možnosti volby rozvrhové základny.

Tabulka 6.3 Rozdílnost ve výši nákladu v důsledku rozvrhových základen

Majetek	Výše odpisu dle rozvrhové základny podlahové plochy (Kč)	Výše odpisu dle rozvrhové základny objemu budovy (Kč)	Rozdíl nákladů (Kč)
Opravná strojů (hlavní činnost)	143 500	164 500	+21 000
Garáže (vedlejší činnost)	31 500	10 500	-21 000
Celkem	175 000	175 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

V případě alokace režijního nákladu podle stanovené rozvrhové základny objemu budovy došlo ke snížení odpisů v doplňkové činnosti o jednu třetinu na částku 10 500 Kč oproti volbě rozvrhové základny podlahové plochy. Tímto dojde k umělému navýšení výsledku hospodaření (o částku 21 000,- Kč) a tedy i daňového základu u doplňkové činnosti. Naopak, alokace režijního nákladu pomocí rozvrhové základny podlahové plochy by převedla hodnotově větší nákladovou položku do doplňkové činnosti.

## 2. Hodnotový přístup klíčování nákladů

Hodnotový přístup se používá v případě, kdy nelze využít věcný přístup. Nejčastější je případ, kdy ve stejných prostorách probíhají činnosti souběžně. Možný, doporučený způsob uvádí vyhláška č. 410/2009 Sb., která stanoví obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce. Účetní jednotky jsou povinny ke dni účetní závěrky sledovat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a hospodářskou (doplňkovou) činnost. Pokud je ale část nákladů vynakládaných na hlavní činnost společná s náklady vynakládanými na hospodářskou činnost, a jsou tudíž těžko, co do jejich výše rozlišitelnými, pak vybrané účetní jednotky mohou tyto náklady klíčovat například v poměru výše výnosů docílených v hospodářské činnosti k výnosům docílených v hlavní činnosti včetně dotace nebo příspěvku poskytovaného na tuto činnost příspěvkové organizaci vždy ke dni sestavení účetní závěrky. Tento způsob je založen na principu rozložení nerozlišitelných nákladů ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy zdanitelné a nezdanitelné příjmy z jednotlivých činností. Podle tohoto přístupu jsou nerozlišené náklady rozděleny ve stejném poměru, v jakém bylo dosaženo příjmů (výnosů) či výdajů (nákladů) na dané činnosti.

Na ukázkovém příkladu střední školy bude ukázána alokace nákladů na základě hodnotového přístupu. Jedná se o případ, kdy použití věcných kritérií nepřipadá v úvahu. Předpokládejme střední školu, která ve svém zařízení provozuje standardní výuku studentů. Jelikož tělocvična není plně využita v hlavní činnosti, management střední školy rozhodl o pronájmu tělocvičny dalším středním školám (tzn., že tělocvična je využívána jak pro účely hlavní činnosti, tak pro účely doplňkové činnosti). Tabulka 6.4 uvádí nákladové položky a výše nákladů k hlavní a doplňkové činnosti ke konkrétním nákladovým položkám, současně společné, režijní náklady pro nákladové položky.

Tabulka 6.4 Náklady střední školy (v tis. Kč)

Náklady	Výuka studentů - přímé náklady (hlavní činnost)	Režijní náklady	Pronájem tělo- cvičny - přímé náklady (hospodářská činnost)
Vodné, stočné	16	25	3,0
Energie	82	45	23,0
Mzdové náklady	550	144	5,0
Pojistné	187	49	1,7
Odpisy	145	37	13,0

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 6.5 uvádí metodiku výpočtu poměrové části v hlavní činnosti a v činnosti doplňkové a alokované společné, režijní náklady na jednotlivé nákladové položky.

Tabulka 6.5 Alokace režijních nákladů střední školy (v Kč)

Náklady	Poměrová část pro hlavní činnost (v %)	Alokovaná režie v hlavní činnosti (v Kč)	Poměrová část pro doplňkovou činnost (v %)	Alokovaná režie v doplňkové činnosti (v Kč)
Vodné, stočné	$16 / (16+3) = 84$	21 000	$3 / (16+3) = 16$	4 000
Energie	$82 / (82+23) = 78$	35 100	$23 / (82+23) = 22$	9 900
Mzdy	$550 / (550+5) = 99$	142 560	$5 / (550+5) = 1$	1 440
Pojistné	$187 / (187+1,7) = 99$	48 510	$1,7 / (187+1,7) = 1$	490
Odpisy	$145 / (145+13) = 92$	34 040	$13 / (145+13) = 8$	2 960

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě společné náklady byly rozděleny do činností ve stejném poměru, v jakém bylo dosaženo přímých nákladů na dané činnosti. Kromě tohoto uvedeného postupu by vybrané účetní jednotky mohly využít ještě metodu alokace režijních nákladů v poměru výše celkových tržeb dosažených v hlavní a doplňkové činnosti. Metodický postup by byl shodný, jako v uvedeném případě, pouze s tím rozdílem, že poměrová část pro hlavní činnost by byla stejná pro všechny nákladové položky, stejně tak i jako poměrová část pro doplňkovou činnost by byla stejná pro všechny nákladové položky.

Jak uvádí Vejsadová Dryjová (2015), metoda věcného přístupu klíčování je zpravidla přesnější, čili i správnější a spravedlivější. Při této metodě nedochází ke zkreslování skutečnosti. Nevýhodou metody je ta skutečnost, že ji lze použít pouze v některých případech. Současně je potřeba zvažovat, zda administrativní náklady na získání věcného klíčování nepřevyšují užitek, který z metody plyne. Jako další nevýhodu lze vnímat i tu skutečnost, že účetní jednotka má na výběr několik rozvrhových základů věcného přístupu. Případná volba jedné rozvrhové základny nemusí být uznána správcem daně a správce daně může vyžadovat jinou rozvrhovou základnu, což uvádí nejen vybrané účetní jednotky do jakési nejistoty.

Naproti tomu metoda hodnotového přístupu je snadnější, jednodušší. Nevyžaduje žádnou další evidenci. Je velmi dobře kontrolovatelná a nechá se použít u všech nákladů. Nevýhodou metody je složitost při volbě rozvrhové základny, zda režijní náklady budou alokovány podle poměru k výnosům, příjmům, nákladům, či výdajům. U této metody nemusí rozčlenění nákladů vždy odpovídat realitě, výsledek může být zkreslený. Nastává otázka, do jaké míry pak účetnictví podává věrný a poctivý obraz.

Alokace nepřímých nákladů v případě územních samosprávných celků není tak jednoduchá s porovnáním příspěvkových organizací. Hlavní problém nastává, jak uvádí Schneiderová, Nejezchleb (2012) při nutnosti převodu peněžních prostředků mezi účty 241 – Běžný účet a 231 – Základní běžný účet ÚSC a jejich členění dle

rozpočtové skladby v důsledku sledování nákladů a výnosů hlavní činnosti. Výsledkem je ta skutečnost, že výsledky hospodaření v hlavní a hospodářské činnosti bývají zpravidla méně přesné, než v podmínkách příspěvkových organizací.

## 6.4 Příklady

### Příklad 6.1 Účtování nákladů a výnosů v hlavní činnosti – vybrané případy

#### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnilý účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovaly:

1. územní samosprávné celky,
2. organizační složky státu.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup materiálu (zp. A)	185 000		
2	VPD – vlastní přeprava	1 350		
3	PŘI – přijetí zásob materiálu do skladu			
4	VYD – spotřeba materiálu	79 400		
5	FAP – spotřeba elektrické energie	18 600		
6	VPD – pohoštění	1 460		
7	ZVL - hrubé mzdy zaměstnanců - pojistné hrazené zaměstnavatelem	132 710		
8	FAP – oprava kopírky	2 750		
9	VÚD – předpis smluvních pokut a úroků z prodlení	88 780		
10	VYD – bezúplatný převod materiálových zásob vybrané účetní jednotce	55 000		
11	FAV – prodej materiálových zásob	30 000		
12	VYD – úbytek prodaných materiálových zásob	23 600		
13	FAV – prodej výrobků	220 000		
14	VYD – úbytek prodaných výrobků	145 500		
15	FAV – realizované služby	188 700		
16	VBÚ - úhrada smluvních pokut a úroků z prodlení - úhrada FAP za spotřebu elektrické energie - přijaté úroky z bankovního účtu - poplatky za vedení bankovního účtu - placené úroky	97 109 121		

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
17	VÚD – inventarizace zásob - manko do normy u materiálových zásob - manko nad normu u materiálových zásob - přebytek výrobků	440 645 210		
18	VÚD – zúčtování odpisů SHMV	168 900		
<i>Účtování koncem účetního období</i>				
19	VÚD – převody KZ účtů třídy 5 na účet 493			
20	VÚD – převody KZ účtů třídy 6 na účet 493			
21	VÚD – VH běžného ÚO (vyberte správnou možnost) a) zisk (zlepšený výsledek hospodaření) b) ztráta (zhoršený výsledek hospodaření)			
<i>Účtování počátkem následujícího účetního období</i>				
22	VÚD – PZ VH (vyberte správnou možnost) a) zisk (zlepšený výsledek hospodaření) b) ztráta (zhoršený výsledek hospodaření)			

**Příklad 6.2** Účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti – vybrané případy

**Úkol:**

*Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup zboží	200 710		
2	VPD – přeprava zboží vlastní účetní jednotkou	345		
3	PŘI – příjem zboží na sklad			
4	FAV – prodej zboží	177 990		
5	VYD – úbytek prodaného zboží	108 670		
6	VBÚ - úhrada faktury vydané za prodané zboží - úhrada faktury přijaté za nákup zboží			
7	VPD – vyúčtováno cestovné bez poskytnutí zálohy	372		
8	VPD – nákup drobného DHM	15 990		
9	VÚD – zařazení drobného DHM do užívání			
10	VÚD – předpis silniční daně	880		
11	VYD – bezúplatné předání materiálu jiné než vybrané účetní jednotce	2 500		
12	FAV – prodané výrobky	45 000		
13	FAV – pronájem prostor	50 000		
14	FAV – reklamní činnost	125 000		

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
15	ZVL - hrubé mzdy zaměstnanců - zákonné pojistné	97 850		
16	VBÚ - uhrazené smluvní pokuty - úhrada faktury vydané za pronájem prostor - připsané bankovní úroky - úhrada záloh na daň z příjmů	1 250 97 16 820		
18	VÚD – předpis odvodu daně z příjmů	17 300		
19	VÚD - přebytek materiálu - manko do normy u zboží - manko nad normu u výrobků	88 380 700		
<i>Účtování koncem účetního období</i>				
20	VÚD – převod KZ účtu 341 na účet 492			
21	VÚD – převody KZ nákladových účtů na účet 493			
22	VÚD – převody KZ výnosových účtů na účet 493			
23	VÚD – VH běžného účetního období			
<i>Účtování počátkem následujícího účetního období</i>				
1	VÚD – PZ VH min. roku na účet 491			
2	VÚD – převod PZ účtu 341 na účet 491			
3	VBÚ – úhrada daně z příjmů			

**Příklad 6.3** Klíčování společných režijních nákladů v hlavní a hospodářské činnosti

**Úkol:**

*Rozklíčujte společné náklady u uvedených nákladových účtů v poměru výše tržeb dosažených v doplňkové činnosti ku tržbám v hlavní činnosti (% vyjádřete na 2 des. místa).*

V tabulce jsou uvedeny celkové hodnoty u jednotlivých nákladových položek (jak za hlavní, tak i za hospodářskou činnost) a současně dosažené tržby v hlavní a hospodářské činnosti.

Č.	Nákladová položka	Tržby z činností (Kč)		Náklady celkem (Kč)
		Hlavní činnost	Hospodářská činnost	
1	Energie			75 000
2	Spotřeba vody			18 500
3	Mzdové náklady			315 800
4	ZP, SP			
5	VÝNOSY	480 000	175 000	

Alokujte společné náklady u uvedených nákladových účtů.

Hlavní činnost – výpočet:

Hospodářská činnost – výpočet:

**Řešení:**

Č.	Nákladová položka	Hlavní činnost (Kč)	Hospodářská činnost (Kč)	Celkem (Kč)
1	Energie			
2	Spotřeba vody			
3	Mzdové náklady			
4	ZP, SP			
5	Celkem			

**Příklad 6.4** Klíčování společných režijních nákladů v hlavní a hospodářské činnosti

**Úkol:**

*Vypočtěte daňově uznatelnou část z nerozlišených výdajů.*

Nezisková organizace (vybraná účetní jednotka) vykázala za účetní období tyto příjmy:

Druh příjmů	Částka (Kč)	Pozn.
Pronájem prostor	375 000	zdanitelný příjem
Reklama	155 000	zdanitelný příjem
Dary	105 000	nezdanitelný příjem
Účelová dotace	300 000	nezdanitelný příjem
Celkem		

Celkem účetní jednotka vykázala ..... Kč zdanitelných příjmů a ..... Kč nezdanitelných příjmů.



Současně účetní jednotka vykázala i následující výdaje:

Druh výdajů	Částka (Kč)	Pozn.
Výdaje v hlavní činnosti	385 000	
Výdaje v hospodářské činnosti	150 000	
Mzdy zaměstnanců	188 000	nerozlišené výdaje
Pojistné		nerozlišené výdaje
Celkem		

Nerozlišené výdaje se týkají jak činnosti hlavní, tak i činnosti doplňkové. Ve vnitřní směrnici účetní jednotka stanovila, že z nerozlišených výdajů je možné daňově uplatnit poměrnou část, a to takovým poměrem, jakým je poměr zdanitelných příjmů k celkovým příjmům.

**Řešení:**

---

**Příklad 6.5** Klíčování společných režijních nákladů v hlavní a hospodářské činnosti

**Úkol:**

*Rozklíčujte odpisy pro hlavní a hospodářskou činnost vybrané účetní jednotky – příspěvkové organizace. V průběhu účetního období bude účetní jednotka uplatňovat účetní odpisy, na konci zdaňovacího období dojde k přeúčtování podílu účetních odpisů do hospodářské činnosti a následné transformaci na odpisy daňové (pozn. vozidlo je odpisováno ve druhé odpisové skupině, účetní jednotka uplatňuje rovnoměrné odpisy, roční odpisová sazba v dalších letech odpisování činí 22,25 %).*

Příspěvková organizace používá svěřený dlouhodobý hmotný majetek – motorové vozidlo pro hlavní i doplňkovou činnost. Pořizovací cena automobilu činí 478 000,- Kč, účetní jednotka uplatňuje účetní odpisy v délce 6ti let. Ve vnitřní směrnici má organizace stanoven klíč pro alokaci odpisů pro hlavní a hospodářskou činnost, a to podle počtu ujetých km. V roce 201x bylo vozidlo používáno pro hlavní činnost z 55 % a pro činnost doplňkovou ze 45 %.

**Řešení:**



# 7 Fondy vybraných účetních jednotek, rozdělení výsledku hospodaření

## 7.1 Charakteristika a právní úprava fondů

Podle zákonů o rozpočtových pravidlech tvoří příspěvkové organizace fondy, a to fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond a fond reprodukce majetku, fond investic. Organizační složky státu jsou povinny tvořit fond kulturních a sociálních potřeb, územní samosprávné celky tvoří sociální fond.

Jak již bylo uvedeno, právní úpravu fondů pro příspěvkové organizace stanovuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v § 29–33. U příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu právní úpravu stanovuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech v § 56–60. Dalším právním předpisem upravující tvorbu a hospodaření s fondem je vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. Základní postupy účtování o fondech upravuje ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky.

## 7.2 Účtování o fondech

Tvorba a použití fondů se v některých případech liší u státních příspěvkových organizací (zřízených organizační složkou státu) a u příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky. Z toho důvodu budou metodické postupy tvorby a použití včetně účtování popsány u obou typů příspěvkových organizací.

### 7.2.1 Fond odměn

U obou typů příspěvkových organizací je tvorba fondu odměn vázána na vytvořený zlepšený výsledek hospodaření.

### A. Příspěvková organizace zřízená ÚSC

Fond odměn je **tvořen** ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do výše jeho 80 %, nejvýše však do výše 80 % objemu prostředků na platy stanoveného zřizovatelem nebo zvláštním právním předpisem. Minimální příděl do fondu odměn tedy není stanoven. Zároveň není možné, aby organizace přidělila celý zlepšený výsledek hospodaření do fondu odměn, zůstatek nerozděleného zlepšeného výsledku hospodaření přidělí organizace do rezervního fondu. Jak uvádí § 30 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, rezervní fond se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o případné převody do fondu odměn. Z toho vyplývá, že tvorba fondu odměn není povinná, záleží pouze na zřizovateli, jak rozhodne.

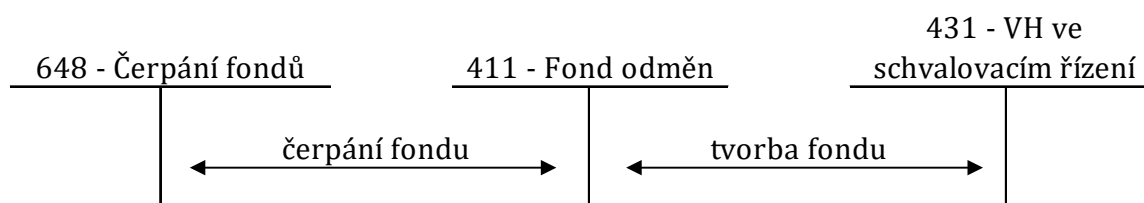
### B. Příspěvková organizace zřízená OSS

Státní příspěvková organizace může **tvořit** fond odměn ze zlepšeného hospodářského výsledku, jen pokud byl uhrazen případný zhoršený hospodářský výsledek předchozího roku, popřípadě let, a to takto:

1. do fondu odměn do výše 80 % zlepšeného hospodářského výsledku příspěvkové organizace, nejvýše však do výše 80 % limitu prostředků na platy nebo přípustného objemu prostředků na platy,
2. do fondu reprodukce majetku do výše 25 % zlepšeného hospodářského výsledku příspěvkové organizace,
3. do rezervního fondu bez omezení.

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu odměn, viz schéma č. 7.1.

Schéma 7.1 Obecné účtování o fondu odměn



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

## 7.2.2 Fond kulturních a sociálních potřeb

Tvorbu a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP) vymezuje vyhláška č. 114/2002 Sb., kde je v § 1 uvedeno, že vyhláška se vztahuje a je

---

určena pro organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Jak uvádí Krbečková, Plesníková (2016), fond se používá výhradně na činnosti, které organizace sama organizuje nebo spoluorganizuje ve spolupráci např. s odborovou organizací či jinou osobou nebo pořídí od jiné organizační složky státu či příspěvkové organizace. V § 3 vyhlášky je dále uvedeno, že fond je určen pouze pro zaměstnance, kteří jsou v pracovním poměru, a důchodce, kteří při prvním odchodu do starobního nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně pracovali u organizační složky státu nebo příspěvkové organizace, a jejich rodinné příslušníci. Z fondu nelze poskytovat prostředky osobám, které mají se zaměstnavatelem uzavřenou dohodu o provedení práce nebo dohodu o pracovní činnosti.

Je zapotřebí upozornit, že na poskytnutí příspěvku nebo jiného plnění z fondu není právní nárok (viz § 3 odst. 5 vyhlášky). Nepeněžní formou se poskytují příspěvky z fondu na stravování, rekreaci, kulturní a tělovýchovné akce. Tyto příspěvky se nezdaňují. Naopak, peněžní formou se poskytují sociální výpomoci, půjčky a některé dary vymezené vyhláškou (jedná se o odměnění zaměstnance při životních a pracovních výročích).

Tvorba fondu je upravena § 2 vyhlášky č. 114/2002 Sb., kdy je fond tvořen jednak povinným základním přídělem a dále pak i dalšími příjmy. **Základní příděl** činí 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost pro r. 2017. **Dalšími zdroji** fondu jsou náhrady škod a pojistná plnění od pojišťovny vztahující se k majetku pořízenému z fondu a peněžní a jiné dary určené do fondu. U příspěvkových organizací jsou příjmem fondu také příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, na jejichž provoz příspěvková organizace přispívá z fondu. Fond se tvoří výhradně z nákladů základním převodem, jako jediný z fondů nemůže být tvořen zlepšeným výsledkem hospodaření. Jedná se tedy o odlišný způsob tvorby tohoto fondu od způsobů tvorby ostatních fondů. Jak již bylo uvedeno, fond se tvoří pouze z nákladů základním přídělem, to znamená z rozpočtu běžného roku. Z toho důvodu při následném čerpání zdrojů fondu (k účelům vymezeným vyhláškou) se jedná vždy o přímé použití zdrojů fondu. Čerpání zdrojů fondu na jiné účely, než které stanovuje vyhláška, se posuzuje jako porušení rozpočtové kázně.

Jelikož se jedná o peněžní, finanční fond, prostředky fondu musí být uloženy zvlášť na samostatném účtu peněžního ústavu, tj. účet 243 – Běžný účet FKSP.

Účely použití fondu jsou stanoveny v § 4 až § 14 vyhlášky č. 114/2002 Sb. u organizací, na které se tato vyhláška vztahuje:

- § 4 Příspěvky na provoz zařízení, která slouží kulturnímu a sociálnímu vývoji zaměstnanců,

## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

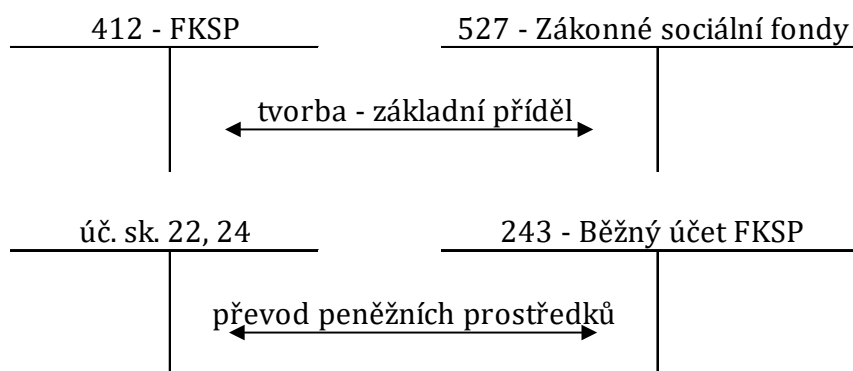
---

- § 5 Pořízení hmotného majetku,
- § 6 Půjčky na bytové účely,
- § 7 Stravování,
- § 8 Dovolená a rekreace,
- § 9 Výměnné akce,
- § 11 Sociální výpomoci a půjčky,
- § 12 Penzijní připojištění a doplňkové penzijní spoření
- § 12a Pojistné na soukromé životní pojištění,
- § 13 Příspěvek odborové organizaci,
- § 14 Dary.

S vedením běžného účtu fondu kulturních a sociálních potřeb jsou spojeny také přijaté úroky a poplatky za vedení účtu, které jsou nákladem a výnosem hlavní činnosti příspěvkové organizace. Proto se jejich převody neúčtují přes účet 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb.

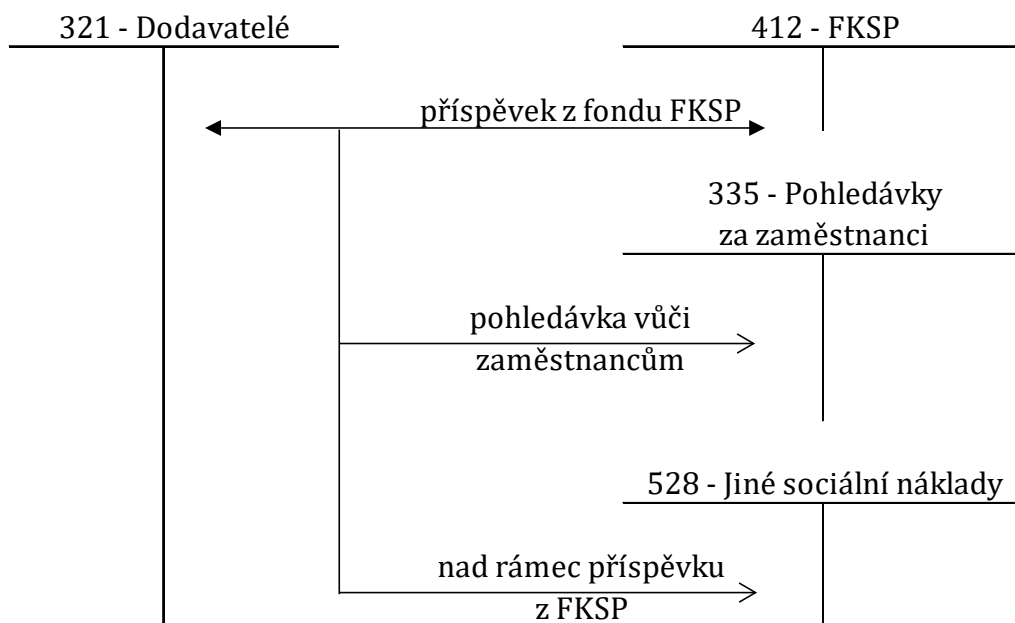
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb, viz schéma 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6 a 7.7.

Schéma 7.2 Obecné účtování tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

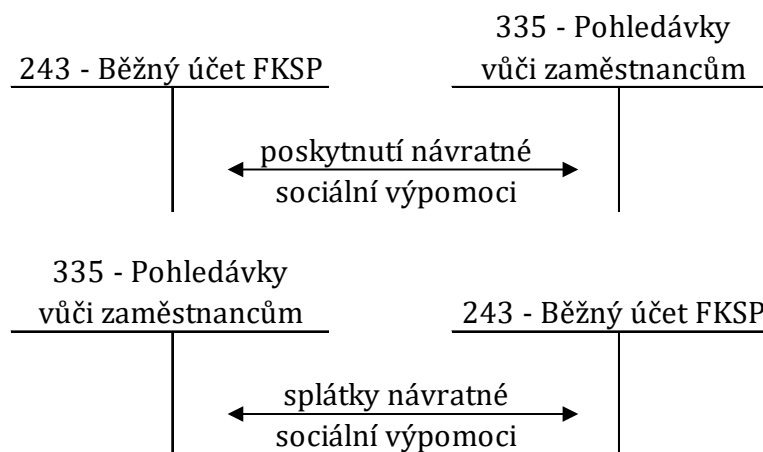
Schéma 7.3 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu závodního stravování



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

V případě, že je závodní stravování zajišťováno účetní jednotkou prostřednictvím vlastních stravovacích zařízení, je účtováno ve prospěch výnosového účtu 602 – Výnosy z prodeje služeb, pakliže účetní jednotka účtuje o stravování jako o službách. Účetní jednotka ale může také účtovat o stravování jako o výrobcích prostřednictvím účtu 601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků.

Schéma 7.4 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu návratné sociální výpomoci

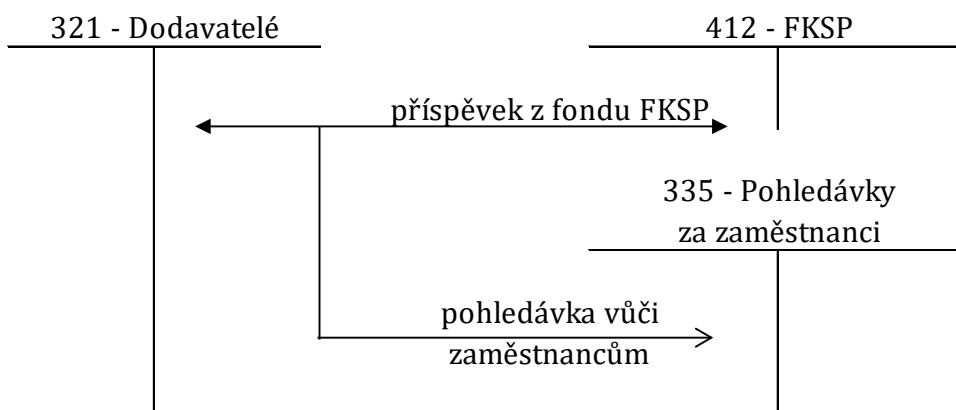


Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava



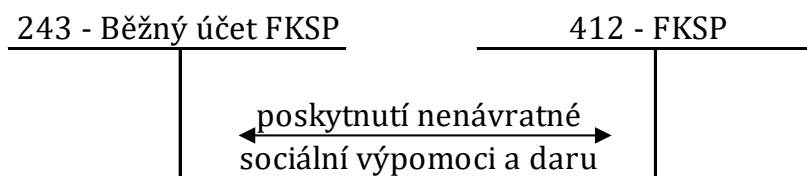
7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Schéma 7.5 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu rekreačního a jiného obdobného pobytu



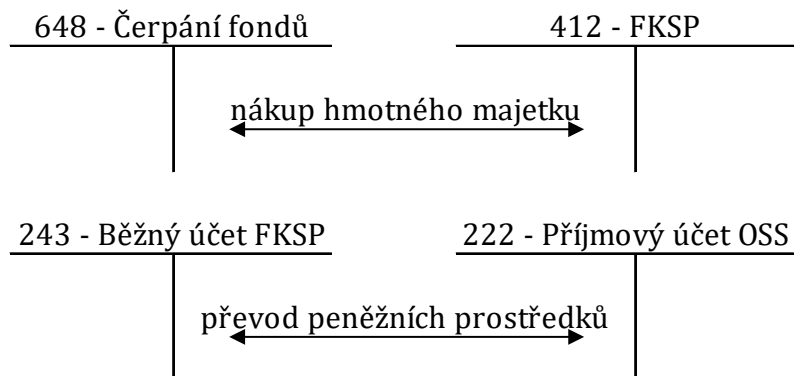
Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

Schéma 7.6 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu daru a nenávratné sociální výpomoci



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

Schéma 7.7 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu nákupu hmotného majetku



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

---

### 7.2.3 Rezervní fond

Rezervní fond je rozdělen do dvou účtů, a to z pohledu zdroje, kterým je fond tvořen. Jedná se o účet 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a účet 414 – Rezervní fond z ostatních titulů. Zákony o rozpočtových pravidlech přesně vymezují způsoby tvorby a čerpání u obou typů příspěvkových organizací.

#### A. Příspěvková organizace zřízená ÚSC

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje možné způsoby **tvorby** rezervního fondu:

1. ze zlepšeného výsledku hospodaření,
2. z přijatých peněžních darů,
3. z prostředků převedených podle jiného právního předpisu (z dotací na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu EU a z dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou ČR svěřeny peněžní prostředky).

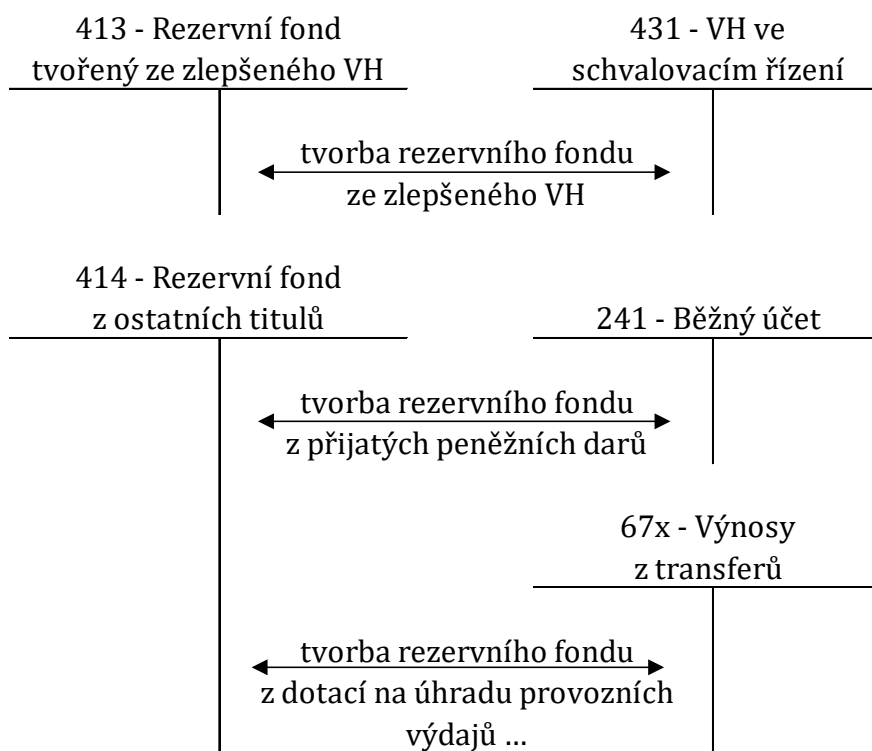
ČÚS rovněž stanovuje způsoby použití (**čerpání**) rezervního fondu:

1. k dalšímu rozvoji činnosti,
2. k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady,
3. k úhradě případných sankcí uložených za porušení rozpočtové kázně,
4. k úhradě ztráty za předchozí léta,
5. k posílení fondu investic.

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání rezervního fondu, viz schéma 7.8 a 7.9.

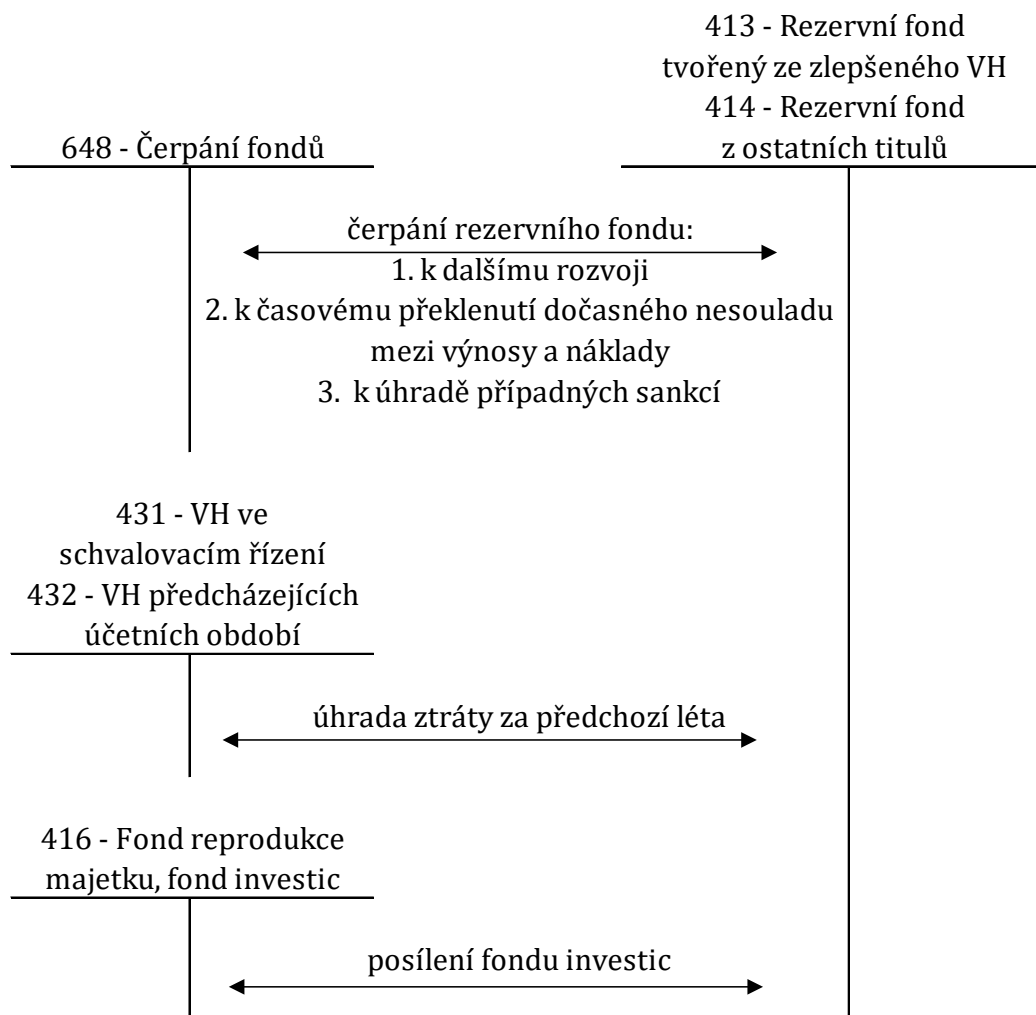
## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Schéma 7.8 Obecné účtování tvorby rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

Schéma 7.9 Obecné účtování čerpání rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

### B. Příspěvková organizace zřízená OSS

Výčet způsobů tvorby a čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací stanovuje § 57 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Státní příspěvkové organizací **tvorí** rezervní fond:

1. ze zlepšeného výsledku hospodaření,
2. z přijatých peněžních darů,
3. z prostředků převedených podle § 54 odst. 7 a z peněžních prostředků poskytnutých ze zahraničí.

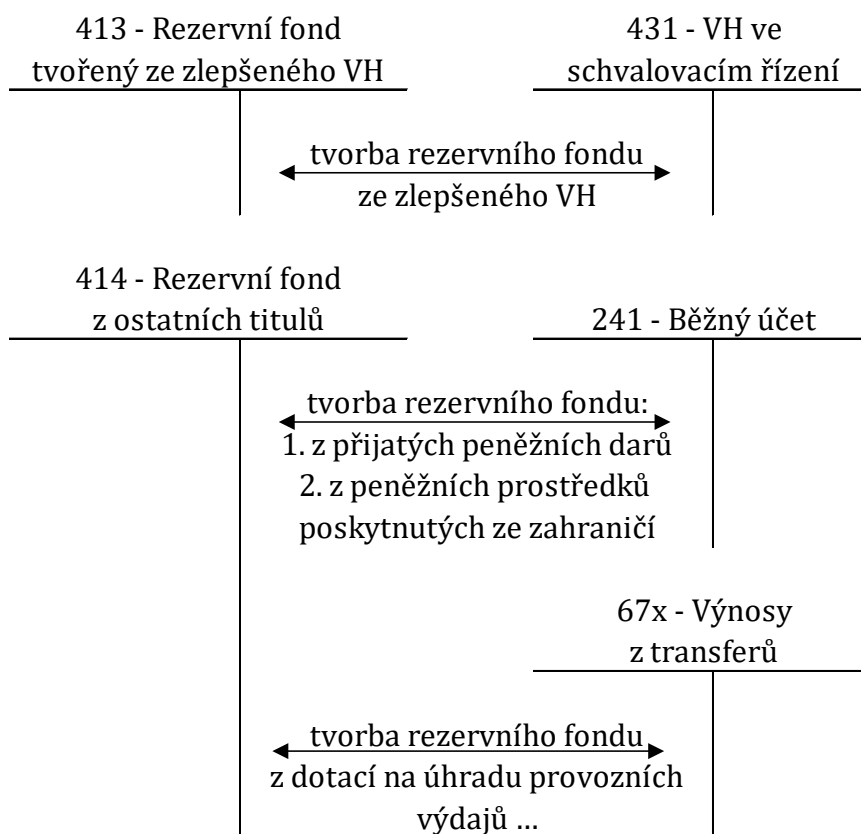
## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Státní příspěvkové organizací **čerpají** rezervní fond:

1. k úhradě zhoršeného výsledku hospodaření,
2. k úhradě sankcí,
3. k doplnění fondu reprodukce majetku se souhlasem zřizovatele,
4. k překlenutí časového nesouladu mezi výnosy a náklady,
5. k úhradě zhoršených hospodářských výsledků vzniklých před nabytím účinnosti zákona č. 218/2000 Sb.

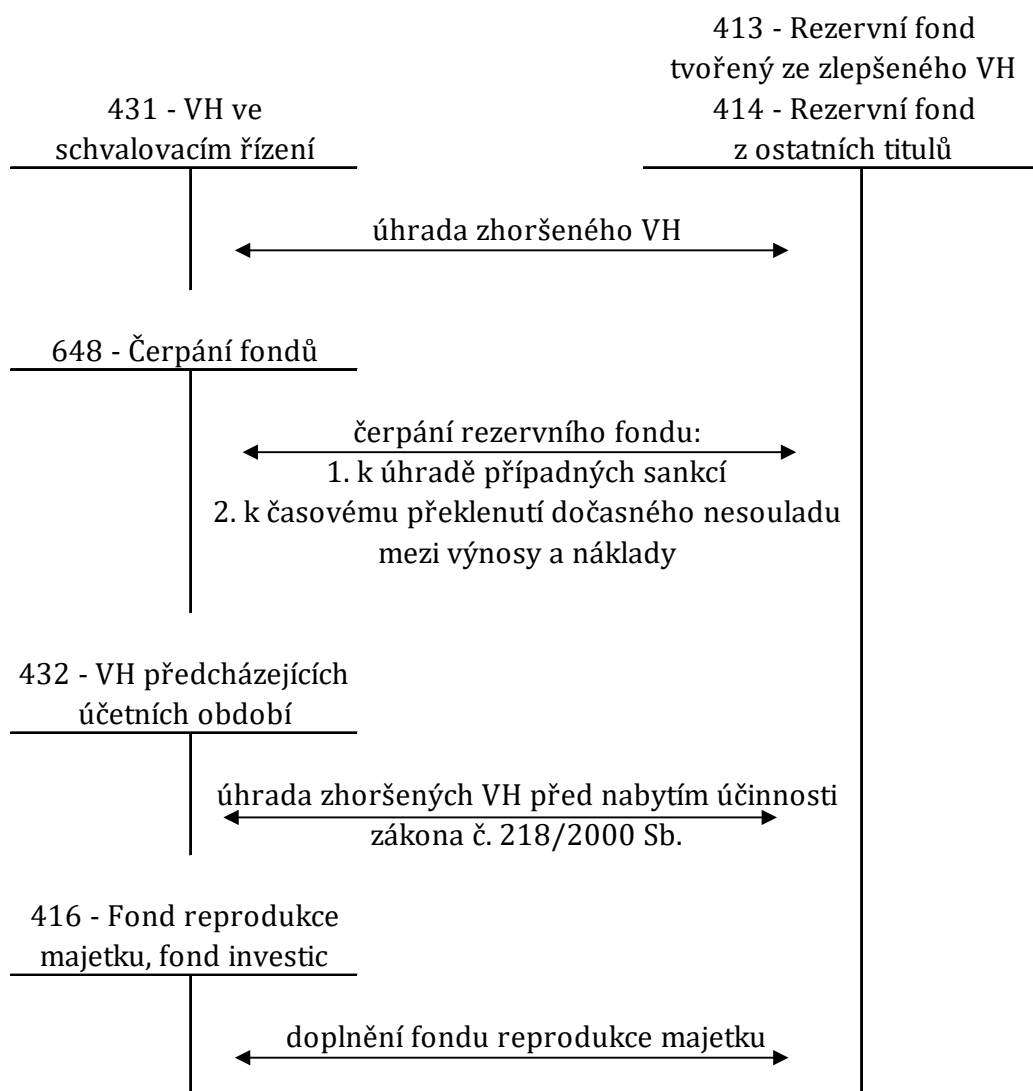
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací, viz schéma č. 7.10 a 7.11.

Schéma 7.10 Obecné účtování tvorby rezervního fondu státních příspěvkových organizací



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

Schéma 7.11 Obecné účtování čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

### C. Organizační složky státu

Jak je uvedeno v § 48 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, organizační složky státu tvoří rezervní fond. ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje možné způsoby **tvorby** rezervního fondu pro organizační složky státu:

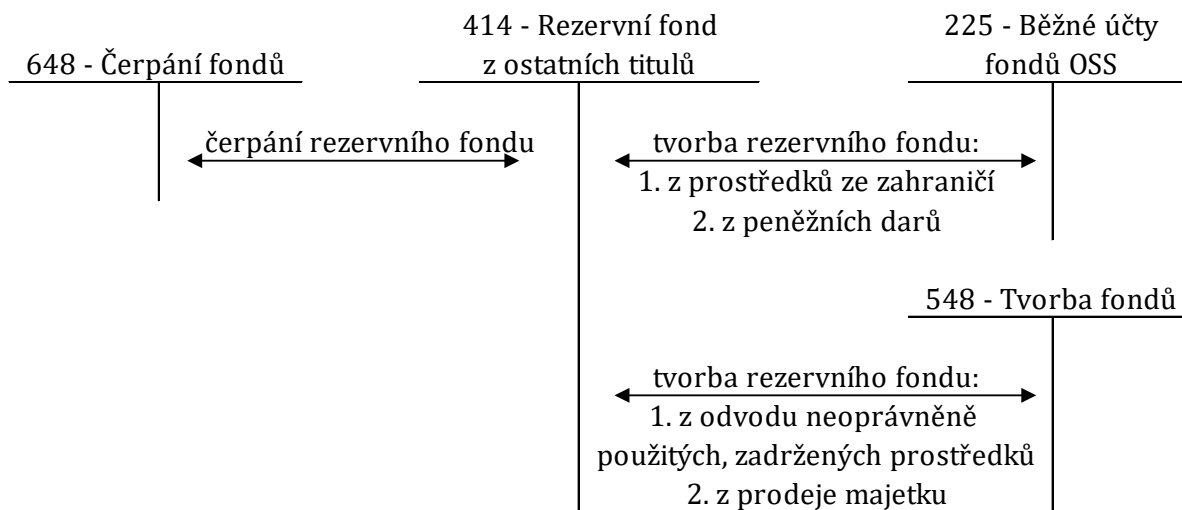
1. z prostředků ze zahraničí a peněžních darů,

## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

2. z odvodů neoprávněně použitých či zadržovaných peněžních prostředků a z prodeje majetku v případech stanovených jiným právním předpisem.

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání rezervního fondu organizačních složek státu, viz schéma č. 7.12.

Schéma 7.12 Obecné účtování tvorby a čerpání rezervního fondu organizačních složek státu



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

### 7.2.4 Fond reprodukce majetku, fond investic

#### A. Příspěvková organizace zřízená ÚSC

Fond investic tvoří příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem jsou územní samosprávné celky, k financování svých investičních potřeb. Výčet způsobů tvorby a čerpání fondu investic stanovuje § 31 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Příspěvkové organizací **tvoří** fond investic:

1. z peněžních prostředků ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
2. z investičních příspěvků z rozpočtu zřizovatele,
3. z investičních dotací ze státních fondů a jiných veřejných rozpočtů,
4. z příjmů z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí,
5. z peněžních darů a příspěvků od jiných subjektů, jsou-li určeny nebo použitelné k investičním účelům,

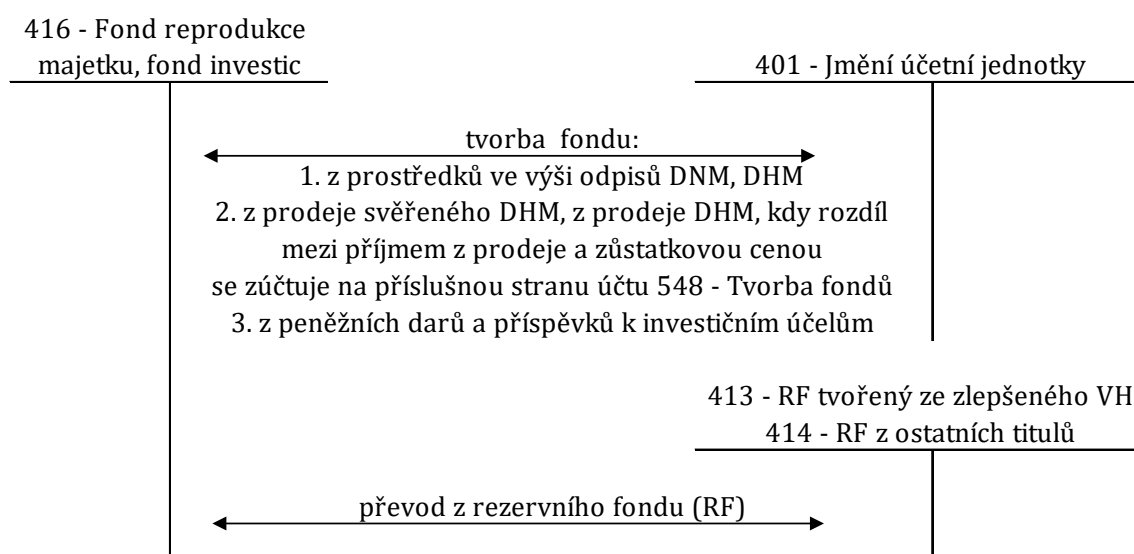
6. z příjmů z prodeje dlouhodobého hmotného majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace,
7. z převodů z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.

Fond investic příspěvková organizace **používá**:

1. na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, s výjimkou drobného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
2. k úhradě investičních úvěrů nebo půjček,
3. k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil,
4. k navýšení peněžních prostředků určených na financování údržby a oprav majetku, který příspěvková organizace používá pro svou činnost.

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu investic, viz schéma 7.13, 7. 14.

Schéma 7.13 Obecné účtování tvorby fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky

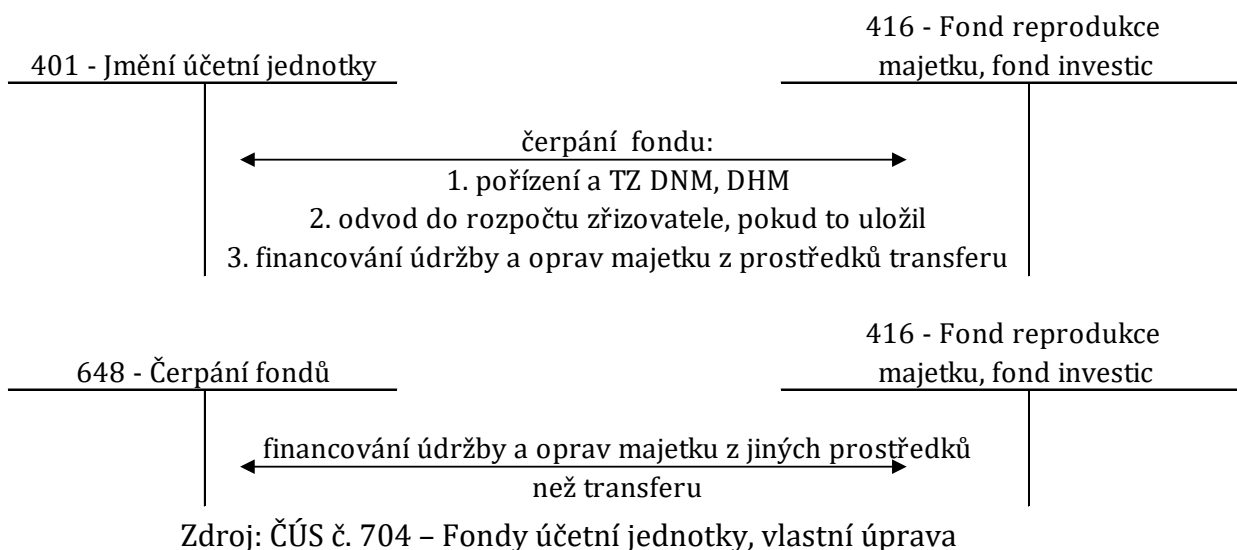


Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava



## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Schéma 7.14 Obecné účtování čerpání fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky



### B. Příspěvková organizace zřízená OSS

Fond reprodukce majetku se u příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu **tvorí** dle § 58 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech:

1. z odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
2. z přidělu ze zlepšeného hospodářského výsledku,
3. výnosy z prodeje dlouhodobého movitého hmotného a nehmotného majetku,
4. z darů a z výnosů povolených veřejných sbírek určených na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
5. výnosy z prodeje nemovitého majetku, který příspěvková organizace nabyla ve prospěch státu darem nebo děděním,
6. prostředky poskytnutými ze zahraničí určenými účelově na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku.

Státní příspěvkové organizací **čerpají** prostředky fondu reprodukce majetku dle dle § 58 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech:

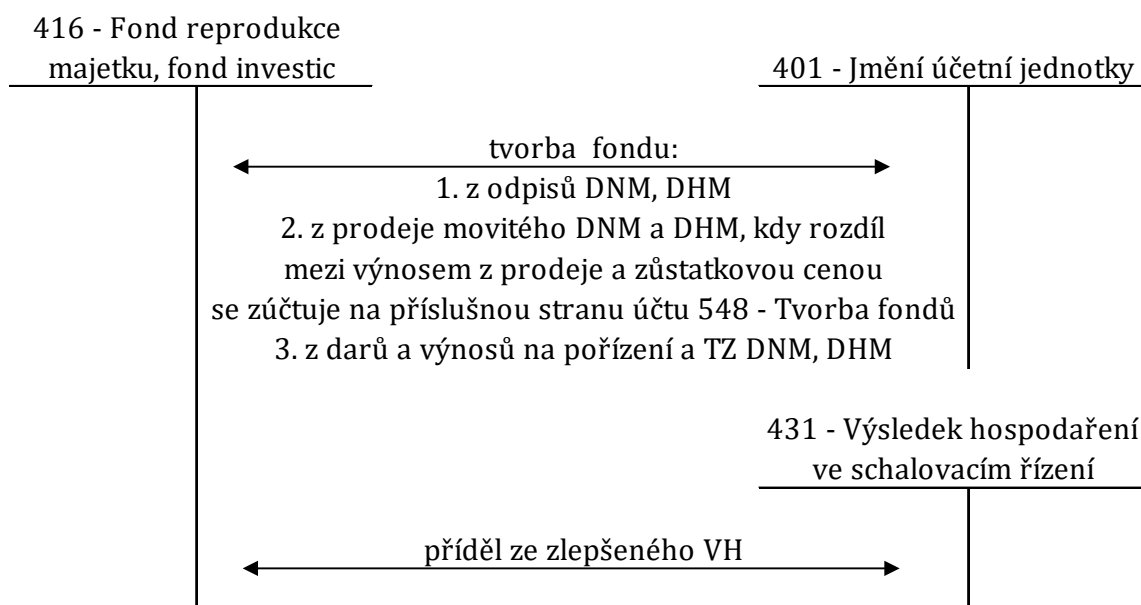
1. na financování pořízení a technického zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,

2. jako doplňkového zdroje financování oprav a udržování hmotného a nehmotného dlouhodobého i krátkodobého majetku a na pořízení hmotného a nehmotného krátkodobého majetku,

3. k úhradě přijatých úvěrů.

ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací, viz schéma č. 7.15 a 7.16.

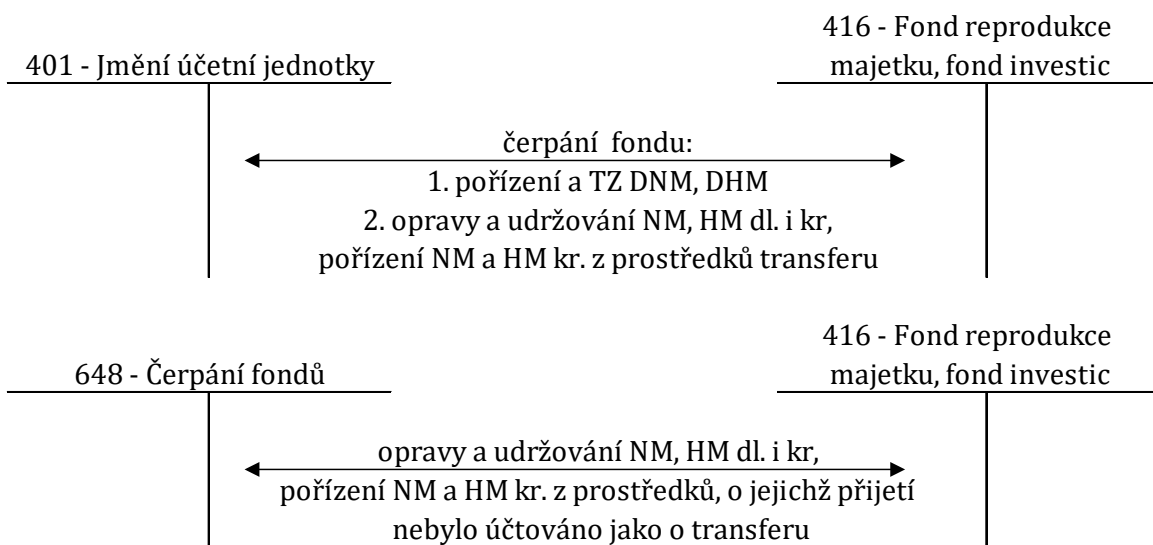
Schéma 7.15 Obecné účtování tvorby fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Schéma 7.16 Obecné účtování čerpání fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací



Zdroj: ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky, vlastní úprava

Jak uvádí Nováková (2013), při posuzování tvorby zdrojů pro financování dlouhodobého majetku je zapotřebí brát zřetel na tu skutečnost, že ne všechny příspěvkové organizace jsou dostatečně vybaveny moderním zařízením, jehož výše odpisů by dokázala vytvářet nutné zdroje pro další investování. V důsledku toho každý zřizovatel pečlivě kontroluje stav vytvořených vlastních zdrojů ve fondu reprodukce majetku, fondu investic při přidělování účelové dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

Jelikož příspěvkové organizace získávají od zřizovatelů dotaci na provoz (tzv. příspěvek) sloužící k úhradě provozních nákladů, odpisy by měly být zřizovatelem zohledněny ve výši daného příspěvku. To tedy znamená, že příspěvkové organizace by se měly snažit uspořit v provozní oblasti a potřebnou výši odpisů dokrýt příspěvkem od zřizovatele, nebo získat jiný zdroj, který by zajistil tvorbu fondu reprodukce majetku, fondu investic, respektive jeho finanční krytí na běžném účtu. V případě, že příspěvková organizace nebude schopna zajistit pokrytí fondů stavem finančních prostředků, o vykázaný rozdíl musí snížit stav fondu reprodukce majetku, fondu investic, avšak jen do výše zúčtovaných odpisů za běžné účetní období ke dni sestavení účetní závěrky. Tato skutečnost v praxi nastává při porovnání stavu peněžních prostředků na účtu 241 – Běžný účet (je možno přidat i účet 261 – Pokladna, nachází-li se na zde peněžní prostředky) zvýšený o nezaplacené pohledávky a snížený o neuhrazené závazky, vše v činnosti hlavní (účetní případy související s hospodářskou činností a s fondem kulturních a sociálních potřeb je třeba oddělit). Snížení zúčtovaných odpisů příspěvkové organizace zúčtují na vrub účtu 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic a ve prospěch účtu 648 – Čerpání fondů. Výsledkové snížení rozdílu zúčtované do výnosů má za následek vyrovnání případné ztráty ve výsledku hospodaření způsobené nekrytím odpisů finančními

prostředky. Toto opatření vychází z ustanovení § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Situace je demonstrována ve zjednodušeném ukázkovém příkladu.

Počáteční zůstatky účtů:

Účet	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
022 – SHMV a soubory movitých věcí	240 000	022.1	491
082 – Oprávky k účtu 022 (majetek se účetně odpisuje 6 roků)	80 000	491	082.1
401 – Jmění účetní jednotky	160 000	491	401
241 – Běžný účet	70 000	<b>241</b>	491
416 – Fond reprodukce majetku, fond investic	70 000	491	<b>416</b>

V průběhu účetního období nastaly následující účetní operace:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup DHM – multifunkční tiskárny	60 000	042	321
2	VBÚ – úhrada faktury za DHM	60 000	321	<b>241</b>
3	VÚD – zařazení majetku do užívání (majetek se účetně odpisuje 4 roky)	60 000	022.2	042
4	VÚD – převod zdrojů k profinancovanému majetku	60 000	<b>416</b>	401
5	VÚD – odpisy majetku: - DHM z PZ - DHM – multifunkční tiskárna	40 000 15 000	551 551	082.1 082.2
6	VÚD – tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů: - DHM z PZ - DHM – multifunkční tiskárna	40 000 15 000	401 401	<b>416</b> <b>416</b>
7	FAP – nákup zboží (bez pořizovacího účtu)	150 000	132	<b>321</b>
8	FAV – realizované služby	180 000	<b>311</b>	602
9	K rozvahovému dni: - výsledkové snížení fondu (úprava o zúčtované odpisy za běžné účetní období)	<b>25 000</b>	<b>416</b>	<b>648</b>

KZ účtu 241:  $70\,000 - 60\,000 - 150\,000 + 180\,000 = 40\,000$  Kč

KZ účtu 416 (před zaúčtováním úpravy odpisů – tj. účetní případ 9):

$70\,000 - 60\,000 + 40\,000 + 15\,000 = 65\,000$  Kč

Z porovnání stavu finančních prostředků na účtu 241 – Běžný účet a stavu účtu 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic jasně vyplývá rozdíl ve výši 25 000 Kč, který vyjadřuje nepokrytí zdrojů na tomto účtu (nepokrytí části zúčtovaných odpisů finančními prostředky). V důsledku toho je povinna účetní jednotka (příspěvková organizace) snížit výsledkově o tento rozdíl fond reprodukce majetku, fond investic (viz účetní případ 9).

### 7.2.5 Sociální fond

Sociální fond může být tvořen ve všech ostatních případech, kde se organizace neřídí vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, např. ho tedy tvoří obchodní společnosti či územně samosprávné celky. Jak je uvedeno v § 5 zákona č. 250/2010 Sb., územní samosprávný celek a svazek obcí může zřizovat peněžní fondy, a to pro konkrétní účely anebo bez účelového určení. V odst. 2 téhož paragrafu jsou uvedeny zdroje fondů:

1. přebytky hospodaření minulých let,
2. příjmy běžného roku, které nejsou určeny k využití v běžném roce,
3. převody prostředků z rozpočtu během roku d účelových peněžních fondů.

Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že tvorba peněžního fondu u územních samosprávných celků znamená vyčlenění části peněžních prostředků, které mohou být uloženy na základním běžném účtu, či na samostatném bankovním účtu, k použití určitého účelu. Pro tvorbu sociálního fondu nejsou stanovena žádná pravidla. Dalo by se tedy říci, že tvorba a čerpání sociálního fondu není ničím omezena, ale základní podmínkou tvorby je dosažení zlepšeného výsledku hospodaření v minulých letech. Je proto nutné, aby tvorba a čerpání sociálního fondu byla zakotvena vnitřní směrnici. Obecně platí, že čerpání sociálního fondu je obdobné jako čerpání prostředků z fondu kulturních a sociálních potřeb.

Dle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (viz § 84 odst. 2 písm. c)) je možné zřídit peněžní fond pouze na základě rozhodnutí zastupitelstva, které současně schvaluje pravidla pro tvorbu a použití fondu.

O sociálním fondu, stejně tak jako o fondu rozvoje bydlení či fondu rezerv a rozvoje účtují územní samosprávné celky na účtu 419 – Ostatní fondy.

## 7.3 Příklady

### Příklad 7.1 Rozdělení zlepšeného výsledku hospodaření do fondů

#### Úkol:

*Zaučtujte účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – příděl do fondu odměn	137 500		
2	VÚD – příděl do fondu reprodukce majetku	50 000		
3	VÚD – příděl do rezervního fondu	62 500		

**Příklad 7.2** Zúčtování výsledku hospodaření koncem účetního období**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace. Zaúčtujte účetní případy v případě dosaženého zhoršeného výsledku hospodaření (ztráty).

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – převod KZ účtu 493 na účet 492 v případě zlepšeného výsledku hospodaření po zdanění (zisk)	150 000		
2	VÚD – PZ zlepšeného výsledku hospodaření			
3	VÚD – převod nerozděleného zisku minulých let	75 000		
4	VÚD – převod neuhrazené ztráty minulých let	30 000		
5	VÚD – úhrada neuhrazené ztráty minulých let z rezervního fondu			

**Příklad 7.3** Fond odměn**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – tvorba fondu odměn (vyúčtování nároku na příděl do fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření)	140 000		
2	VÚD – překročení mzdových prostředků - předpis sankce za překročení - použití fondu - úhrada překročení z bankovního účtu (VBÚ)	12 730		
3	VÚD – čerpání fondu na odměny – předpis	50 000		
4	VÚD – použití fondu k úhradě odměn			
5	VBÚ – výplata odměn			

**Příklad 7.4** Fond kulturních a sociálních potřeb – převod peněžních prostředků**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

## 7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zúčtování předpisu ..... % z objemu mezd	13 500		
2	VBÚ – odvod prostředků na běžný účet FKSP			
3	VBÚ FKSP – převod prostředků na účet FKSP			

### Příklad 7.5 Fond kulturních a sociálních potřeb – stravné

#### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace. Popište, jak by se změnily účtovací předpisy v případě využívání vlastního stravovacího zařízení.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – stravné celkem (cizí stravovací zařízení):	460 000		
	- podíl zaměstnavatele (nad rámec FKSP)	255 000		
	- podíl FKSP	115 000		
	- podíl zaměstnance			
2	VBÚ – úhrada faktury za stravné			
3	VBÚ FKSP – převod podílu za stravné z BÚ FKSP	460 000		
4	VBÚ – zúčtování převodu			
5	VUD – zaměstnancům stržen závazek ze mzdy			

### Příklad 7.6 Fond kulturních a sociálních potřeb – návratné sociální výpomoci, půjčky

#### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VBÚ FKSP – půjčka zaměstnanci	25 000		
2	VBÚ FKSP – částečná splátka půjčky zaměstnancem	5 000		

### Příklad 7.7 Fond kulturních a sociálních potřeb – poskytnuté dary, nenávratné sociální výpomoci

#### Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VBÚ FKSP – dar zaměstnanci za pracovní výročí	5 000		
2	VBÚ FKSP – poskytnutá sociální výpomoc zaměstnanci v důsledku živelné pohromy	10 000		

**Příklad 7.8** Fond kulturních a sociálních potřeb – rekreační pobyt

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – rekreace zaměstnanců celkem: - podíl hrazený z FKSP - podíl zaměstnance	120 000 40 000		
2	VBÚ FKSP – úhrada faktury za rekreaci - z účtu FKSP - úhrada podílu zaměstnance na účet FKSP			

**Příklad 7.9** Fond kulturních a sociálních potřeb – přijaté úroky, poplatky za vedení účtu

**Úkol:**

*Zaúčtujte připsané měsíční úroky na běžný účet FKSP ve výši 18,94 Kč a měsíční poplatky za vedení běžného účtu ve výši 90 Kč v podmínkách příspěvkové organizace.*

**Řešení:**



7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

**Příklad 7.10** Rezervní fond

**Úkol:**

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách státní příspěvkové organizace. Popište odlišnosti v případě příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – tvorba rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření (zúčtování nároku přidělu do fondu po skončení kalendářního roku a odsouhlasení zřizovatelem)	150 000		
2	VBÚ – tvorba fondu z darů	5 000		
3	VÚD – čerpání fondu k úhradě zhoršeného VH minulého roku	26 420		
4	VÚD – čerpání fondu k úhradě zhoršeného VH předcházejících let	57 560		
5	VÚD – čerpání rezervního fondu na úhradu sankcí			
	- předpis sankce	25 000		
	- použití fondu	25 000		
	- odvod sankce - VBÚ	25 000		
6	VÚD – čerpání rezervního fondu k doplnění fondu reprodukce majetku	78 000		

**Příklad 7.11** Fond reprodukce majetku, fond investic

**Úkol:**

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené územním samosprávním celkem. Popište odlišnosti v případě státní příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – tvorba fondu investic z odpisů DM	350 000		
2	VÚD – tvorba fondu investic z výnosů z prodeje DM			
	- prodejní cena DM	800 000		
	- zůstatková cena DM	650 000		
	- rozdíl prodejní a zůstatkové ceny	150 000		
3	VBÚ – tvorba fondu investic z darů a příspěvků jiných subjektů na DM	50 000		
4	VÚD – tvorba fondu investic z převodů rezervního fondu (ve výši povolené zřizovatelem)	40 000		
5	VÚD – tvorba zdrojů krytí k pořízenému DHM (financování investičních výdajů)	155 800		

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
6	VÚD – čerpání fondu k odvodu do rozpočtu zřizovatele	176 000		
7	VÚD – čerpání prostředků fondu k financování oprav a udržování DHM ve vlastnictví zřizovatele			
	- úhrada faktury do nákladů (VBÚ)	150 000		
	- použití zdrojů fondu investic (jiné peněžní prostředky než obdržené z transferu)	150 000		

**Příklad 7.12** Fond reprodukce majetku, fond investic – pořízení drobného DM

**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup drobného DHM	25 000		
2	VBÚ – úhrada faktury za drobný DHM			
3	VÚD – zařazení majetku do užívání			
4	VÚD – čerpání fondu na pořízení drobného majetku			

**Příklad 7.13** Fond reprodukce majetku, fond investic

**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem. Vypočtěte krytí fondu reprodukce majetku, fondu investic peněžními prostředky účetní jednotky. Doučtujte případné nekrytí účtu 416 peněžními prostředky, vysvětlete.

Příspěvková organizace Domov pro seniory vykazovala k 31. 12. 201x mimo jiné konečné zůstatky následujících rozvahových účtů:

- účet 241 – 1 375 000,- Kč,
- účet 261 – 65 000,- Kč, z toho peněžní prostředky klientů v pokladně v hodnotě 25 000,- Kč,
- nevyčerpané prostředky z předfinancování EU – 350 000,- Kč,
- nevyčerpané dary z rezervního fondu – 30 000,- Kč,
- účet 416 – 1 100 000,- Kč.

7 FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

---

**Řešení:**

**Příklad 7.14 Sociální fond**

**Úkol:**

*Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách územního samosprávného celku.*

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	Tvorba sociálního fondu - převod prostředků ze základního běžného účtu – výpis ZBÚ - zachycení převedených prostředků na běžný účet sociálního fondu – výpis účtu fondu - tvorba sociálního fondu	40 000		
2	Výpis účtu fondu – odměna zaměstnanci za pracovní jubileum	5 000		
3	VÚD – čerpání soc. fondu na odměnu zaměstnanci			
4	FAP – stravné celkem (cizí stravovací zařízení) - příspěvek územního samosprávného celku - podíl zaměstnance	39 000 25 000 14 000		
5	VÚD – čerpání sociálního fondu ve výši příspěvku zaměstnavatele			
6	Výpis účtu fondu - úhrada faktury za stravné - úhradu podílu zaměstnance za stravné - poskytnutá půjčka zaměstnanci - připsané úroky - poplatky za vedení účtu	10 000 134,05 85		
7	VÚD – navýšení fondu o připsané úroky			
8	VÚD – snížení fondu o poplatky za vedení účtu			



# Seznam schémat

Schéma 2.1 Účtování pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku koupí.....	18
Schéma 2.2 Aktivace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku .....	21
Schéma 2.3 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku .....	23
Schéma 2.4 Inventarizační přebytky drobného dlouhodobého majetku .....	23
Schéma 2.5 Odpisování dlouhodobého majetku .....	24
Schéma 2.6 Účtování poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku .....	27
Schéma 2.7 Úplatné pořízení drobného dlouhodobého majetku .....	29
Schéma 2.8 Vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností.....	29
Schéma 2.9 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku.....	30
Schéma 2.10 Nově nalezený drobný dlouhodobý majetek (inventarizační přebytek) .....	30
Schéma 2.11 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku .....	30
Schéma 2.12 Jednotlivá ocenění technického zhodnocení.....	31
Schéma 3.1 Pořízení a úbytek materiálu.....	46
Schéma 3.2 Pořízení a úbytek zboží.....	46
Schéma 3.3 Zásoby vlastní výroby.....	46
Schéma 3.4 Výnosy z prodeje zásob.....	47
Schéma 3.5 Bezúplatně pozbyté zásoby .....	48
Schéma 3.6 Bezúplatně nabyté zásoby (svěřené) .....	48
Schéma 3.7 Zásoby na cestě .....	48
Schéma 3.8 Nevyfakturované dodávky.....	49
Schéma 3.9 Pořízení zásob zp. B.....	49
Schéma 3.10 Prodej materiálových zásob zp. B .....	49
Schéma 3.11 Bezúplatně pozbyté zásoby zp. B .....	50
Schéma 3.12 Bezúplatně nabyté zásoby zp. B.....	50
Schéma 3.13 Převod PS zásob k rozvahovému dni .....	50
Schéma 3.14 Zúčtování stavu zásob dle skladové evidence k rozvahovému dni...	51
Schéma 3.15 Inventarizace zásob materiálu a zboží .....	52
Schéma 5.1 Tvorba a zrušení opravných položek .....	68
Schéma 5.2 Rozhodovací diagram .....	71
Schéma 5.3 Odpis poměrné části investičního transferu.....	75
Schéma 5.4 Průtokové transfery .....	75
Schéma 5.5 Poskytnuté zálohy.....	76

Schéma 5.6 Přijaté zálohy .....	76
Schéma 5.7 Zúčtování se zaměstnanci .....	78
Schéma 6.1 Obecné účtování nákladů v hlavní činnosti.....	99
Schéma 6.2 Obecné účtování výnosů v hlavní činnosti .....	100
Schéma 6.3 Obecné účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti .....	103
Schéma 7.1 Obecné účtování o fondu odměn.....	116
Schéma 7.2 Obecné účtování tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb .....	118
Schéma 7.3 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu závodního stravování .....	119
Schéma 7.4 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu návratné sociální výpomoci	119
Schéma 7.5 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu rekreačního a jiného obdobného pobytu.....	120
Schéma 7.6 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu daru a nenávratné sociální výpomoci .....	120
Schéma 7.7 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu nákupu hmotného majetku	120
Schéma 7.8 Obecné účtování tvorby rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	122
Schéma 7.9 Obecné účtování čerpání rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	123
Schéma 7.10 Obecné účtování tvorby rezervního fondu státních příspěvkových organizací .....	124
Schéma 7.11 Obecné účtování čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací .....	125
Schéma 7.12 Obecné účtování tvorby a čerpání rezervního fondu organizačních složek státu .....	126
Schéma 7.13 Obecné účtování tvorby fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	127
Schéma 7.14 Obecné účtování čerpání fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	128
Schéma 7.15 Obecné účtování tvorby fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací .....	129
Schéma 7.16 Obecné účtování čerpání fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací .....	130

# Seznam tabulek

Tabulka 1.1 Kategorizace účetních jednotek.....	9
Tabulka 5.1 Grafické znázornění tvorby opravných položek .....	69
Tabulka 5.2 Transfer bez povinnosti vypořádání.....	72
Tabulka 5.3 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání ve stejném ÚO.....	73
Tabulka 5.4 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání v některém dalším ÚO .....	74
Tabulka 6.1 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny podlahové plochy.....	105
Tabulka 6.2 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny objemu budovy .	105
Tabulka 6.3 Rozdílnost ve výši nákladu v důsledku rozvrhových základen .....	105
Tabulka 6.4 Náklady střední školy (v tis. Kč) .....	106
Tabulka 6.5 Alokace režijních nákladů střední školy (v Kč) .....	107





# Seznam zkratek

A	aktiva
aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	český účetní standard
D	dal
des.	desetinné
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
dl.	dlouhodobý
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FAP	faktura přijatá
FAV	Faktura vydaná
FIFO	first in first out
FKSP	fond kulturních a sociálních potřeb
FRM	fond reprodukce majetku
HM	hrubé mzdy
ISZ	instituce sociálního zabezpečení
IT	Investiční transfer
kap.	kapitola
Kč	korun českých
kr.	krátkodobý
KZ	konečný zůstatek
MD	má dáti
mil.	milión
mj.	mimo jiné
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
např.	například

NÚ	nákladové účty
odst.	odstavec
OP	opravná položka
OSS	organizační složka státu
P	pasiva
p.a.	per annum
PAP	Pomocný analytický přehled
PC	pořizovací cena
písm.	písmeno
PO	příspěvková organizace
pozn.	poznámka
PPD	příjmový pokladní doklad
prac.	pracovní
PŘI	příjemka
přísl.	příslušná
PS	počáteční stav
PZ	počáteční zůstatek
resp.	respektive
RH	reálná hodnota
RPC	reprodukční pořizovací cena
Sb.	sbírky
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SHMV	soubor hmotných movitých věcí
sk.	skupina
soc.	sociální
SP	sociální pojištění
str.	strana
tis.	tisíce
tj.	to je
tř.	třída
TZ	technické zhodnocení
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
úč.	úctová
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní období
ÚSC	územní samosprávný celek
VBÚ	výpis běžného účtu

---

VH	výsledek hospodaření
vl.	vlastní
VN	vlastní náklady
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad
VÚÚ	výpis úvěrového účtu
VYD	výdejka
vyhl.	vyhláška
zák.	zákonné
ZBÚ	základní běžný účet
ZC	zůstatková cena
ZP	zdravotní pojištění
zp.	způsob
ZVL	zúčtovací a výplatní listina



---

# Seznam použité literatury a zdrojů

## Odborná literatura

- Jurajdová, H., Šelešovský, J. (2004). Účetnictví, daně, audit a financování územně samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. Brno: Masarykova univerzita.
- Král, B. (2008). Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press.
- Krbečková, Plesníková (2016). FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění. 5. vyd. Olomouc: Anag.
- Maderová Voltnerová, K., Tégl, P. (2011). Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací. 2. vyd. Olomouc: Anag.
- Marek, J., Bošková, A. (1999). Daňová a účetní specifika neziskových organizací. Praha: Bilance.
- Morávek, Z., Prokúpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer.
- Nováková, Š. (2013). Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách – I. díl – Účetnictví příspěvkových organizací. Praha, Czechia: Oeconomica.
- Rektořík, J. (2007). Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení. 2. vyd. Praha: Ekopress.
- Schneiderová, I., Nejezchleb, Z. (2012). Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace. Turnov: Acha obec účtuje.
- Vejsadová Dryjová, M. (2015). Proceedings of the 9th International Scientific Conference INPROFORUM: Cost Allocation in Economic Activity in a Sample of Accounting Entities, pp. 245-249. České Budějovice: University of South Bohemia in České Budějovice, Faculty of Economics.
- Vodáková, J. (2012). Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. Praha: Wolters Kluwer.

## Legislativní předpisy

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů  
Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů

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

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách, ve znění pozdějších předpisů

# SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA PRO NĚKTERÉ VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

## Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

### *Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek*

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

### *Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*

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

### *Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*

- 031 - Pozemky
- 032 - Kulturní předměty
- 035 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji
- 036 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

### *Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek*

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

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

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

### *Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek*

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

### *Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku*

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

### *Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*

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

## Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky

### *Účtová skupina 11 - Materiál*

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

### *Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby*

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

### *Účtová skupina 13 - Zboží*

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě

- 138 - Zboží na cestě
- 139 - Ostatní zásoby

### *Účtová skupina 14 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám*

- 142 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním vpomocem dlouhodobým
- 144 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 146 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
- 149 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám

### *Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku*

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

### *Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku*

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

### *Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku*

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

### *Účtová skupina 18 - Opravné položky k zásobám*

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

### *Účtová skupina 19 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám*

- 191 - Opravné položky ke směnkám k inkasu
- 192 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti
- 193 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním vpomocem krátkodobým
- 194 - Opravné položky k odběratelům
- 195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 196 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní
- 198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
- 199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

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

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

- 222 - Příjmový účet organizačních složek státu
- 223 - Zvláštní výdajový účet
- 224 - Běžné účty státních fondů
- 225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu
- 227 - Účet hospodaření státního rozpočtu

### *Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků (ÚSC)*

- 231 - Základní běžný účet ÚSC
- 236 - Běžné účty fondů ÚSC

### *Účtová skupina 24 - Ostatní bankovní účty*

- 241 - Běžný účet
- 243 - Běžný účet FKSP
- 244 - Termínované vklady krátkodobé
- 245 - Jiné běžné účty
- 247 - Účty státních finančních aktiv
- 248 - Účty řízení likvidity státní pokladny a státního dluhu
- 249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

### *Účtová skupina 25 - Krátkodobý finanční majetek*

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

### *Účtová skupina 26 - Penize*

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

### *Účtová skupina 28 - Krátkodobé úvěry a půjčky*

- 281 - Krátkodobé úvěry
- 282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
- 283 - Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů
- 289 - Jiné krátkodobé půjčky

## Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

### *Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky*

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti
- 316 - Poskytnuté návratné finanční vpomoci krátkodobé
- 317 - Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů
- 319 - Pohledávky z přerozdělovaných daní

### *Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky*

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Krátkodobé přijaté zálohy
- 325 - Závazky z dělené správy
- 326 - Přijaté návratné finanční vpomoci krátkodobé

### *Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Sociální zabezpečení
- 337 - Zdravotní pojištění
- 338 - Důchodové spoření

### *Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování*

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 344 - Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce
- 345 - Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
- 346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
- 347 - Závazky k vybraným ústředním vládními institucím

- 348 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
- 349 - Závazky k vybraným místním vládními institucím

### *Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky ze správy daní*

- 351 - Přijaté zálohy daní
- 352 - Pohledávky ze správy daní
- 353 - Přepłatky na daních
- 354 - Závazky z vratek nepřímých daní
- 355 - Zúčtování z přerozdělování daní
- 356 - Pohledávky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 357 - Závazky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 358 - Ostatní pohledávky ze správy daní
- 359 - Ostatní závazky ze správy daní

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

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

### *Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky*

- 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
- 375 - Krátkodobé zprostředkování transferů
- 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
- 378 - Ostatní krátkodobé závazky

### *Účtová skupina 38 - Účty příštích období a dohadné účty*

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

### *Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování*

- 395 - Vnitřní zúčtování

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

### *Účtová skupina 40 - Jména účetní jednotky a upravující položky*

- 401 - Jména účetní jednotky
- 402 - Fond privatizace
- 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
- 404 - Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období
- 405 - Kurzové rozdíly
- 406 - Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy předcházejících účetních období

### *Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky*

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

### *Účtová skupina 43 - Výsledky hospodaření*

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

### *Účtová skupina 44 - Rezervy*

- 441 - Rezervy



#### **Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky**

- 451 - Dlouhodobé úvěry
- 452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
- 453 - Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů
- 455 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 456 - Dlouhodobé závazky z ručení
- 457 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 459 - Ostatní dlouhodobé závazky

#### **Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky**

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

#### **Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery**

- 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery
- 475 - Dlouhodobé zprostředkování transferů

#### **Účtová skupina 49 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování**

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

#### **Účtová třída 5 - Náklady**

##### **Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy**

- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží
- 506 - Aktivace dlouhodobého majetku
- 507 - Aktivace oběžného majetku
- 508 - Změna stavu zásob vlastní výroby

##### **Účtová skupina 51 - Služby**

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 516 - Aktivace vnitroorganizačních služeb
- 518 - Ostatní služby

##### **Účtová skupina 52 - Osobní náklady**

- 521 - Mzdové náklady
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Jiné sociální pojištění
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Jiné sociální náklady

##### **Účtová skupina 53 - Daně a poplatky**

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

##### **Účtová skupina 54 - Ostatní náklady**

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

##### **Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky**

- 551 - Odpisy dlouhodobého majetku
- 552 - Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek
- 553 - Prodaný dlouhodobý hmotný majetek
- 554 - Prodané pozemky
- 555 - Tvorba a zúčtování rezerv

- 556 - Tvorba a zúčtování opravných položek
- 557 - Náklady z vyřazených pohledávek
- 558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

##### **Účtová skupina 56 - Finanční náklady**

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

##### **Účtová skupina 57 - Náklady na transfery**

- 571 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery
- 572 - Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery
- 575 - Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů

##### **Účtová skupina 58 - Náklady ze sdílených daní a poplatků**

- 581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní
- 586 - Náklady z ostatních sdílených daní a poplatků

##### **Účtová skupina 59 - Daň z příjmů**

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

#### **Účtová třída 6 - Výnosy**

##### **Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží**

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

##### **Účtová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatků**

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

##### **Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy**

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

##### **Účtová skupina 66 - Finanční výnosy**

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

#### **Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů**

- 671 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů
- 672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů
- 675 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů

#### **Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní a poplatků**

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

#### **Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví**

##### **Účtová třída 9 - Podrozvahové účty**

##### **Účtová skupina 90 - Majetek a závazky účetní jednotky**

- 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 905 - Vyřazené pohledávky
- 906 - Vyřazené závazky
- 909 - Ostatní majetek

##### **Účtová skupina 91 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů**

- 911 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 912 - Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 913 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 914 - Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 915 - Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 916 - Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů

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

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

##### **Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky**

- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze sdílených daní
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zájištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zájištění

- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

##### **Účtová skupina 95 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů**

- 951 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů
- 952 - Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů
- 953 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů
- 954 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů
- 955 - Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů
- 956 - Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

##### **Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku**

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

##### **Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky**

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky z přijatého kolaterálu
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 985 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 986 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

##### **Účtová skupina 99 - Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty**

- 991 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva
- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

**Název:** Účetnictví neziskových organizací  
Cvičebnice

**Autoři:** Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

**Vydavatel:** Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta

**Vydání:** 1. vydání, 2017

**Účel:** Vysokoškolská učebnice

**Počet stran:** 152

**Elektronická verze:** <http://omp.ef.jcu.cz>

**Tato publikace neprošla jazykovou úpravou v redakci nakladatelství.  
Za věcnou a jazykovou správnost díla odpovídají autoři.**

**ISBN 978-80-7394-645-6**

ISBN 978-80-7394-645-6



9 788073 946456