



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Účetnictví neziskových organizací: pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Cvičebnice

Marie Vejsadová Dryjová

Recenzenti:

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

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

© Marie Vejsadová Dryjová, 2022

ISBN 978-80-7394-888-7

Obsah

Předmluva	7
1 Právní regulace účetnictví	9
1.1 Zákon č. 563/1991 Sb. – vybrané pasáže.....	10
1.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky..	15
1.3 Vyhláška č. 383/2009 Sb. – vybrané pasáže.....	16
1.4 Testové otázky: Právní regulace účetnictví vybraných účetních jednotek	17
2 Dlouhodobý majetek	19
2.1 Charakteristika a právní úprava dlouhodobého majetku	19
2.2 Právní úprava dlouhodobého majetku – účetní pohled.....	20
2.3 Právní úprava dlouhodobého majetku – daňový pohled.....	21
2.4 Majetkoprávní vztahy v příspěvkových organizacích	21
2.4.1 Svěřený majetek.....	21
2.4.2 Vlastní majetek.....	22
2.4.3 Majetek třetích osob.....	23
2.5 Oceňování dlouhodobého majetku	23
2.6 Pořízení dlouhodobého majetku.....	25
2.6.1 Koupě dlouhodobého majetku	25
2.6.2 Majetek vytvořený vlastní činností.....	28
2.6.3 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem.....	29
2.6.4 Nabývání a poskytování bezúplatných plnění příspěvkovou organizací – problémové oblasti	31
2.6.5 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku	32
2.7 Odpisování dlouhodobého majetku.....	33
2.7.1 Účetní odpisování dlouhodobého majetku.....	33
2.7.2 Daňové odpisování dlouhodobého majetku	36
2.7.3 Shrnutí – daňové a účetní odpisy	38
2.8 Opravné položky k dlouhodobému majetku	38
2.9 Vyřazování dlouhodobého majetku.....	39
2.10 Zálohy poskytnuté na dlouhodobý majetek.....	42
2.11 Drobný dlouhodobý majetek	43
2.12 Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku	48

2.13	Analytická evidence	52
2.14	Inventarizace	52
2.15	Příklady – Dlouhodobý majetek.....	53
2.16	Testové otázky – Dlouhodobý majetek.....	69
3	Zásoby	73
3.1	Charakteristika a právní úprava zásob.....	73
3.2	Oceňování zásob	75
3.3	Účtování pořízení a úbytků zásob.....	76
3.3.1	Způsob A	76
3.3.2	Způsob B.....	80
3.3.3	Způsoby účtování zásob – výhody, nevýhody	82
3.4	Analytická evidence zásob.....	83
3.5	Inventarizace zásob.....	83
3.6	Příklady – Zásoby	85
3.7	Testové otázky – Zásoby.....	91
4	Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a zápůjčky	93
4.1	Charakteristika a právní úprava účtů rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček.....	93
4.2	Účtování na účtech rozpočtového hospodaření, krátkodobého finančního majetku a krátkodobých úvěrů a půjček.....	93
4.3	Příklady – Účty rozpočtového hospodaření.....	98
4.4	Testové otázky – Účty rozpočtového hospodaření	104
5	Zúčtovací vztahy	107
5.1	Charakteristika a právní úprava zúčtovacích vztahů.....	107
5.2	Účtování zúčtovacích vztahů	108
5.2.1	Opravné položky	108
5.2.2	Přijaté a poskytnuté zálohy	110
5.2.3	Přechodné účty aktiv a pasiv	111
5.2.4	Zúčtování se zaměstnanci	112
5.2.5	Rezervy	113
5.2.6	Transfery.....	114
5.3	Příklady	131
5.4	Testové otázky – Zúčtovací vztahy	159
6	Náklady a výnosy	163
6.1	Charakteristika a právní úprava nákladů a výnosů	163
6.2	Účtování nákladů a výnosů v hlavní činnosti	164
6.3	Účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti.....	166
6.3.1	Klíčování společných režijních nákladů hlavní a hospodářské činnosti.....	169

6.4	Příklady	174
6.5	Testové otázky – Náklady a výnosy	182
7	Peněžní fondy vybraných účetních jednotek, rozdělení výsledku hospodaření	185
7.1	Charakteristika a právní úprava peněžních fondů.....	185
7.2	Účtování o peněžních fondech	186
7.2.1	Fond odměn	187
7.2.2	Fond kulturních a sociálních potřeb	188
7.2.3	Rezervní fond	194
7.2.4	Fond reprodukce majetku, fond investic.....	200
7.2.5	Sociální fond	208
7.3	Příklady	209
7.4	Testové otázky – Fondy vybraných účetních jednotek	226
8	Základy zdanění příspěvkových organizací	231
8.1	Silniční daň	231
8.2	Daň z příjmů právnických osob	237
8.3	Příklady – silniční daň, daň z příjmů	244
8.4	Testové otázky – Základy zdanění.....	253
	Seznam schémat	257
	Seznam tabulek	259
	Seznam zkratk	261
	Seznam použité literatury a zdrojů	265

Předmluva

Cvičebnice shrnuje základní praktické poznatky z oblasti účetnictví neziskových organizací vybraných účetních jednotek účtující dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., 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. Současně poukázat na specifické oblasti zdanění u příspěvkových organizací daní silniční a daní z příjmů právnických osob, fyzických osob, daní z přidané hodnoty, pojištění na zdravotní a sociální zabezpečení. V jednotlivých kapitolách je důraz kladen na teoretickou základnu a schémata, které jsou předpokladem pro pochopení praktických příkladů. Problematika je ilustrována na ukázkových řešených příkladech, po kterých následují úlohy neřešené. V oblasti neřešených příkladů je studentům vždy ponechán prostor na své poznámky. Každá kapitola je zakončena testovými otázkami, kde si mohou studenti procvičit své znalosti. V každé testové otázce je vždy správná jediná odpověď.

Cvičebnice je značně přepracována v důsledku legislativních změn platných k 1. 1. 2021 v oblasti zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a legislativních změn platných od 1. 7. 2021 v oblasti zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů (viz novela č. 588/2020 Sb. a novela č. 609/2020 Sb.).

Cvičebnice je určena primárně pro posluchače bakalářských, ale i magisterských studijních 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

KLÍČOVÉ POJMY: zákon o účetnictví, vybraná účetní jednotka, kategorizace účetních jednotek, rozsah vedení účetnictví, jednoduché účetnictví, účetní závěrka, pomocný analytický přehled.

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.

Daňovou oblast vybraných účetních jednotek upravuje zákon č. 586/1922 S., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde poslední novela č. 609/2020 přinesla významné změny zejména v oblasti účetních jednotek odpisující dlouhodobý majetek.

V daňové oblasti se rovněž významně podílí u vybraných účetních jednotek také silniční daň, upravená zákonem č. 16/1993 Sb., o silniční dani v aktuálním znění od 1. 7. 2020.

Je-li vybraná účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), podléhá náležitostem zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v aktuálním znění od 1. 1. 2021.

Tématika daně z příjmů právnických osob a silniční daně je zpracována samostatně v kapitole 8 Základy zdanění vybraných účetních jednotek.

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

1.1 Zákon č. 563/1991 Sb. – vybrané pasáže

Vybrané účetní jednotky (§ 1 odst. 3)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování 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, 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 je v tomto zákoně stanovena kategorizace 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 obrat (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

Pro účely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se výše uvedeným kritériím v tabulce 1.1 rozumí:

1. **aktiva celkem** – úhrn aktiv (hodnota netto) zjištěný z rozvahy,
2. **roční úhrn čistého obratu** – výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12,
3. **průměrný počet zaměstnanců** – průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu.

Zároveň tento zákon 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, spořitelen 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 tohoto zákona. 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 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 – celkový výčet těchto účetních jednotek je uveden v § 9 odst. 4 zákona o účetnictví, jedná se především o účetní jednotky, kterými jsou např.:
 - a) spolky nebo pobočné spolky,
 - b) honební společenstva,
 - c) obecně prospěšné společnosti,
 - d) nadační fondy,
 - e) ústavy,
 - f) společenství vlastníků jednotek,

-
- g) církve, náboženské společnosti, církevní instituce, které jsou právníckou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, atd.

Zákon č. 563/1991 Sb., 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)

System jednoduchého účetnictví byl z tohoto zákona vyřazen s účinností od 1. 1. 2004. Jednoduché účetnictví bylo před rokem 2016 řešeno v tomto zákoně 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.

Předpoklady účetní jednotky pro vedení jednoduchého účetnictví jsou uvedené v § 1f odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

1. účetní jednotka **není plátcem daně z přidané hodnoty**,
2. **celkové příjmy účetní jednotky za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč** (celkové příjmy jsou dány úhrnem příjmů zjištěný z přehledu o příjmech a výdajích za účetní období),
3. **hodnota majetku účetní jednotky nepřesáhne 3 000 000 Kč** (hodnotou majetku se rozumí úhrn majetku zjištěný z přehledu o majetku a závazcích sestaveného k rozvahovému dni) a

4. účetní jednotka 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.

V režimu jednoduchého účetnictví vedou účetní jednotky účetní knihy – tj. peněžní deník, kniha pohledávek a závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Pokud účetní jednotka přestane splňovat podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, vede účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu (splní-li podmínky vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu), a to od prvního dne účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka tuto skutečnost zjistila. Účetní jednotky nesplňující podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví povedou účetnictví (dříve podvojně účetnictví) minimálně po dobu pěti let z toho důvodu, aby nedocházelo k častějším přechodům mezi způsoby vedení účetnictví.

Z výše uvedeného popisu rozsahu vedení účetnictví tedy vyplývá, že **vybrané účetní jednotky povedou vždy účetnictví v plném rozsahu, pouze jediné příspěvkové organizace z vybraných účetních jednotek**, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel, **mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**. Režim jednoduchého účetnictví byl ponechán pouze nestátním (nevládním) neziskovým organizacím naplňující předpoklady zákona o účetnictví.

Účetní závěrka (§ 18)

Účetní jednotky sestavují v případech stanovených zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

1. rozvaha (balance),
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. 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 (§ 23b)

Zákon č. 563/1991 Sb., 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.

Tento 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 mezitímních 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 č. 383/2009 Sb. 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 této vyhlášky, 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.

Tato 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 infor-

mací 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.

1.4 Testové otázky: Právní regulace účetnictví vybraných účetních jednotek

1. Definujte okruh vybraných účetních jednotek.
2. Vybrané účetní jednotky vedou:
 - a) účetnictví vždy v plném rozsahu,
 - b) účetnictví vždy ve zjednodušeném rozsahu,
 - c) účetnictví v plném rozsahu, ale příspěvkové organizace mohou vést ve zjednodušeném rozsahu za podmínky schválení zřizovatelem,
 - d) jednoduché účetnictví.
3. Definujte „úlevy“ příspěvkových organizací spojené s vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.
4. Vybrané účetní jednotky jsou vždy:
 - a) mikro účetní jednotkou,
 - b) malou účetní jednotkou,
 - c) střední účetní jednotkou,
 - d) velkou účetní jednotkou.
5. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu:
 - a) za podmínky naplnění hodnot výše aktiv 40 mil. Kč a výše ročního úhrnu čistého obratu 80 mil. za bezprostředně předcházející účetní období,
 - b) za podmínky naplnění hodnot výše aktiv 40 mil. Kč a výše ročního úhrnu čistého obratu 80 mil. k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období,
 - c) za podmínky naplnění hodnot výše aktiv 40 mil. Kč a výše ročního úhrnu čistého obratu 80 mil. a průměrného počtu zaměstnanců 50 k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období,
 - d) za podmínky naplnění hodnot výše aktiv 40 mil. Kč a výše ročního úhrnu čistého obratu 80 mil. a průměrného počtu zaměstnanců 50 za bezprostředně předcházející účetní období.

6. Které účetní jednotky nepředávají Pomocný analytický přehled:
- a) příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj či dobrovolný svazek obcí a jejichž výše aktiv nepřesahuje alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 100 mil. Kč,
 - b) příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj či dobrovolný svazek obcí a jejichž výše aktiv nepřesahuje alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 10 mil. Kč,
 - c) příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj či dobrovolný svazek obcí a jejichž výše aktiv nepřesahuje ve dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 100 mil. Kč,
 - d) příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj či dobrovolný svazek obcí a jejichž výše aktiv nepřesahuje ve dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 10 mil. Kč.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

- Vyhláška č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

2 Dlouhodobý majetek

KLÍČOVÉ POJMY: dlouhodobý majetek, svěřený majetek, vlastní majetek, oceňování, pořízení, bezúplatné nabytí, odpisování, oprávky, vyřazení, drobný majetek, technické zhodnocení, analytická evidence, inventarizace.

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 (dále jen dl.) majetku zahrnuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a zvláštní postavení v této kategorii zaujímá drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Účetní výkaz rozvaha do stálých aktiv zahrnuje také dlouhodobé pohledávky.

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 dlouhodobého nehmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60 000 Kč. Tato položka obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může

sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

- Drobný dlouhodobý nehmotný majetek – majetek výše uvedený s tím rozdílem, že **doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč**. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice. Blíže viz kap. 2.11 Drobný dlouhodobý majetek.
- **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 (DHM nebo drobného DHM), 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.
 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek – obsahuje hmotné movité věci, popřípadě soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, u kterých **doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 40 000 Kč**. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice. Za drobný dlouhodobý hmotný majetek se považují vždy např. předměty z drahých kovů (nejsou-li dl. majetkem), věci pořízené formou finančního leasingu, popřípadě bezúplatně převzaté s oceněním nižším než 40 000 Kč. Blíže viz kap. 2.11 Drobný dlouhodobý majetek.

2.2 Právní úprava dlouhodobého majetku – účetní pohled

Právní úprava účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně v § 4, 19, 24, 25, 27 a 28.

Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. dále blíže uvádí následující skutečnosti:

- § 11 – ocenění **DNM** – kritérium: **hodnota převyšující 60 000 Kč**,
- § 14 – ocenění **DHM** – kritérium: **hodnota převyšující 40 000 Kč**,
- § 12 a 15 – vymezení oprávek k dl. majetku,
- § 13 a 16 – vymezení opravných položek k dl. majetku,

-
- § 17 – vymezení dl. finančního majetku,
 - § 19 – vymezení dl. pohledávek,
 - § 55 – vymezení účetních metod souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku.

Četně je také problematika dlouhodobého majetku zastoupena v českých účetních standardech, a to:

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

2.3 Právní úprava dlouhodobého majetku – daňový pohled

Významnou změnou platnou od 1. 1. 2021 je upravená oblast daňového odpisování v zákoně č. 586/1992 Sb. Daňové odpisování je blíže popsáno v kapitole 2.7.2 Daňové odpisování.

2.4 Majetkoprávní vztahy v příspěvkových organizacích

Kapitola majetkoprávních vztahů bude zaměřena pouze na příspěvkové organizace a její zřizovatele. V praxi se využívají následující majetkoprávní vztahy příspěvkových organizací k dlouhodobému majetku:

2.4.1 Svěřený majetek

Jak uvádí Sikora (2018), svěřený majetek hraje významnou roli v hospodaření příspěvkových organizací. Jedná se o **majetek, který je ve vlastnictví zřizovatele a je předaný příspěvkové organizaci k jejímu hospodaření**. Výčet svěřeného majetku musí být uveden ve zřizovací listině (dále jen ZL) stejně jako všechna práva a povinnosti v souvislosti se svěřeným majetkem (tzn., že není uvedeno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů). Níže je uvedeno několik dalších skutečností plynoucích z hospodaření se svěřeným majetkem:

- PO eviduje svěřený majetek na rozvahových účtech, prostřednictvím analytické evidence oddělí svěřený majetek od majetku vlastního,
- zřizovatel o majetku účtuje na podrozvahových účtech (účet č. 909 – Ostatní majetek),
- svěřený majetek inventarizuje jak PO, tak i zřizovatel,
- i další majetek, který PO pořídí je pořizován do vlastnictví zřizovatele,
- pravidla pro prodej svěřeného majetku by měla být upravena ve ZL,
- zřizovatel rovněž stanovuje podmínky pro nakládání se svěřeným majetkem PO, stane-li se nepotřebným (může být nabídnut jiné PO),
- účtování svěřeného majetku – viz kap. 2.6.3 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem.

Metodický postup účtování u svěřeného majetku vyplývá z ustanovení ČÚS č. 709, kde je uvedeno, že účetní jednotka účtuje o bezúplatném nabytí dl. majetku dle § 25 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (tj. změna příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěřením 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 výši ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala**. Postup účtování je tedy shodný s postupem účtování uvedeném v kapitole 2.6.3 Pořízení dl. majetku bezúplatným převodem v bodu 1. Svěřením drobného majetku je blíže popsáno v kapitole 2.11 Drobný dl. majetek, svěřením zásob je popsáno v kapitole 3.3.1 Způsob A.

2.4.2 Vlastní majetek

Jak dále uvádí Sikora (2018), není vhodné, aby veškerý majetek byl ve vlastnictví zřizovatele. Je proto obvyklé, že **zřizovatelé předávají majetek PO bezúplatným převodem do jejich vlastnictví**. Vlastnické právo přechází ze zřizovatele na příspěvkovou organizaci. S tím také souvisí to, že organizace musí u tohoto majetku hradit veškeré náklady na opravu či technické zhodnocení majetku. Pak zřizovatel vyřazuje daný majetek z účtů, ale neeviduje na podrozvaze, jelikož už není vlastníkem majetku. Inventarizaci majetku provádí pouze příspěvková organizace.

Kromě výše uvedeného případu může příspěvková organizace nabývat majetek do svého vlastnictví např. i darováním a děděním, ale vždy s předchozím písemným souhlasem zřizovatele. Nebo dále jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele. Další skutečnosti plynoucí z vlastního majetku:

-
- PO je povinna bezúplatně předaný majetek od zřizovatele zpět bezúplatně nabídkou zpět zřizovateli, pokud se pro ni stane nepotřebným – viz ustanovení §27 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
 - analytická evidence bezúplatně nabytého majetku od zřizovatele,
 - postup účtování shodný jako u svěřeného majetku s tím rozdílem, že zřizovatel neeviduje na podrozvahových účtech.

2.4.3 Majetek třetích osob

Příspěvková organizace může rovněž používat majetek třetích osob za podmínky respektování platné právní úpravy a pravidel daných zřizovatelem. Právo užívat cizí majetek vyplývá např. ze **smlouvy o zápůjčce** (dle § 2390 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) **nájemní smlouvy** či **smlouvy o podnájmu**. Právo používat cizí majetek není na rozdíl od předchozích úprav svěřeného a vlastního majetku upraveno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ale vychází z ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Jak popisuje Sikora (2018), nejčastější formou je nájemní smlouva upravena § 2201 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

2.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku je upraveno následujícími právními předpisy:

- zákon o účetnictví – viz § 24, § 25 a § 27,
- prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. - § 55, § 64, § 71,
- Český účetní standard 710 a Český účetní standard č. 708.

Dlouhodobý majetek je dle výše uvedených právních předpisů oceňován následujícími cenami:

- **pořizovací cena** – pro dlouhodobý majetek nakoupený (tzv. dodavatelský způsob pořízení),
- **vlastními náklady** – pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností,
- **reprodukční pořizovací cena** – pro dlouhodobý majetek v případě bezúplatného nabytí a nalezených přebytků,

- **cena, ve které vedla DM předávající účetní jednotka** – pro dlouhodobý majetek v případě bezúplatného nabytí od jiné vybrané účetní jednotky, a to 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,
- **reálná hodnota** – pro dlouhodobý majetek určený k prodeji.

V § 25 odst. 5 a 6 a § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb., 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 § 55 odst. 1 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. je uveden výčet nákladů, které vstupují do pořizovací ceny majetku. Jedná se zejména o přepravné, provize, clo a pojistné (pojistné v případě zásob). Součástí pořizovací ceny majetku nejsou (viz § 55 odst. 2 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb.) zejména opravy a údržba, kurzové rozdíly, náklady na zaškolení pracovníku, náklady na biologickou rekultivaci aj. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořízením dl. majetku nákupem se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné.
- **Reprodukční pořizovací cena** (dále jen RPC) – je dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5 písm. l) cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena by měla být vybranými účetními jednotkami používána zejména v případech:
 - a) nabytí majetku bezúplatně (darem) od jiné než vybrané účetní jednotky,
 - b) zjištění nového, neevidovaného stavu majetku,
- **Vlastní náklady** (dále jen VN), kterými se rozumí náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami. 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.
- **Převzetí ocenění od jiné vybrané účetní jednotky** – postup ocenění se aplikuje pouze v případě bezúplatných převodů mezi vybranými účetními jed-

notkami (tzv. v okruhu vybraných účetních jednotek). Bude-li majetek předáván mezi vybranými účetními jednotkami za úplatku, využije se ocenění v pořizovací ceně. Český účetní standard č. 708 v bodu 6.3 stanovuje, že v případě bezúplatné změny dispozice nebo bezúplatného zcizení dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami, se kterou souvisí změna účetní jednotky provádějící odpisování tohoto majetku, **navazuje účetní jednotka přebírající tento majetek na výši ocenění a výši oprávek.**

- **Reálná hodnota** (dále jen RH) – cena, kterou se u vybraných účetních jednotek oceňuje dlouhodobý majetek určený k prodeji. Zde je vhodné dodat, že ocenění majetku určeného k prodeji vychází z tržní ceny, z hodnoty vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty, z hodnoty znaleckého posudku nebo kvalifikovaného odhadu, případně ocenění podle zvláštních předpisů tam, kde je reálná hodnota objektivně zjistitelná.

2.6 Pořízení dlouhodobého majetku

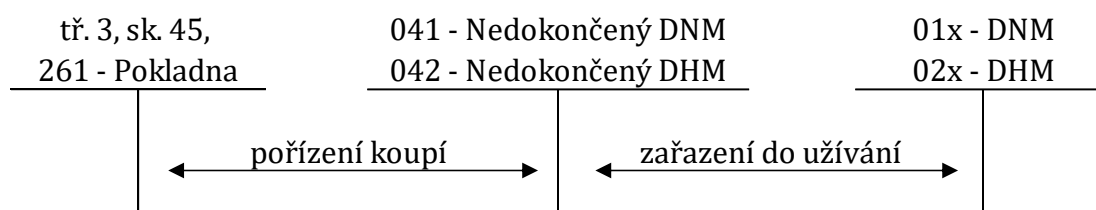
Vybrané účetní jednotky pořizují dlouhodobý majetek následujícími způsoby:

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

2.6.1 Koupě dlouhodobého majetku

Účtování o pořízení dlouhodobého majetku koupí je upraveno v ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek v bodu 5.1. Účetní jednotky účtují o pořízení dlouhodobého majetku, jakožto i o nákladech souvisejících s pořízením majetku k okamžiku jejich vzniku na vrub účtové skupiny (dále jen sk.) 04 (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. Postup účtování zobrazuje schéma 2.1.

Schéma 2.1 Účtování pořízení dl. 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, která je vyjádřena 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 je 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 – roční 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 (viz operace 5 a 6). 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. Odpisy jsou blíže popsány v kap. 2.7 Odpisování dl. majetku. (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
Ztráta	40 000

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
	340 000		340 000

Závěrem je ještě nutné upřesnit **vymezení pořizování dl. majetku z časového hlediska** jako je okamžik zahájení účtování či okamžik zařazení dl. majetku do užívání:

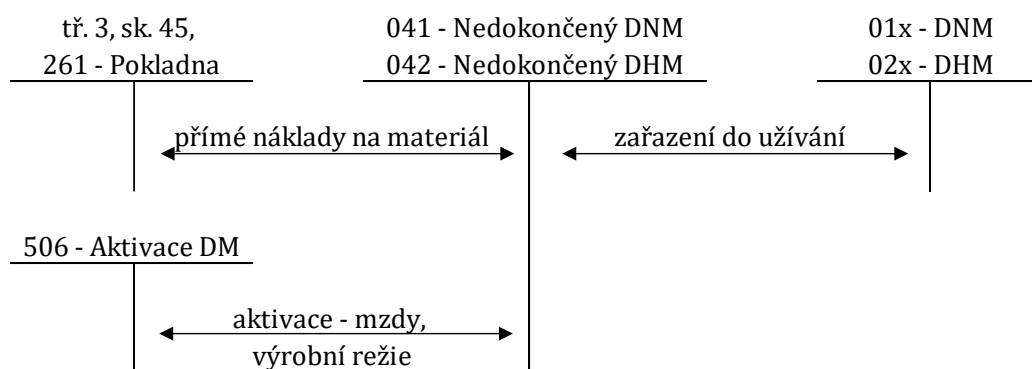
- **Okamžik zahájení účtování** o pořízení dl. majetku není nikde v účetních předpisech specifikován. Je možno vycházet z interpretace Národní účetní rady – tzn. je možno stanovit ve vnitřních předpisech okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dl. majetku, jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.
- **Okamžik zařazení dl. majetku do užívání** je definován jako okamžik uvedení pořizovaného majetku do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí např. dokončení věci či způsobilost k provozu (viz § 14 odst. 12 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb.). Toto pravidlo ale neplatí u drobného dl. majetku, u kterého dle postupů ČÚS č. 710 dochází k zařazení bez ohledu na to, zda je tento majetek způsobilý k užívání. Zde je nutno poukázat na fakt, že okamžik zařazení dl. majetku a proplacení faktur spolu nikterak nesouvisí. Účetní jednotky zařazují dl. majetek do užívání v okamžiku způsobilosti, nikoliv v okamžiku úhrady faktur přijatých.

Závěrem je potřeba znovu zopakovat skutečnost, že proúčtování do fondů v případě pořízení dl. majetku aplikují z vybraných účetních jednotek pouze příspěvkové organizace.

2.6.2 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. Postup účtování zobrazuje schéma 2.2.

Schéma 2.2 Aktivace dlouhodobého majetku



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

U příspěvkových organizací se musí ještě řešit čerpání fondu reprodukce majetku, fondu investic zápisem na vrub účtu 416 a ve prospěch účtu 401. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, stanoví, že čerpání tohoto fondu by mělo být vázáno na proplácení výdajů. V praxi je možný problém čerpání fondu reprodukce majetku, fondu investic na výši aktivovaných nákladů, jako jsou např. hrubé mzdy. Nejezchleb & Schneiderová (2020) doporučují čerpání fondu investic v okamžiku provedení aktivace (tedy MD 04x / D 506 a zároveň MD 416 / D 401) a to bez ohledu na skutečnost, zda dané aktivované náklady byly, či ještě nebyly uhrazeny.

2.6.3 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem

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

- A. od jiné vybrané účetní jednotky, či
- B. od jiné než vybrané účetní jednotky (od jiného subjektu, než kterým je vybraná účetní jednotka).

A. Nabytí dlouhodobého majetku od vybrané účetní jednotky (tj. v okruhu vybraných účetních jednotek)

Tento způsob nabývání majetku se používá pouze v případě bezúplatných převodů mezi vybranými účetními jednotkami a vyplývá z následujících 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, který v bodu 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**,
- ČÚS č. 709, který v bodu 4.1 uvádí, v případě účtování o nabytí od vybrané účetní jednotky **účtuje přebírající účetní jednotka o oprávkách na straně Dal účtů účtových skupin 07, 08, pokud k tomuto majetku byly oprávkou vytvořeny**,
- ČÚS č. 709, který v bodu 4.2.1 uvádí, že **prebírající účetní jednotka účtuje na straně Dal účtu 403 – Transfery výši tohoto investičního**

transferu, která k tomuto okamžiku nebyla ve věcné a časové souvislosti rozlišena (tj. zůstatek nerozpuštěné výše investičního transferu), za podmínky, byl-li dl. majetek pořízen z části, nebo plně z investičního transferu.

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:

Příspěvková organizace bezúplatně nabyla budovu školy od svého zřizovatele, jejíž pořizovací cena činila 20 mil. Kč, oprávký činí 4 mil. Kč, zůstatek nerozpuštěné investiční dotace vázané k inventárnímu číslu je ve výši 11 mil. Kč.

Zřizovatel – zachycení stavu majetku v rozvaze a následný bezúplatný převod majetku vlastní příspěvkové organizaci v rozvaze:

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

Příspěvková organizace – bezúplatně nabytý majetek zachytí organizace takto:

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

Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
VÚD – bezúplatné nabytí majetku od zřizovatele:			
a) pořizovací cena	20 000 000	021	
b) oprávký	4 000 000		081
c) nerozpuštěná část investiční dotace	11 000 000		403
d) 401 – Jmění účetní jednotky	5 000 000		401

Pozn.: Pokud u majetku naběhly oprávký, oprávký se v ocenění promítnou, stejně tak je-li k majetku vázán také investiční transfer, na účtu 403 – Transfery se zob-

razí jeho dosud nerozpuštěná výše (viz § 25 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ČÚS č. 708 a ČÚS č. 709). Účet 401 – Jmění účetní jednotky pak bude vyjadřovat zbývající hodnotu.

Přestože se metodický postup zdá být jednoduchý, v praxi se mohou objevit problémy, pokud přebírající účetní jednotka musí řešit následky chyb v evidenci předávající účetní jednotky – např. kdy majetek nebyl vůbec oceněn nebo byl chybně odpisován. Pak přebírající účetní jednotka má opravdu omezené možnosti, jak provést následně opravy a zejména právě příspěvková organizace, u které má provádění oprav těžší dopady ať už z důvodu tvorby fondu investic, ovlivňování výsledku hospodaření aj. (Nejezchleb & Schneiderová, 2020).

B. Nabytí dlouhodobého majetku od jiné než vybrané účetní jednotky (tj. mimo okruh vybraných účetních jednotek)

Dlouhodobý majetek může vybraná účetní jednotka bezúplatně nabýt také od jiného subjektu, než kterým je okruh vybraných účetních jednotek – může se jednat např. o obchodní společnost, zapsaný spolek, obecně prospěšné společnosti aj. V takovémto 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.

Uveden opět ukázkový příklad:

Podnikatelský subjekt daruje příspěvkové organizaci kopírovací stroj, v darovací smlouvě je uvedena hodnota 90 000 Kč.

Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
		MD	D
Převzetí dl. majetku darem	90 000	042	401
Zařazení dl. majetku do užívání	90 000	022	042

2.6.4 Nabývání a poskytování bezúplatných plnění příspěvkovou organizací – problémové oblasti

V první řadě je nutné upozornit na fakt, že majetek může příspěvková organizace bezúplatně nabýt do svého vlastnictví, nebo může bezúplatně nabýt majetek do vlastnictví svého zřizovatele. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, vyžaduje předchozí písemný souhlas s bezúplatným nabýváním majetku do vlastnictví příspěvkové organizace.

A. BEZÚPLATNÉ NABÝVÁNÍ DO VLASTNICTVÍ SVÉHO ZŘIZOVATELE

Ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, **nevyplyvá povinnost organizace mít** k nabytí majetku předchozí **souhlas zřizovatele**. Je důležité ale upozornit dárce, aby si byl vědom skutečnosti, že vlastníkem darovaného majetku nebude organizace, ale zřizovatel, přestože organizace bude daný majetek využívat. Tato skutečnost by měla být dárce z darovací smlouvy jasná.

Pokud tedy organizace bezúplatně nabude majetek pro svého zřizovatele, pak zřizovatel zachytí majetek na podrozvahovém účtu, majetek podléhá inventarizaci.

B. BEZÚPLATNÉ NABÝVÁNÍ DO VLASTNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

V případě, že příspěvková organizace bezúplatně nabývá majetek do svého vlastnictví, je povinna si vyžádat předchozí písemný souhlas zřizovatele. Blíže je tato oblast upravena § 27 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, kde je uvedeno, že příspěvková organizace nabývá majetek pro svého zřizovatele, nestanoví-li zákon jinak. Zřizovatel pak může stanovit, ve kterých případech je k nabytí takového majetku třeba jeho předchozí písemný souhlas. Odst. 7 zákona vymezuje případy, v jakých může příspěvkové organizace nabývat majetek do svého vlastnictví:

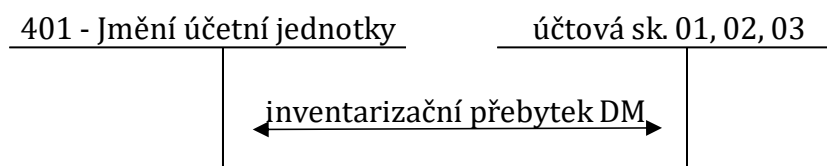
- bezúplatným převodem od svého zřizovatele,
- darem s předchozím písemným souhlasem zřizovatele,
- děděním (bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele je příspěvková organizace povinna dědictví odmítnout), nebo
- jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.

Předchozí písemný souhlas zřizovatele je upraven v § 37b zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, kde je uvedeno, že **předchozí písemný souhlas se uděluje vždy pouze pro jedno právní jednání** a je jeho součástí, **s výjimkou peněžitého daru účelově neurčeného**, k jehož přijetí může zřizovatel udělit předchozí souhlas společný pro více právních jednání. Z uvedeného ustanovení tedy vyplývá rozdílnost mezi peněžitými a nepeněžitými (tzv. věcnými) dary účelově určenými a účelově neurčenými.

2.6.5 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, viz schéma 2.3.

Schéma 2.3 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku



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

2.7 Odpisování dlouhodobého majetku

2.7.1 Účetní 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 zůstatkovou hodnotu majetku,
- odpisy jsou nákladovou položkou umožňující vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku, vytváření možné obnovy 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.

Zákon o účetnictví uvádí v § 28, že odpisování provádí vlastník, tj. účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které **hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků**, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. V této větě je uvedena výjimka pro územní samosprávné celky v případě předání majetku k hospodaření příspěvkovým organizacím.

V dikci ustanovení zákona o účetnictví prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 66 odst. 7 vymezuje majetek, který není odpisován. Jedná se např. o:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,

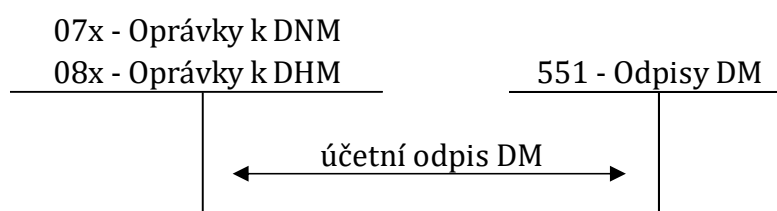
- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v nájmu nebo pachtu nebo ve výpůjčce, aj.

Předmětem odpisování není rovněž dl. majetek určený k prodeji, který je oceněn reálnou hodnotou (viz ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Z účetních metod odpisování mohou vybrané účetní jednotky volit **způsob odpisování rovnoměrný, výkonový či komponentní** (blíže viz ČÚS č. 708), přičemž nejvíce používaná metoda je rovnoměrný způsob odpisování. V rámci této metody mohou vybrané účetní jednotky použít několik algoritmů pro výpočet např. jako je metoda založená na rozpuštění vstupní ceny do definovaného období, nebo odpisování procentem ze vstupní ceny aj. (Nejezchleb & Schneiderová, 2020).

Účtovací předpis o provedených odpisech dlouhodobého majetku je shodný jako u podnikatelských subjektů, viz schéma 2.4:

Schéma 2.4 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 příspěvková 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

K této problematice více viz kapitola 7.2.4 Fond reprodukce majetku, fond investic.

Příspěvkové organizace mají **povinnost sestavovat odpisový plán** a nechat si tento odpisový plán schválit zřizovatelem, jak vyplývá z ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví spolu s ČÚS č. 708 sice pracuje s termínem „odpisový plán“, ale nikde není tento termín blíže specifikován. Je možno si představit odpisový plán jako metodiku stanovení pravidel pro provádění samotného odpisování, na základě kterých se stanoví výpočet předpokládané výše odpisů pro daný rok. Zároveň může odpisový plán posloužit i jako podklad pro rozpočet a případně také pro stanovení výše příspěvku zřizovatele na krytí odpisů (Nejezchleb & Schneiderová, 2020). Jak dále uvádí Sikora (2018), odpisový plán hraje také významnou roli při tvorbě fondu investic, který se tvoří podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu. Výše příspěvku na provoz od zřizovatele je stanovena na základě rozpočtu organizace, přičemž zřizovatel zpravidla poskytuje příspěvek ve výši nákladů, pro které nemá daná organizace zdroje krytí. A takovými náklady jsou ve většině případů odpisy v hlavní činnosti. Jak ale doplňuje Juráňová & Juhászová (2017), příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem tvoří

fond investic maximálně do výše zúčtovaných odpisů, avšak pouze do výše disponibilních peněžních prostředků, tedy i do výše příspěvku či jiných zdrojů, které zřizovatel určil na odpisy.

Zahájení odpisování upravuje ČÚS č. 708 v bodu 4.3, kde je uvedeno, že odpisování se zahajuje 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání.

Ukončení odpisování upravuje též ČÚS č. 708 v bodu 4.3, kde je uvedeno, že v případě pozbytí dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení se tento majetek odpisuje včetně měsíce, ve kterém došlo k jeho vyřazení.

Frekvence účtování odpisů vychází z ČÚS č. 708, kde je v bodu 4.5 stanoveno, že účetní jednotka účtuje o odpisech nejpozději k rozvahovému dni, případně k jinému okamžiku podle jiného právního předpisu. Z čehož vyplývá, že účetní jednotky mohou účtovat odpisy v maximální roční frekvenci. V praxi je však častější měsíční, či čtvrtletní účtování odpisů.

Spojitost účtu 403 – Transfery s odpisováním je blíže popsána v kapitole 5.2.6 Transfery.

2.7.2 Daňové odpisování dlouhodobého majetku

Subjekty oprávněné provádět daňové odpisování vymezuje § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů:

- vlastník majetku,
- státní **příspěvková organizace** příslušná hospodařit s majetkem státu,
- **příspěvková organizace** u předaného hmotného majetku k hospodaření (tj. svěřený majetek), aj.

Zákon v § 27 zároveň uvádí **výčet majetku, který je vyloučený z odpisování:**

- bezúplatně nabytý hmotný majetek, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně,
- inventarizační přebytky hmotného majetku, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů aj.

A. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů byla **zrušena kategorie nehmotného majetku** – viz zrušený § 32a s platností od 1. 1. 2021. Z tohoto vyplývá, že DNM již není majetkem, ze kterého se počítají daňové odpisy. Dlouhodobý nehmotný majetek však jako kategorie dlouhodobě využitelného a tedy odpisovaného aktiva stále existuje v účetnictví. Nově účetní jednotka tedy eviduje dl. nehmotný majetek dle vnitřní směrnice od částky, která odpovídá věrnému a poctivému předmětu účetnictví. Tzn., že o výši pořizovací ceny dl. nehmotného majetku rozhoduje výhradně daná účetní jednotka (viz podnikatel). U vybraných účetních jednotek je dán limit dle § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dle vyhlášky č. 500/2009 Sb. Ve vnitřní směrnici ÚJ je zároveň stanoveno, jakým způsobem se bude tento majetek odpisovat. Pro různé druhy nehmotných aktiv je možné výši pořizovací ceny i dobu odpisování stanovit rozdílně. Nově se účetní odpisy promítají do základu daně, tzn., že daňové odpisy kopírují účetní odpisy (za daňově uznatelný náklad se považují účetní odpisy), blíže viz ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. v).

B. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Od 1. 1. 2021 došlo v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ke **zvýšení hranice dl. hmotného majetku ze 40 000 Kč na 80 000 Kč**, viz následující:

- **§ 26 odst. 2 písm. a)** – Hmotným majetkem se rozumí samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž **vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč** a mají provozně-technické funkce **delší než jeden rok**,
- **§ 33** – technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud **převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč**.

Dl. hmotný majetek nepřevyšující cenu 80 000 Kč není pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů považován za dl. hmotný majetek a nelze jej tudíž daňově odpisovat. Účetní jednotka může evidovat tento majetek dle své vnitřní směrnice jako majetek drobný (kde daňovým nákladem budou jeho odpisy), nebo u tohoto majetku může uplatnit jednorázový výdaj při vydání tohoto majetku do spotřeby, za podmínky, že není narušena věcná a časová souvislost. Běžnou praxí u dl. hmotného majetku v ocenění 40 000 Kč až 80 000 Kč je uplatnění § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2.7.3 Shrnutí – daňové a účetní odpisy

Účetní odpisy:

- Účetní odpisy odpovídají skutečnému opotřebení za určité období.
- Účetní odpisy nelze přerušit, je-li majetek využíván.
- Účetní jednotka musí uplatnit účetní odpisy na rozdíl od odpisů daňových, protože nezaúčtováním účetního odpisu by byl porušen věrný a poctivý obraz o výsledku hospodaření a majetku v Rozvaze.
- Účetní jednotka může účtovat účetní odpisy měsíční, čtvrtletní, či roční.
- Účetní odpisy lze zvolit buď dle jednotek výkonů, nebo rovnoměrně v čase např. dle předpokládané doby užívání majetku.
- Účetní jednotka také může používat komponentní způsob odpisování.

Daňové odpisy:

- Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů.
- Nutná kategorizace majetku dle přílohy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (tj. 6 odpisových skupin).
- Daňové odpisy lze zvolit buď rovnoměrné, nebo zrychlené. Nelze jej v průběhu odpisování měnit.
- Významné změny v daňovém odpisování k 1. 1. 2021 (viz výše).

2.8 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky jsou upraveny v § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kde je uvedeno, že **opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku**. Zákon zároveň uvádí, že účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebudou používat ustanovení § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví s výjimkou rezerv a opravných položek upravených zvláštními právními předpisy, tj. zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách. Z toho vyplývá, že opravné položky nebudou účtovat příspěvkové organizace vedoucí zjednodušené účetnictví (viz předchozí podmínka schválení zřizovatelem).

Účtování tvorby a rozpouštění opravných položek upravuje prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 65 odst. 2 kde je stanoveno, že pokud **dojde k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky, účtuje o tomto účetním případě bez zbytečného odkladu, přičemž za významné se považuje více jak 20% snížení hodnoty majetku.** K tomuto je možno dodat stanovisko ČÚS č. 706, který v bodu 3.3 uvádí, že **přechodné snížení hodnoty majetku se zobrazuje v účetnictví účetní jednotky průběžně k okamžiku zjištění, nejpozději však k rozvahovému dni s vazbou na inventarizaci majetku.**

Opravné položky se nevytváří u:

- drobného dl. majetku zúčtovanému na účtech 018 a 028,
- majetku, který se oceňuje reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (viz § 27 zákona č. č. 563/1991 Sb., o účetnictví),
- majetku oceněného dle č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 25 odst. 1 písm. k) ve výši 1 Kč (tj. kulturní památky, sbírky muzejní povahy aj.).

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek a ve prospěch příslušného účtu z účtové skupiny 15 – Opravné položky k dl. nehmotnému majetku, nebo úč. skupiny 16 – Opravné položky k dl. hmotnému majetku, či úč. skupiny 17 – Opravné položky k dl. finančnímu majetku. Rozpuštění opravných položek k dl. majetku se účtuje obráceným účetním zápisem.

2.9 Vyřazování dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku může nastat z důvodu:

- likvidace,
- 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. Doúčtování 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
Manko a škoda	547 – Manko 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, byl-li majetek částečně či plně pořízen z investičního transferu.

B. VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU MIMO ZÁKLADNÍ METODICKÝ POSTUP

Odlisný 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 2.6.3 Pořízení dl. majetku bezúplatným převodem. 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, tzv. zrcadlově.

Ocenění majetku reálnou hodnotou je zakotveno v legislativních předpisech – v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví (vyhl. č. 410/2009 Sb.). Přeceněná aktiva na reálnou hodnotu dosahují reálnějšího zobrazení stavu majetku. Problémem ale je průkaznost stanovení reálné hodnoty aktiva. Zákon č. 563/1991 Sb., 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 č. 563/1991 Sb., o účetnictví rovněž klasifikuje majetek, který se oceňuje reálnou hodnotou (viz § 27 odst. 1 zákona). U vybraných účetních jednotek se jedná např. o cenné papíry určené k obchodování, nebo majetek určený k prodeji krom zásob.

Okamžik přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu řeší § 64 odst. 2 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde se uvádí, že okamžik uskutečnění účetního případu, ke kterému se oceňuje reálnou hodnotou, bezprostředně souvisí s rozhodnutím osoby nebo orgánu, který o této skutečnosti rozhoduje podle jiného právního předpisu.

Bod 7.1 e) ČÚS č. 710 dále uvádí, že účetní jednotka má svým vnitřním předpisem stanovit způsob stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu a stanovení skutečností souvisejících s oceněním majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou podle § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb., zejména způsobu zajištění účetních záznamů a určení odpovědných osob. ČÚS č. 710 ponechává na účetní jednotce, k jakému okamžiku provede přecenění na reálnou hodnotu.

Metodický postup vyřazení dlouhodobého majetku určeného k prodeji přeceněného reálnou hodnotou je možno shrnout do následujících bodů:

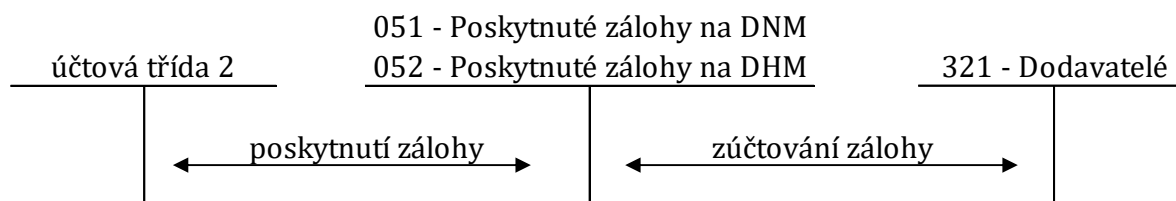
1. Zrušení korekce majetku – tj. zrušení opravek k příslušnému dlouhodobému majetku pomocí účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly, zúčtováním na stranu Dal, např. v případě DHM MD 08x / D 407. V případě zrušení opravných položek k příslušnému dlouhodobému majetku je účtováno opačným zápisem, než je účtována 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.
 8. Lze doplnit postupy účtování při vkladu dlouhodobého majetku do obchodní korporace. Týká se však více územních samosprávných celků.

2.10 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. 2.5.

Schéma 2.5 Účtování poskytnutých záloh na pořízení dl. nehmotného a hmotného majetku



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

Použité účty 051a 052 jsou účty pohledávkovými, které souvisí s pořízením dl. majetku. Na tyto účty účtuje příspěvková organizace krátkodobé i dlouhodobé zálohy poskytnuté dodavatelům (tj. forma pohledávky) na pořízení dl. majetku, který je hrazen z fondu investic. V okamžiku úhrady zálohy je zároveň proúčtováno i čerpání fondu investic. Pohledávka zaniká její úhradou, v případě příspěvkových organizací se může jednat také o vzájemný zápočet pohledávek a závazků.

2.11 Drobný dlouhodobý majetek

A. DROBNÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK VE STANOVENÉM CENOVÉM ROZPĚTÍ

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

- ***Dlouhodobý nehmotný majetek*** (§ 11 odst. 6 písm. a) vyhlášky) – 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 vyhlášky) – 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 č. 563/1991 Sb., o účetnictví nepřevyšuje částku 40 000 Kč, považují se za drobný dlouhodobý hmotný majetek vždy, bez ohledu na výši pořizovací ceny.

Prováděcí vyhláška zároveň ponechává **možnost účetním jednotkám snížit stanovenou dolní hranici** rozhodnutím ve vnitřním předpise na základě svého vlastního uvážení. Snížená dolní hranice nemusí být aplikována jednotně pro všechny drobné majetky pořizované účetní jednotkou. Je vhodné majetek kategorizovat do nastavených skupin dle vlastního uvážení účetní jednotky.

B. DROBNÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK POD STANOVENOU HRANICI – TZV. JINÝ DROBNÝ DL. MAJETEK

Drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v pořizovací ceně nižší, než která je definována prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. (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**, jedná se o majetek, který nesplňuje podmínku evidence v položce A.I.5 (tj. Drobný dl. nehmotný majetek),
- **902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek**, jedná se o majetek, který nesplňuje podmínku evidence v položce A.II.6 (tj. Drobný dl. hmotný majetek).

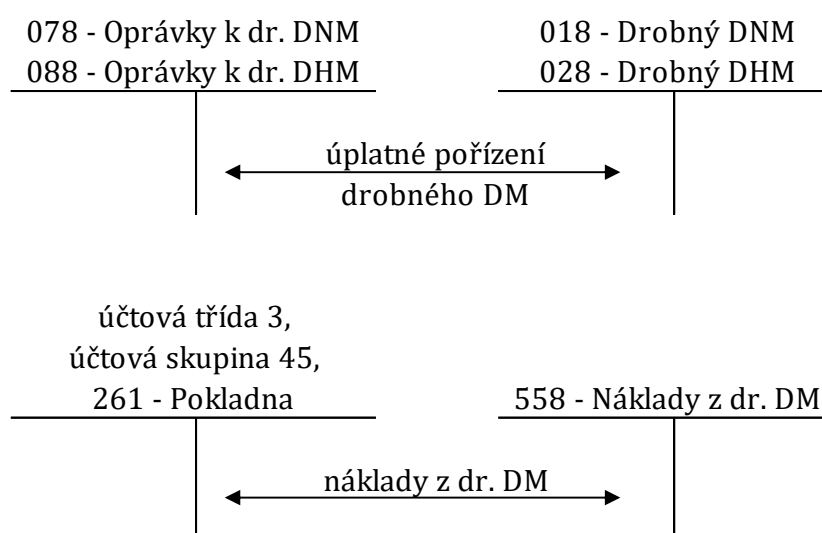
Podrozvahové účty č. 901 a 902 se využívají u majetku, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a který zároveň v ocenění nedosahuje hranice stanovené účetní jednotkou pro evidenci drobného dlouhodobého majetku. Majetek zachycovaný na podrozvahových účtech je důležitý vzhledem k posouzení majetkové situace účetní jednotky.

C. POSTUP ÚČTOVÁNÍ DROBNÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU

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. Jiné postupy ČÚS č. 710 nepřipouští**. Vedlejší pořizovací náklady na pořízení drobného dl. majetku se rovněž účtují na účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku, viz schéma 2.6.

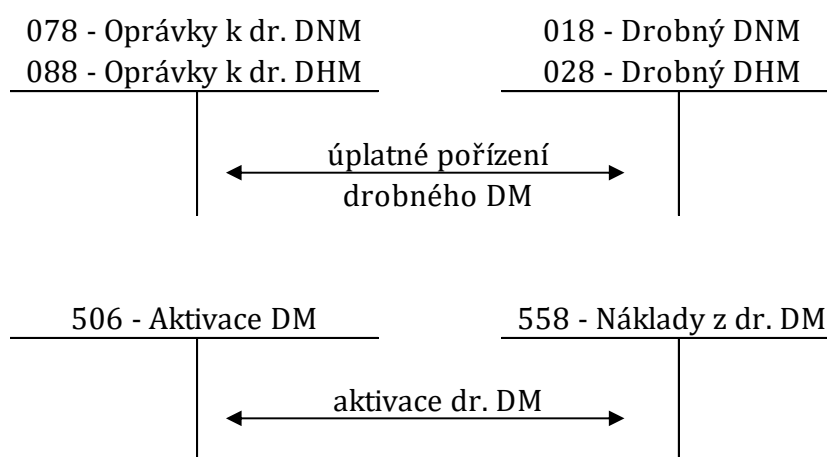
Schéma 2.6 Úplatné pořízení drobného dlouhodobého majetku



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

Pořízení drobného dlouhodobého majetku vlastní činností u příspěvkových organizací nepatří mezi často vyskytující se jevy. Postup účtování vymezuje ustanovení ČÚS č. 710, ze kterého vyplývá, že o nákladech drobného dlouhodobého majetku je účtováno na vrub nákladového účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku a souvztažně ve prospěch nákladového účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku. Postupy účtování v případě vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností jsou specifické v tom smyslu, že náklady vynaložené na pořízení daného majetku (tj. vlastní náklady) nejsou proúčtovány na příslušné nákladové účty, které příčinně souvisejí se spotřebou konkrétních vstupů, ale jsou proúčtovány na vrub nákladového účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku a ve prospěch nákladového účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku. Účetní jednotka následně zaúčtuje majetek (zařadí jej do užívání) na příslušné majetkové účty účetním postupem stanoveným v ustanovení ČÚS č. 710. Pořízení vlastní činností zobrazuje schéma 2.7.

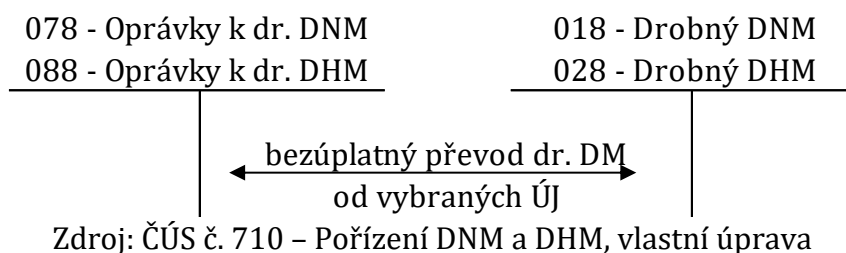
Schéma 2.7 Vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností



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

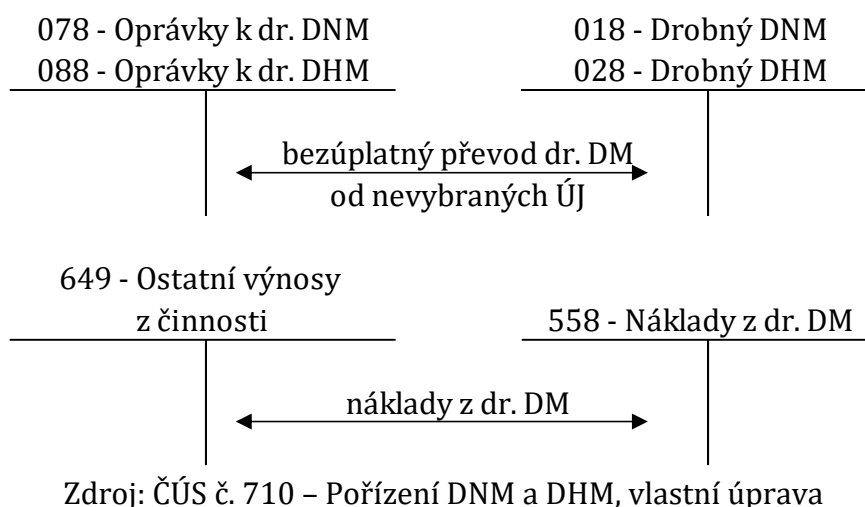
V případě bezúplatného převodu drobného dlouhodobého majetku ČÚS č. 710 rozlišuje, od jakého subjektu byl drobný majetek nabyt. ČÚS č. 710 posuzuje, zda byl majetek nabyt od subjektu, který je vybranou účetní jednotkou, anebo který vybranou účetní jednotkou není. **Nabytí drobného dlouhodobého majetku od vybrané účetní jednotky** se zúčtuje ve výši ocenění na vrub majetkového účtu 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, či 028 Drobný dlouhodobý hmotný majetek a ve prospěch účtu oprávek k příslušnému drobnému majetku, tj. účet 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku, či 088 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku, viz schéma 2.8.

Schéma 2.8 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku od vybraných účetních jednotek



V případě, že drobný dlouhodobý majetek je **bezúplatně nabýván od jiných subjektů, než kterými jsou vybrané účetní jednotky**, účetní jednotka, která bezúplatně drobný majetek nabývá, účtuje současně o nákladech z tohoto majetku na vrub účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku a souvztažně ve prospěch účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti. Účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti v tomto případě představuje provozní výnos z titulu přijatého věcného daru. Drobný majetek je oceňován reprodukční pořizovací cenou, což vyplývá z ustanovení § 25 odst. 1 písm. l) a odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účtování bezúplatného nabytí dl. majetku od jiných účetních jednotek, než kterými jsou vybrané účetní jednotky, zobrazuje schéma 2.9.

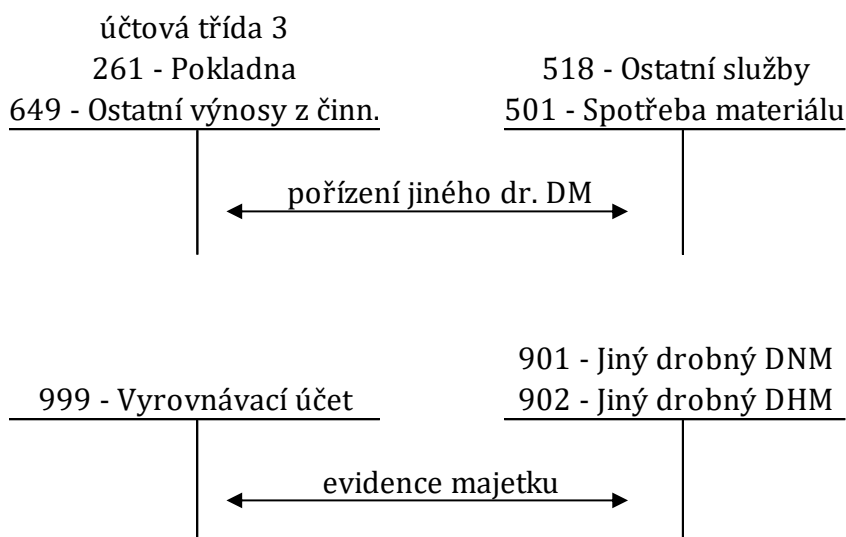
Schéma 2.9 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku od jiných než vybraných účetních jednotek



Z ustanovení v § 49 písm. a), b) vyhlášky č. 410/2009 Sb. vyplývá, že položka **Jiný drobný dlouhodobý majetek** obsahuje majetek, který nesplňuje pouze podmínku dolní hranice pro zařazení do drobného dlouhodobého majetku. Je proto vždy nezbytné jednoznačné rozhodnutí příslušné příspěvkové organizace zachycené ve vnitřním předpisu jmenované účetní jednotky. Stav, kdy je drobný dl. majetek

v ocenění nižší než stanovená dolní hranice účetní jednotky, ČÚS č. 710 blíže nspecifikuje. Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 33 odst. 1 písm. a) vymezuje obsah účtu 501 – Spotřeba materiálu, kde je uvedeno, že na nákladový účet **501 se zachycují náklady na spotřebovaný materiál včetně nákladů ve výši ocenění jiného drobného dlouhodobého hmotného majetku nakoupeného, vytvořeného vlastní činností nebo bezúplatně nabytého od subjektů, které nejsou vybranými účetními jednotkami, který nesplňuje pouze podmínku dolní hranice pro vykazování v položce „A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“ rozvahy** a náklady na úbytek zásob v rámci stanovených norem přirozených úbytků. Dále § 49 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. uvádí, že jiný drobný dlouhodobý majetek obsahuje majetek, který nesplňuje pouze podmínku dolní hranice. V případě **Jiného drobného dlouhodobého nehmotného majetku pod stanovenou hranici by se jednalo o nákladový účet 518 – Ostatní služby** (viz § 33 odst. 1 písm. h) vyhlášky č. 410/2009 Sb.). Účtování pořízení jiného drobného dl. majetku nákupem a bezúplatným převodem o jiných než vybraných účetních jednotek zobrazuje schéma 2.10.

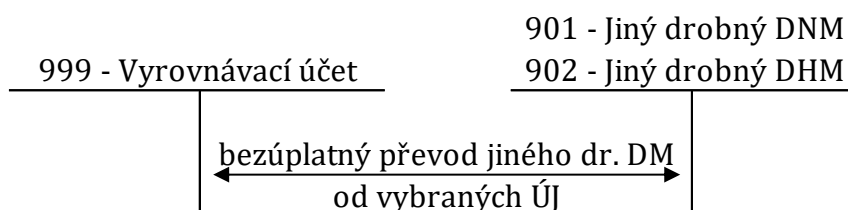
Schéma 2.10 Pořízení jiného drobného dlouhodobého majetku nákupem, bezúplatným převodem od jiných než vybraných účetních jednotek



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

O **jiném drobném dlouhodobém majetku**, který nesplňuje pouze podmínku dolní hranice, účtuje účetní jednotka **o jeho nabytí z titulu bezúplatného převodu od jiné vybrané účetní jednotky** k tomuto okamžiku ve výši jeho ocenění na vrub účtu 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek, či účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a ve prospěch účtu 999 – Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům, viz schéma 2.11.

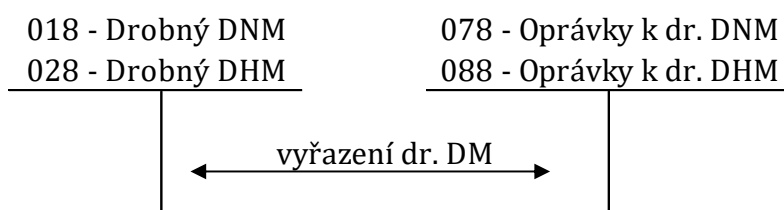
Schéma 2.11 Bezúplatný převod jiného drobného dlouhodobého majetku od vybraných účetních jednotek



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

Vyřazení drobného dlouhodobého majetku je stanoveno v ustanoveních ČÚS č. 710 a je shodné ve všech případech vyřazení s výjimkou případu vyřazení drobného dlouhodobého majetku určeného k prodeji přeceněného reálnou hodnotou (viz § 64 vyhlášky č. 410/2019 Sb.). Vyřazení drobného dlouhodobého majetku je zaúčtováno na rozvahových účtech opačným zápisem, než kterým bylo provedeno účtování o zařazení majetku do užívání. Na nákladových účtech se již nezachycuje. Vyřazení drobného dl. majetku z užívání zobrazuje schéma 2.12.

Schéma 2.12 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku



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

2.12 Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku

A. TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Technické zhodnocení dl. majetku dle účetních předpisů

Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55 odst. 4 definuje technické zhodnocení (dále jen TZ) jako zásahy do dlouhodobého nehmotného majetku nebo dlouhodobého hmotného majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění stanoveného pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku podle § 11 odst. 2 nebo § 14 odst. 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Přičemž náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončený zásah do jednotlivého dlouhodobého majetku.

Jak je dále uvedeno v prováděcí vyhlášce č. 410/2009 Sb., technické zhodnocení 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 (blíže viz kap. 2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku).

Technické zhodnocení dl. HMOTNÉHO majetku dle daňových předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 33 vymezuje technické zhodnocení jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Zákon následně definuje pojmy rekonstrukce a modernizace:

- rekonstrukce – zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů,
- modernizace – rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se překročení hranice 80 000 Kč testuje u technického zhodnocení dl. hmotného majetku v úhrnu za celé zdaňovací období. Načítány jsou dokončené technické zásahy mající povahy technického zhodnocení na jednom inventárním čísle, i když spolu tyto zásahy věcně nemusí souviset. Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. ale finanční hranici technického zhodnocení posuzuje za každý dokončený zásah do jednotlivého dlouhodobého majetku.

V důsledku nesouladu účetní a daňové vstupní ceny majetku vznikají tak problémy nejen na straně příspěvkových organizací.

Technické zhodnocení dl. NEHMOTNÉHO majetku dle daňových předpisů

Technické zhodnocení dl. nehmotného majetku bylo do 31. 12. 2020 upraveno v § 32a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Od 1. 1. 2021 bylo však ustanovení tohoto § 32a zrušeno. Dl. nehmotný majetek pořízený od 1. 1. 2021 již není majetkem, ze kterého se počítají daňové odpisy. Pro účely daně z příjmů se s tímto novým majetkem a jeho technickým zhodnocením bude zacházet následovně:

- *Jako s drobným majetkem*, pokud jeho pořizovací cena nepřekročí hranici stanovenou vyhláškou č. 410/2009 Sb. To znamená, že do hranice pro zařazení do dl. nehmotného majetku může být pořizovací cena nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení zaúčtována jednorázově do nákladů.

- *Jako s majetkem*, pokud jeho pořizovací cena překročí hranici stanovenou vyhláškou č. 410/2009 Sb. pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. Pro stanovení základu daně tak účetní jednotka převezme účetní odpisy.

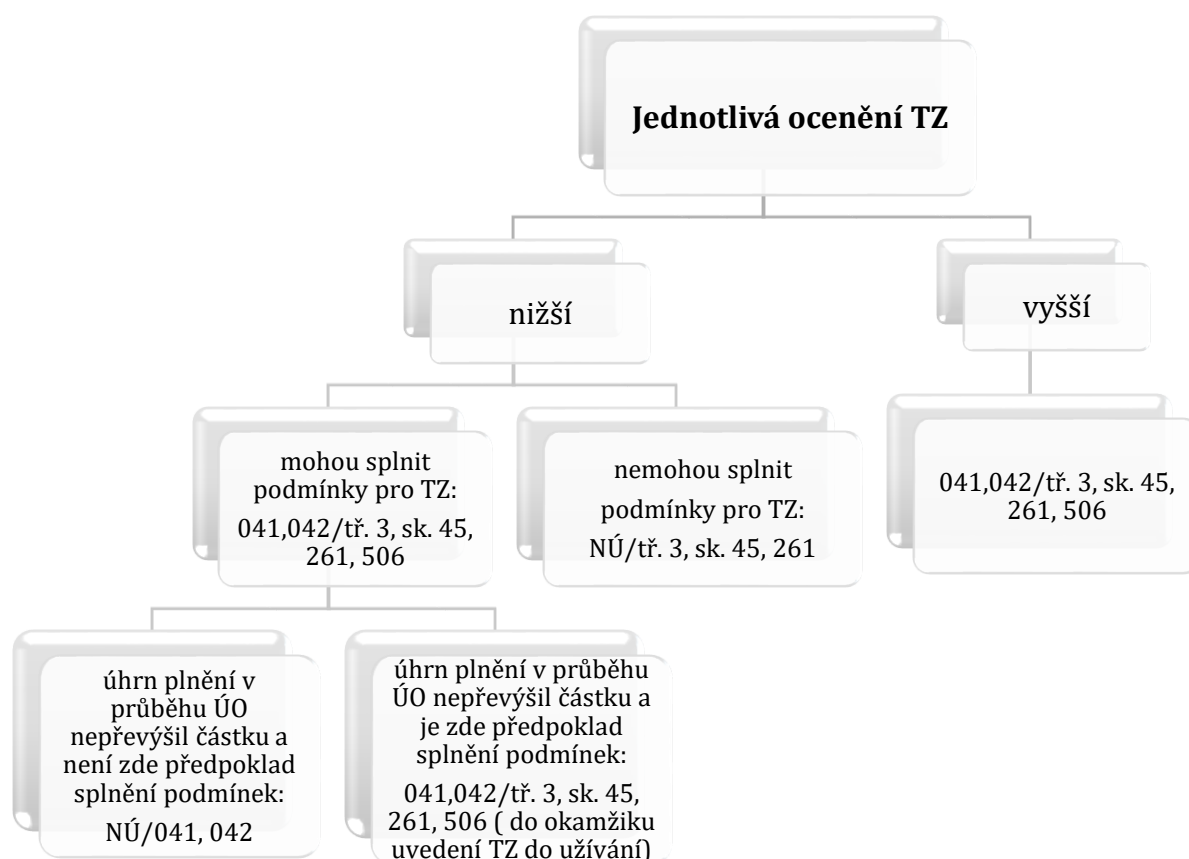
U starého dl. nehmotného majetku, ale i u jeho technického zhodnocení se bude postupovat dle § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a hlídat hranice pro zařazení a odpisování technického zhodnocení, a to až do vyřazení tohoto majetku.

Účtování technického zhodnocení dl. majetku

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 2.13.

Schéma 2.13 Jednotlivá ocenění technického zhodnocení



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

B. OPRAVY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 55 odst. 2 uvádí, že součástí ocenění dl. majetku a technického zhodnocení nejsou opravy a udržování. Opravy jsou definovány prováděcí vyhláškou jako **odstranění účinku částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu**. Přičemž uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Smyslem oprav a udržování tedy není provedení změny užitné hodnoty, parametrů či základních vlastností opravované věci.

Provedená oprava nezvyšuje účetní cenu majetku, a to bez ohledu na její výši! Opravu, udržování je možno hradit z fondu investic příspěvkové organizace, aniž

by se tím porušila rozpočtová kázeň (pozn. zákon č. 250/200 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů to umožňuje).

2.13 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.

Tvorba analytických účtů je upravena ČÚS č. 701 v bodě 4.2.

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.

2.14 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).

Inventarizaci majetku a závazků upravuje Část pátá zákona o účetnictví, kde jsou upraveny druhy inventarizací (periodická, průběžná), formy inventur (fyzická, dokladová), náležitosti inventurního soupisu a inventarizační rozdíly. Způsoby provádění inventarizace majetku a závazků vybrané účetní jednotky jsou upraveny § 29 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

-
- Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv stanoví prováděcí právní předpis.

Pro vybrané účetní jednotky další povinnosti spojené s inventarizací stanovuje vyhláška č. 270/2010 Sb. (tzv. inventarizační vyhláška), kde 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. Inventarizační vyhláška také rozšířila rozsah prováděných inventarizací o inventarizace cizího majetku (nevidovaného přímo účetní jednotkou).

Inventarizaci podléhají následující položky:

- majetek vedený na rozvahových účtech,
- závazky vedené na rozvahových účtech,
- majetek a závazky vedené na podrozvahových účtech,
- peněžní fondy, jmění a upravující položky.

2.15 Příklady – Dlouhodobý majetek

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

Poznámky:

Řešení – PO:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.2 Pořízení dlouhodobého majetku nákupem s poskytnutím zálohy**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.

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

Poznámky:

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). Dosaďovací oprávkou při převodu majetku činily 40 000 Kč.

Řešení – ÚSC – předávající ÚJ:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Řešení – PO – přijímající ÚJ:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.4 Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím**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

Poznámky:

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

Poznámky:

Příklad 2.6 Pořízení drobného dl. majetku nákupem**Úkol:**

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace pořídila nábytek od výrobce v ceně uvedené na faktuře 25 000 Kč. Organizace si nechala nábytek od výrobce přivést a namontovat. Dopravné a montáž hradila organizace v hotovosti ve výši 2 000 Kč. Fakturu za nábytek organizace v uvedené době splatnosti uhradila z bankovního účtu.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.7 Pořízení drobného dl. majetku bezúplatným nabytím**Úkol:**

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

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

Řešení – ÚSC: 1. nabytí majetku od zapsaného spolku:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Ocenění majetku:

Řešení – ÚSC: 2. nabytí majetku od jiné vybrané ÚJ:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Ocenění majetku:

Poznámky:

Příklad 2.8 Technické zhodnocení drobného dl. majetku

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace vykazuje v rozvaze počítač v hodnotě 25 000 Kč. V následujícím účetním období organizace provedla technické zhodnocení na daném počítači (rozšíření zabudovaného zálohového systému), obdržela fakturu v hodnotě 50 000 Kč, kterou v uvedené době splatnosti uhradila z bankovního účtu. Technické zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku je financováno z fondu investic organizace. Technické zhodnocení drobného dlouhodobého majetku bude odpisováno po dobu 4 let (tzn. roční odpis ve výši 12 500 Kč).

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.9 Vyřazení drobného dl. majetku**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

Poznámky:

Příklad 2.10 Pořízení jiného drobného dl. majetku nákupem**Úkol:**

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace koupila vrtačku za 2 500 Kč, platba proběhla v hotovosti. Účetní jednotka respektuje dolní hranici drobného dlouhodobého hmotného majetku danou prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. (tj. 3 000 Kč).

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.11 Pořízení jiného drobného dl. majetku bezúplatným převodem

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Zřizovatel, územní samosprávný celek, bezúplatně převádí své zřízené příspěvkové organizaci počítačový program, který účtuje v účetnictví v hodnotě 4 500 Kč. Účetní jednotka respektuje dolní hranici drobného dlouhodobého nehmotného majetku danou prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. (tj. 7 000 Kč).

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.12 Pořízení jiného drobného dl. majetku bezúplatným převodem

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace nabyla bezúplatným převodem od obecně prospěšné společnosti multifunkční tiskárnu. Vzhledem k technickému stavu multifunkční tiskárny byla stanovena předávající stranou o.p.s. cena tiskárny v hodnotě 1 750 Kč. Účetní jednotka respektuje dolní hranici drobného dlouhodobého hmotného majetku danou prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. (tj. 3 000 Kč).

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.13 Opravné položky k dl. majetku**Úkol:**

Zaučtujte počáteční zůstatky a tvorbu opravné položky k dl. majetku příspěvkové organizace, následně její zrušení.

Počáteční zůstatek přístroje činí 360 000 Kč, výše dosavadních opravek činí 135 000 Kč, přístroj je účetně odpisován po dobu 8 let. Na základě nenadálé události došlo k poškození přístroje ve výši 40 000 Kč. Přístroj byl opraven, zaslána faktura za opravu ve výši 25 000 Kč. Faktura byla uhrazena z běžného účtu.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.14 Účetní odpisy dl. majetku**Úkol:**

Vypočtete účetní odpisy.

Obec vlastní skládku odpadu, jejíž kapacita činí 400 000 tun odpadu. Pořizovací cena skládky činila v roce pořízení 2009 1 950 000 Kč. K 31. 12. 2020 bylo na

skládce uskladněno 210 000 tun odpadu. Vypočtete odpis skládky odpadu za rok 2021, kdy obec na skládce za rok 2021 uskladnila 40 000 tun odpadu.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 2.15 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

Poznámky:

Příklad 2.16 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace provedla technickou úpravu stroje ve výši 45 000 Kč. Úprava stroje je konečná, stroj nebude dále v následujících účetních obdobích dokončován, rozšiřován. Technická úprava byla provedena na fakturu, faktura byla následně uhrazena z bankovního účtu.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.17 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace provedla technickou úpravu stroje ve výši 60 000 Kč v důsledku zvýšení kapacity stroje. Technická úprava byla pořízena dodavatelsky, následně uhrazena z bankovního účtu. Organizace plánuje v témže účetním období pořídit ještě ke stroji podavač v hodnotě 35 000 Kč. Po technické úpravě stroje při jeho testování (ale ještě před uvedením technického zhodnocení do užívání) organizace zjistila, že pořízení podavače již není zapotřebí. Objednávka na podavač byla organizací zrušena.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.18 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace provedla technickou úpravu stroje ve výši 60 000 Kč v důsledku zvýšení kapacity stroje. Technická úprava byla pořízena dodavatelsky, následně uhrazena z bankovního účtu. Organizace v témže účetním období pořídila ke stroji podavač v hodnotě 35 000 Kč za účelem zvýšení kapacity stroje. Podavač byl pořízen na fakturu od dodavatele, faktura byla následně z bankovního účtu uhrazena.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.19 Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku úplného opotřebení, zastarání, likvidace

Úkol:

Zaúčtujte 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			

Poznámky:

Příklad 2.20 Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem jiné vybrané ÚJ

Úkol:

Zaúčtujte 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:

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

Jak by příspěvková organizace účtovala v případě pozemku?

Poznámky:

Příklad 2.21 Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem jiné vybrané ÚJ
--

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkových organizací.

Příspěvková organizace převádí bezúplatně budovu speciální školy jiné příspěvkové organizaci. Pořizovací cena budovy činí 15 mil. Kč, dosavadní oprávky činí 5 mil. Kč, výše nerozpuštěného investičního transferu činí 7 mil. Kč.

Řešení – předávající PO:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Řešení – přijímající PO:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.22 Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku škody**Úkol:**

Zaúčtujte 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 o hmotné odpovědnosti.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 2.23 Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje - bez přecenění RH**Úkol:**

Zaúčtujte 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

Poznámky:

Příklad 2.24 Vyřazení dl. majetku v důsledku prodeje – s přeceněním RH

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v případě ÚSC. Jak by se změnilly účtovací předpisy, pokud by dané účetní případy účtovala příspěvková organizace.

Územní samosprávním 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

Poznámky:

Řešení – PO – prodej DM s přeceněním na reálnou hodnotu:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

2.16 Testové otázky – Dlouhodobý majetek

1. Definujte pojem dlouhodobý majetek.
2. Bezúplatně nabytý dlouhodobý majetek od jiné než vybrané účetní jednotky je oceněn:
 - a) pořizovací cenou,
 - b) reprodukční pořizovací cenou,
 - c) reálnou hodnotou,
 - d) cenou, kterou navazuje přebírající účetní jednotka na ocenění předávající účetní jednotky.
3. Popište rozdíly mezi svěřeným a vlastním majetkem příspěvkové organizace.

4. Bezúplatně nabytý dlouhodobý majetek od vybrané účetní jednotky je oceněn:
 - a) pořizovací cenou,
 - b) vlastními náklady,
 - c) reprodukční pořizovací cenou,
 - d) cenou, kterou navazuje přebírající účetní jednotka na ocenění předávající účetní jednotky.

5. V jakém okamžiku zahajují účtování vybrané účetní jednotky o pořízení dlouhodobého majetku?

6. V jakém okamžiku účtují příspěvkové organizace čerpání fondu investic při pořízení dlouhodobého majetku?

7. Kdy vytváří příspěvkové organizace opravné položky k dl. majetku? U jakého dlouhodobého majetku se opravné položky naopak nevytváří?

8. Charakterizujte daňové odpisování u dl. nehmotného a hmotného majetku vybraných účetních jednotek. Popište rozdílnosti s účetním odpisování.

9. Doučtování opravek na účet 543 – Dary účtuje příspěvková organizace v případě vyřazení majetku:
 - a) likvidací,
 - b) darem vybrané účetní jednotce,
 - c) darem jiné než vybrané účetní jednotce,
 - d) prodejem,

10. Charakterizujte drobný dlouhodobý majetek a jiný drobný dlouhodobý majetek? Jaké jsou odlišnosti z hlediska ocenění a zachycení v účetnictví?

11. Charakterizujte rozdílnost pojmů technické zhodnocení a opravy. Jak se obě situace zachycují v účetnictví?

-
12. Oprava dlouhodobého majetku:
- a) cenu majetku neovlivní,
 - b) cenu majetku zvýší,
 - c) cenu majetku sníží.
13. Opravy a udržování dlouhodobého majetku může příspěvková organizace hradit z fondu:
- a) rezervního,
 - b) investic,
 - c) odměn.
14. Které položky majetku podléhají inventarizaci u vybraných účetních jednotek?
15. Technické zhodnocení jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku je dl. hmotným majetkem, pokud výdaje převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku:
- a) 80 000 Kč,
 - b) 60 000 Kč,
 - c) 40 000 Kč.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. Juráňová, H. & Juhászová, K. (2017). Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech. Olomouc: Anag.
2. Maderová Voltnerová, K. (2018). Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací.
3. Morávek, Z. & Prokúpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017 (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
4. Nejezchleb, Z. & Schneiderová, I. (2020). Dlouhodobý majetek ÚSC, DSO a příspěvkových organizací (2. vyd.) Turnov: Acha obec účtuje.
5. Sikora, P. (2018). Majetek školské příspěvkové organizace. Karviná: Paris.
6. ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
7. ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje
8. ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek
9. Vyhláška č. 270/2010 Sb., ve znění pozdějších předpisů
10. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
11. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
12. Zákon č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
14. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
15. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

3 Zásoby

KLÍČOVÉ POJMY: materiál, zboží, zásoby vlastní výroby, způsob A, způsob B, oceňování, pořízení, vyskladnění, zásoby bezúplatně nabyté, zásoby bezúplatně pozbyté, zásoby na cestě, nevyfakturované dodávky, analytická evidence, inventarizace.

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 č. 410/2009 Sb.):

- materiál do okamžiku spotřeby – materiál na skladě, pořízení materiálu, materiál na cestě,
- zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky,
- zboží na skladě a v prodejnách,
- 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 č. 410/2009 Sb.

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.

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.

Opravné položky k zásobám se uvádějí v rozvaze ve sloupci „Korekce“ u příslušné položky zásob. Netvoří se u položek Pořízení materiálu, Materiál na cestě, Pořízení zboží a Zboží na cestě. Tvorba a zrušení, příp. snížení opravných položek k zásobám se účtuje prostřednictvím příslušného nákladového účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek. Výše tvorby opravné položky nesmí přesáhnout výši ocenění zásob (případného upravení o již vzniklé opravné položky), k němuž je opravná položka tvořena.

Účtování o tvorbě opravných položek je v případě příspěvkových organizací spíše výjimečný.

3.2 Oceňování zásob

Ocenění zásob při pořízení:

Oceňování pořízení zásob je upraveno v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., 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.:
 - svěřením majetku do správy dle zákona upravujícího rozpočtová pravidla ÚSC,
 - 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 č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou výše uvedené ceny blíže vymezeny.

Ocenění zásob při úbytku

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.

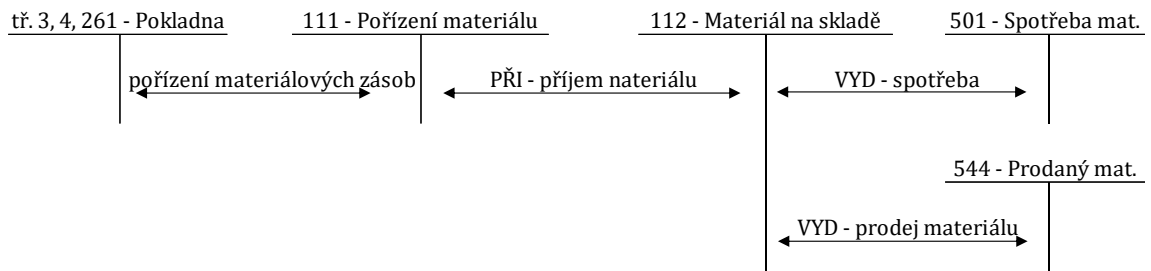
3.3 Účtování pořízení a úbytků zásob

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).

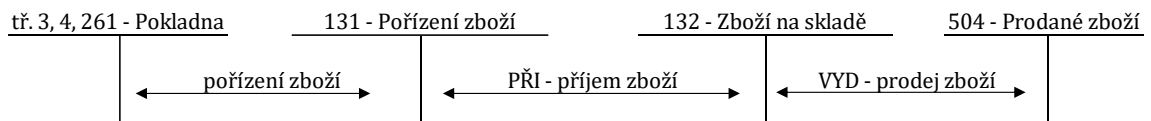
ČÚS č. 707 neumožňuje zároveň účtovat na MD účtu 112 – Materiál na skladě a na stranu D účtu 321 – Dodavatelé při úplatném pořízení materiálu (i zboží – viz účet 132 – Zboží na skladě) i v případech, kdy je materiál (zboží) okamžitě převáděn na sklad a kdy zároveň neexistují vedlejší pořizovací náklady vstupující do ocenění zásob materiálu (zboží). Účtování o zásobách způsobem A upravuje ČÚS č. 707 – Zásoby – viz následující schémata 3.1-3.4.

Schéma 3.1 Pořízení a úbytek materiálu



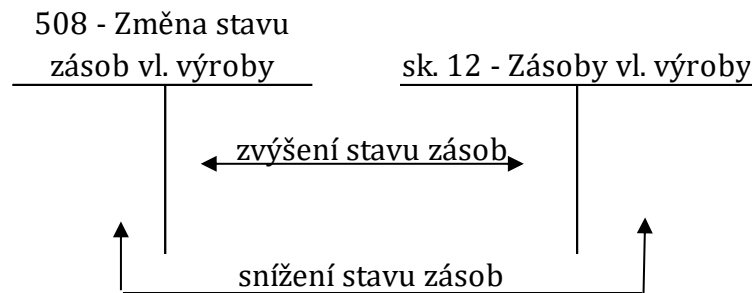
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.2 Pořízení a úbytek zboží



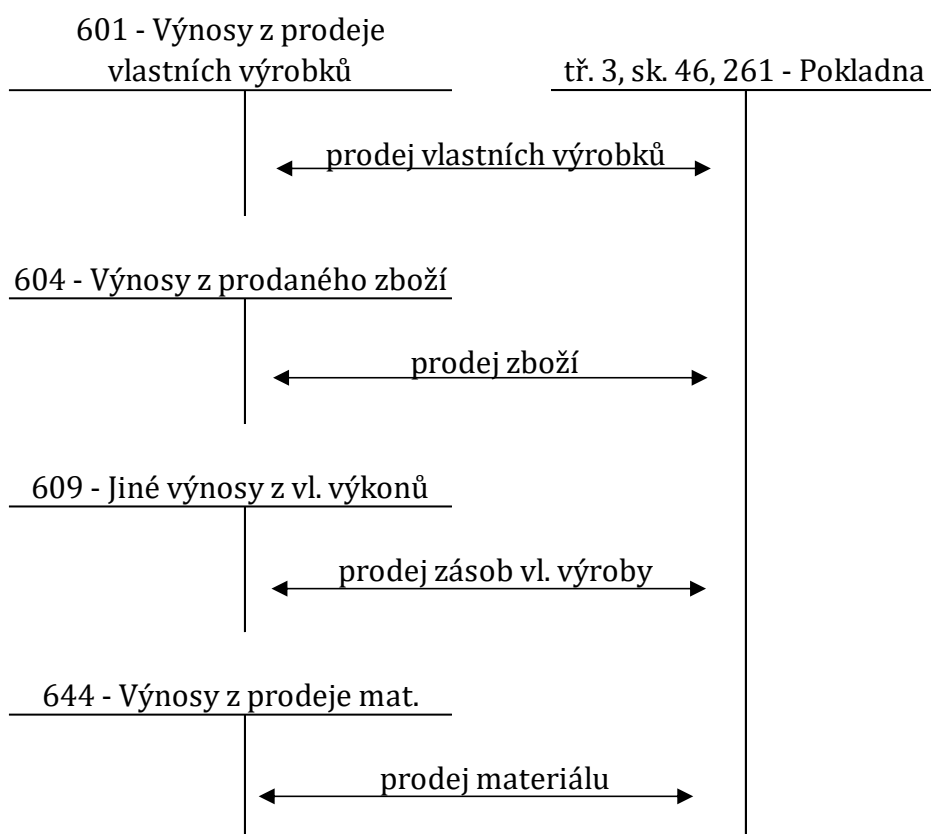
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.3 Zásoby vlastní výroby



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.4 Výnosy z prodeje zásob



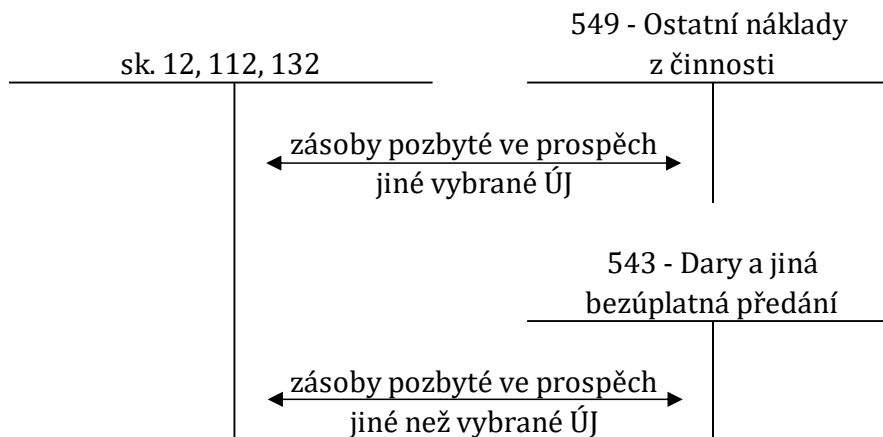
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Zásoby pozbyté

Zásoby pozbyté 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 (viz schéma 3.5):

- **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

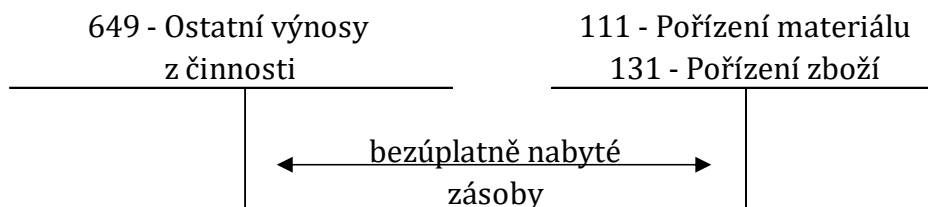


Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Zásoby nabyté

Zásoby nabyté z titulu bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěřeni 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, viz schéma 3.6.

Schéma 3.6 Bezúplatně nabyté zásoby (svěřené)

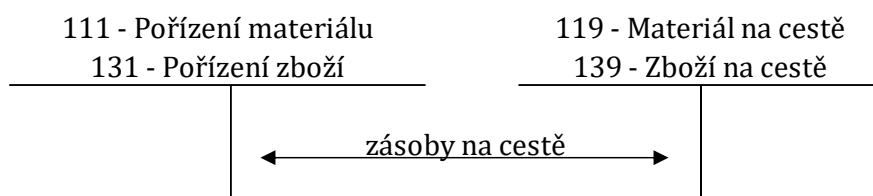


Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Účtování k rozvahovému dni

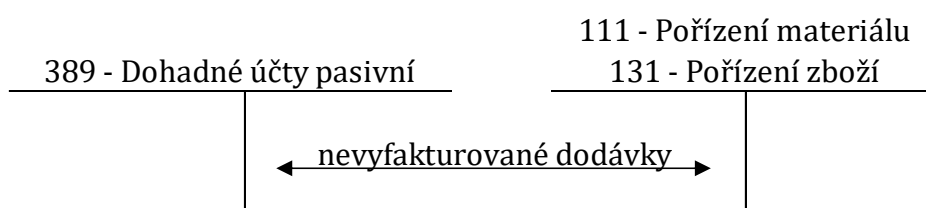
K rozvahovému dni v souvislosti s vyúčtováním zůstatku účtu 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží účtuje účetní jednotka o zásobách na cestě, které dosud nepřevzala, nebo o nevyfakturovaných dodávkách. Dané situace zobrazují schémata 3.7 a 3.8.

Schéma 3.7 Zásoby na cestě



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Schéma 3.8 Nevyfakturované dodávky



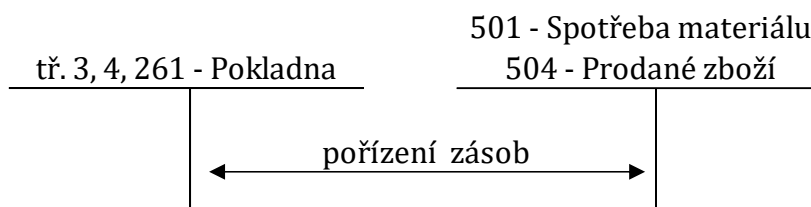
Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

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 příjmech a výdejích 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.

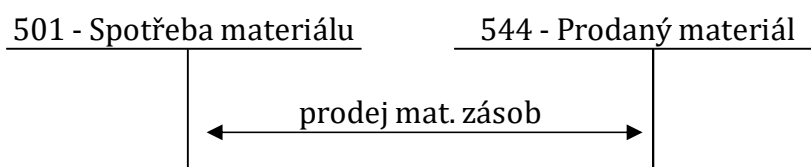
Účtování o zásobách způsobem B upravuje ČÚS č. 707 – Zásoby – viz následující schémata 3.9-3.12.

Schéma 3.9 Pořízení zásob zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

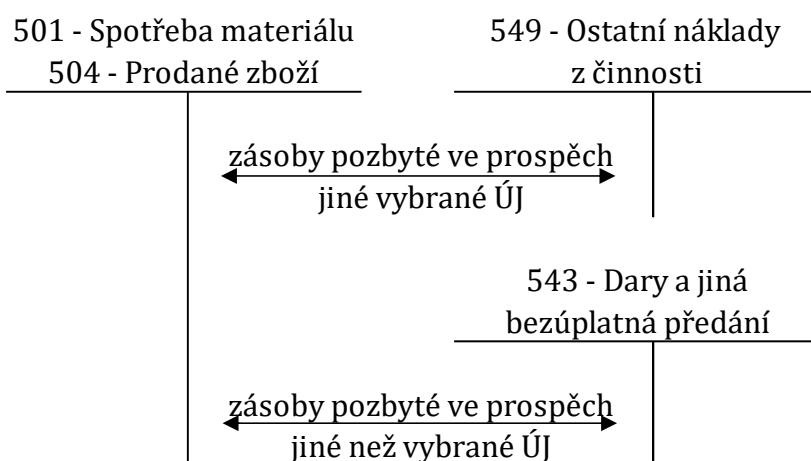
Schéma 3.10 Prodej materiálových zásob zp. B



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

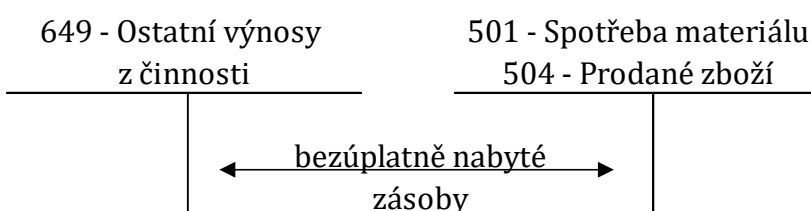
Účtování o **výnosu z prodeje** – viz shodné účtovací předpisy jako u způsobu A.

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

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 souvztáženým zápisem na stranu DAL účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby.

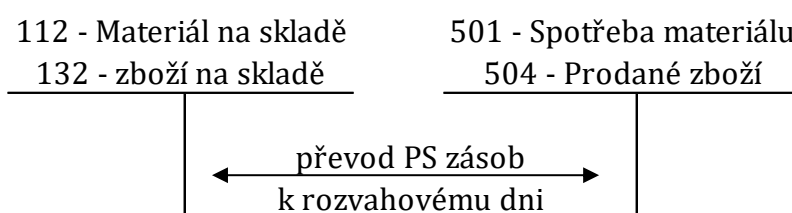
Je-li zjištěný **stav zásob vlastní výroby k rozvahovému dni nižší**, než byl k prvnímu dni daného účetního období, účtuje účetní jednotka o tomto rozdílu na stranu

MÁ DÁTI účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 12.

Účtování k rozvahovému dni

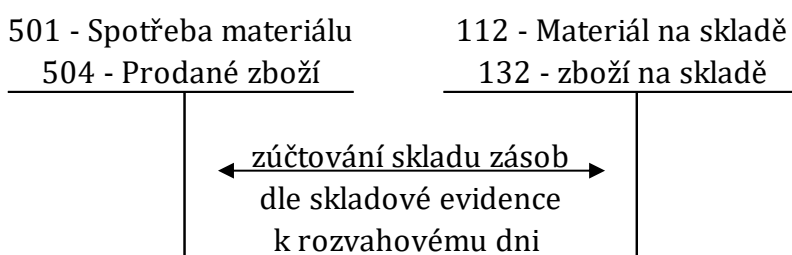
Při účtování o zásobách způsobem B účtuje účetní jednotka na účty zásob **k rozvahovému dni** (účetní jednotka může stanovit svým vnitřním předpisem účtování i k jinému okamžiku) převod počátečních stavů (dále jen PS) zásob a následně účetní jednotka zúčtuje stav zásob zjištěný dle skladové evidence – viz následující schémata 3.13 a 3.14.

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

3.3.3 Způsoby účtování zásob – výhody, nevýhody

Výhody a nevýhody obou způsobů účtování zásob (zp. A, zp. B) shrnuje Juráňová & Juhászová (2017) takto:

Způsob A

- **výhody** v průběžných informacích o skutečném stavu zásob v rámci celého účetního období, v průběžných informacích o dosahovaném účetním výsledku hospodaření,
- **nevýhody** v náročnějším způsobu evidence přijímaných zásob prostřednictvím správně určeného čísla skladové položky a přesnější evidenci cen dodaných zásob už v okamžiku jejich dodání.

Způsob B

- **výhody** v jednodušším způsobu evidence přijímaných zásob a jejich výdejích pouze formou evidence mimoúčetní bez ohledu na identifikaci čísla skladové položky,
- **nevýhody** v chybějících informacích o skutečném stavu zásob v rámci celého účetního období a v chybějících informacích o dosahovaném účetním výsledku hospodaření v průběhu celého účetního období. Nevýhodou může také být rovněž neprůkaznost spotřeby materiálu v průběhu roku, pokud není u účetní jednotky zaveden vnitřní systém evidence, který není předepsán účetními předpisy.

Při obou způsobech účtování musí úbytky zásob vykázané v účetní závěrce odpovídat skutečnému úbytku zásob. Stejně tak při obou způsobech účtování je základním předpokladem existence skladové evidence, ve které jsou průběžně zachycovány přírůstky a úbytky zásob.

Účetní jednotka může používat oba způsoby účtování, pokud má ale více skladů a za podmínky, že pro zásoby v rámci jednoho skladu vedeného na samostatném analytickém účtu (např. dle místa uskladnění) uplatňuje pouze jeden ze způsobů účtování (Juránová & Juhászová, 2017).

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.

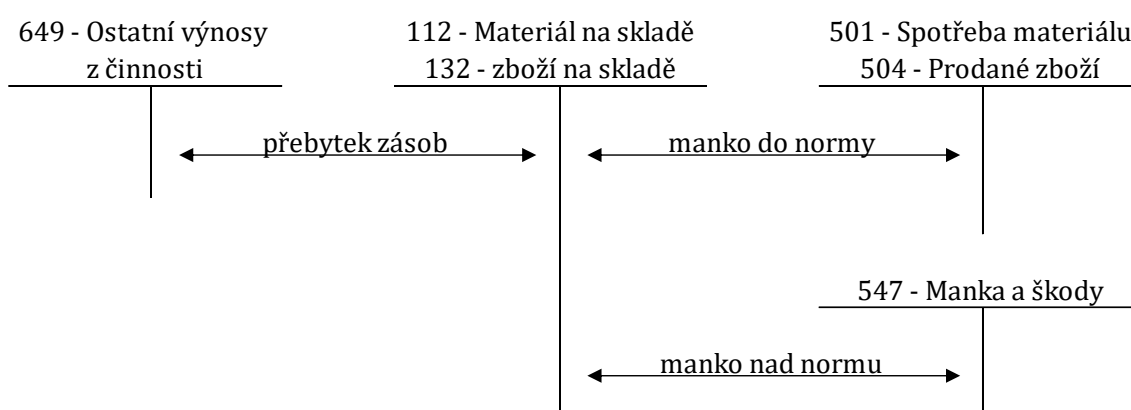
3.5 Inventarizace zásob

Inventarizaci zásob upravuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v § 29 a 30. Dále je inventarizace upravena prováděcí vyhláškou č. 270/2010 Sb.

Inventarizace zásob materiálu a zboží (zp. A)

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 o druzích materiálu účtovaných rovnou do spotřeby. Účtování inventarizace zásob zachycuje schéma 3.15.

Schéma 3.15 Inventarizace zásob materiálu a zboží



Zdroj: ČÚS č. 707 – Zásoby, vlastní úprava

Jak uvádí Svobodová (2018), správné označení skladových zásob je jedním z předpokladů věcného a administrativního pořádku ve skladech. Vybrané účetní jednotky provádějí periodickou inventarizaci v případě sestavení mimořádné nebo řádné účetní závěrky, nebo inventarizaci průběžnou, a to v případech, kdy účetní jednotka vnitřním předpisem rozhodne, že u zásob bude tato inventarizace prováděna.

U položek zásob se provádí fyzická inventura, u položky účtu 119 – Materiál na cestě a účtu 132 – Zboží na cestě se provádí dokladová inventura, kde musí inventarizační komise ověřit:

- je-li doloženo fakturami a potvrzením skladu, že zásilka opravdu nedošla,
- a zároveň u každé faktury musí být zřejmé, že zásoba materiálu, zboží byla opravdu odeslána (Svobodová, 2018).

3.6 Příklady – Zásoby

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 FAV 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)			

Poznámky:

Příklad 3.2 Pořízení zboží zp. A

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 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		
Nové účetní období:				
1	FAP – nákup zboží (viz nevyfakturované do- dávky)	45 590		
2	VÚD – doúčtování rozdílu PC za zboží			

Poznámky:

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:

1. Zásoby byly spotřebovány ve stejném ÚO, v jakém byly nabyty:

2. Zásoby byly spotřebovány v následujícím ÚO:

3. Zásoby byly spotřebovány částečně ve stejném ÚO, v jakém byly nabyty a částečně v následujícím ÚO:

Poznámky:

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 6 000 Kč, u polotovarů 6 500 Kč. Manka nad normu jsou předepsána odpovědné osobě k úhradě, následně jsou uhrazena srážkou ze mzdy.

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:			

--	--	--	--	--

Poznámky:

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 územní samosprávné celky, nebo organizační složky státu?

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – nákup materiálu (č. 1)	147 000		
2	VPD – 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 uzná- nou 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 zjiš- těného dle skladové evidence			
19	VÚD – zúčtování inventarizačních rozdílů - manko do normy u materiálových zásob - manko nad normu	2 475 1 041		

Poznámky:

Příklad 3.6 Pořízení materiálu, zp. A

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě obce, která účtuje o materiálu způsobem A. Předpokládejte PZ účtu 231 ve výši 150 000 Kč.

Obec si koncem září roku 202x objednala kancelářský materiál v hodnotě 24 000 Kč, materiál byl v říjnu obci dodán. Faktura za kancelářský materiál obci nepřišla, obec má k dispozici pouze svou objednávku a dodací list bez ocenění materiálu. Veškerý kancelářský materiál obec v listopadu r. 202x spotřebovala. Faktura za kancelářský materiál přišla až v prosinci r. 202x, kde hodnota kancelářského materiálu byla vyfakturována na částku 23 000 Kč.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

3.7 Testové otázky – Zásoby

1. Jakými cenami oceňují vybrané účetní jednotky pořizované zásoby?
2. Bezúplatně nabyté materiálové zásoby od jiné než vybrané účetní jednotky jsou oceněny:
 - a) pořizovací cenou,
 - b) vlastními náklady,
 - c) reprodukční pořizovací cenou,
 - d) cenou, kterou navazuje přebírající účetní jednotka na ocenění předávající účetní jednotky.
3. Jak oceňují vybrané účetní jednotky úbytky zásob?
4. K jaké příslušné položce zásob se nevytváří opravné položky?
 - a) 112 – Materiál na skladě,
 - b) 123 – Výrobky,
 - c) 132 – Zboží na skladě,
 - d) 131 – Pořízení zboží.
5. Bezúplatně nabyté zásoby od jiné vybrané účetní jednotky příjemce zúčtuje:
 - a) MD úč. sk. 11-13 / D 649,
 - b) MD úč. sk. 11-13 / D 401,
 - c) MD 543 / D úč. sk. 11-13,
 - d) MD 546 / D úč. sk. 11-13.
6. Manko zboží do normy se zúčtuje:
 - a) MD 501 / D 132,
 - b) MD 504 / D 132,
 - c) MD 507 / D 132,
 - d) MD 549 / D 132.
7. Dokladová inventura se provádí u účtu:
 - a) 119 – Materiál na cestě,
 - b) 112 – Materiál na skladě,
 - c) 132 – Zboží na skladě,
 - d) 123 – Výrobky.

8. Ukládá ČÚS č. 707 možnost vynechání účtů 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží při účtování pořízení zásob?
9. Dokladová inventura se provádí u účtu:
- e) 119 – Materiál na cestě,
 - f) 112 – Materiál na skladě,
 - g) 132 – Zboží na skladě,
 - h) 123 – Výrobky.
10. Zásoby (materiál) pozbyté ve prospěch jiné vybrané účetní jednotky se zúčtují:
- a) MD 501 / D 112,
 - b) MD 543 / D 112,
 - c) MD 401 / D 112,
 - d) MD 549 / D 112.
11. Nevyfakturované dodávky zásob materiálu jsou zúčtovány ve prospěch:
- a) účtu 388 – Dohadné účty aktivní,
 - b) účtu 389 – Dohadné účty pasivní,
 - c) účtu 111 – Pořízení materiálu,
 - d) účtu 119 – Materiál na cestě.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. Schneiderová, I. & Nejezchleb, Z. (2012). Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace. Turnov: Acha obec účtuje.
2. Nováková, Š. (2013). Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách – I. díl – Účetnictví příspěvkových organizací. Praha, Czechia: Oeconomica.
3. Maderová Voltnerová, K. (2018). Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací.
4. ČÚS č. 707 – Zásoby
5. Vyhláška č. 270/2010 Sb., ve znění pozdějších předpisů
6. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

4 Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a zápůjčky

KLÍČOVÉ POJMY: bankovní účty, příjmový účet, zvláštní výdajový účet, pokladna, účty fondů, termínované vklady.

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 princip 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 zápůjčky 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:

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

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

Bankovní účty vybraných účetních jednotek

Z účetních předpisů není přímo zřejmé, jaké účty používají jednotlivé vybrané účetní jednotky. Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. nepopisuje jednotlivé účty ve vztahu k syntetickým účtům uvedeným ve směrné účtové osnově, nýbrž ve vazbě na strukturu rozvahy, která je pro každý typ vybrané účetní jednotky uvedena v příloze č. 1 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. Z toho důvodu nejsou v prováděcí vyhlášce uvedené bližší informace k bankovním účtům č. 231, 241 aj., ale k číslům řádků příslušných variant rozvahy.

Příspěvkové organizace

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

1. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů – příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem:
 - (a) Příspěvkové organizace jsou oprávněny uzavírat smlouvy o zápůjčce nebo úvěru po předchozím souhlasu zřizovatele vyjma zápůjčky 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).

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech – příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu:

- (a) Příspěvková organizace nesmí přijímat ani poskytovat zápůjčky a úvěry a vystavovat směnky. Výjimku tvoří zápůjčky 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,
- 245 – Jiné běžné účty,
- 261 – Pokladna,
- 262 – Peníze na cestě, a
- 263 – Ceniny.

Účet **241 – Běžný účet** obsahuje peněžní prostředky příspěvkových organizací jak za hlavní, tak i za hospodářskou činnost. Dále obsahuje peněžní prostředky dle jiných právních předpisů a prostředky za hospodářskou činnost územních samosprávných celků a organizačních složek státu.

Účet 245 – Jiné běžné účty **používají příspěvkové organizace pro sledování cizích prostředků, popř. sdružených prostředků ve výjimečných případech.**

Organizační složka státu

Organizační složky státu (dále jen OSS) a státní fondy účtují o pohybu peněžních prostředků v **účtové skupině 22 – Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů**. Krom výše uvedené účtové skupiny využívají dále následující účty:

- 241 – *Běžný účet* – zachycení peněžních prostředků dle jiných právních předpisů a peněžních prostředků plynoucích z hospodářské činnosti,

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

- 243 – Běžný účet FKSP,
- 244 – Krátkodobé termínované vklady,
- 245 – Jiné běžné účty – zachycení cizích prostředků a prostředků převedených koncem roku na mzdy,
- 247 – Účty státních finančních aktiv – u ministerstva peněžní prostředky na účtech státních finančních aktiv,
- 248 – Účty řízení likvidity státní pokladny a státního dluhu – u ministerstva pro řízení likvidity,
- 249 – Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu.

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 zápůjčky, vystavovat směnky ani je přijímat. Zápůjčky může poskytovat pouze z fondu kulturních a sociálních potřeb (viz zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech § 49 odst. 1).

Každá organizační složka státu zřídí u České národní banky jeden příjmový a jeden výdajový účet státního rozpočtu (viz zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech § 45 odst. 5). Organizační složky státu sledují příjmy odděleně na samostatném příjmovém účtu **222 – Příjmový účet organizačních složek státu** a nemohou je použít na financování svých výdajů. Veškeré příjmy rozpočtového roku, které jsou tvořeny *přijatými platbami* připisovanými na účet na základě faktur, smluv, správních poplatků, vyměřených pokut aj., ale s výjimkou plateb, které by mohly být kompenzovány a *hotovostí*. Z příjmového účtu se hradí dobropisy, přeplatky, mylné platby za podmínky provedení rezervace ve státní pokladně. Na konci roku je kladný zůstatek příjmového účtu vynulován, tzn., nepřevádí se do počátečního zůstatku následujícího roku (Juráňová & Juhászová, 2017).

Organizační složka státu čerpá peněžní prostředky z výdajového účtu **223 – Zvláštní výdajový účet**. Z výdajového účtu jsou hrazeny veškeré platby, na které byla vytvořena rezervace platby ve státní pokladně na příslušné rozpočtové položce, avšak za podmínky, že je ve státní pokladně dostatečný rozpočet na danou rozpočtovou položku. Ke konci roku se zůstatek výdajového účtu nuluje jako zůstatek příjmového účtu, avšak zůstatek výdajového účtu je záporný, rovněž se nepřevádí do nového roku jako počáteční zůstatek (Juráňová & Juhászová, 2017).

Při **uzavírání zůstatků příjmového a výdajového účtu** jsou zůstatky těchto účtů převedeny na účet **499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů**. Následně

zůstatek tohoto účtu (tzv. již saldo příjmů a výdajů) je převeden na účet **492 – Konečný účet rozvažný** a to na tu stranu, v důsledku toho, jaké je saldo příjmů a výdajů.

Územní samosprávný celek

Územní samosprávný celek (dále jen ÚSC) 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. Územní samosprávné celky včetně dobrovolných sdružení obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti využívají tedy následující účty:

- *231 – Základní běžné účty* – zachycení peněžních prostředků k běžnému hospodaření,
- *236 – Běžné účty fondů ÚSC* – pro ÚSC neplatí povinnost účtovat na účtech peněžních fondů, je na každém ÚSC zvlášť, jak si stanoví pravidla pro tvorbu a čerpání fondů svými vnitřními předpisy,
- *241 – Běžný účet* – zachycení peněžních prostředků dle jiných právních předpisů a peněžních prostředků plynoucích z hospodářské činnosti
- *244 – Krátkodobé termínované vklady,*
- *245 – Jiné běžné účty* – zachycení cizích prostředků.

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 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 – Účty rozpočtového hospodaření

Příklad 4.1 Peníze v hotovosti

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace. Jak by se změnily 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			

Poznámky:

Řešení:

Územní samosprávný celek – pokladna je rozpočtový účet:

Územní samosprávný celek – pokladna není rozpočtový účet:

Poznámky:

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

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			

Poznámky:

Příklad 4.3 Bankovní účty

Úkol:

Zaúčtujte 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			

	<ul style="list-style-type: none"> - 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		
--	--	-----------	--	--

Poznámky:

Příklad 4.4 Krátkodobý úvěr

Úkol:

Zaúčtujte 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			

Poznámky:

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 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.

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

Řešení:

Poznámky:

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

Poznámky:

Příklad 4.7 Příjmy a výdaje u organizační složky státu

Úkol:

Zaučtujte 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	VBÚ – zúčtování odvodu			
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:

Poznámky:

4.4 Testové otázky – Účty rozpočtového hospodaření

1. Charakterizujte akruální princip účetnictví vybraných účetních jednotek.
2. Peněžní prostředky z hospodářské činnosti OSS zachycuje na účtu:
 - a) 231 – Základní běžný účet,
 - b) 241 – Běžný účet,
 - c) 245 – Jiné běžné účty,
 - d) 244 – Termínované vklady krátkodobé,
3. Při uzavírání salda příjmů a výdajů OSS je účtováno o převodu konečného zůstatku v případě schodku (deficitu) salda:
 - a) MD 499 / D 492,
 - b) MD 492 / D 499,
 - c) MD 492 / D 493,
 - d) MD 493 / D 492,
4. Vyberte správné tvrzení:
 - a) Při účtování o fondech využívá ÚSC účtu 236, vyplývá-li to z vnitřních předpisů ÚSC.
 - b) Při účtování o fondech mohou ÚSC využívat i jiné účty.
 - c) Územní samosprávné celky nemohou účtovat o krátkodobých termínovaných vkladech.
 - d) Organizační složky státu zachycují cizí prostředky na účtu 241 – Běžný účet.
5. Při uzavírání salda příjmů a výdajů OSS je účtováno o převodu konečného zůstatku v případě přebytku salda:
 - a) MD 499 / D 492,
 - b) MD 492 / D 499,
 - c) MD 492 / D 493,
 - d) MD 493 / D 492,
6. Charakterizujte omezení příspěvkových organizací zřízených ÚSC při využívání účtů účtové třídy 2.

-
7. Na kterém účtu zachycuje peněžní prostředky z hlavní činnosti OSS:
- 231 – Základní běžný účet,
 - 241 – Běžný účet,
 - 245 – Jiné běžné účty,
 - 222 – Příjmový účet OSS.
8. Popište dopady účtování, pokud pokladna podléhá a nepodléhá třídění dle rozpočtové skladby u ÚSC.
9. ÚSC využívá všechny účtové skupiny:
- vyjma účtové skupiny 22,
 - vyjma účtové skupiny 23,
 - vyjma účtové skupiny 24,
 - 22, 23 a 24,
10. Vyberte správné tvrzení:
- Organizační složka státu je oprávněna přijímat i poskytovat úvěry.
 - Příspěvková organizace není oprávněna přijímat i poskytovat úvěry.
 - Příspěvková organizace je oprávněna poskytovat zápůjčky ze všech svých fondů.
 - Příspěvková organizace je oprávněna poskytovat zápůjčky pouze z fondu kulturních a sociálních potřeb.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. Juráňová, H. & Juhászová, K. (2017). Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech.
2. Morávek, Z. & Prokúpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017 (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
3. ČÚS č. 701 – Účty a účtování na účtech
4. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

5 Zúčtovací vztahy

KLÍČOVÉ POJMY: zúčtovací vztahy, závazky, pohledávky, opravné položky, zálohy, přechodné účty, rezervy, transfery, poskytovatel, příjemce, zprostředkovatel, transfer bez vypořádání, transfer s vypořádáním, investiční transfer, provozní transfer, průtokový transfer, transferový podíl.

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 č. 563/1991 Sb., 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 & Prokšková, 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

Opravné položky k zásobám

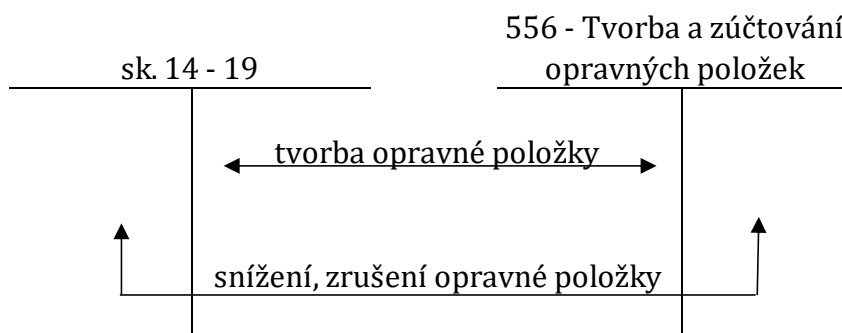
Tvorba účetních opravných položek (dále jen OP) souvisí se zásadou historické ceny a zásadou opatrnosti v účetnictví.

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 č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek (viz schéma 5.1) – 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

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 za dlužníky v insolvenčním řízení, pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, pohledávkám z titulu ručení za celní dluh, či drobným pohledávkám do 30 000 Kč (Vodáková, 2012).

Vyhláška 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, viz tabulka 5.1.

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 nevytvářejí opravné položky, jedná se zejména o účty pohledávek:

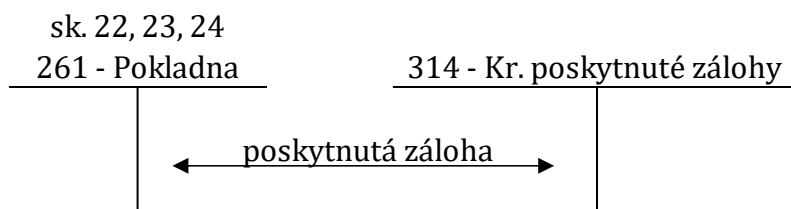
- 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy,
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci,
- 341 – Daň z příjmů,
- 342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění,
- 343 – Daň z přidané hodnoty,
- 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery,
- 381 – Náklady příštích období.

5.2.2 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, viz schéma 5.2.

Schéma 5.2 Poskytnuté zálohy

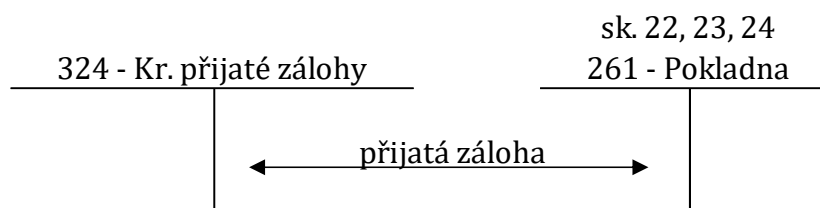


Zdroj: vlastní úprava

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), viz schéma 5.3.

Schéma 5.3 Přijaté zálohy



Zdroj: vlastní úprava

5.2.3 Přejídné účty aktiv a pasiv

Vybrané účetní jednotky pro dodržení aktuálního principu účtují na 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.

Přejídné 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.

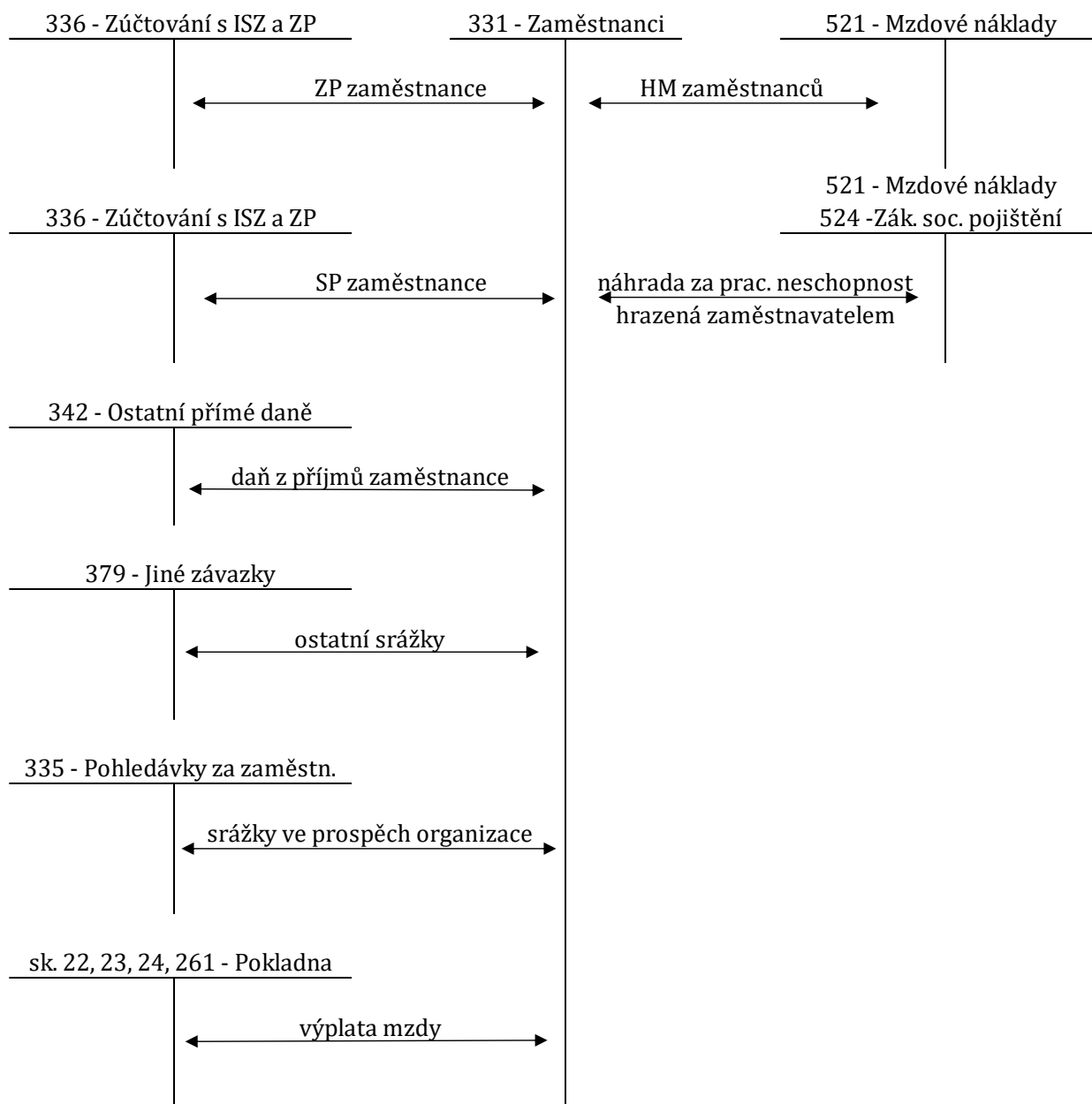
Povinnost časového rozlišení vzniká, pokud se účetní případ týká více než jednoho účetního období, tím dochází k časovému nesouladu mezi vznikem výdajů a nákladů, příjmů a výnosů. Účetní případ se tedy vztahuje k předchozím nebo následujícím účetním obdobím. Časové rozlišení může být ale rovněž využito 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.

5.2.4 Zúčtování se zaměstnanci

Zúčtování se zaměstnanci je obdobného charakteru jako u podnikatelských subjektů, viz schéma 5.4.

Schéma 5.4 Zúčtování se zaměstnanci



Zdroj: vlastní úprava

5.2.5 Rezervy

Rezervy obecně upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 25 a § 26. Pro vybrané účetní jednotky jsou rezervy blíže specifikovány v prováděcí vyhlášce č. 410/2009 Sb. v § 67 a ČÚS č. 705 – Rezervy. Zákonné rezervy jsou upraveny zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně.

Rezervy se vytváří na budoucí výdaje, nikoliv na budoucí investice, kde existuje nejistota, zda budoucí výdaj opravdu nastane, popřípadě není jisté, v jaké to bude výši. Z těchto důvodů není možné účtovat o závazcích.

Základní charakteristika rezerv je dána § 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

- *„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“*

Rezervy je možno rozdělit do skupin:

- **rezervy „zákonné“** – dány zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně,
- **rezervy „ostatní“** – dány zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, vytvářejí dle ustanovení § 13a odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pouze zákonné rezervy.

Ostatní **příspěvkové organizace vedoucí účetnictví v plném rozsahu vytvářejí jak zákonné, tak i ostatní (účetní) rezervy.**

Rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Nejen pro vybrané účetní jednotky je tato zákonná rezerva čteně využívána. Podmínky této zákonné rezervy jsou stanoveny § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. **Zákon přímo uvádí poplatníky daně z příjmů, kteří mohou vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů,** jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let. Co se týče vybraných účetních jednotek, jedná se o poplatníky, kteří:

- **mají k hmotnému majetku právo vlastnické,**

- jsou **organizační složkou státu** příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- jsou **státní organizací** příslušnou hospodařit nebo s právem hospodařit s majetkem státu,
- jsou **příspěvkovou organizací územního samosprávného celku** nebo **dobrovolného svazku obcí** u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření,
- jsou **dobrovolným svazkem obcí** u hmotného majetku vloženého členskou obcí.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že **rezerva** na opravu dl. majetku **musí být vytvářena** pro takový **dl. majetek, který slouží k dosažení příjmů zdaňovaných daní z příjmů**. U vybraných účetních jednotek se tedy jedná buď o tvorbu rezerv na opravu dl. majetku v hospodářské činnosti nebo v činnosti hlavní zdaňovanou. Dodatkem pouze poznámku, že peněžní prostředky ve výši rezerv musí být převedeny na samostatný (zvláštní) bankovní účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

5.2.6 Transfery

Problematika účtování transferů je upravena 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.

V souladu s bodem 3.1 písm. a) ČÚS č. 703 **se transferem rozumí poskytnutí peněz z rozpočtu obce, či přijetí peněz do rozpočtu, dle ČÚS č. 703 se jedná zejména o:**

- dotace,
- granty,
- příspěvky,
- subvence,
- dávky,
- nenávratné finanční výpomoci,
- podpory,
- peněžní dary.

V případě poskytnutí dotace musí být splněny formální náležitosti zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, konkrétně § 10a a následující. Peněžní dar je naopak poskytován v souladu se soukromým právem, konkrétně občanským zákoníkem (§ 2055 a následující). Oba právní tituly mají odlišný právní i schvalovací režim a postupy účtování i zdanění.

Za transfer se nepovažuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelско-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.

Investiční dotace poskytnutá z rozpočtu zřizovatele

Podle bodu 3.1 písm. a) ČÚS č. 703 – Transfery na investiční dotace poskytnuté z rozpočtu zřizovatele se nepovažují za transfer. Výjimka je vyvolána ustanovením § 29–32 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 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.“

Znaky transferu

- *Vztahuje se k veřejnému rozpočtu* – přijetí do rozpočtu od kohokoliv, poskytnutí z rozpočtu komukoliv.
- *Bez protiplnění (protihodnoty)* – povinnost příjemce transfer spotřebovat, nikoliv za něj poskytnout jinou službu, zboží či věc.

Subjekty transferu

- *Poskytovatel* – subjekt, který poskytuje transfer jeho příjemci na základě svého rozhodnutí nebo dohody s příjemcem, včetně organizační složky státu poskytující předfinancování transferu zejména z rozpočtu Evropské unie z příslušné kapitoly státního rozpočtu, nebo na základě jiného právního předpisu.
- *Příjemce* – subjekt, který přijímá transfer s cílem zejména úhrady závazku nebo pořízení aktiva.
- *Zprostředkovatel* – vybraná účetní jednotka, která přijímá a poskytuje průtokový transfer, u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka nemá možnost ovlivnit jeho výši ani příjemce a je povinna jej poskytnout příjemci.

Druhy transferu dle účelu poskytnutí

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

- *Transfer s vypořádáním* – v případech, kdy je sjednáno vyúčtování přijatých, či poskytnutých peněžních prostředků.
- *Transfer bez vypořádání* – v případech, kdy není sjednáno vyúčtování přijatých, či poskytnutých peněžních prostředků. U tohoto typu transferu se neúčtuje ani o zálohách, ani o dohadných položkách, ale rovnou o předpisu pohledávky, či závazku na základě nároku např. smlouvy. Transfer bez vypořádání znamená, že poskytovatel nevyžaduje vyúčtování poskytnutých peněžních prostředků.

Pro jednodušší ilustraci je uvedeno schéma 5.5 rozhodovacího diagramu.

Schéma 5.5 Rozhodovací diagram

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

Zdroj: vlastní úprava

Tabulka 5.2 Transfer bez povinnosti vypořádání

Text	POSKYTOVATEL	PŘÍJEMCE	Pozn.
Zachycení na podrozvahových účtech	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"> • transfer, který časově a věcně nesouvisí s účetním obdobím • provozní transfer • investiční transfer, příjemce je OSS • investiční transfer, příjemce není OSS
Odúčtování na podrozvahových účtech	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

Text	POSKYTOVATEL	PŘÍJEMCE	Pozn.
Zachycení na podrozvahových účtech	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 na podrozvahových účtech	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"> • provozní transfer • investiční transfer, příjemce je OSS • investiční transfer, příjemce není OSS
Zúčtování zálohy - úhrada doplatku - vratka přeplatku	347, 349 / 373, 471 347, 349 / úč. sk. 22,23,24 úč. sk. 22,23,24/ 373, 471	374, 472 / 346, 348 úč. sk. 22,23,24/ 346, 348 374, 472 / úč. sk. 22,23,24	

Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

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

Text	POSKYTOVATEL	PŘÍJEMCE	Pozn.
Zachycení na podrozvahových účtech	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 na podrozvahových účtech	916, 956 / 999	999 / 915, 955	Odúčtování v podrozvaze ve výši zálohy (okamžik úhrady zálohy).
Vyúčtování transferu – dohadná výše (není známa konečná výše transferu, nebo výše je zpochybnitelná).	571, 572 / 389	388 / --- --- / 671, 672 --- / 401 --- / 403	Dohadné účty nejpozději k rozvahovému dni. <ul style="list-style-type: none"> • provozní transfer • investiční transfer, příjemce je OSS • investiční transfer, příjemce není OSS
Okamžik vypořádání: - odúčtování dohadného účtu - skutečná výše transferu - douúčtování 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 / úč. sk. 22,23,24 úč. sk. 22,23,24 / 373, 471	374, 472 / 346, 348 úč. sk. 22,23,24 / 346, 348 374, 472 / úč. sk. 22,23,24	

Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

Obecné postupy účtování o transferech

- *Účtování v knize podrozvahových účtů* – v podrozvahových účtech se eviduje podmíněná pohledávka, či závazek z titulu přijatého, či poskytnutého transferu, a to jak v případě transferů s vyúčtováním, tak i bez vyúčtování. Přijatý, či poskytnutý transfer se dle ČÚS č.703 eviduje na podrozvahových účtech, **pokud nastala skutečnost natolik určitá a významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu** – v praxi to znamená rozhodnutí nebo smlouva podepsaná oběma smluvními stranami. Krátkodobost, či dlouhodobost se v podrozvahových účtech posuzuje podle délky doby od okamžiku uzavření smlouvy, či vydání rozhodnutí do termínu sjednaného vyúčtování (krátkodobost do jednoho roku, dlouhodobost nad jeden rok). Vybraná účetní jednotka si může stanovit i hladinu významnosti, od které bude sledovat transfery v podrozvahových účtech, např. 50 000 Kč.
- *Zálohy na transfery* – poskytnutí či přijetí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování (finančního vypořádání) se účtuje jako záloha na transfer. Účetní případ přijaté či poskytnuté zálohy nemusí nastat u každého transferu, ale **pouze v případě, kdy se jedná o transfer s vypořádáním** (k datu přijetí/poskytnutí peněz není transfer vypořádán). Vyhláška č. 410/2009 Sb. nestanovuje obsahovou náplň účtů záloh na transfery, vychází se z požadavků ČÚS č. 703, kde je stanoveno:
 - V případě transferu, který je realizován formou **poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování** nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání, se o takových peněžních částkách účtuje jako o zálohách.
 - Bude-li od okamžiku poskytnutí nebo přijetí zálohy **záloha vypořádána za období delší než jeden rok, považuje se tato záloha za dlouhodobou**. Ostatní zálohy se považují za krátkodobé.

Ve výši přijaté zálohy se snižuje podmíněná pohledávka na podrozvaze a naopak ve výši poskytnuté zálohy se snižuje podmíněný závazek na podrozvahových účtech.

- *Dohadné položky* – o dohadných položkách se účtuje, jen pokud je transfer závazně přiznaný (např. na základě rozhodnutí, či smlouvy). Stejně, jako v případě účtování na podrozvahových účtech, i v případě účtování o dohadné položce si účetní jednotka může stanovit hladinu významnosti. Dohadnou položkou se zachycuje závazek, či pohledávka, pokud si účetní jednotka není jista konečnou výší transferu, protože

ještě neproběhlo vyúčtování akce, tzn., **dohadné položky jsou účtovány pouze u transferů k vypořádání**. Důležité je, že v okamžiku účtování o dohadných položkách se **nesnižuje výše dotace na podrozvahových účtech**. Účtování dohadných účtů upravuje ČÚS č. 703:

- **Příjemce:** Zjistí-li příjemce transferu, že nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, a **není známa výše transferu nebo je tato výše zpochybnitelná**, účtuje prostřednictvím účtu 388 - Dohadný účet aktivní. Podmínky pro účtování o dohadném účtu aktivním jsou tedy:
 - ✓ skutečnost, že je transfer závazně přiznán;
 - ✓ v daném období byly vynaloženy náklady, které jsou dotací kryty; a
 - ✓ transfer není ke konci roku k 31.12 vypořádán, tzn., že výše dotace je zpochybnitelná.
- **Poskytovatel:** Pokud k rozvahovému dni běžného účetního období nebudou známy skutečnosti dokládající oprávněnost výše transferu ve věcné a časové souvislosti s běžným účetním obdobím, a proto může být zpochybněna jeho výše, **účtuje poskytovatel transferu například na základě informace vyžádané od příjemce**.
- **Časové rozlišení (použití účtu 384 – Výnosy příštích období) – jedinou výjimkou**, kdy v případě přijatých transferů není účtováno o časovém rozlišení prostřednictvím dohadného účtu aktivního, **je případ transferu přijatého na pořízení zásob**. Pokud nejsou zásoby spotřebovány v období, kdy byla dotace zúčtována na účet 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů, poměrná část dotace musí být přeúčtována na účet 384 – Výnosy příštích období.
- **Vznik pohledávky z přijatého transferu** – jak uvádí ČÚS č. 703, zjistí-li příjemce transferu, že **nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu, a je známa jeho výše a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu**, účtuje o vzniku dané pohledávky k tomuto okamžiku se souvztázným zápisem na příslušném syntetickém účtu účtové skupiny 67 nebo 40, pokud již neúčtoval prostřednictvím účtu 388 - Dohadný účet aktivní.
- **Vznik závazku z poskytnutého transferu** – jak uvádí ČÚS č. 703, zjistí-li poskytovatel transferu, že nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu, a je známa jeho výše a okamžik

nebo lhůta poskytnutí transferu, účtuje o vzniku daného závazku prostřednictvím příslušného závazkového účtu se souvztažným zápisem na příslušném nákladovém účtu, pokud již neúčtoval prostřednictvím účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

Průtokové transfery

Průtokovým transferem se rozumí transfer, u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka nemá možnost ovlivnit jeho výši ani příjemce a je povinna jej poskytnout příjemci. Zprostředkovatelem je pak vybraná účetní jednotka, která přijímá a poskytuje průtokový transfer. Průtokový transfer je trojstranný vztah poskytovatele, zprostředkovatele a konečného příjemce. Obce vystupují nejčastěji jako zprostředkovatelé, popřípadě příjemci průtokových transferů. O přijetí průtokového transferu účtuje zprostředkovatel na vrub bankovního účtu a ve prospěch účtu 375 – Krátkodobé zprostředkování transferů, či účtu 475 – Dlouhodobé zprostředkování transferů. O poskytnutí průtokového transferu je účtováno obráceným účetním zápisem. Přeplatky, či doplatky transferů jsou účtovány stejným způsobem. Průtokové transfery **nejsou u zprostředkovatele považovány za výnosy a zároveň náklady**, účtují se **pouze jako příjem peněžních prostředků proti závazku ke konečnému příjemci a při přeposlání prostředků pak jako úhrada tohoto závazku**. Nedochozí proto ani k předpisu pohledávky a závazku u zprostředkovatele z důvodu rozhodnutí o poskytnutí takového transferu. Systém účtování je shodný pro transfery s vypořádáním i bez vypořádání. Na podrozvaze ve vztahu k průtokovým dotacím není účtováno. **Účetní jednotky účtují pouze ve vazbě na příjem a výdej peněz.**

Přijaté transfery bez vypořádání

V případě přijatých transferů bez vypořádání **účetní jednotky zachycují rovnou pohledávku**, neúčtují o záloze, ani o dohadných účtech. Jak uvádí ČÚS č. 703, V případě transferu nerealizovaného formou zálohy a proto nemůže být zpochybněna jeho výše, účtuje příjemce o předpisu pohledávky z titulu poskytnutého transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného pohledávkového syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem ve výši částky transferu, která věcně a časově nesouvisí s běžným účetním obdobím na stranu DAL účtu 384 – Výnosy příštích období a ve výši částky transferu, která věcně a časově souvisí s běžným účetním obdobím:

- nejedná-li se o investiční transfer, na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67,
- jedná-li se o investiční transfer, účtuje příjemce, který je organizační složkou státu, na stranu DAL účtu 401 – Jmění účetní jednotky,

- jedná-li se o investiční transfer, účtuje příjemce, který není organizační složkou státu, na stranu DAL účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku.

U přijatých transferů bez vypořádání se využívají následující **pohledávkové účty** účtové sk. 34:

- 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi (tj. ministerstva, OSS a jimi zřízené příspěvkové organizace, státní fondy),
- 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi (tj. kraje, obce, dobrovolné svazky obcí a jimi zřízené příspěvkové organizace, regionální rady regionů soudržnosti),
- 344 – Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce.

Následně příjemce účtuje o přijetí transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 22, 23 nebo 24 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 34.

Transfer bez vypořádání mohou jeho příjemci zachytit na podrozvahové účty např. v případě předpisů darovacích smluv, pokud by např. peněžní dar nebyl složen bezprostředně po podpisu darovací smlouvy.

Velice důležité je **dodržení aktuálního principu**, tzn. zachycení výnosu do období, kdy vznikl náklad, který byl přijatým transferem krytý.

Poskytnuté transfery bez vypořádání

V případě poskytnutých transferů bez vypořádání **účetní jednotky zachycují rovnou závazek**, neúčtují o záloze, ani o dohadných účtech. Jak uvádí ČÚS č. 703, v případě transferu nerealizovaného formou zálohy nemůže být zpochybněna jeho výše, účtuje poskytovatel o vzniku závazku z titulu poskytnutí transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 57 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického (závazkového) účtu účtové sk. 34:

- 347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím (tj. ministerstva, OSS a jimi zřízené příspěvkové organizace, státní fondy),
- 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím (tj. kraje, obce, dobrovolné svazky obcí a jimi zřízené příspěvkové organizace, regionální rady regionů soudržnosti),
- 345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce.

Následně poskytovatel o poskytnutí transferu účtuje na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 22, 23 nebo 24.

Opět platí, že je možno tento typ transferu účtovat na podrozvahové účty, viz výše.

Z pohledu územních samosprávných celků nejčastěji nastávají případy poskytnutých transferů bez vypořádání v případě:

- poskytnutí peněžního daru dle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku či příspěvku vyplývajícího z individuálních smluv (např. smlouvy o příspěvku, spolupráci),
- příspěvky svým zřízeným příspěvkovým organizacím.

Přijaté transfery s vypořádáním

Přijaté transfery s vypořádáním účtuje příjemce v několika krocích dle ČÚS č. 703:

- Zaúčtování na **podrozvahové účty** podmíněnou pohledávku ke dni rozhodnutí, či ke dni uzavření smlouvy.
- Vyplývá-li z jiného právního předpisu či ze smlouvy mezi poskytovatelem transferu a jeho příjemcem povinnost vypořádání, **účtuje příjemce o přijetí zálohy** na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 22, 23 nebo 24 (dále jen bankovní účet), a to se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery nebo 472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery.
- ***A1. VYPOŘÁDÁNÍ TRANSFERU VE STEJNÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, V JAKÉM BYL POSKYTNUT:*** V případě **vypořádání transferu** realizovaného formou zálohy **v účetním období, v jakém byl transfer poskytnut**, tak:
 - **nejedná-li se o investiční transfer**, účtuje příjemce na stranu MÁ DÁTI příslušného pohledávkového účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67,
 - **jedná-li se o investiční transfer**, účtuje **příjemce, který je organizační složkou státu** na stranu MÁ DÁTI příslušného pohledávkového účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 401 – Jmění účetní jednotky,

- **jedná-li se o investiční transfer**, účtuje **příjemce, který není organizační složkou státu** na stranu MÁ DÁTI příslušného pohledávkového účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku.
- **A2. ZÚČTOVÁNÍ ZÁLOHY VE STEJNÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, V JAKÉM BYL TRANSFER POSKYTNUT**: O vypořádání se účtuje ve chvíli, kdy je potvrzeno vyúčtování ze strany poskytovatele. Účetní postup **vypořádání**:
 - Příjemce **zúčtuje zálohu** na stranu MÁ DÁTI účtu 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery nebo 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného pohledávkového syntetického účtu účtové skupiny 34.
 - **Doplatek** zúčtuje příjemce na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického bankovního účtu se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného pohledávkového syntetického účtu účtové skupiny 34.
 - **Úhradu přeplatku** zúčtuje příjemce na stranu MÁ DÁTI účtu 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery nebo 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického bankovního účtu.
- **B1. VYPOŘÁDÁNÍ TRANSFERU V JINÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, NEŽ V JAKÉM BYL POSKYTNUT**: V případě, že dochází k **vypořádání** transferu realizovaného formou zálohy **v ostatních případech**, např. v následujícím účetním období, a proto **může být zpochybněna jeho výše**, tak:
 - **nejedná-li se o investiční transfer**, účtuje příjemce na stranu MÁ DÁTI účtu 388 – Dohadné účty aktivní se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67, a to nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání,
 - **jedná-li se o investiční transfer**, účtuje **příjemce, který je organizační složkou státu**, na stranu MÁ DÁTI účtu 388 – Dohadné účty aktivní se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 401 – Jmění účetní jednotky, a to nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání,
 - **jedná-li se o investiční transfer**, účtuje **příjemce, který není organizační složkou státu**, na stranu MÁ DÁTI účtu 388 – Dohadné účty aktivní se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 403 – Transfery

na pořízení dlouhodobého majetku, a to k datu zařazení tohoto dlouhodobého majetku do užívání, nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání.

- **B2. ZÚČTOVÁNÍ ZÁLOHY V JINÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, NEŽ V JAKÉM BYL TRANSFER POSKYTNUT:** O vypořádání se účtuje ve chvíli, kdy je potvrzeno vyúčtování ze strany poskytovatele. Účetní postup **vypořádání**:
 - Účtování o **předpisu pohledávky** v okamžiku vypořádání zápisem na stranu MÁ DÁTI účtové skupiny 34x se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 388 – Dohadné účty aktivní ve výši zúčtovaného dohadu a na stranu DAL v případě neinvestičního transferu účtové skupině 67x, či na stranu DAL v případě investičního transferu účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. Vznikne-li rozdíl od výše vytvořené dohadné položky, rozdíl se zúčtuje na příslušnou stranu účtové skupiny 67x v případě neinvestičního transferu, či na příslušnou stranu účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku v případě investičního transferu.
 - Zároveň se zúčtovanou pohledávkou v účtové skupině 34x **se zúčtují veškeré zůstatky spojené s transferem** – tj. vyúčtování zálohy k datu předpisu pohledávky (zápis MD 374, 472 / D 34x), inkaso doplatku (zápis MD bankovní účet / D 34x), či vratka přeplatku (zápis MD 374, 472 / D Bankovní účet).

Poskytnuté transfery s vypořádáním

Poskytnuté transfery s vypořádáním účtuje poskytovatel v několika krocích dle ČÚS č. 703:

- Zaúčtování na **podrozvahové účty** podmíněný závazek ke dni podpisu smlouvy, popř. ke dni schválení transferu.
- Vyplývá-li z jiného právního předpisu či ze smlouvy mezi poskytovatelem transferu a jeho příjemcem povinnost vypořádání, **účtuje poskytovatel o poskytnutí zálohy** na stranu MÁ DÁTI účtu 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery nebo 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery, a to se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 22, 23 nebo 24 (tj. bankovní účet).

• **A. VYPOŘÁDÁNÍ TRANSFERU VE STEJNÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, V JAKÉM BYL POSKYTNUT:**

- V případě **vypořádání transferu** realizovaného formou zálohy **v účetním období, v jakém byl transfer poskytnut** účtuje poskytovatel o skutečné výši transferu na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 57 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34.
- O **zúčtování zálohy** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery nebo 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery.
- O **úhradě doplatku** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického bankovního účtu.
- O **inkasu přeplatku** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického bankovního účtu se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery nebo 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery.

• **B. VYPOŘÁDÁNÍ TRANSFERU V JINÉM ÚČETNÍM OBDOBÍ, NEŽ V JAKÉM BYL POSKYTNUT:**

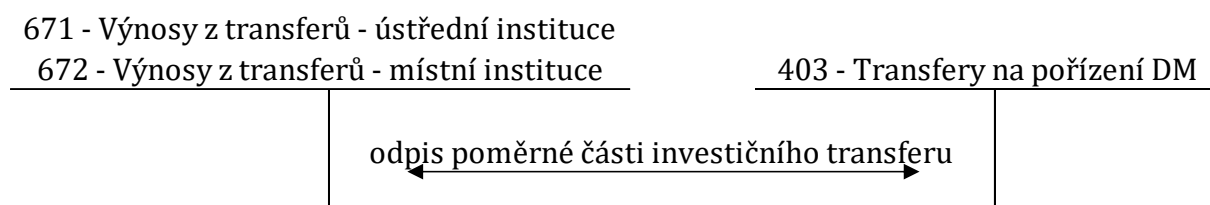
- V případě, že dochází k **vypořádání transferu** realizovaného formou zálohy **v ostatních případech** např. v následujícím účetním období, a proto **může být zpochybněna jeho výše**, účtuje poskytovatel nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vypořádání na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 57 se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 389 - Dohadné účty pasivní.
- K **okamžiku vypořádání** účtuje poskytovatel o zúčtování dohadného účtu na stranu MÁ DÁTI účtu 389 - Dohadné účty pasivní se souvztažným zápisem o skutečné výši transferu podle vyúčtování na stranu DAL příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34 a se souvztažným zápisem na příslušnou stranu příslušného syntetického účtu účtové skupiny 57.

- O **zúčtování zálohy** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztáženým zápisem na stranu DAL účtu 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery nebo 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery.
- O **úhradě doplatku** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného závazkového syntetického účtu účtové skupiny 34 se souvztáženým zápisem na stranu DAL příslušného syntetického bankovního účtu.
- O **inkasu přeplatku** účtuje poskytovatel na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického bankovního účtu se souvztáženým zápisem na stranu DAL účtu 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery nebo 471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery.

Dlouhodobý majetek pořízen z transferu (plně, či částečně)

U dlouhodobého majetku, který je odpisován a byl pořízen zcela nebo částečně z investičního transferu (dále jen IT), 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, viz schéma 5.6.

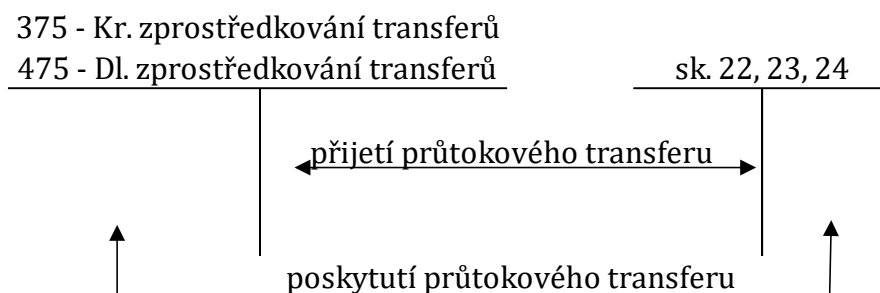
Schéma 5.6 Odpis poměrné části investičního transferu



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, viz schéma 5.7.

Schéma 5.7 Průtokové transfery



Zdroj: ČÚS č. 703 – Transfery, vlastní úprava

Transferový podíl

Transferový podíl je problematika spojená s investičními transfery. Jak je uvedeno v ČÚS č. 708, transferovým podílem se rozumí **podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně** tohoto majetku. V případě **technického zhodnocení** dlouhodobého majetku, který je odpisován, **se** k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání **nově stanoví transferový podíl** jako podíl dosud časově nerozlišené výše přijatého investičního transferu na pořizování příslušného dlouhodobého majetku i na jeho technické zhodnocení, k pořizovací ceně zvýšené o technické zhodnocení a snížené o výši opravěk a opravných položek k tomuto majetku k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání.

V případě transferového podílu jde o to proti sobě postavit náklady a výnosy vyplývající z celé doby užívání majetku, kde náklady představují odpisování dl. majetku a výnosy představují časové rozpouštění investičního transferu (přijaté peněžní prostředky z titulu investičního transferu určené na pořizování dl. majetku jsou časově rozlišovány ve stejné věcné a časové souvislosti právě prostřednictvím výnosů. Tato souvislost je plně stanovena transferovým podílem.

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:

Poznámky:

Příklad 5.2 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:

Poznámky:

Příklad 5.3 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:

Poznámky:

Příklad 5.4 Náklady příštích období

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace uhradila nájemné na tři roky dopředu v celkové částce 60 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.5 Výnosy příštích období

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z příkladu 5.4 z pohledu příjemce nájemného – územně samosprávného celku.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.6 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:

Poznámky:

Příklad 5.7 Výdaje příštích období**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku z příkladu 5.6 z pohledu odběratele – příspěvkové organizace.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.8 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		

Poznámky:

Příklad 5.9 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			

Poznámky:

Příklad 5.10 Rezerva na opravu dl. majetku

Úkol:

Zaučtujte účetní případy do deníku v případě územního samosprávného celku.

Obec předpokládá provedení opravy na bytovém domě, která zahrnuje výměnu oken, opravu omítky (nikoliv zateplení budovy). Rozpočet na opravu je stanoven ve výši 4 mil. Kč. Oprava je naplánovaná na rok 202x, ve kterém také proběhne, a celkové náklady dosáhnou částky 3,8 mil. Kč.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	Tvorba rezervy na opravu dl. majetku v 1. roce - rok 202x-2 (50 % výše rozpočtu)			
2	Převod peněžních prostředků na zvláštní účet v roce 202x -1 (do data přiznání DPPPO)			
3	Zachycení příjmu peněžních prostředků na zvláštním účtu v roce 202x -1 (do data přiznání DPPPO)			

4	Tvorba rezervy na opravu dl. majetku v roce 202x-1 (50 % výše rozpočtu)			
5	Převod peněžních prostředků na zvláštní účet v roce 202x (do data přiznání DPPO)			
6	Zachycení příjmu peněžních prostředků na zvláštním účtu v roce 202x			
7	FAP – oprava na bytovém domě v roce 202x	3 800 000		
8	Rozpuštění rezervy v roce 202x			
9	Úhrada FAP za opravu z běžného účtu v roce 202x			
10	Vypořádání zvláštního účtu v roce 202x			

Poznámky:

Příklad 5.11 Přijatý transfer bez vypořádání

Úkol:

Zaučtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Obec obdržela peněžní dar od nadace na výsadbu stromů ve výši 100 000 Kč. Dar nebyl však poslán obci na účet, nadace hradila fakturu přímo dodavateli s tím, že obec doplatí případný rozdíl. Faktura obdržená od dodavatele na výsadbu stromů činila 105 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.12 Přijatý transfer bez vypořádání

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Obec obdržela peněžní dar v hotovosti od občana obce dne 15. 12. 202x v hodnotě 10 000 Kč na konání vánoční besídky 21. 12. 202x.

Jak by se změnilo účtování, pokud by se vánoční besídka konala až v následujícím roce 202x+1?

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.13 Přijatý transfer bez vypořádání

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Dne 20. 1. 202x obdržela obec avízo od krajského úřadu o nároku na příspěvek na výkon státní správy ve výši 950 000 Kč. Příspěvek byl inkasován na účet obce dne 28. 1. 202x.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.14 Poskytnutý transfer bez vypořádání
--

Úkol:

Zaučtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Dne 15. 11. 202x uzavřela obec se spolkem darovací smlouvu na poskytnutí peněžního daru bez vypořádání ve výši 150 000 Kč na rekonstrukci fotbalových kabin. Následující den obec poslala peníze na bankovní účet spolku.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.15 Poskytnutý transfer bez vypořádání**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Zastupitelstvo obce schválilo provozní příspěvek vlastní zřízené příspěvkové organizaci ve výši 1,3 mil. Kč dne 15. 1. 202x. Příspěvek byl zaslán organizaci na bankovní účet dne 20. 1. 202x.

Jak by se vyúčtoval poskytnutý příspěvek organizaci, pokud by ho obec zaslala předem např. po schválení už v prosinci?

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.16 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	250 000		
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

Poznámky:

Příklad 5.17 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

Poznámky:

Příklad 5.18 Provozní transfer bez povinnosti vypořádání a s časovým rozlišením
--

Úkol:

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

Provozní transfer byl poskytnut v celkové výši 800 000 Kč na základě smlouvy. Transfer je určen na pořízení zásob materiálu. Zásoby materiálu byly pořízeny dodavatelsky. Předpokládejte spotřebu zásob materiálu v každém čtvrtletí ve výši 200 000 Kč. Transfer se nevypořádává a je uhrazen ve dvou splátkách, vždy ve výši 400 000 Kč, a to v únoru a srpnu.

Řešení – příjemce – státní PO:

Poznámky:

Příklad 5.19 Provozní transfer podléhající vypořádání bez časového rozlišení

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, již byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádání bez časového rozlišení. 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	100 000		
2	VBÚ - přijetí kr. zálohy dotace na provoz	80 000		
3	VÚD - zrušení kr. podmíněné pohledávky	80 000		
4	VÚD - předpis pohledávky - poskytnutá dotace	100 000		
5	VÚD - zúčtování poskytnuté zálohy	80 000		
6	VÚD - vypořádání - ...			
7	VÚD - zrušení zbývajících částí kr. podmíněné pohledávky			

Řešení - poskytovatel - OSS:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D

Poznámky:

Příklad 5.20 Provozní transfer podléhající vypořádání bez časového rozlišení

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, již 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

Poznámky:

Příklad 5.21 Přijatý transfer provozní s vypořádáním

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Obec dne 11. 3.202x podepsala smlouvu s krajským úřadem o poskytnutí dotace z Programu obnovy venkova na opravu budovy místního obecního úřadu. Celkové náklady uvedené ve smlouvě jsou 300 000 Kč, dotace ve výši 70 %, zbylá část je spoluúčast obce. Přičemž dotace bude poskytnuta v maximální částce 230 000 Kč. Kraj poskytuje dotaci před vypořádáním, dne 15. 4. 202x byla zaslána obci záloha ve výši 210 000 Kč. Dne 10. 12 202x bylo zasláno vyúčtování kraji, konečné celkové náklady na opravu byly ve výši 320 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.22 Přijatý transfer provozní bez vypořádání**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Vyjděte ze zadání příkladu 5.21. Jak by se změnilo účtování u obce, pokud by nebyla krajem poskytnuta záloha a dotace by byla poskytnuta po realizaci a předložení vyúčtování akce do konce roku?

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.23 Poskytnutý transfer provozní s vypořádáním**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Nadace požádala obec o dotaci ve výši 250 000 Kč na vybudování centra denních služeb pro seniory. Obec dotaci schválila, dne 15. 12. 202x byla podepsána smlouva. Obec zaslala zálohu na bankovní účet nadace ve výši 250 000 Kč dne 20. 1. 202x+1. Nadací bylo předloženo vyúčtování dne 25. 3. 202x+2, kde celkové náklady činily 480 000 Kč, limit dotace poskytnutý obcí činil 50 % (viz podmínky smlouvy dotace).

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.24 Poskytnutý transfer provozní s vypořádáním
--

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku.

Vyjděte ze zadání příkladu 5.23. Jak by se změnilo účtování u obce, pokud by celkové náklady činily 580 000 Kč, limit dotace poskytnutý obcí by zůstal stejný (tj. 50 %).

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.25 Provozní transfer podléhající vypořádání s časovým rozlišením

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu, již byl zřizovatelem poskytnut provozní transfer s povinností vypořádáním (do jednoho roku) a současně s časovým rozlišením. Zaúčtujte 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 350 000. 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 400 000 Kč,
- 2. čtvrtletí 300 000 Kč,
- 3. čtvrtletí 500 000 Kč,
- 4. čtvrtletí 400 000 Kč.

Řešení – příjemce – státní PO:

Řešení - poskytovatel - OSS:

Poznámky:

Příklad 5.26 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 20 000 Kč,
- 2. čtvrtletí 30 000 Kč,
- 3. čtvrtletí 30 000 Kč,
- 4. čtvrtletí 10 000 Kč.

Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:

Řešení - poskytovatel - ÚSC:

Poznámky:

Příklad 5.27 Provozní transfer podléhající vypořádání s časovým rozlišením

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě státní příspěvkové organizace, jíž 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 ji 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:

Poznámky:

Příklad 5.28 Investiční transfer z rozpočtu zřizovatele ÚSC**Úkol:**

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

Řešení – příjemce –PO zřízená ÚSC:

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 podrozvahových účtech	450 000		
5	VÚD – zúčtování přidělu 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		

Poznámky:

Příklad 5.29 Investiční transfer z rozpočtu zřizovatele ÚSC**Úkol:**

Zaúčtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, již 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:

Poznámky:

Příklad 5.30 Investiční transfer bez povinnosti vypořádání**Úkol:**

Zaučtujte 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).

Řešení – příjemce – státní PO:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zachycení podmíněné pohledávky	180 000		
2	VÚD – předpis pohledávky – nárok na investiční transfer	180 000		
3	VBÚ – přijetí transferu	180 000		
4	VÚD – tvorba fondu reprodukce majetku ve výši splátky	180 000		
5	VÚD – zrušení podmíněné pohledávky	180 000		
6	FAP – pořízený DHM	180 000		
7	VBÚ – úhrada faktury za DM	180 000		
8	VÚD – zařazení majetku do užívání	180 000		
9	VÚD – převod zdrojů k profinancovanému DM	180 000		
10	VÚD – odpis majetku	35 000		
11	VÚD – tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	35 000		

Poznámky:

Příklad 5.31 Investiční transfer s povinností vypořádání

Úkol:

Zaučtujte účetní případy do deníku v případě příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, již 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 investic.

Řešení – příjemce – PO zřízená ÚSC:

Poznámky:

Příklad 5.32 Investiční transfer bez povinnosti vypořádání

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu příspěvkové organizace. Vypočtěte a zaúčtujte odpisy.

Příspěvková organizace (speciální škola) obdržela dar účelově určený ve výši 150 000 Kč na nákup interaktivní tabule od soukromého podnikatele. Interaktivní tabuli dodal dodavatel na fakturu, cena tabule činila 200 000 Kč, přičemž 50 000 Kč financovala sama organizace.

Příspěvková organizace stanovila dobu životnosti interaktivní tabule 5 let (počítejte roční odpisy). Jakým způsobem se promítne investiční transfer do odpisování dl. majetku.

Jak by účtovala danou situaci příspěvková organizace, pokud by obdržela příspěvek nikoliv od soukromého podnikatele, ale z rozpočtu svého zřizovatele?

Řešení – dar od soukromého podnikatele:

Řešení – příspěvek z rozpočtu zřizovatele:

Poznámky:

Příklad 5.33 Průtokový transfer
--

Úkol:

Zaúčtujte účetní případy do deníku z pohledu územního samosprávného celku. Vyjmenujte subjekty – poskytovatele, příjemce, zprostředkovatele.

Město přijalo dotaci z Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pro svou zřízenou příspěvkovou organizaci ve výši 250 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.34 Transferový podíl

Úkol:

Vypočtěte transferový podíl u příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace pořizuje dodávkový automobil, pořizovací cena automobilu činí 620 000 Kč, přičemž na pořízení automobilu obdržela organizace investiční transfer ve výši 400 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 5.35 Transferový podíl

Úkol:

Vypočtěte transferový podíl u příspěvkové organizace.

Vyjděte ze zadání příkladu 5.34 a předpokládejte, že organizace provedla technické zhodnocení automobilu ve výši 90 000 Kč. Zároveň do okamžiku zařazení technického zhodnocení byly zaúčtovány odpisy ve výši 124 000 Kč a časově rozlišená část investičního transferu ve výši 80 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

5.4 Testové otázky – Zúčtovací vztahy

1. Definujte termín transfer a zároveň definujte, co transferem není.
2. Jaké znáte subjekty transferu?
3. Jaký je rozdíl mezi transferem bez vypořádání a transferem s vypořádáním?
4. Výši dotace na podrozvahovém účtu se snižuje:
 - a) při tvorbě dohadného účtu,
 - b) při příjmu, či poskytnutí zálohy,
 - c) při podpisu smlouvy,
 - d) k rozvahovému dni.
5. Poskytnutá záloha s vypořádáním za 1 rok a 1 měsíc se eviduje na účtu:
 - a) 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery,
 - b) 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery,
 - c) 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery,
 - d) 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfer.
6. Přijatý transfer na zásoby případě potřeby se časově rozlišuje s použitím účtu:
 - a) 388 – Dohadné účty aktivní,
 - b) 389 – Dohadné účty pasivní,
 - c) 384 – Výnosy příštích období,
 - d) 385 – Příjmy příštích období.
7. K jakému okamžiku účtuje poskytovatel o závazku z transferu určeného k vypořádání:
 - a) k okamžiku poskytnutí zálohy,
 - b) k okamžiku předložení vyúčtování příjemcem,
 - c) k okamžiku účtování na podrozvahových účtech,
 - d) k rozvahovému dni.

8. Určete účetní jednotku (ÚJ), která je zprostředkovatelem:
- ÚJ účtuje o transferu do nákladů,
 - ÚJ účtuje o transferu do výnosů,
 - ÚJ určuje konečného příjemce,
 - Přijímá a poskytuje průtokový transfer.
9. Určete účtový předpis zprostředkování průtokového transferu:
- MD 231 / D 672 a zároveň MD 572 / D 231,
 - MD 231 / D 374 a zároveň MD 374 / D 231,
 - MD 231 / D 375 a zároveň MD 375 / D 231,
 - MD 231 / D 373 a zároveň MD 373 / D 231.
10. U přijatého transferu bez vypořádání platí, že na základě přijatých podkladů o nároku na transfer (vyberte správné tvrzení):
- je účtováno o záloze, dohadných účtech, při vyúčtování o pohledávce,
 - je zachycen rovnou závazek, neúčtuje se o záloze ani dohadných účtech,
 - je zachycena rovnou pohledávka, neúčtuje se o záloze ani dohadných účtech,
 - je účtováno o záloze, dohadných účtech, při vyúčtování o závazku.
11. U poskytnutého transferu bez vypořádání platí, že (vyberte správné tvrzení):
- je účtováno o záloze, dohadných účtech, při vyúčtování o závazku,
 - je zachycen rovnou závazek, neúčtuje se o záloze ani dohadných účtech,
 - je zachycena rovnou pohledávka, neúčtuje se o záloze ani dohadných účtech,
 - je účtováno o dohadných účtech.
12. O poskytnutém transferu bez vypořádání dle ČÚS č. 703 se obecně účtuje:
- MD 401 / D 34x,
 - MD 34x / D 672,
 - MD 572 / D 34x,
 - MD 401 / D 672.

-
13. O závazku z titulu transferu k vypořádání se účtuje k okamžiku:
- úctování o záloze,
 - schválení dotace,
 - předložení vyúčtování příjemcem,
 - rozvahového dne.
14. Při poskytnutí zálohy na transfer se účtuje zároveň o:
- dohadném účtu,
 - předpisu závazku,
 - vyřazení podmíněného závazku z podrozvahových účtů,
 - vyřazení podmíněné pohledávky z podrozvahových účtů.
15. Rozdíl od dohadů nákladů při vyúčtování poskytnuté dotace se účtuje na účet:
- 549 – Ostatní náklady z činnosti,
 - 572 – Náklady vybraných místních institucí na transfery,
 - 672 – Výnosy vybraných místních institucí z transferů,
 - 572 – Náklady vybraných místních institucí na transfery nebo 672 – Výnosy vybraných místních institucí z transferů.
16. Příjem vratky poskytnuté dotace od příjemce na základě vypořádání se účtuje:
- MD 231 / D 345,
 - MD 231 / D 374,
 - MD 231 / D 373,
 - MD 231 / D 377.
17. Příspěvek na pořízení dl. majetku z rozpočtu zřizovatele se:
- považuje za transfer, účtuje se na účet 403 – Transfery na pořízení dl. majetku,
 - nepovažuje za transfer, účtuje se na účet 401 – Jmění účetní jednotky,
 - považuje za transfer, účtuje se na účet v účtové skupiny 67,
 - nepovažuje za transfer, navyšuje se pouze stav fondu reprodukce majetku, fondu investic.
18. Popište, v jakém režimu je účtován dl. majetek pořízený darem.

19. O neúčelovém daru, který byl využit na pořízení dl. majetku se bude účtovat jako o:

- a) provozním transferu,
- b) investičním transferu,
- c) navýšení rezervního fondu tvořeného z ostatních zdrojů,
- d) navýšení fondu reprodukce majetku, fondu investic.

20. Vyberte správné tvrzení, je-li dl. majetek zcela pořízen z transferu:

- a) odpis dl. majetku je ve stejné výši jako časové rozpuštění transferu,
- b) odpis dl. majetku je nižší než výše časového rozpuštění transferu,
- c) odpis dl. majetku je vyšší než výše časového rozpuštění transferu,
- d) při odpisu se investiční transfer časově nerozpouští.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. Morávek, Z. & Prokúpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017 (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
2. ČÚS č. 701 – Účty a účtování na účtech
3. ČÚS č. 703 – Transfery
4. ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky
5. ČÚS č. 709 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
6. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

6 Náklady a výnosy

KLÍČOVÉ POJMY: náklady, výnosy, hlavní činnost, hospodářská (vedlejší, doplňková, jiná, podnikatelská, zdaňovací) činnost, klíčování režijních nákladů.

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 & Prokúpková, 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.

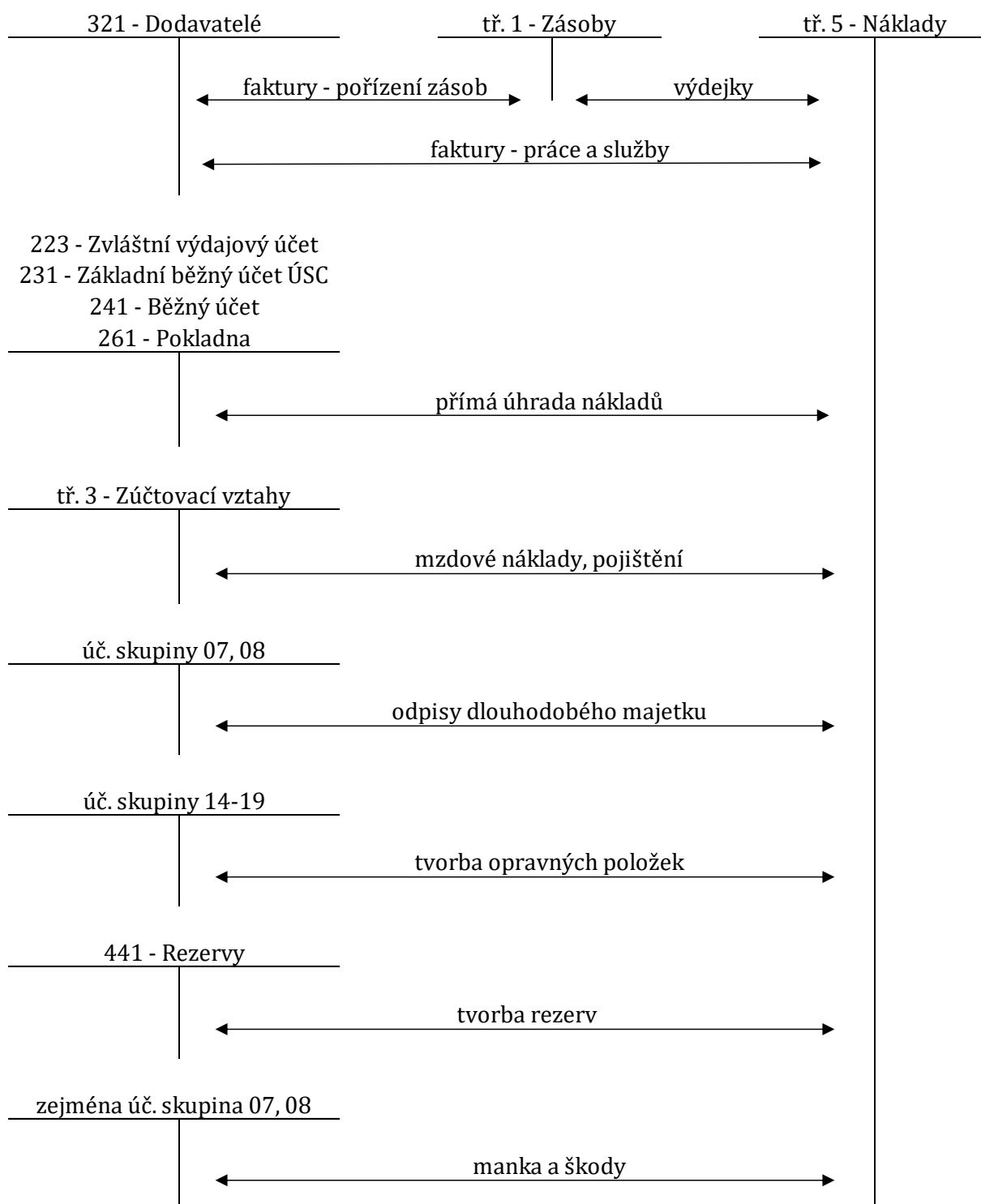
Hlavní činnost je vymezena v § 5 odst. 3 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde je uvedeno, že **hlavní činností se rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena**.

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.

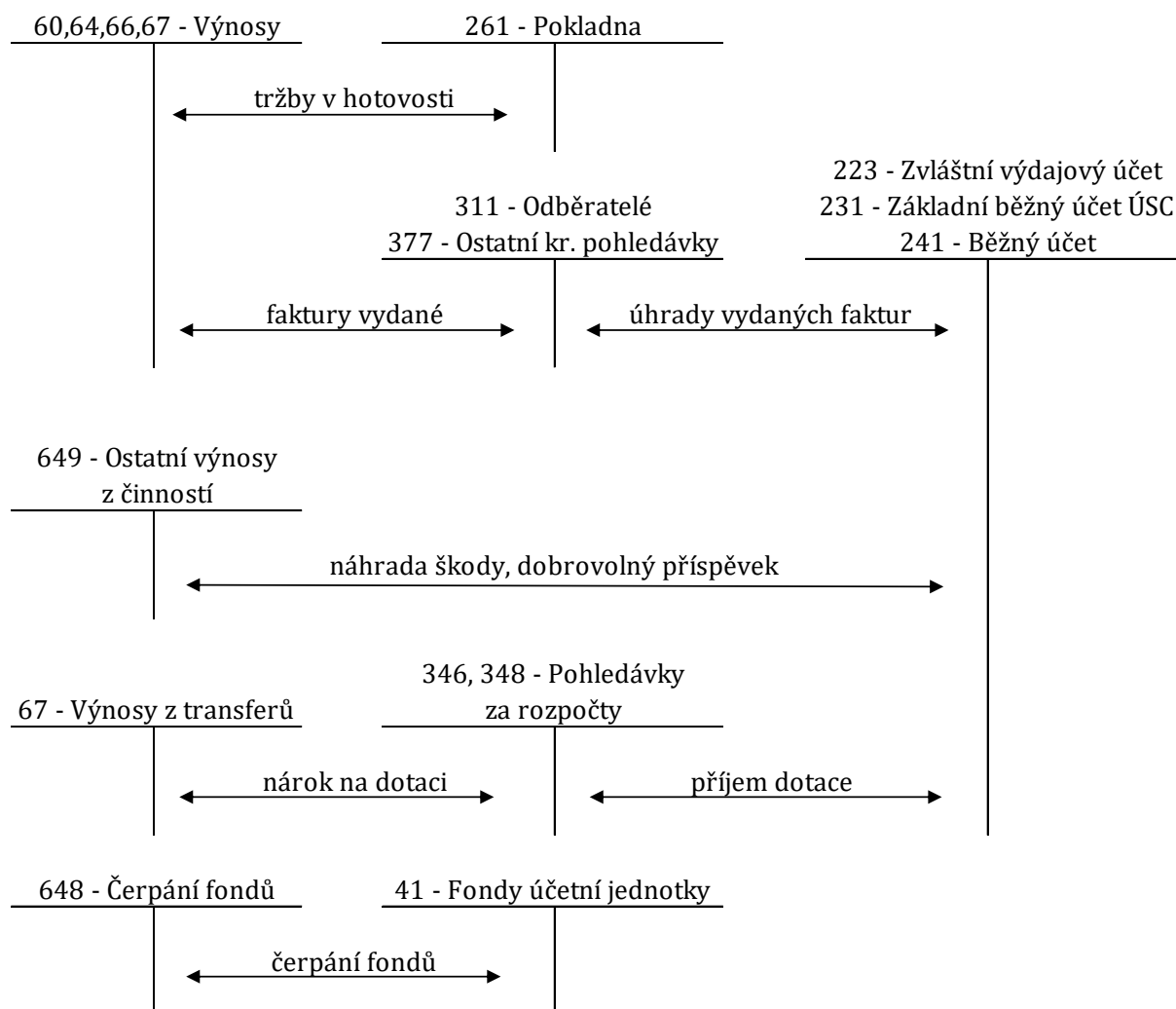
Vybrané účetní jednotky účtují na nákladové účty, kromě příspěvkových organizací, které nepoužívají účtovou skupinu 57 – Náklady na transfery (jelikož nejsou poskytovatelem transferů) a účtovou skupinu 58 – Náklady ze sdílených daní. Dále, příspěvkové organizace oproti zbývajícím vybraným účetním jednotkám 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.). Obecné účtování nákladů v hlavní činnosti zobrazuje schéma 6.1, účtování výnosů v hlavní činnosti schéma 6.2.

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 započtím. 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-

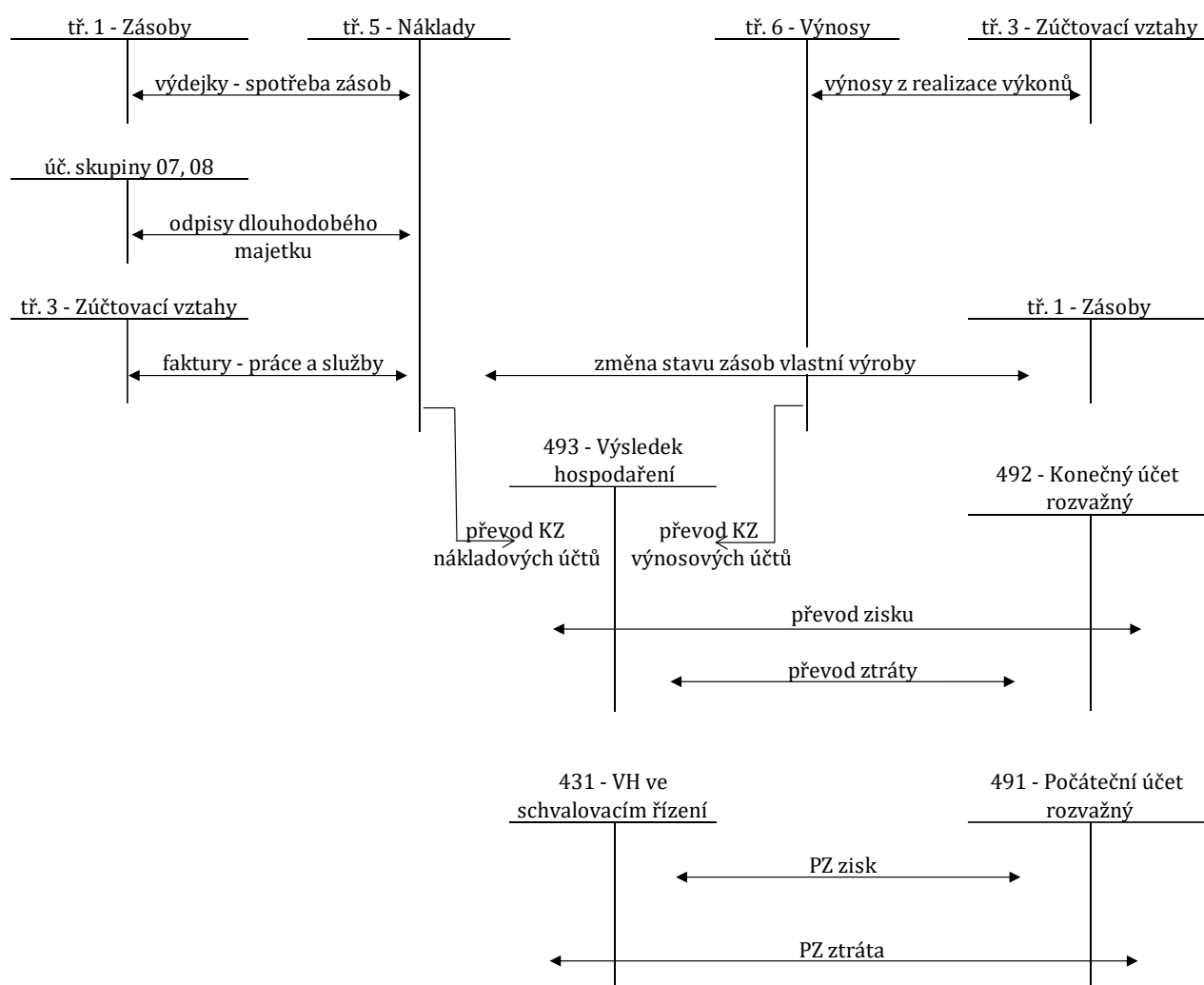
dění této činnosti. Vybrané účetní jednotky (jakož to i všechny neziskové organizace) se v hospodářské činnosti totiž chovají jako podnikatelský subjekt. To znamená, že tato činnost má hospodářský charakter a hodnotí se podle dosaženého výsledku hospodaření. Z toho důvodu se z hospodářské činnosti vybraných 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. Účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti zobrazuje schéma 6.3.

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). Rozvrhová základna musí být v příčinné souvislosti a těsné závislosti na přímých, resp. jednicových nákladech. To lze prokázat i finančnímu úřadu.

Mezi nejznámější a nejvyužívanější klíče patří podle Rejzler (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. Například 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 m² s výškou stropu 8 m. Každá garáž zaujímá plochu 20 m² 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 ²)	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 m³ jako rozvrhové základny.

Tabulka 6.2 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny objemu budovy

Majetek	Objem (m ³)	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:

Zaúčtujte 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	Předkon- tace	
			MD	D
1	FAP – nákup materiálu (zp. A)	185 000		
2	VPD – přeprava materiálu	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 sml. 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 elektrickou energii - přijaté úroky - poplatky za vedení účtu - placené úroky	97 109 121		

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon-tace	
			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)			

Poznámky:

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

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon-tace	
			MD	D
1	FAP – nákup zboží	200 710		
2	VÚD – 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			

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
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		
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			

Poznámky:

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			

Poznámky:

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:

Poznámky:

Příklad 6.5 Odpisy dl. majetku 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 %).

Príspevková 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 202x bylo vozidlo používáno pro hlavní činnost z 55 % a pro činnost doplňkovou ze 45 %.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 6.6 Výsledek hospodaření v hospodářské činnosti**Úkol:**

Vypočtete výsledek hospodaření v hospodářské činnosti obce, která začala provozovat nové restaurační zařízení v rámci své hospodářské činnosti. Vyčíslete výši částky, kterou by musela obec restaurační zařízení v prvním roce dotovat z obecního rozpočtu.

Obec začala provozovat nové restaurační zařízení v rámci své hospodářské činnosti. V průběhu roku 202x měla obec následující transakce:

- roční nájemné 45 000 Kč,
- roční osobní náklady ze zaměstnané osoby 405 000 Kč,
- roční náklady na energie ve výši 30 000 Kč,
- nakoupené zboží za rok v hodnotě 255 000 Kč,
- výnosy z prodaného zboží za rok v hodnotě 385 000 Kč,
- výnosy z jednorázových pronájmů prostor restauračního zařízení za rok v hodnotě 90 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 6.7 Odpisy dl. majetku v hlavní a hospodářské činnosti, investiční transfer
--

Úkol:

Vypočtete účetní a daňové odpisy dl. majetku v hospodářské činnosti příspěvkové organizace, vyjádřete rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v daňovém přiznání za hospodářskou činnost. Zaučtujte rovněž rozpuštění investičního transferu.

Příspěvková organizace (Technické služby) pořídila novou multifunkční káru v listopadu 202x v hodnotě 550 000 Kč. Na multifunkční káru obdržela organizace dotaci ve výši 50 000 Kč. S multifunkční károu organizace provozuje jak hlavní činnost, tak i doplňkovou činnost. Podíl doplňkové činnosti na celkových aktivitách organizace pro rok 202x činil 10 % (tj. rovněž podíl na využití multikáry pro doplňkovou činnost).

Účetní odpisy: Životnost multikáry byla stanovena na 10 let.

Daňové odpisy: Doba odpisování je stanovena na 5 let, organizace zvolila rovnoměrný odpis. Roční odpisová sazba pro první rok činí 11 %.

Řešení:

Poznámky:

6.5 Testové otázky – Náklady a výnosy

1. Charakterizujte rozdílnost mezi hlavní a hospodářskou činností vybraných účetních jednotek.
2. Uveďte důvody pro oddělené vykazování hlavní a hospodářské činnosti vybraných účetních jednotek.
3. Hlavní činnost územních samosprávných celků je vymezena:
 - a) zřizovací listinou,
 - b) ve vnitřních směrnících,
 - c) zákonem č. 128/2000 Sb., či zákonem č. 129/2000 Sb.,
 - d) zákonem č. 250/200 Sb., či zákonem č. 218/2000 Sb.
4. Hlavní činnost příspěvkových organizací je vymezena:
 - a) zřizovací listinou,
 - b) ve vnitřních směrnících,
 - c) prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb.,
 - d) zákonem č. 250/200 Sb., či zákonem č. 218/2000 Sb.,
5. Metoda klíčování společných režijních nákladů vychází:
 - a) z dikce prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
 - b) z metodiky stanovené ÚJ ve vnitřní směrnici,
 - c) z dikce zákona č. 250/200 Sb., či zákona č. 218/2000 Sb.,
 - d) ze znění ČÚS.
6. Hospodářská činnost příspěvkových organizací je prvotně vymezena:
 - a) zřizovací listinou,
 - b) vyhláškou č. 410/2009 Sb.,
 - c) zákonem č. 128/2000 Sb., či zákonem č. 129/2000 Sb.,
 - d) zákonem č. 250/200 Sb., či zákonem č. 218/2000 Sb.
7. Na které účtové skupiny neúčtují náklady příspěvkové organizace:
 - a) úč. skupina 57 – Náklady na transfery,
 - b) úč. skupina 56 – Finanční náklady,
 - c) úč. skupina 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky,
 - d) úč. skupina 54 – Ostatní náklady.

-
8. Metoda věcného přístupu klíčování režijních nákladů využívá:
- a) dikce prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
 - b) alokaci na základě věcných kritérii,
 - c) dikce zákona č. 250/200 Sb., či zákona č. 218/2000 Sb.,
 - d) znění ČÚS.
9. Hodnotový přístup klíčování režijních nákladů využívá doporučený způsob daný:
- a) zřizovací listinou,
 - b) vnitřními směrnici,
 - c) prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb.,
 - d) zákonem č. 250/200 Sb., či zákonem č. 218/2000 Sb.
10. Důvody pro oddělené vykazování hlavní a hospodářské činnosti vyplývají:
- a) ze zřizovací listiny,
 - b) z vnitřních předpisů účetní jednotky,
 - c) ze znění Českých účetních standardů,
 - d) z dikce zákona č. 586/1992 Sb.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech
2. Jurajdová & H., Šelešovský, J. (2004). Účetnictví, daně, audit a financování územně samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.
3. Maderová Voltnerová, K. (2018). Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací.
4. Morávek, Z. & Prokúpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017 (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
5. Nováková, Š. (2013). Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách – I. díl – Účetnictví příspěvkových organizací. Praha, Czechia: Oeconomica.
6. Schneiderová, I. & Nejezchleb, Z. (2012). Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace. Turnov: Acha obec účtuje.
7. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů
11. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

7 Peněžní fondy vybraných účetních jednotek, rozdělení výsledku hospodaření

KLÍČOVÉ POJMY: fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond investic, fond reprodukce majetku, peněžní krytí fondu reprodukce majetku, fondu investic.

7.1 Charakteristika a právní úprava peněžních fondů

Obecně lze fondy pojmut jako interní formu financování, kdy se zdroje financování tvoří uvnitř účetní jednotky (Máče, 2018). Zásadní otázkou u fondů je to, zda se jedná o finanční, peněžní zdroje (prostředky) nebo o vlastní zdroje. Jak ale uvádí Schneiderová & Nejezchleb (2012), u příspěvkových organizací je otázka fondů mnohem složitější. V některých případech se totiž jedná opravdu o ryze vlastní zdroje příspěvkových organizací vytvořené ze zlepšeného výsledku hospodaření (viz fond odměn, rezervní fond ze zlepšeného výsledku hospodaření či částečně fond reprodukce, fond investic). V jiném případě si lze pod peněžními fondy přestavit peněžní prostředky, tj. peněžní zdroje (viz rezervní fond tvořený z ostatních titulů, fond kulturních a sociálních potřeb či fond reprodukce, fond investic). Rozdílnost, kdy fondy mají charakter vlastních zdrojů dosažených ze zlepšeného výsledku hospodaření či peněžních zdrojů, bude objasněna dále u jednotlivých fondů v kap. 7.2 Účtování o peněžních fondech.

Velkým problémem, který s výše uvedeným souvisí, je, že zákonodárce uvažuje o fondech jako o peněžních zdrojích. Pak je možno se setkat s následujícími požadavky, jako je například krytí rezervního fondu peněžními prostředky, i když byl výsledek hospodaření, z kterého byl rezervní fond vytvořen, spojen např. s nárůstem objemu pohledávek (tzn., zlepšený výsledek hospodaření nemusí být vždy finančně krytý). Dalším požadavkem je oddělené vedení peněžních prostředků týkajících se jednotlivých fondů, i když toto není předpisy vyžadováno (Schneiderová & Nejezchleb, 2012).

Nejezchleb (2017) uvádí, že v účetnictví jsou fondy popsány jako vlastní zdroje a ve vazbě na to je konstruován také systém účtování o fondech. Systém je bohužel umocněn ještě tím, že je upřednostněno výsledkové účtování na úkor rozvahového účtování. Tento rozpor pak způsobuje problémy v oblasti účtování a interpretace jednotlivých fondů. V každém případě se jedná o fondy, které by měly být finančně kryty, nebo alespoň se u nich finanční krytí předpokládá. Blíže o finančním krytí, resp. nekrytí fondu reprodukce majetku, fondu investic v kap. 7.2.4 Fond reprodukce majetku, fond investic.

Jak ale dodávají Juráňová & Juhászová (2017), některé účetní postupy příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky mohou vést k nadhodnocování účetního výsledku hospodaření, a to v souladu se současnými právními předpisy. Jedná se o případ, kdy jsou odpisy dlouhodobého majetku vyšší než finanční zdroje, které má příspěvková organizace k dispozici na zabezpečení reprodukce dlouhodobého majetku. Pak ale přesto příspěvková organizace vytváří fond investic ve výši zúčtovaných odpisů a v rámci účetní závěry si výsledkově (tzn. do výnosů) sníží o chybějící finanční prostředky fond investic. Výsledkem se stává nadhodnocený výsledek hospodaření a chybějící finanční zdroje na znovupořízení dlouhodobého majetku po jeho opotřebení. K této problematice blíže kap. 7.2.4 Fond reprodukce majetku, fond investic.

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 zřízené územními samosprávnými celky 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 peněžních 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, tzn., že v případě fondu odměn se jedná o absolutní vlastní zdroj účetní jednotky.

A. Příspěvková organizace zřízená ÚSC

Fond odměn je **tvoren** 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.

Příspěvkové organizace hradí z fondu odměn odměny zaměstnancům a dále přednostně hradí případné překročení stanoveného objemu prostředků na platy.

B. Příspěvková organizace zřízená OSS

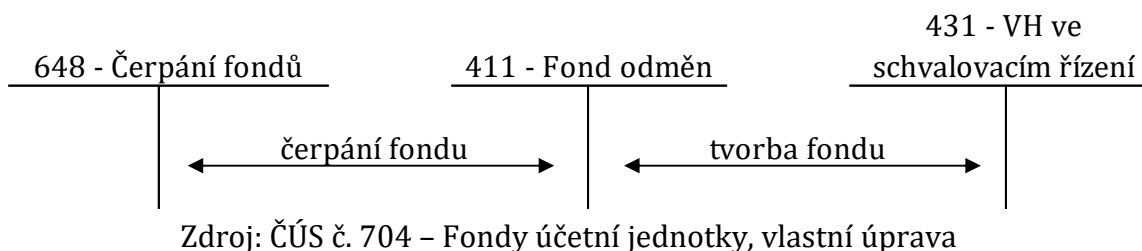
Státní příspěvková organizace může **tvorit** fond odměn ze zlepšeného hospodářského výsledku, jen pokud byl uhrazen případný zhoršený hospodářský výsledek předchozího roku, popřípadě let, a to takto:

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.

Příspěvkové organizace z fondu odměn přednostně hradí případné překročení stanoveného objemu prostředků na platy.

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



7.2.2 Fond kulturních a sociálních potřeb

Tvorba fondu

Tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP) vymezuje vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen vyhláška FKSP) s poslední novelou účinnou od 1. 1. 2021. V § 1 je uvedeno, že vyhláška se vztahuje a je určena pro státní podnik, organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Jak uvádí Krbečková, Plesníková (2020), 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 FKSP je 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 příslušníky. 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 KFSP). 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, zá půjčky a některé dary vymezené vyhláškou (jedná se o odměnění zaměstnance při životních a pracovních výročích).

Tvorba fondu je upravena § 2 vyhlášky FSKP, 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.

-
- **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 **tvorí 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. Fond kulturních a sociálních potřeb je jediným fondem, který má uložené peněžní prostředky na zvláštním, samostatném účtu. 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.

Prostředky fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky se ukládají na samostatném účtu u bank a poboček zahraničních bank. Prostředky fondu organizační složky státu a státní příspěvkové organizace se ukládají v České národní bance na účtech podřízených státní pokladně. Převody peněžních prostředků na zálohy na základní příděl do fondu se uskuteční nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž k tvorbě fondu došlo.

Hospodaření s fondem

Hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb je upraveno § 3 vyhlášky FKSP, kde je uvedeno, že organizace sestavují rozpočet a stanovují si způsob čerpání prostředků fondu, a to vždy v souladu s vyhláškou. Organizace mají povinnost vypracovat zásady používání tohoto fondu, na které pak navazuje rozpočet fondu. Dokumenty musí mít písemnou formu a organizace je vypracovává po dohodě s příslušnou odborovou organizací (existuje-li) a oba dokumenty jsou součástí kolektivní smlouvy. V případě absence odborů v organizaci je rozhodování o tvorbě a použití fondu na samotném zaměstnavateli.

Použití fondu

Organizační složka státu, státní podnik a příspěvková organizace může přispívat pouze na plnění a činnosti, které organizuje nebo spoluorganizuje nebo pořídí od

jiné organizační složky státu nebo právnické anebo fyzické osoby, viz § 3 odst. 3 vyhlášky FKSP.

Subjekty fondu

Plnění fondu je určeno pro následující okruh osob, viz § 3 odst. 3 vyhlášky FKSP:

- zaměstnanci v pracovním poměru (pracovní poměr založený volbou či jmenováním, řadí se sem i zaměstnanci na mateřské či rodičovské dovolené),
- státní zaměstnanci podle zákona o státní službě,
- příslušníci ve služebním poměru,
- soudci,
- důchodci, kteří při prvním přiznání starobního nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně pracovali u organizační složky státu, státního podniku nebo příspěvkové organizace,
- rodinní příslušníci zaměstnanců a důchodců – manželé, manželky, partnerky, partneri, druhové, družky a nezaopatřené děti včetně dětí svěřených do pěstounské nebo poručnické péče a dětí svěřených soudem do péče.

Fond není určen pro zaměstnance pracující na základě dohod (tj. dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti).

Příspěvek z fondu

Příspěvek lze poskytnout pouze z fondu té organizační složky státu, státního podniku nebo příspěvkové organizace, která činnost nebo plnění zcela uhradila. Na poskytnutí příspěvku nebo jiné plnění z fondu není právní nárok. Příspěvkem dle vyhlášky může být i plná úhrada nákladů (§ 3 odst. 4-6 vyhlášky FKSP).

Forma příspěvku z fondu

Příspěvek může být poskytnut v peněžní, či nepeněžní (věcné) formě. Jak je stanoveno v § 3 odst. 8 vyhlášky FKSP, **veškerá plnění z fondu, s výjimkou peněžitého příspěvku na stravování, sociálních výpomocí, sociálních zápůjček a darů, jsou zaměstnancům poskytována nepeněžní formou.**

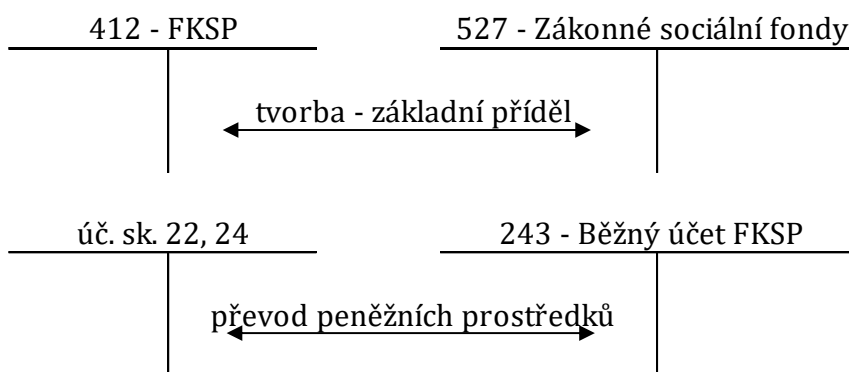
Čerpání fondu

Účely čerpání fondu jsou vymezeny § 4 až § 14a vyhlášky FKSP u organizací, na které se tato vyhláška vztahuje:

- § 4 Příspěvky na provoz zařízení, která slouží kulturnímu a sociálnímu vývoji zaměstnanců,
- § 4a Příspěvek na použití zařízení péče o děti,
- § 5 Pořízení hmotného majetku,
- § 5a Příspěvek na dopravu do zaměstnání,
- § 6 Zápůjčky na bytové účely,
- § 7 Stravování,
- § 8 Rekreace,
- § 9 Kultura, vzdělání, tělovýchova a sport,
- § 10 Výměnné akce
- § 11 Sociální výpomoci a zápůjčky,
- § 12 Penzijní připojištění a doplňkové penzijní spoření
- § 12a Pojistné na soukromé životní pojištění,
- § 13 Příspěvek odborové organizaci,
- § 14 Dary,
- § 14a Jiné úhrady z fondu (úhrada smuteční kytice nebo věnce v případě úmrtí zaměstnance).

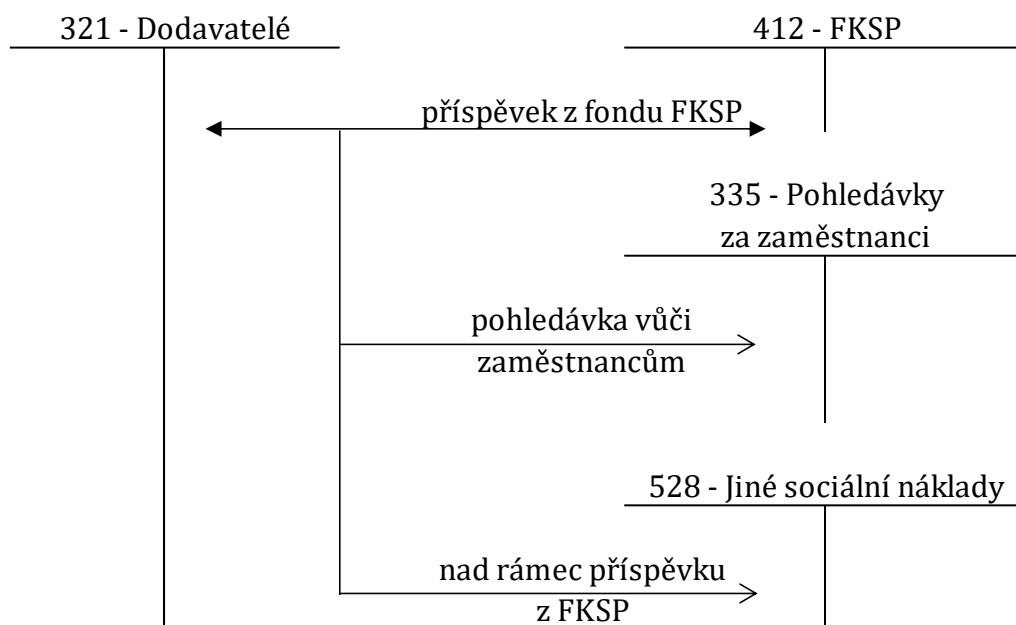
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb. Níže ve schématech jsou uvedeny vybrané způsoby čerpání fondu a samotná tvorba fondu, viz schéma 7.2- 7.7.

Schéma 7.2 Obecné účtování tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb



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

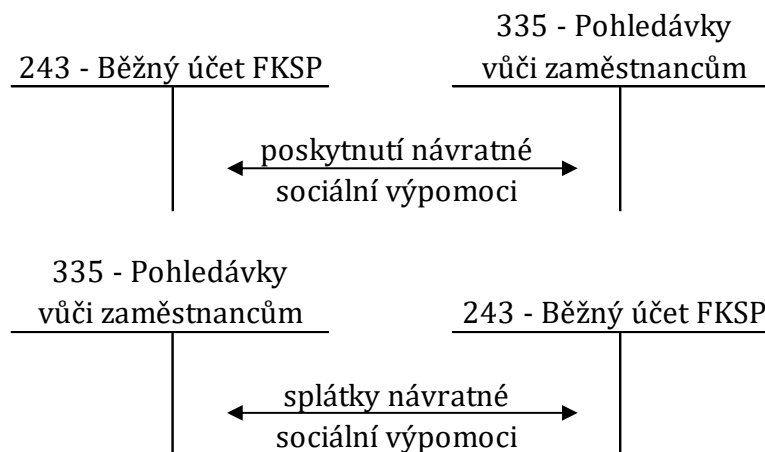
Schéma 7.3 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu závodního stravování



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

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

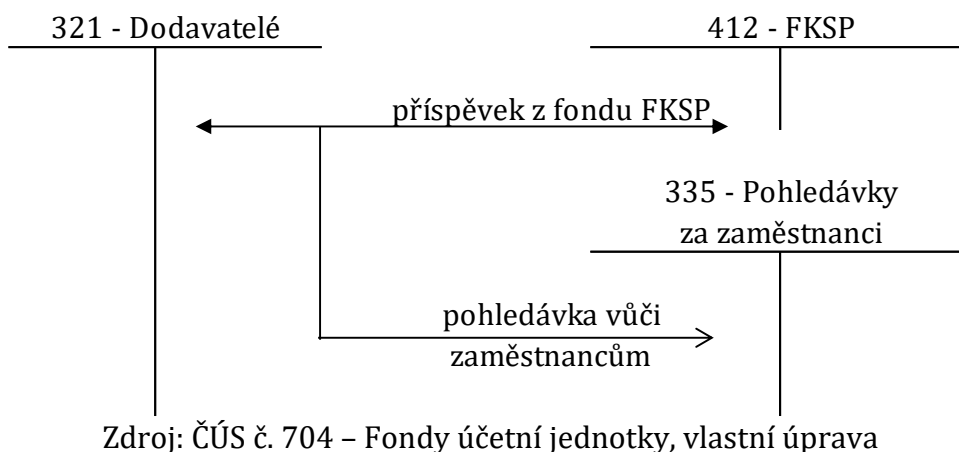


Schéma 7.6 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu daru a nenávratné sociální výpomoci

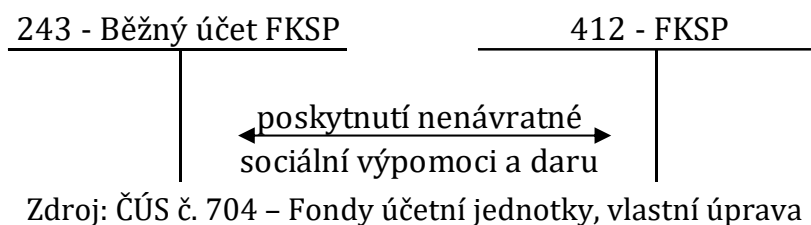
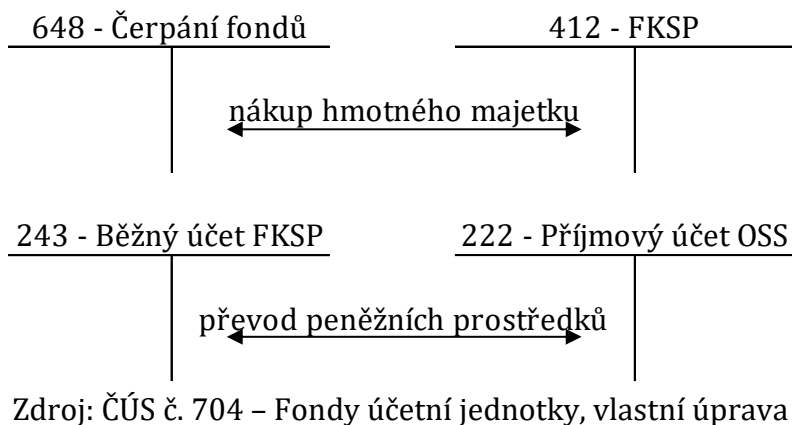


Schéma 7.7 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu nákupu hmotného majetku



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**
- **414 – Rezervní fond z ostatních titulů.**

Účet 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření

Zdroj tvorby tohoto účtu je pouze jediný, a to pouze zlepšený výsledek hospodaření. Pokud organizace nedosáhne zlepšeného výsledku hospodaření, nemůže ani tvořit tento fond v daném roce. Po ukončení roku zřizovatel schválí výši zlepšeného výsledku hospodaření, který je pak na základě rozhodnutí zřizovatele rozdělen do fondu odměn a rezervního fondu. Fond odměn avšak není povinným fondem ze zákona, pak celá výše zlepšeného výsledku hospodaření může být přiřazena do rezervního fondu. Jedná se o ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, kde je uvedeno, že rezervní fond se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření sníženého o případné převody do fondu odměn. Důležité je rozdělit zlepšený výsledek hospodaření do fondů beze zbytku.

Účet 414 – Rezervní fond tvořený z ostatních titulů

Účet 414 je tvořen z ostatních zdrojů, než kterým je zlepšený výsledek hospodaření. Jedná se o typ fondu, který je zcela tvořen peněžními zdroji. Účet 414 je tvořen z přijatých peněžních darů a prostředků převedených dle zvláštních právních předpisů (příspěvková organizace zřízená ÚSC – viz § 28 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; příspěvková organizace zřízená OSS – viz § 54 odst. 7 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech):

- **Peněžní dary** – přijaté peněžní dary jsou pro příspěvkovou organizaci zdrojem rezervního fondu (účet č. 414), nikoliv výnosem. Je-li peněžní dar účelový, použití je vázáno účelem daným v darovací smlouvě. Pokud je peněžní dar neúčelový, jeho použití je omezeno podmínkami použití rezervního fondu. Jedná se o posílení peněžních prostředků organizace. Je-li dar neúčelový, organizace jej může využít např. k dalšímu rozvoji činnosti (resp. organizace může využít jednotlivé způsoby čerpání fondu).
- **Prostředky převedené dle zvláštních právních předpisů** – jedná se o provozní dotace z rozpočtu Evropské unie, či provozní dotace získané v rámci finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce za

podmínky, že pokud se tyto peněžní prostředky provozních dotací **nespotřebují do konce kalendářního roku, převádějí se do rezervního fondu jako zdroj financování v následujících letech a mohou se použít pouze na stanovený účel**. V rezervním fondu se tyto zdroje sledují odděleně. Prostředky, které na stanovený účel nebyly použity, podléhají finančnímu vyřazení se státním rozpočtem za rok, ve kterém byl splněn účel, na který byla dotace poskytnuta. Prostředky převedené dle zvláštních právních předpisů jsou upraveny:

- § 28 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., pro příspěvkové organizace zřízené ÚSC,
- § 54 odst. 7 zákona č. 218/2000 Sb., pro příspěvkové organizace zřízené OSS.

Zákony o rozpočtových pravidlech přesně vymezují způsoby tvorby a čerpání rezervního fondu 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).

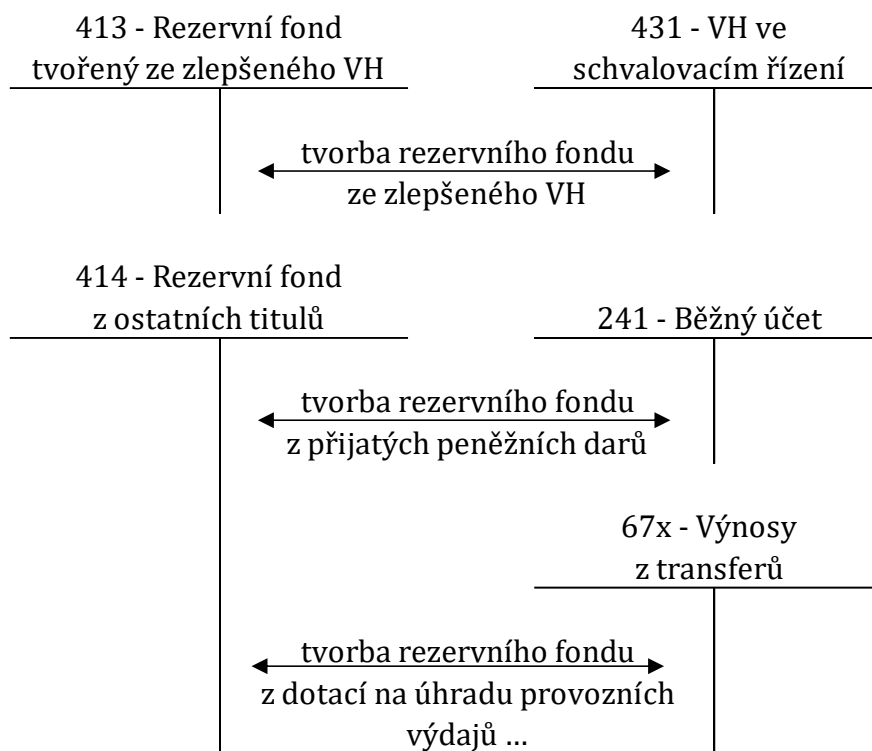
ČÚS rovněž stanovuje způsoby použití (**čerpání**) rezervního fondu:

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.

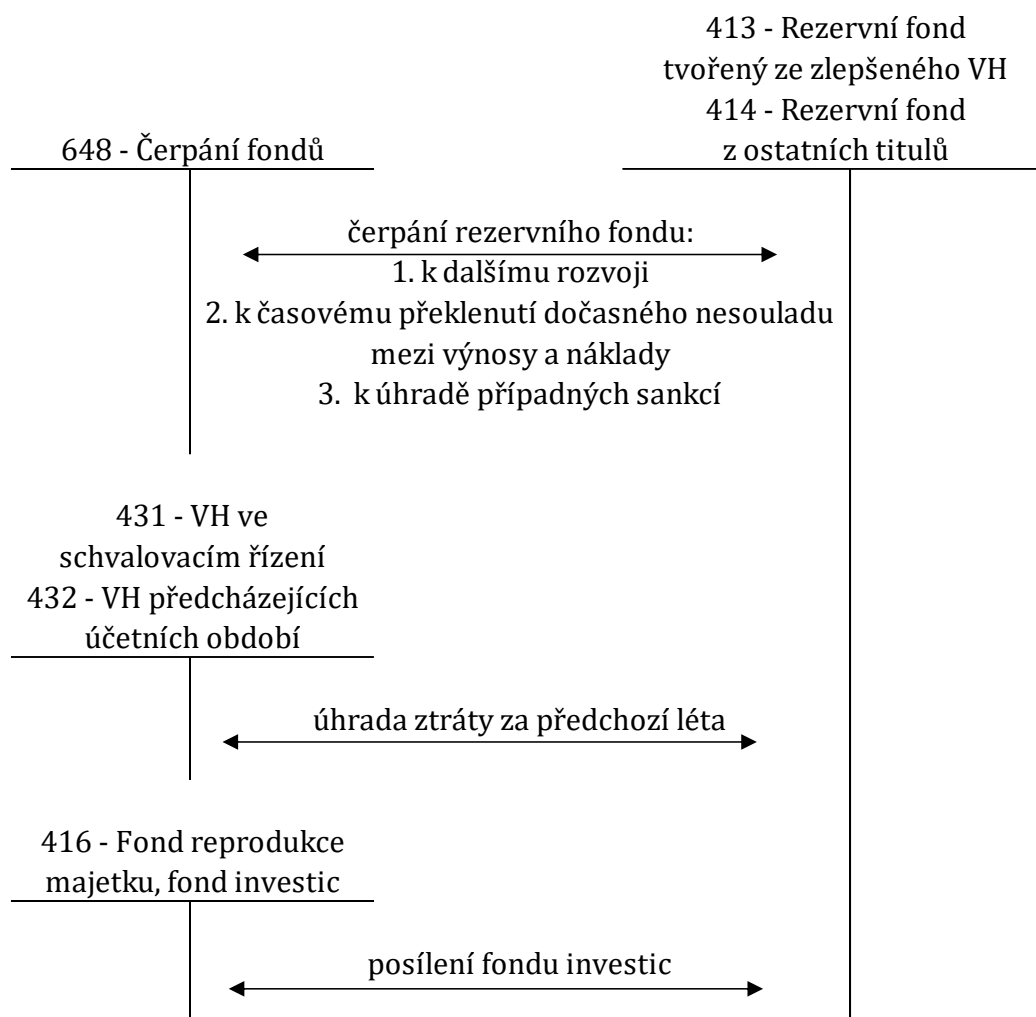
7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

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:

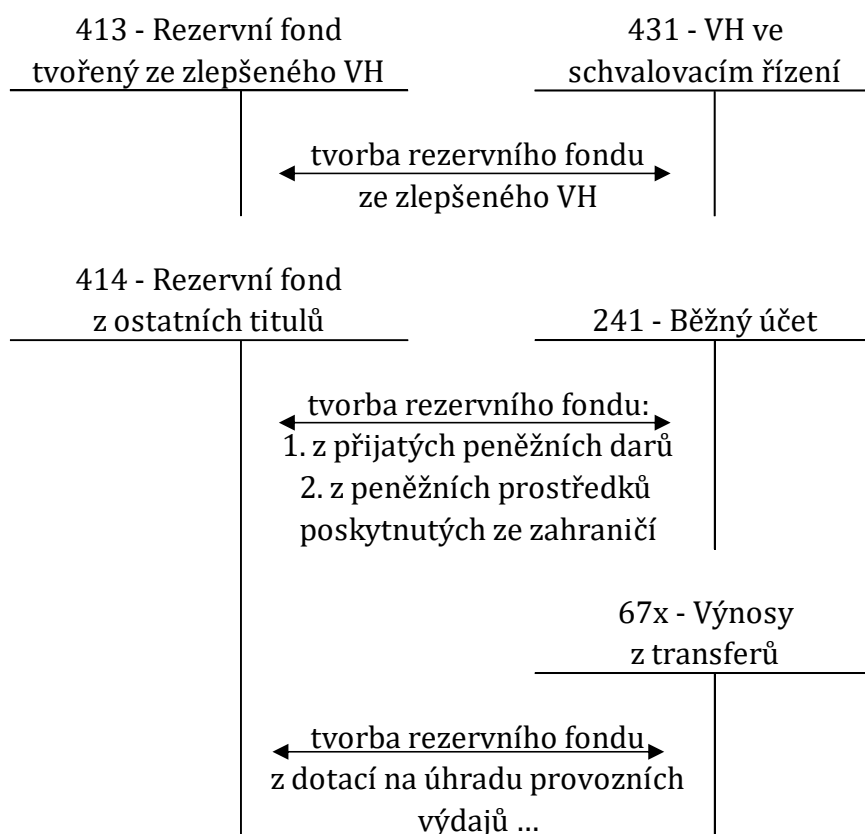
1. ze zlepšeného výsledku hospodaření,
2. z přijatých peněžních darů,
3. z prostředků převedených podle § 54 odst. 7 a z peněžních prostředků poskytnutých ze zahraničí.

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.

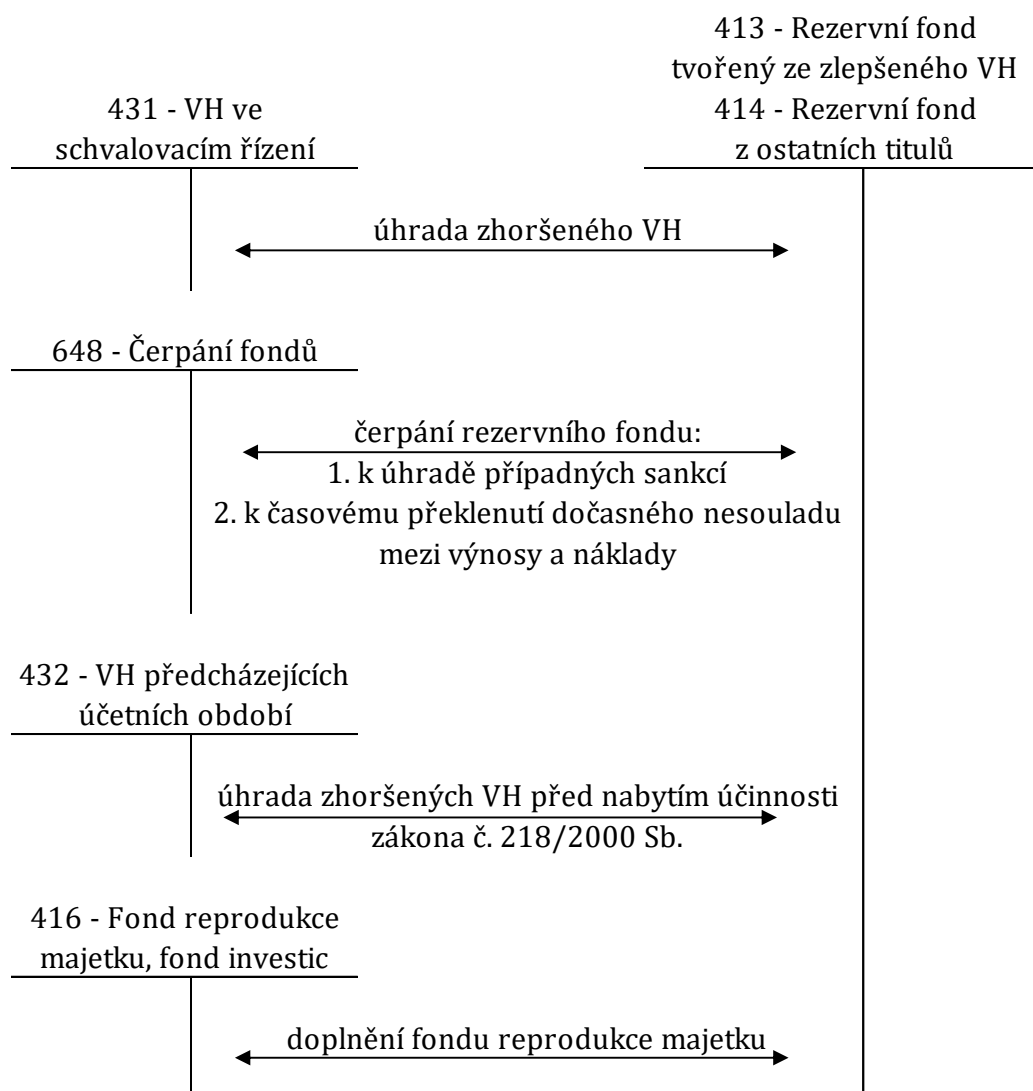
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací, viz schéma č. 7.10 a 7.11.

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

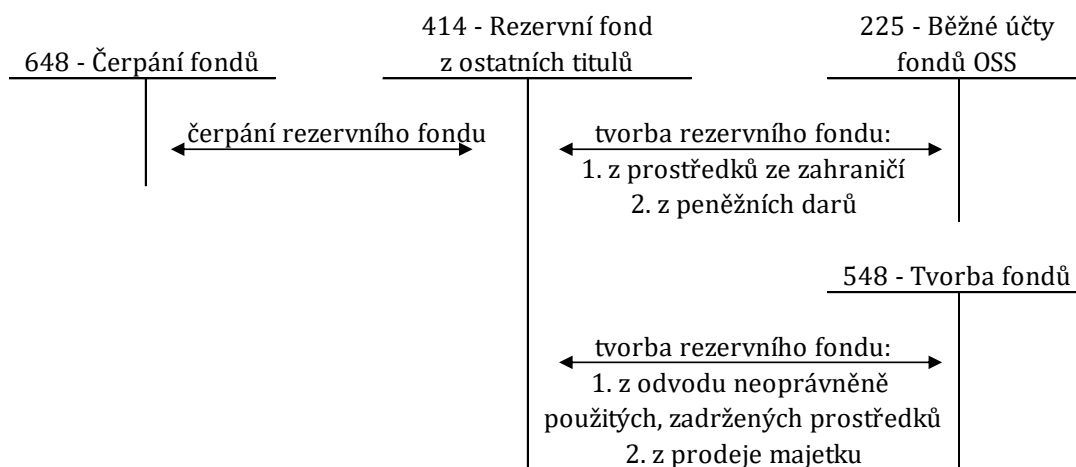
C. Organizační složky státu

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,
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

Hlavním účelem fondu reprodukce majetku, fondu investic je krytí investičních potřeb příspěvkových organizací.

Zdrojem fondu reprodukce majetku, fondu investic jsou jednak peněžní prostředky (tj. forma investičních transferů) a jednak vlastní zdroje (tj. tvorba fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření u příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu a posílení fondu reprodukce majetku, fondu investic z rezervního fondu tvořeného ze zlepšeného výsledku hospodaření).

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 (viz podmínka schválení odpisového plánu zřizovatelem),
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.

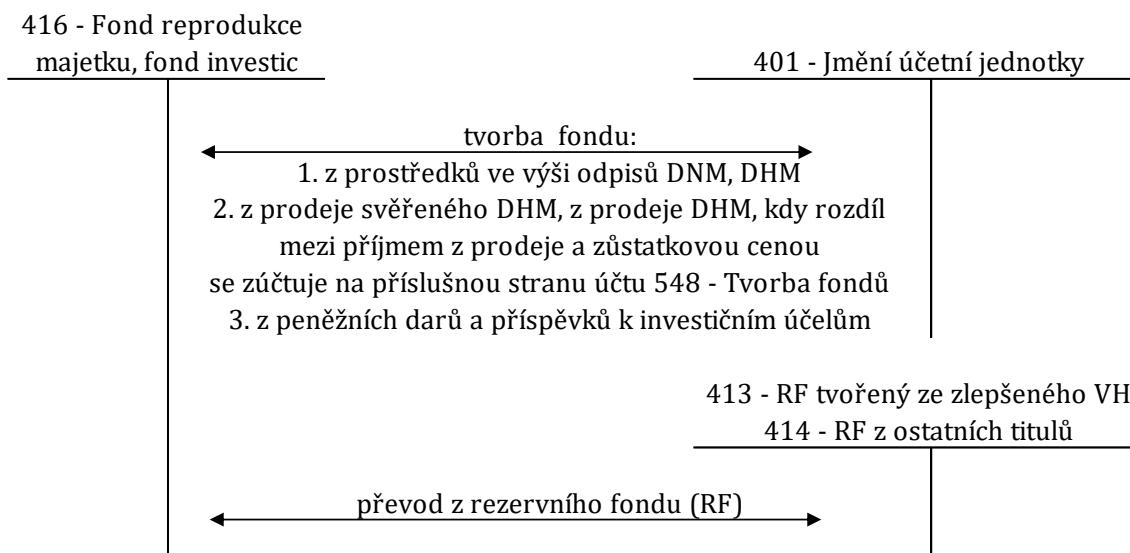
Fond investic příspěvková organizace **používá**:

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.

7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

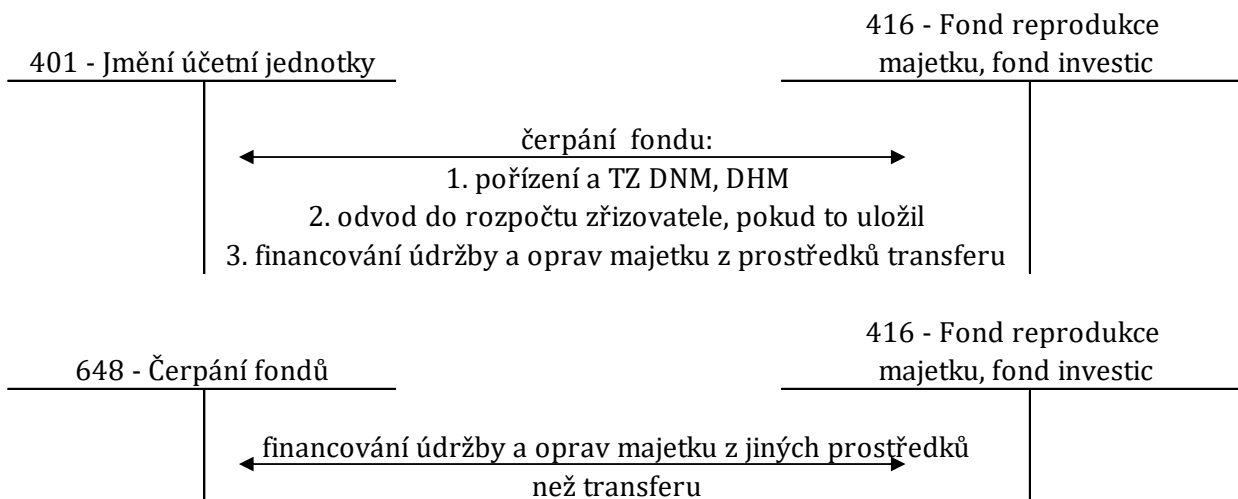
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky stanovuje metodický postup účtování tvorby a čerpání fondu investic, viz schéma 7.13 a 7. 14.

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



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

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



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

B. Příspěvková organizace zřízená OSS

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

1. z odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
2. z přídělu 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 § 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.

7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

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

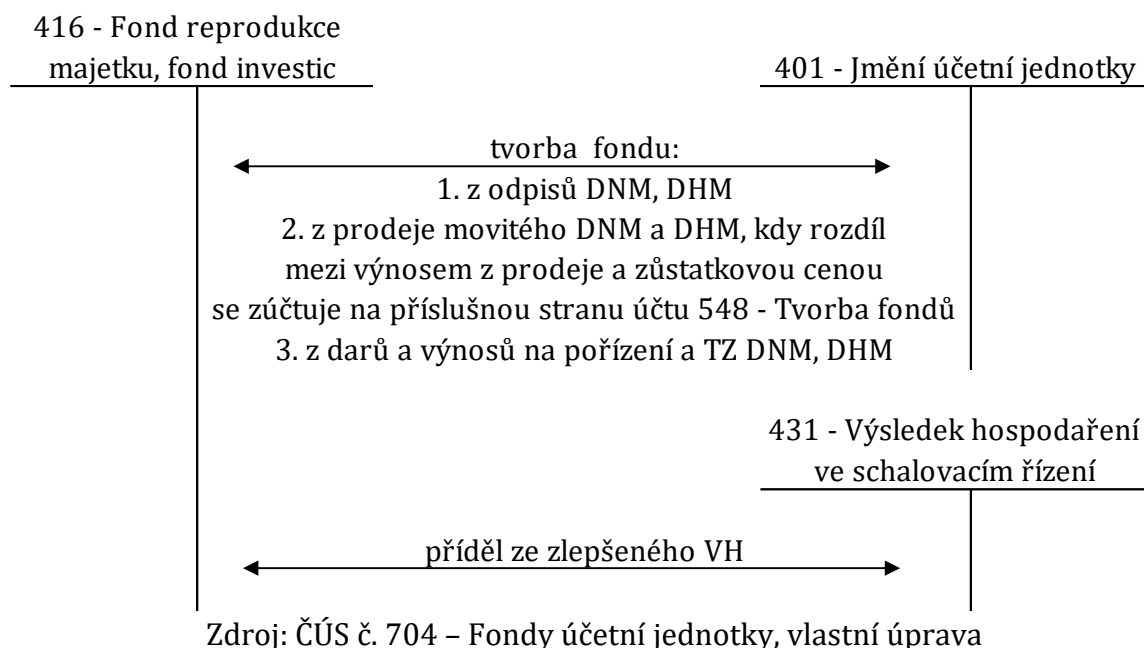
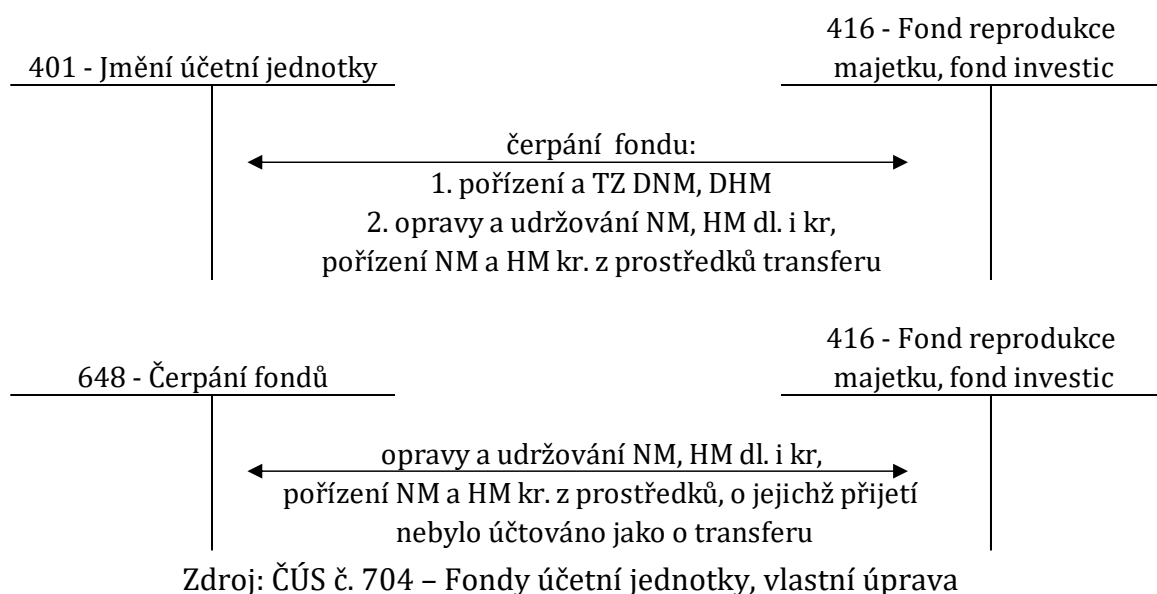


Schéma 7.16 Obecné účtování čerpání fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací



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.

FINANČNÍ KRYTÍ FONDU REPRODUKCE MAJETKU, FONDU INVESTIC

V opačném případě, kdy příspěvková organizace není schopna zajistit peněžní krytí fondu reprodukce majetku, fondu investic, se řídí **ustanovením § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb.:**

- *„Nezajistí-li příspěvková organizace ke dni sestavení účetní závěrky, s výjimkou mezitímní účetní závěrky, krytí fondu investic nebo fondu reprodukce majetku finančními prostředky, sníží výsledkově o tento rozdíl snížený o výši výnosů z titulu časového rozlišení přijatých investičních transferů fond investic nebo fond reprodukce majetku. Účetní jednotky v příloze účetní závěrky zdůvodní, proč nebylo možno fond investic nebo fond reprodukce majetku krýt finančními prostředky.“*

V legislativních předpisech neexistuje žádná metodika, jak ověřit krytí fondu reprodukce majetku, fondu investic. Lze vycházet z následujícího (např. Metodika Jihoomoravského kraje):

1. Porovnání výše fondu reprodukce majetku, fondu investic s peněžními prostředky.
2. Porovnání výše fondu reprodukce majetku, fondu investic s peněžními prostředky se započítanými ostatními položkami rozvahy.

Ad 1: Porovnání výše fondu reprodukce majetku, fondu investic s peněžními prostředky

Při porovnání fondu s peněžními prostředky jsou zahrnuty peněžní prostředky uložené na bankovních účtech, v pokladně, na ceninách, je možno zahrnout i peníze na cestě, či cenné papíry k obchodování. Celková výše těchto peněžních prostředků

7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

musí být ale ponížena o účelově vázané neinvestiční peněžní prostředky a cizí prostředky, viz tabulka níže:

Položka	Změna
241 – Běžný účet	+
244 – Termínované vklady krátkodobé	+
245 – Jiné běžné účty	+
251 – Majetkové cenné papíry k obchodování	+
253 – Dluhové cenné papíry k obchodování	+
256 – Jiné cenné papíry	+
261 – Pokladna	+
262 – Peníze na cestě	+
263 – Ceniny	+
Účelově vázané neinvestiční (provozní) prostředky	-
Cizí prostředky	-
Fond reprodukce majetku, fond investic	-
KRYTÍ FONDU REPRODUKCE MAJETKU, FONDU INVESTIC	

Ad 2: Porovnání výše fondu reprodukce majetku, fondu investic s peněžními prostředky se započítanými ostatními položkami rozvahy

Pokud je fond reprodukce majetku, fond investic nekrytý peněžními prostředky uvedenými výše, je možno peněžní prostředky rozšířit i o další položky z rozvahy. Tabulka níže uvádí rozšíření o další položky, jedná se pouze o ilustrativní příklad (účty, položky jsou zobrazeny přes účtové skupiny):

Položka	Změna
Oblast úvěrů, výpomocí – účty 281, 326,	-
Přechodné účty aktivní – účty 381, 385, 388	+
Přechodné účty pasivní – účty 383, 384, 389	-
Závazky – účtová sk. 33, 34, 37	-
Pohledávky – účtová sk. 31, 33, 34, 37	+
Zásoby – účtová sk. 11, 12, 13	+
Fond reprodukce majetku, fond investic	-
KRYTÍ FONDU REPRODUKCE MAJETKU, FONDU INVESTIC	

Snížení fondu reprodukce majetku, fondu investic, který není peněžně krytý, se zúčtuje 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. 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	241	491
416 – Fond reprodukce majetku, fond investic	70 000	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 – multifunkční tiskárny	60 000	042	321
2	VBÚ – úhrada faktury za DHM	60 000	321	241
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	416	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	416 416
7	FAP – nákup zboží (bez pořizovacího účtu)	150 000	132	321
8	FAV – realizované služby	180 000	311	602
9	K rozvahovému dni: - výsledkové snížení fondu (úprava o zúčtované odpisy za běžné účetní období)	25 000	416	648

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., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, 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 do 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 na určitý účel. 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 směrnicí. 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:

Zaúčtujte účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

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

Poznámky:

Příklad 7.2 Fond odměn – tvorba, čerpání

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon- tace	
			MD	D
1	VÚD – tvorba fondu odměn (vyúčtování nároku na přiděl 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 – čerpání fondu k úhradě odměn			

Poznámky:

7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Příklad 7.3 Fond kulturních a sociálních potřeb – převod peněžních prostředků

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – zúčtování předpisu % z objemu mezd	35 500		
2	VBÚ – odvod prostředků na běžný účet FKSP			
3	VBÚ FKSP – převod prostředků na účet FKSP			

Poznámky:

Příklad 7.4 Fond kulturních a sociálních potřeb – vitamínové prostředky, pracovní oděvy, obuv nad povinné vybavení

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP – vitamínové prostředky	9 500		
2	FAP – pracovní oděvy, obuv	14 800		
3	VBÚ - úhrada faktury za vitamínové prostředky - úhrada faktury za pracovní oděvy, obuv			

Poznámky:

Příklad 7.5 Fond kulturních a sociálních potřeb – pořízení dl. majetku

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon-tace	
			MD	D
1	FAP – nákup dl. majetku	85 000		
2	VBÚ FKSP – úhrada faktury za dl. majetek			
3	VÚD – čerpání fondu na pořízení dl. majetku			
4	VÚD – zařazení dl. majetku do užívání			

Poznámky:

Příklad 7.6 Fond kulturních a sociálních potřeb – pořízení drobného dl. majetku

Úkol:

Zaúčtujte pořízení drobného dl. majetku v podmínkách příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace pořídila drobný dl. majetek (automatický kávovar) z fondu kulturních a sociálních potřeb pro své zaměstnance v hodnotě 23 500 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.7 Fond kulturních a sociálních potřeb – stravné

Úkol:

Zaúčtujte 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	Předkon-tace	
			MD	D
1	FAP – stravné celkem (cizí stravovací zařízení): - podíl zaměstnavatele (nad rámec FKSP) - podíl FKSP - podíl zaměstnance	460 000 255 000 115 000		
2	VBÚ – úhrada faktury za stravné			
3	VBÚ FKSP – převod podílu za stravné z BÚ FKSP			
4	VBÚ – zúčtování převodu			
5	VUD – zaměstnancům stržen závazek ze mzdy			

Poznámky:

Příklad 7.8 Fond kulturních a sociálních potřeb – stravenky

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon-tace	
			MD	D
1	FAP – nákup stravenek	25 200		
2	VÚD – vydání stravenky zaměstnanci: - podíl hrazený zaměstnavatelem - podíl hrazený z FKSP - podíl hrazený zaměstnancem	13 860 2 520		

Poznámky:

Příklad 7.9 Fond kulturních a sociálních potřeb – rekreační pobyt

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

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

Poznámky:

Příklad 7.10 Fond kulturních a sociálních potřeb – návratné sociální výpomoci, zápůjčky

Úkol:

Zaučtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkon-tace	
			MD	D
1	VBÚ FKSP – zápůjčka zaměstnanci v tíživé životní situaci	25 000		
2	VBÚ FKSP – zápůjčka zaměstnanci na pořízení bytu	100 000		
3	VBÚ FKSP – částečná splátka zápůjčky v tíživé životní situaci zaměstnancem	5 000		
4	PPD – částečná splátka zápůjčky na byt zaměstnancem	20 000		

Poznámky:

Příklad 7.11 Fond kulturních a sociálních potřeb – poskytnutý věcný dar

Úkol:

Zaúčtujte poskytnutí věcného daru zaměstnanci v podmínkách příspěvkové organizace. Charakterizujte daňový dopad poskytnutých věcných darů na straně zaměstnance.

K životnímu jubileu byl zaměstnanci pořízen věcný dar v hotovosti v hodnotě 1 500 Kč z fondu kulturních a sociálních potřeb.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.12 Fond kulturních a sociálních potřeb – poskytnutý peněžní dar

Úkol:

Zaúčtujte poskytnutí peněžního daru zaměstnanci v podmínkách příspěvkové organizace. Charakterizujte daňový dopad poskytnutých věcných darů na straně zaměstnance.

K pracovnímu výročí byl zaměstnanci poskytnut peněžní dar v hodnotě 3 000 Kč z fondu kulturních a sociálních potřeb. Dar byl poskytnut převodem na bankovní účet zaměstnance.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.13 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:

Připsané úroky:

Poplatky za vedení účtu:

Poznámky:

Příklad 7.14 Rezervní fond – tvorba fondu, čerpání k dalšímu rozvoji činnosti

Úkol:

Zaúčtujte tvorbu fondu a čerpání rezervního fondu 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 přidělem ze zlepšeného výsledku hospodaření	100 000		
2	VBÚ – tvorba rezervního fondu z darů	20 000		
3	FAP – náklady na rozvoj činnosti organizace (různé náklady)	50 000		
4	VÚD – čerpání rezervního fondu ze zl. VH k dalšímu rozvoji organizace			
5	VBÚ – úhrada FAP			

Poznámky:

Příklad 7.15 Rezervní fond – čerpání k úhradě sankcí

Úkol:

Zaúčtujte čerpání rezervního fondu do deníku v podmínkách státní příspěvkové organizace.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně do rozpočtu zřizovatele	5 000		
2	VBÚ – úhrada odvodu zřizovateli			
3	VÚD – čerpání rezervního fondu ze zl. VH k úhradě sankce			

Poznámky:

Příklad 7.16 Rezervní fond – čerpání k úhradě ztráty

Úkol:

Zaučtujte čerpání rezervního fondu do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – PZ ztráty minulých let (předchozí rok)	45 000		
2	VÚD – čerpání účtu fondu 413 k úhradě ztráty za předchozí rok			

Poznámky:

Příklad 7.17 Rezervní fond – čerpání k posílení fondu reprodukce majetku, fondu investic

Úkol:

Zaučtujte čerpání rezervního fondu do deníku v podmínkách PO zřízené ÚSC. Za jakých podmínek může být fond reprodukce majetku, fond investic posílen z rezervního fondu?

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	VÚD – posílení fondu reprodukce majetku, fondu investic z rezervního fondu ze zl. VH	45 000		

Poznámky:

Příklad 7.18 Fond reprodukce majetku, fond investic – čerpání – pořízení dl. majetku

Úkol:

Zaučtujte čerpání fondu reprodukce majetku, fondu investic do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

7 PENĚŽNÍ FONDY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK, ROZDĚLENÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Předkontace	
			MD	D
1	FAP - nákup multifunkční tiskárny	100 000		
2	VÚD - zařazení tiskárny do užívání			
3	VBÚ - úhrada faktury			
4	VÚD - čerpání fondu			
5	VÚD - roční odpis (doba užívání 5 let)			
6	VÚD - tvorba fondu ve výši odpsů			

Poznámky:

Příklad 7.19 Fond investic - tvorba - odpisy dl. majetku

Úkol:

Vypočtěte a zaúčtujte roční odpis dl. majetku, který byl částečně pořízen z investičního transferu v podmínkách příspěvkové organizace zřízené ÚSC. Jak se promítne investiční transfer do odpisování dl. majetku?

Pořizovací cena dl. majetku činila 250 000 Kč, dl. majetek byl částečně pořízen z investičního transferu, jehož výši činila 200 000 Kč. Zbylou hodnotu hradila příspěvková organizace. Majetek je odpisován po dobu 5 let. Vypočtěte roční odpis dl. majetku včetně zachycení investičního transferu.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.20 Fond reprodukce majetku – pořízení drobného dl. majetku

Úkol:

Zaúčtujte vybrané účetní případy do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu. Může využít fondu na drobný dl. majetek také příspěvková organizace zřízená ÚSC?

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			

Poznámky:

Příklad 7.21 Fond reprodukce majetku, fond investic – posílení fondu z rezervního fondu

Úkol:

Zaúčtujte tvorbu fondu reprodukce majetku, fondu investic posílením z fondu rezervního se souhlasem zřizovatele v hodnotě 100 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.22 Fond investic – tvorba – prodej dl. majetku

Úkol:

Zaúčtujte tvorbu fondu investic do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Pořizovací cena dl. majetku činila 120 000 Kč. Majetek je účetně odpisován 5 let. Prodej majetku bez přecenění reálnou hodnotou se uskutečnil v posledním roce užívání majetku. Majetek byl prodán v hodnotě 30 000 Kč. Zachyťte počáteční zůstatky dl. majetku a oprávek za 4 roky. Následně zaúčtujte prodej majetku.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.23 Fond investic – tvorba, čerpání – investiční dar
--

Úkol:

Zaúčtujte tvorbu a čerpání fondu investic do deníku v podmínkách příspěvkové organizace zřízené ÚSC.

Příspěvková organizace se svolením zřizovatele obdržela investiční dar účelový od soukromé osoby na pořízení nového konvektomatu do školní jídelny v hodnotě 100 000 Kč. Nový konvektomat byl zakoupen organizací na fakturu v srpnu roku 202x v hodnotě 300 000 Kč. Odpisovat bude organizace po dobu pěti let. Zaúčtujte přijetí investičního daru a následné pořízení nového konvektomatu včetně odpisu v prvním roce užívání.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.24 Fond investic – tvorba, čerpání – investiční dar

Úkol:

Zaučtujte předchozí příklad 7.23, ale za podmínky, že investiční příspěvek na pořízení nového konvektomatu by byl poskytnut od zřizovatele organizace, nikoliv od soukromé osoby v podobě daru.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.25 Fond reprodukce majetku – čerpání – opravy**Úkol:**

Zaúčtujte čerpání fondu reprodukce majetku na opravy v případě příspěvkové organizace zřízené OSS.

Státní příspěvková organizace uhradila za opravdu interaktivní tabule 5 000 Kč. Oprava byla provedena na fakturu a uhrazena z běžného účtu.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.26 Fond investic – krytí fondu**Úkol:**

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

Příspěvková organizace Domov pro seniory vykazovala k 31. 12. 202x 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.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 7.27 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			

Poznámky:

7.4 Testové otázky – Fondy vybraných účetních jednotek

1. Který fond není tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření:
 - a) rezervní fond,
 - b) fond odměn,
 - c) fond kulturních a sociálních potřeb,
 - d) fond reprodukce majetku, fond investic.

2. Základní příděl do FKSP je z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů:
 - a) 1 %,
 - b) 1,5 %,
 - c) 2 %,
 - d) 2,5 %.

3. Co může být dalším, ostatním zdrojem FKSP?
 - a) náhrady škod od pojišťovny vztahující se k dl. majetku pořízeného z FKSP,
 - b) náhrady škod od pojišťovny vztahující se k dl. majetku bez ohledu na to, zda byl pořízen z FKSP,
 - c) peněžní dary účelově neurčené,
 - d) prodej dl. majetku bez ohledu na to, zda byl pořízen z FKSP.

4. Zvolte správnou odpověď:
 - a) FKSP je určen pro všechny, kdo pro příspěvkovou organizaci pracují.
 - b) FKSP je určen zaměstnancům v pracovním poměru.
 - c) FKSP je určen pouze zaměstnancům pracujícím na dohody o pracovní činnosti a dohody o provedení práce.
 - d) FKSP není určen důchodcům, kteří při prvním přiznání starobního důchodu pracovali pro organizaci.

5. Peněžitá forma plnění z FKSP je poskytována formou:
 - a) sociálních výpomocí,
 - b) rekreace,
 - c) stravování,
 - d) zápůjčky na bytové účely.

6. Vyjmenujte možnosti čerpání FKSP dané vyhláškou č. 114/2002 Sb.

-
7. U zaměstnance je osvobozena hodnota nepeněžního bezúplatného plnění poskytnutá z FKSP v úhrnné výši:
- a) 1 000 Kč ročně u každého zaměstnance,
 - b) 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance,
 - c) 3 000 Kč ročně u každého zaměstnance,
 - d) 4 000 Kč ročně u každého zaměstnance.
8. Hodnota peněžního daru u zaměstnance:
- a) podléhá dani z příjmů ze závislé činnosti a pojistnému,
 - b) podléhá pouze dani z příjmů ze závislé činnosti,
 - c) podléhá pouze pojistnému,
 - d) nepodléhá ani dani z příjmů ze závislé činnosti a ani pojistnému.
9. Vyberte pravdivé tvrzení:
- a) základní příděl FKSP se tvoří na vrub nákladového účtu,
 - b) základní příděl FKSP se tvoří ve prospěch nákladového účtu,
 - c) základní příděl FKSP se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření,
 - d) základní příděl FKSP se tvoří z poskytnutých příspěvků od zřizovatele.
10. Cizím osobám lze poskytnout dary pouze:
- a) za mimořádnou aktivitu ve prospěch organizace,
 - b) při pracovních výročí 20 5 let,
 - c) při životních výročí 50 let,
 - d) při prvním přiznání starobního důchodu.
11. Tvorba jakého fondu ze zákona není označena jako povinná:
- a) rezervní fond,
 - b) fond odměn,
 - c) fond kulturních a sociálních potřeb,
 - d) fond reprodukce majetku, fond investic.
12. Na který účel je možno čerpat fond odměn:
- a) odměny zaměstnancům,
 - b) profinancování dalšího rozvoje činnosti,
 - c) pořízení dlouhodobého majetku,
 - d) úhrada zhoršeného výsledku hospodaření za předchozí léta.

13. Z jakého fondu lze hradit opravy dl. majetku:

- a) rezervní fond,
- b) fond odměn,
- c) fond kulturních a sociálních potřeb,
- d) fond reprodukce majetku, fond investic.

14. Nespotřebované provozní dotace z rozpočtu EU jsou zdrojem:

- a) rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření,
- b) fondu odměn,
- c) rezervního fondu tvořeného z ostatních titulů,
- d) fondu reprodukce majetku, fond investic.

15. Příspěvek od zřizovatele na pořízení dl. majetku:

- a) je účtován v režimu investičního transferu,
- b) je účtován v režimu peněžního daru na investiční účely,
- c) je účtován v režimu provozního transferu,
- d) není účtován v režimu transferů, podléhá účtování dle ČÚS č. 704.

16. Peněžní dar na pořízení dl. majetku:

- a) je účtován v režimu investičního transferu,
- b) není účtován v režimu investičního transferu,
- c) je účtován v režimu provozního transferu,
- d) není účtován v režimu transferů, podléhá účtování dle ČÚS č. 704.

17. Prodej dl. majetku pořízené z FKSP je zdrojem:

- a) rezervního fondu,
- b) fondu odměn,
- c) fondu kulturních a sociálních potřeb,
- d) fondu reprodukce majetku, fondu investic.

18. Vyberte správný účtovací předpis čerpání FKSP na pořízení dl. majetku:

- a) MD 401 / D 416,
- b) MD 412 / D 648,
- c) MD 412 / D 401,
- d) MD 401 / D 412

-
19. Při pořízení (nákupu) drobného dl. majetku z FKSP, je čerpán:
- rezervní fond,
 - fond odměn,
 - fond kulturních a sociálních potřeb,
 - fond reprodukce majetku, fondu investic.
20. Vyberte správné tvrzení:
- Fond investic je tvořen z převodů rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.
 - Rezervní fond je tvořen z převodů fondu investic ve výši povolené zřizovatelem.
 - Fond investic je tvořen z převodů fondu odměn ve výši povolené zřizovatelem.
 - Fond odměn je tvořen z převodů fondu investic ve výši povolené zřizovatelem.
21. Není-li kryt fond reprodukce majetku, fond investic peněžními prostředky, nekrytí zúčtuje příspěvková organizace:
- MD 401 / D 648,
 - MD 416 / D 648,
 - MD 648 / D 401,
 - MD 648 / D 416.
22. Při prodeji dl. majetku, je-li prodejní cena vyšší než cena zůstatková, rozdíl je zúčtován na stranu:
- MD 548,
 - D 548,
 - MD648,
 - D 648.
23. Nákup drobného dl. majetku může být čerpán z fondu reprodukce majetku, fondu investic v případě:
- příspěvkové organizace zřízené OSS,
 - příspěvkové organizace zřízené ÚSC,
 - ÚSC,
 - dobrovolného svazku obcí.

24. Vyberte pravdivé tvrzení:

- a) Čerpání FKSP na jiné účely, než které stanovuje vyhláška, se posuzuje za porušení rozpočtové kázně.
- b) Čerpání FKSP na jiné účely, než které stanovuje vyhláška, se neposuzuje za porušení rozpočtové kázně.
- c) Je možno čerpat FKSP i na jiné účely, než které stanovuje vyhláška, na základě rozhodnutí příspěvkové organizace.
- d) Je možno čerpat FKSP i na jiné účely, než které stanovuje vyhláška, na základě rozhodnutí zřizovatele.

25. Vyberte správný způsob účetního zachycení nenávratné sociální výpomoci:

- a) MD 335 / D 243,
- b) MD 412 / D 243,
- c) MD 243 / D 335,
- d) MD 243 / D 412.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

1. ČÚS č. 704 – Fondy
2. Krbečková, M. & Plesníková, J. (2020). FKSP – sociální fondy, benefity a jiná plnění. Olomouc: Anag.
3. Maderová Voltnerová, K. (2018). Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací (2. vyd.). Olomouc: Anag.
4. Schneiderová, I. & Nejezchleb, Z. (2012). Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace. Turnov: Acha obec účtuje
5. Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů
6. Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

8 Základy zdanění příspěvkových organizací

KLÍČOVÉ POJMY: silniční daň, daň z příjmů právnických osob, veřejně prospěšný poplatník, příjmy, výdaje, daňové, nedaňové, osvobození, předmět daně, základ daně, sazba daně, daňová úspora, slevy na dani, zálohy na daň, daňové přiznání.

8.1 Silniční daň

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „zákon o dani silniční“). Poslední novela tohoto zákona byla provedena zákonem č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb. a další související zákony.

Předmět daně

Předmět daně je vymezen v § 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Pro příspěvkové organizace platí, že předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla:

- registrovaná v České republice,
- provozovaná v České republice,
- **používaná poplatníkem** daně z příjmů právnických osob **s výjimkou používání k činnosti veřejně prospěšného poplatníka** daně z příjmů právnických osob, **pokud příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů.**

Bod třetí se vztahuje také na příspěvkové organizace, které dle § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, spadají do okruhu veřejně prospěšných poplatníků. Pokud tedy příspěvková organizace vykonává pouze činnosti, pro které byla založena nebo zřízena (tj. činnosti hlavní), poplatníkem daně silniční bude pouze za podmínky, že vozidlo bude používáno k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou

předmětem daně. Jak vyplývá z ustanovení § 18a odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, jedná se o příjmy z hlavních činností, které převyšují související výdaje. Pokud organizace používá vozidlo k činnostem, ze kterých plynou příjmy dle § 18a odst. 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (tj. např. příjmy z reklam, nájemného), tyto příjmy jsou vždy předmětem daně, stejně tak jako příjmy plynoucí do doplňkové či jiné činnosti, pak vozidlo je rovněž předmětem daně silniční.

Dále jsou vždy předmětem daně dle § 2 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, **silniční nákladní automobily s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny** registrované v České republice a přípojná vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny registrovaná v České republice. Tato vozidla jsou předmětem daně silniční vždy, bez ohledu na to, k jaké činnosti jsou využívána. Zákon o dani z příjmů ulevuje veřejně prospěšným poplatníkům u těchto vozidel v podobě snížení sazeb daně, viz. dále v kapitole Zvýšení a snížení daně.

Dle § 2 odst. 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční **předmětem daně nejsou:**

- speciální pásové automobily a ostatní vozidla podle zvláštního právního předpisu, jakož i zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a další zvláštní vozidla podle zvláštního právního předpisu,
- vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka.

Osvobození od daně

Vozidla osvobozená od silniční daně jsou vozidla, která sice jsou předmětem daně, ale daň se z těchto vozidel neodvádí. V případě příspěvkových organizací se jedná o následující **výčet vozidel, která jsou mj. upravena v § 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční:**

- vozidlo s méně než čtyřmi koly zapsaná v technickém průkazu vozidla jako kategorie L a jejich přípojná vozidla (např. motocykly),
- vozidla provozovaná ozbrojenými silami, vozidla civilní obrany, vozidla bezpečnostních sborů, obecní policie, sboru dobrovolných hasičů, vozidla poskytovatele zdravotních služeb, vozidla důlní a horské záchranné služby a poruchové služby plynárenských a energetických zařízení; vozidla musí být vybavena zvláštním zvukovým výstražným zařízením a zvláštním výstražným světlem modré barvy zapsanými v technickém průkazu k vozidlu. Pro vozidla poskytovatele zdravotních služeb a vozidla důlní a horské záchranné služby nevybavená zvláštním zvukovým výstražným zařízením a zvláštním výstražným světlem modré barvy je rozhodné jejich označení v technickém průkazu vozidla (sanitní, záchranná),

-
- vozidla speciální samosběrová (zametací), speciální jednoúčelová vozidla - značkovače silnic a vozidla správců komunikací nebo osob pověřených správcem komunikací, která jsou používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací, s výjimkou osobních automobilů,
 - vozidla požární ochrany používaná jednotkou hasičského záchranného sboru podniku podle zákona upravujícího požární ochranu vybavená zvláštním zvukovým výstražným zařízením doplněným zvláštním výstražným světlem modré barvy zapsanými v technickém průkazu vozidla,
 - vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která mají elektrický pohon, hybridní pohon, používají jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG) nebo jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85.

Důležitou skutečností pro osvobození je vymezení účelu používání vozidla v technickém průkazu vozidla. Do daňového přiznání uvádí organizace i vozidla osvobozená od daně silniční s výjimkou vozidel s méně než čtyřmi koly.

Poplatník silniční daně

Poplatník daně je **vymezen § 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční** takto:

1. Poplatníkem daně je ten, kdo **je jako provozovatel zapsán v technickém průkazu**. Příspěvková organizace může být poplatníkem i v případě, že vlastníkem silničního motorového vozidla je její zřizovatel – kraj či obec. Zde se jedná o majetek svěřený do správy organizace dle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
2. Příspěvková organizace může být poplatníkem daně také v případě, že je **zaměstnavatelem, který vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci** za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, **pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli** (tj. zaměstnanci). Pokud tedy zaměstnanec využívá své soukromé vozidlo pro potřeby zaměstnavatele k činností, které jsou předmětem daně, zaměstnavatel se stává poplatníkem silniční daně za podmínky, pokud daňová povinnost nevznikla již samotnému provozovateli, zaměstnanci. Zaměstnavatel odvede silniční daň ve výši uvedené v § 6 odst. 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, tj. ve výši 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud je to pro zaměstnavatele výhodnější (tzn., že zaměstnavatel nepoužije roční sazbu daně dle § 6 odst. 1 a zálohy neuplatní dle § 10 odst. 2).

Rozhodující u příspěvkových organizací je ta skutečnost, k jakému účelu bylo silniční motorové vozidlo použito a zda tato činnost je předmětem daně.

Základ daně, sazba daně

Základ daně je stanoven v § 5 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční a liší se dle typu vozidla:

- **osobní automobil** – základ daně je zdvihový objem motoru v cm³,
- **návěs** – základ daně je součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav,
- **ostatní vozidla** – základ daně je největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Údaje potřebné ke stanovení základu daně jsou uvedeny v technickém průkazu. Základ daně se zjišťuje za každé vozidlo samostatně.

Roční sazba daně u osobních automobilů se odvíjí od výše zdvihového objemu motoru v cm³, pohybuje se od 1 200 Kč do 4 200 Kč. U návěsů a ostatních silničních vozidel se roční sazba liší, a to dle počtu náprav. Při počtu náprav 1 podle hmotnosti daného vozidla se roční sazba pohybuje od 1 800 Kč do 9 600 Kč, atd.

Speciální sazba daně je stanovena pro zaměstnavatele, příspěvkovou organizaci, který vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla. Příspěvková organizace může uplatnit denní sazbu daně ve výši 25 Kč za každý den použití vozidla, pokud je to pro ni výhodnější, a současně vozidlo nepodléhalo dani silniční u provozovatele (zaměstnance). V opačném případě je organizace povinna uhradit 1/12 roční sazby za každý kalendářní měsíc, kdy zaměstnanec vozidlo použil. Základní podmínka pro povinnost hradit daň silniční je stále ta samá, tj. užití vozidla k činnosti, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob.

Zákon o dani silniční dále upravuje snížení a zvýšení daně v § 6 odst. 5-10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční následovně:

- Sazba daně **se snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace** a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců.
- Sazba daně **se snižuje o 25 % u vozidel, která jsou používána pro činnosti výrobní povahy v rostlinné výrobě** podle klasifikace produkce

CZ-CPA, kód 01.61.10 Podpůrné služby pro rostlinnou výrobu. Toto snížení mohou uplatnit např. zemědělské školy.

- Sazba daně se **zvyšuje o 25 % u vozidel registrovaných poprvé v České republice nebo v zahraničí do 31. prosince 1989.**
- Bez ohledu na datum první registrace se sazba **daně snižuje o 100 % u nákladních automobilů a přípojných vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud jsou tato vozidla používaná veřejně prospěšným poplatníkem daně z příjmů právnických osob pouze k činnosti, z níž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů** anebo se jedná o výcviková vozidla podle právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, která nejsou používána k činnosti, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob.
- Sazba daně se dále **snižuje o 48 % u nákladních automobilů a přípojných vozidel s největší povolenou hmotností 12 a více tun.** U těchto vozidel se již nepoužije současné snížení sazby daně.

Zálohy na daň

Pokud příspěvková organizace používá vozidlo svěřené zřizovatelem pro hlavní činnost, která je zisková nebo pro doplňkovou činnost, organizace je povinna platit daň silniční. Příspěvkové organizace na rozdíl od podnikatelů stojí ve výrazně složitější situaci. Problém nebudou mít příspěvkové organizace, které vykonávají doplňkovou činnost, která je předmětem daně vždy a pro tuto činnost byla vozidla použita. Problém může nastat, pokud příspěvková organizace používá vozidlo výhradně pro hlavní činnost nebo jednotlivé druhy činností v rámci hlavní činnosti, pak skutečnost, zda příjmy z této činnosti budou či nebudou předmětem daně z příjmů právnických osob, zjistí příspěvková organizace až po ukončení účetního období (za předpokladu, že účetním obdobím je kalendářní rok, tedy po ukončení kalendářního roku). Zákon o dani silniční ale vyžaduje zálohovou platbu daně, kdy zálohy jsou hrazeny v průběhu kalendářního roku a první záloha má být splatná již k 15. dubnu. Příspěvkové organizace se musí rozhodnout, zda budou zálohy hradit, či nikoliv. Termíny pro platbu zálohy vyplývají z ustanovení § 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční:

- záloha splatná **do 15. dubna**, tedy za měsíc leden, únor, březen,
- záloha splatná **do 15. července**, tedy za měsíc duben, květen, červen,
- záloha splatná **do 15. října**, tedy za měsíc červenec, srpen, září,

- záloha splatná **do 15. prosince**, tedy za měsíc říjen a listopad. Záloha za měsíc prosinec se zálohově již nehradí, doplácí se při podání daňového priznání.

Pokud bude příspěvková organizace řádně hradit zálohy na daň silniční v uvedených termínech a bude vykonávat pouze hlavní činnost nebo jednotlivé druhy činností v rámci hlavní činnosti, kde skončí záporným výsledkem hospodaření, nevzniká ji povinnost hradit za vozidlo daň silniční, neboť příjmy nejsou předmětem daně dle § 18a odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto případě jsou uhrazené zálohy přeplatkem, který bude organizaci navrácen zpět.

Ale v opačném případě, kdy příspěvková organizace zálohy nehradila a stále vykonávala pouze hlavní činnost nebo jednotlivé druhy činností v rámci hlavní činnosti a zároveň dosáhla ziskové hlavní činnosti, pro kterou bylo vozidlo využíváno, organizace byla povinna zálohy hradit v uvedených termínech, jelikož dosažené příjmy byly předmětem daně. Neuhrazení záloh je správcem daně sankcionováno úrokem z prodlení stanoveným dle ustanovení § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Skutečnost, zda má příspěvková organizace hradit zálohy na daň silniční či nikoliv, se v praxi občas těžko posuzuje. Ministerstvo financí přesto doporučuje zálohy hradit a vykázat je jako případný přeplatek, pokud se potvrdí, že dosažené příjmy v hlavní činnosti, pro kterou bylo vozidlo využíváno, nejsou předmětem daně z příjmů. Jako další možnost se jeví podaná žádost místně příslušnému správci daně dle § 174 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád o stanovení záloh daně silniční jinak, nebo udělení výjimky z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období. Žádost je nutno podat místně příslušnému správci daně s dostatečnou časovou rezervou před datem první splatnosti zálohy.

Daň silniční patří mezi přímé daně, tj. daně odváděné do státního rozpočtu. Daň silniční je zúčtována na účtu 342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, jak vyplývá z ustanovení § 32 odst. 4 písm. b) vyhlášky č. 410/2009 Sb. Příspěvkové organizace účtují o úhradě záloh na daň silniční níže uvedeným způsobem:

Text účetního případu	Účetní zápis	
	MD	D
Úhrada zálohy na daň silniční – výpis z běžného účtu	342	241

Daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím je dle ustanovení § 13 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, kalendářní rok. Poplatník, jemuž vznikla daňová povinnost, podává daňové přiznání nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, a to i v případě, pokud poplatníkovi daňové přiznání zpracovává daňový poradce. Za zdaňovací období 2021 je poplatník povinen podat daňové přiznání do 31. 1. 2022.

V daňovém přiznání se uvádí i vozidla od daně osvobozená. Poplatník je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání přiznání. V případě vozidla, u něhož je sazba daně snížena o 100 % (např. u nákladních vozidel včetně tahačů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun) a současně poplatník nemá daňovou povinnost u dalšího vozidla, poplatník na základě ustanovení § 15 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, daňové přiznání nepodává.

8.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je upravena zákonem č. 586/992 Sb., o daních z příjmů.

Veřejně prospěšný poplatník

Veřejně prospěšným poplatníkem (dále jen „VPP“) je **poplatník, který** v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci **jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním**. Veřejně prospěšným poplatníkem není:

- obchodní korporace,
- Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář,
- profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,
- zdravotní pojišťovna,
- společenství vlastníků jednotek a
- rodinná fundace, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond:

- které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

U příspěvkových organizací tato skutečnost vyplývá ze související právní úpravy. Rozhodující je však úprava ve zřizovací listině, která obsahuje vymezení hlavního účelu a k tomu odpovídající předmět hlavní činnosti.

Příjmy

Zvláštní ustanovení o předmětu daně VPP upravuje § 18a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ustanovení § 18a vymezuje příjmy VPP, které nejsou předmětem daně, příjmy, které předmětem daně jsou vždy.

A. Příjmy, které jsou předmětem daně VPP – §18a odst. 2

Jak vyplývá ze znění § 18a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **předmětem daně jsou u příspěvkových organizací s úzkým základem daně vždy:**

- příjmy z reklam,
- členské příspěvky (osvobozené dle § 19 odst. 1 písm. a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů),
- nájemné s výjimkou nájmu státního majetku, a
- příjmy v podobě úroků (zdaňovány srážkovou daní, příjmy z úroků nevedou povinnost podat daňové přiznání).

Jak je uvedeno v § 18a odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v případě **veřejně prospěšných poplatníků s širokým základem daně jsou předmětem daně všechny příjmy** (bez ohledu na to, zda to jsou příjmy plynoucí z hlavní, či doplňkové, jiné činnosti) **vyjma příjmů z investičních dotací**. VPP s širokým základem daně jsou:

- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce,
- poskytovatelé zdravotních služeb, kteří mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby,
- obecně prospěšné společnosti,
- ústavy.

B. Příjmy, které nejsou předmětem daně VPP – §18a odst. 1

Příjmy, které jsou vyloučeny z předmětu daně, upravuje § 18a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se zejména o:

- **příjmy z nepodnikatelské činnosti** za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,
- **dotace, příspěvky, podpory nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů**, aj.

C. Příjmy, které jsou osvobozené od daně VPP – § 19, §19b

Ustanovení § 19, § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je velmi obsáhlé a vyjmenovává příjmy, které jsou osvobozeny (za určitých naplněných podmínek). Z toho důvodu jsou vyjmenovány pouze některá osvobození:

- **členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin**, přijatý např. politickou stranou, hnutím,
- **výnosy kostelních sbírek**, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností,
- **příjem z nájemného družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru** a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem,
- **výnos nadace**, která je veřejně prospěšným poplatníkem, **z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje**, pokud tento příjem slouží jen k účelu, ke kterému byla nadace zřízena, a pokud se nejedná o příjem, který byl nadací použit v rozporu se zákonem,
- **bezüplatný příjem veřejně prospěšného poplatníka**, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení, a mnohé další.

Z § 19 a § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyplývá, že veřejně prospěšný poplatník má na výběr, zda se rozhodne osvobodit svůj příjem, či nikoliv. Příjmy osvobozené mají k sobě vztaženy i náklady, které jsou rovněž vyloučeny z daňově uznatelných nákladů. Příjmy osvobozené od daně snižují výsledek hospodaření, naopak náklady vyloučeny z daňově uznatelných nákladů zvyšují výsledek hospodaření. Bude-li bezúplatný příjem a jeho výdaj (náklad) uplatněn ve stejném

zdaňovacím období, poplatník tedy nemusí být nijak zatížen, jelikož prokáže jak zvýšení, tak i snížení výsledku hospodaření.

Daňové výdaje

Pokud veřejně prospěšný poplatník vykazuje zdanitelní příjmy, má právo proti těmto příjmům uplatnit také odpovídající daňové výdaje. Daňové výdaje jsou definovány § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů:

- výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- prokázané poplatníkem (poplatník prokazuje existenci i výši),
- ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (tzn., že některé výdaje jsou omezeny konkrétními předpisy a jako daňový výdaj (náklad) lze uznat pouze jeho omezenou výši).

Za výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů **nelze uznat výdaje (náklady)** vynaložené na příjmy, **které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně**. Z toho vyplývá, že za daňové nelze považovat jakékoliv výdaje, které byly hrazeny z příjmů z darování, bezúplatných služeb, které jsou osvobozeny.

Daňové výdaje (náklady) jsou vymezeny § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se např. o odpisy hmotného majetku (daňové), zůstatková cena prodaného hmotného majetku, členský příspěvek právnické osobě (komoře) s povinným členstvím dle zvl. Právních předpisů a mnohé další.

Základ daně

Jak definuje § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **základem daně** (dále jen ZD) **je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady)**, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (rozdíl se upraví podle tohoto zákona).

Pro zjištění základu daně **se vychází** (viz § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) u veřejně prospěšných poplatníků **z výsledku hospodaření** (zisk, ztráta). Následně se základ daně vycházející z výsledku hospodaření (dále jen VH) upravuje – snižuje a zvyšuje o položky definované zákonem (viz níže).

Položky snižující základ daně

Jak je stanoveno v § 23 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výsledek hospodaření se snižuje zejména:

- o příjmy, které nejsou předmětem daně dle § 18, jsou-li zahrnuty ve VH,
- o příjmy osvobozené od daně dle § 19, §19b, jsou-li zahrnuty ve VH,
- o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, přesahují-li daňové odpisy odpisy účetní, a další v uvedeném výčtu § 23 odst. 3 písm. b).

Položky zvyšující základ daně

Jak je stanoveno v § 23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výsledek hospodaření se zvyšuje zejména:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze dle zákona zahrnout do výdajů,
- o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, přesahuje-li výše účetních odpisů výši odpisů daňových,
- částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to ve výši, která odpovídá poměru nevyčerpané úspory na dani, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití úspory na dani nebo k ukončení činnosti, a mnohé další v uvedeném výčtu §23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Položky odčitatelné od základu daně

Položky odčitatelné od základu daně se uplatňují v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob, neúčtuje se o nich. Tyto položky jsou uvedeny v ustanovení § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, speciální položkou, která snižuje základ daně veřejně prospěšných poplatníků je ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Mezi základní položky se řadí:

- daňová ztráta, která vznikla v doplňkové, či jiné činnosti – tuto ztrátu lze odečíst v bezprostředně následujících pěti zdaňovacích obdobích po období, ve kterém byla vyměřena, ztráta je odečtena opět v doplňkové, či jiné činnosti,

- odpočet na podporu výzkumu a vývoje – viz § 34a,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání – viz § 34f, § 34g, § 34h,
- tzv. 30% odpočet dle ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů:
 - **Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně snížený podle § 34 zákona dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1000000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300000 Kč, maximálně však do výše základu daně.**
 - **Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná instituce mohou základ daně snížený podle § 34 zákona dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3000000 Kč, použijí-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1000000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1000000 Kč, maximálně však do výše základu daně.**

Daňová úspora

Daňovou úsporou se rozumí výše ušetřené daně z hodnoty odečteného 30% odpočtu od základu daně (viz výše). Daňová úspora se vypočte jako součin hodnoty 30% odpočtu a sazby daně.

Zákon o daních z příjmů nestanovuje jednoznačné prokázání použití daňové úspory. Je možno doporučit účtování prostřednictvím analytických účtů účtové třídy 5 – Náklady, na které budou zaúčtovány náklady, které jsou kryty daňovou úsporou. Touto formou je možno správci daně použití daňové úspory doložit.

Sazba daně

Sazba daně je upravena v § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zjištěný základ daně po snížení o odčitatelné položky se pro účely výpočtu daně zaokrouhlí na celé tisíce dolů. **Sazba daně činí 19 % z takto upraveného základu daně.**

Slevy na dani

Vybrané účetní jednotky mohou uplatnit slevu na dani z titulu zaměstnanců se zdravotním postižením. Sleva je tak motivací nejen pro vybrané účetní jednotky k zaměstnávání osob se zdravotním postižením, jelikož právě tyto osoby se obtížně uplatňují na trhu práce. Slevy vyplývají z ustanovení § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde se uvádí, že poplatníkům se daň za zdaňovací období snižuje o:

- **částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením** a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
- **částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením** a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.

Pro výpočet slevy je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením (viz postup výpočtu je zakotven v § 35 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Daňové přiznání

Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období 12 měsíců se podává **nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období**. Nově však se prodlužuje lhůta na 4 měsíce, a to za účelem podpory elektronické formy podání daňových přiznání. Nicméně zůstává zachována možnost podat daňové přiznání v základní, tj. tříměsíční lhůtě (Morávek, 2021).

Změna nastala také v případě **podání daňového přiznání poradcem** (daňovým poradcem či advokátem). Dle nové právní úpravy již není nutné zplnomocňovat konkrétního daňového poradce, advokáta. Zároveň není nadále posuzováno, zda poradce, advokát přiznání zpracoval, ale pouze to, zda jej podal. Budou-li naplněny podmínky pro prodloužení lhůty a daňové přiznání bude podáno poradcem elektronicky, uplatní se vždy delší prodloužení lhůty, tj. **prodloužení na 6 měsíců od konce zdaňovacího období**.

Závěrem ke lhůtám, lhůta je v souladu s právní úpravou stanovena tak, že **daňové přiznání se podává nejpozději do tří, čtyř nebo do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období**. Jak ale uvádí § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, konec lhůty se posouvá o jeden den, tedy na 1. 4., 1. 5., nebo 1. 7. za předpokladu zdaňovacího období kalendářního roku připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, pak posledním dnem lhůty je nejbližší následující pracovní den.

8.3 Příklady – silniční daň, daň z příjmů

Příklad 8.1 Silniční daň – předmět daně

Úkol:

Určete, zda využívaný osobní automobil bude předmětem silniční daně.

Příspěvková organizace Galerie umění vykonává pouze hlavní činnost na základě zřizovací listiny. Pro svou hlavní činnost organizace využívá osobní automobil Škoda Octavia. V účetním období byly výdaje vynaložené s prováděním této hlavní činnosti vyšší než dosažené příjmy.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.2 Silniční daň – předmět daně

Úkol:

Určete, zda zemědělský traktor bude předmětem silniční daně.

Příspěvková organizace Technické služby nakupuje zemědělský traktor, který bude využívat k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.3 Silniční daň – předmět daně**Úkol:**

Určete, zda motocykl bude předmětem silniční daně.

Príspevková organizace Dům dětí a mládeže provádí v souladu se zřizovací listinou vedle hlavní činnosti i činnost doplňkovou. Pro svou hlavní činnost organizace výjimečně využívá motocykl.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.4 Silniční daň – předmět daně**Úkol:**

Určete, zda soukromý osobní automobil bude předmětem silniční daně.

Príspevková organizace Střední zdravotnická škola ve své doplňkové činnosti pořádá kurzy první pomoci pro pedagogické pracovníky základních škol. Na tento kurz vyslala zdravotnická škola svého zaměstnance, lektora, který pro tyto účely použil svůj soukromý osobní automobil.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.5 Silniční daň – sazba daně

Úkol:

Vypočtete sazbu daně užitkového automobilu..

Příspěvková organizace Střední zemědělská škola pořídila nový užitkový automobil značky Volkswagen Caddy s objemem motoru 1 968 v cm³. Datum první registrace byl 26. 3. 2021. Vozidlo je využíváno v doplňkové činnosti organizace.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.6 Silniční daň – sazba daně

Vyjádřete sazbu daně nákladního vozidla.

Příspěvková organizace Střední zemědělská škola je dále provozovatelem nákladního vozidla s největší povolenou hmotností 6 tun. Organizace nákladní vozidlo využívá pouze k hlavní činnosti vymezené zřizovací listinou, kde příjmy plynoucí z této činnosti nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.7 Silniční daň – sazba daně

Vypočtete sazbu daně osobního automobilu, pokud organizace uplatní:

a) denní sazbu,

b) roční sazbu.

Zaúčtuje v obou případech čtvrtletní zálohy na daň.

Příspěvková organizace (Domov pro seniory) použila v roce 202x pro účely jednotlivých druhů činností v rámci hlavní činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, vozidlo zaměstnance. Zaměstnanci nevznikla daňová povinnost hradit daň silniční (zaměstnanec není zároveň podnikatel). Vozidlo zaměstnanec použil v březnu pro 3 jízdy, v květnu pro 15 jízd, v srpnu pro 5 jízd, v září pro 15 jízd, v říjnu pro 8 jízd. Jedná se o vozidlo s roční sazbou daně 2 400 Kč. Zaměstnavatel vyplácel zaměstnanci cestovní náhrady. U vozidla se neuplatňuje snížení sazby daně z titulu první registrace ani jiná úprava sazby daně.

Řešení:

A. Denní sazba daně

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Účetní zápis	
			MD	D

Poznámky, výpočet:

B. Roční sazba daně

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Účetní zápis	
			MD	D

Poznámky, výpočet:

Příklad 8.8 Silniční daň – změna způsobu výpočtu záloh

Úkol:

Vyjádřete změnu způsobu výpočtu záloh z uplatněné denní sazby na sazbu roční a rozdíl mezi sazbami vykažte, zaúčtujte..

Vyjděte ze zadání příkladu 8.7 a předpokládejte, že příspěvková organizace využila pro výpočet výše záloh denní sazby a na zálohách tedy celkem uhradila 1 150 Kč. Po ukončení zdaňovacího období organizace zjistila, že výhodnější je pro ni uplatnění roční sazby, nikoliv denní sazby, a to o 150 Kč.

Řešení:

Účetní případ	Text účetního případu	Částka v Kč	Účetní zápis	
			MD	D
1	Celkem uhrazeno na zálohách			
2	Vypočtená daňová povinnost v přiznání k dani silniční (uplatnění roční sazby)			
3	Přeplatek na dani silniční – výpis z běžného účtu			

Poznámky:

Jak by příspěvková organizace účtovala nedoplatek na silniční dani?

Příklad 8.9 Daň z příjmů právnických osob – základ daně

Úkol:

Vypočtete základ daně u příspěvkové organizace.

Vypočtete základ daně (upravený o 30% odpočet) v případě příspěvkové organizace (není poskytovatel zdravotních služeb), kdy organizace vykáže následující základy daně:

- a) ZD činí 150 000 Kč,
- b) ZD činí 420 000 Kč,
- c) ZD činí 1 200 000 Kč,
- d) ZD činí 4 000 000 Kč.

Řešení:

Ad 1 – základ daně 150 000 Kč:

Ad 2 – základ daně 420 000 Kč:

Ad 3 – základ daně 1 200 000 Kč:

Ad 4 – základ daně 4 000 000 Kč:

Poznámky:

Příklad 8.10 Daň z příjmů právnických osob – daň z příjmů

Úkol: *Vypočtete výši daně z příjmů u příspěvkové organizace.*

Příspěvková organizace vykázala za zdaňovací období konečný základ daně (po veškerých úpravách, odečtech) ve výši 38 619 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.11 Daň z příjmů právnických osob – výsledek hospodaření

Úkol: *Vyjádřete účetní VH a základ daně v hlavní činnosti u příspěvkové organizace.*

Příspěvková organizace vykázala za zdaňovací období 202x v hlavní činnosti výnosy ve výši 3 850 000 Kč a náklady ve výši 3 865 000 Kč, kde součástí nákladů jsou i náklady na reprezentaci ve výši 45 000 Kč.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.12 Daň z příjmů právnických osob – sleva na dani

Úkol: Vypočtete základ daně snížený od 30% odpočet, výši daně z příjmů a následně vyčíslete slevu na dani u příspěvkové organizace.

Příspěvková organizace vykázala za zdaňovací období 202x základ daně ve výši 480 000 Kč. Tento základ daně je možné ještě ponížít o 30% odpočet. Zároveň organizace zaměstnává tři zaměstnance se zdravotním postižením (nejedná se o zaměstnance s těžkým zdravotním postižením). Po provedeném přepočtu na průměrný roční přepočtený počet byl zjištěn podíl 2,87 zaměstnance.

Řešení:

Poznámky:

Příklad 8.13 Daň z příjmů právnických osob – zvýšení základu daně

Úkol: *Vypočtete daňovou úsporu a následné zvýšení základu daně v důsledku nevyužití daňové úspory v případě příspěvkové organizace.*

Příspěvková organizace uplatnila za zdaňovací období 202x snížení základu daně z titulu § 20 odst. 7 ve výši 300 000 Kč. Platná sazba daně v daném roce činila 19 %. Vyjádřete nyní daňovou úsporu organizace. Příspěvková organizace však na stanovený účel využila pouze 30 000 Kč. Zbylou daňovou úsporu nevyužila z důvodu vykázaného zisku v hlavní činnosti. Vypočtete zvýšení základu daně příspěvkové organizace v důsledku celé nevyužití daňové úspory.

Řešení:

Poznámky:

8.4 Testové otázky – Základy zdanění

1. Charakterizujte veřejně prospěšného poplatníka. Kdo není veřejně prospěšný poplatníkem ze zákona?
2. Za jakých okolností je poplatníkem silniční daně příspěvková organizace?
3. Jaká vozidla jsou osvobozená od silniční daně?
4. Co je základem daně u osobního automobilu?
5. Za jakých podmínek je možno zvýšit, snížit základ daně u silniční daně?
6. Jak jsou hrazeny zálohy na daň u silniční daně? Hradí se záloha za měsíc prosinec?
7. Rozhodněte o druhu příjmů: Příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou nižší.
 - a) příjmy jsou předmětem daně,
 - b) příjmy nejsou předmětem daně,
 - c) příjmy jsou osvobozené,
 - d) příjmy jsou předmětem daně vždy.
8. Příjmy z reklam:
 - a) jsou předmětem daně,
 - b) nejsou předmětem daně,
 - c) jsou osvobozené od daně.
9. Bezúplatné příjmy veřejně prospěšného poplatníka, jsou-li využity pro účely vymezeným zákonem, jsou:
 - a) jsou příjmy osvobozené,
 - b) jsou předmětem daně,
 - c) nejsou předmětem daně.

10. Z čeho se vychází pro zjištění základu daně u veřejně prospěšného poplatníka?
11. Příjmy, které nejsou předmětem daně:
- zvyšují výsledek hospodaření,
 - snižují výsledek hospodaření,
 - nemění výsledek hospodaření.
12. O výši poměru nevyčerpané úspory na dani:
- zvyšuje se výsledek hospodaření,
 - snižuje se výsledek hospodaření,
 - nemění se výsledek hospodaření.
13. Veřejně prospěšný poplatník si může dále základ daně snížit o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst:
- výši 30 % vždy,
 - 300 000 Kč i nad výši základu daně,
 - 300 000 Kč pouze do výše základu daně,
 - Pouze částku 300 000 Kč bez ohledu na výši základu daně.
14. Podmínkou pro snížení základu daně je použití prostředků získaných touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností:
- v následujícím zdaňovacím období,
 - v následujících dvou zdaňovacích obdobích,
 - v následujících třech zdaňovacích obdobích,
 - v následujících čtyřech zdaňovacích obdobích.
15. Základem daně u veřejně prospěšných poplatníků s širokým základem daně jsou předmětem daně:
- veškeré příjmy pouze z hlavní činnosti,
 - veškeré příjmy pouze z hospodářské činnosti,
 - veškeré příjmy jak z hlavní, tak i z hospodářské činnosti,
 - veškeré příjmy jak z hlavní, tak i z hospodářské činnosti bez příjmů z investičních dotací.

-
16. Veřejně prospěšný poplatník si může dále základ daně snížit o 30 %, maximálně však o 3 mil. Kč. V případě, že 30% snížení činí méně než 1 mil. Kč, lze odečíst:
- a) výši 30 % vždy,
 - b) 1 mil. Kč i nad výši základu daně,
 - c) 1 mil. Kč pouze do výše základu daně,
 - d) Pouze částku 1 mil. Kč bez ohledu na výši základu daně.
17. Úsporu na dani z příjmů (daňovou úsporu) nemohou použít:
- a) příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky,
 - b) územní samosprávné celky,
 - c) veřejná výzkumná instituce,
 - d) obecně prospěšná společnost,
18. Charakterizujte termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob u veřejně prospěšných poplatníků.
19. Bezúplatné plnění jakož to položka snižující základ daně:
- a) může být uplatněna veřejně prospěšnými poplatníky,
 - b) nesmí být uplatněna veřejně prospěšnými poplatníky,
 - c) může být uplatněna pouze veřejně prospěšnými poplatníky s širokým základem daně,
 - d) může být uplatněna pouze veřejně prospěšnými poplatníky s úzkým základem daně
20. V jakém případě nemusí veřejně prospěšný poplatník podávat daňové přiznání?:
- a) vedle příjmů, které jsou předmětem daně, vykazuje i příjmy, které nejsou předmětem daně,
 - b) vedle příjmů, které jsou předmětem daně, vykazuje i příjmy, které jsou osvobozené,
 - c) vedle příjmů, které jsou předmětem daně, vykazuje i příjmy, které jsou vybírány srážkovou daní,
 - d) vykazuje příjmy, které nejsou předmětem daně či které jsou osvobozené či které jsou vybírány srážkovou daní.

DOPORUČENÁ LITERATURA:

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

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

Seznam schémat

Schéma 2.1 Účtování pořízení dl. nehmotného a hmotného majetku koupí.....	26
Schéma 2.2 Aktivace dlouhodobého majetku	28
Schéma 2.3 Inventarizační přebytky dlouhodobého majetku	33
Schéma 2.4 Odpisování dlouhodobého majetku.....	34
Schéma 2.5 Účtování poskytnutých záloh na pořízení dl. nehmotného a hmotného majetku.....	42
Schéma 2.6 Úplatné pořízení drobného dlouhodobého majetku	44
Schéma 2.7 Vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností	45
Schéma 2.8 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku od vybraných účetních jednotek.....	46
Schéma 2.9 Bezúplatný převod drobného dlouhodobého majetku od jiných než vybraných účetních jednotek	46
Schéma 2.10 Pořízení jiného drobného dlouhodobého majetku nákupem, bezúplatným převodem od jiných než vybraných účetních jednotek	47
Schéma 2.11 Bezúplatný převod jiného drobného dlouhodobého majetku od vybraných účetních jednotek	48
Schéma 2.12 Vyřazení drobného dlouhodobého majetku	48
Schéma 2.13 Jednotlivá ocenění technického zhodnocení.....	51
Schéma 3.1 Pořízení a úbytek materiálu.....	77
Schéma 3.2 Pořízení a úbytek zboží.....	77
Schéma 3.3 Zásoby vlastní výroby.....	77
Schéma 3.4 Výnosy z prodeje zásob.....	78
Schéma 3.5 Bezúplatně pozbyté zásoby	79
Schéma 3.6 Bezúplatně nabyté zásoby (svěřené)	79
Schéma 3.7 Zásoby na cestě	80
Schéma 3.8 Nevyfakturované dodávky.....	80
Schéma 3.9 Pořízení zásob zp. B.....	80
Schéma 3.10 Prodej materiálových zásob zp. B	81
Schéma 3.11 Bezúplatně pozbyté zásoby zp. B	81
Schéma 3.12 Bezúplatně nabyté zásoby zp. B.....	81
Schéma 3.13 Převod PS zásob k rozvahovému dni	82
Schéma 3.14 Zúčtování stavu zásob dle skladové evidence k rozvahovému dni ...	82
Schéma 3.15 Inventarizace zásob materiálu a zboží	84
Schéma 5.1 Tvorba a zrušení opravných položek	108
Schéma 5.2 Poskytnuté zálohy.....	110

Schéma 5.3 Přijaté zálohy	111
Schéma 5.4 Zúčtování se zaměstnanci	112
Schéma 5.5 Rozhodovací diagram	117
Schéma 5.6 Odpis poměrné části investičního transferu.....	129
Schéma 5.7 Průtokové transfery	130
Schéma 6.1 Obecné účtování nákladů v hlavní činnosti.....	165
Schéma 6.2 Obecné účtování výnosů v hlavní činnosti	166
Schéma 6.3 Obecné účtování nákladů a výnosů v hospodářské činnosti	169
Schéma 7.1 Obecné účtování o fondu odměn.....	188
Schéma 7.2 Obecné účtování tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb	191
Schéma 7.3 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu závodního stravování	192
Schéma 7.4 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu návratné sociální výpomoci	192
Schéma 7.5 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu rekreačního a jiného obdobného pobytu.....	193
Schéma 7.6 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu daru a nenávratné sociální výpomoci	193
Schéma 7.7 Obecné účtování čerpání FKSP z titulu nákupu hmotného majetku	193
Schéma 7.8 Obecné účtování tvorby rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	196
Schéma 7.9 Obecné účtování čerpání rezervního fondu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	197
Schéma 7.10 Obecné účtování tvorby rezervního fondu státních příspěvkových organizací	198
Schéma 7.11 Obecné účtování čerpání rezervního fondu státních příspěvkových organizací	199
Schéma 7.12 Obecné účtování tvorby a čerpání rezervního fondu organizačních složek státu	200
Schéma 7.13 Obecné účtování tvorby fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	202
Schéma 7.14 Obecné účtování čerpání fondu investic příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.....	202
Schéma 7.15 Obecné účtování tvorby fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací	204
Schéma 7.16 Obecné účtování čerpání fondu reprodukce majetku státních příspěvkových organizací	204

Seznam tabulek

Tabulka 1.1 Kategorizace účetních jednotek.....	11
Tabulka 5.1 Grafické znázornění tvorby opravných položek	109
Tabulka 5.2 Transfer bez povinnosti vypořádání.....	118
Tabulka 5.3 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání ve stejném ÚO.....	119
Tabulka 5.4 Transfer s povinností vypořádání – vypořádání v některém dalším ÚO	120
Tabulka 6.1 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny podlahové plochy	171
Tabulka 6.2 Alokace režijního nákladu dle rozvrhové základny objemu budovy .	171
Tabulka 6.3 Rozdílnost ve výši nákladu v důsledku rozvrhových základen	171
Tabulka 6.4 Náklady střední školy (v tis. Kč)	172
Tabulka 6.5 Alokace režijních nákladů střední školy (v Kč)	173



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
r.	rok, roku
resp.	respektive
RH	reálná hodnota
RPC	reprodukční pořizovací cena
Sb.	sbírky
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SHMV	soubor hmotných movitých věcí
sk.	skupina
sml.	smluvní
soc.	sociální
SP	sociální pojištění
str.	strana
tis.	tisíce
tj.	to je
tř.	třída
TZ	technické zhodnocení
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
úč.	účetová
úč. sk.	účetová skupina
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
VPP	veřejně prospěšný poplatník
VÚD	vnitřní účetní doklad
VÚJ	vybraná účetní jednotka
VÚÚ	výpis úvěrového účtu
VYD	výdejka
vyhl.	vyhláška
zák.	zákonné
ZBÚ	základní běžný účet
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZL	zřizovací listina
ZP	zdravotní pojištění
zp.	způsob
zvl.	zvláštní
ZVL	zúčtovací a výplatní listina

Seznam použité literatury a zdrojů

A. Odborná literatura

- Jurajdová, H. & Šelešovský, J. (2004). Účetnictví, daně, audit a financování územně samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. Brno: Masarykova univerzita.
- Juráňová, H. & Juhászová, K. (2017). Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech. Olomouc: Anag.
- Král, B. (2008). Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press.
- Krbečková, Plesníková (2016). FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění. 5. vyd. Olomouc: Anag.
- Máče, M. (2018). Finanční účetnictví veřejného sektoru. Praha: Grada.
- 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. (2021). Daň z příjmů příspěvkových organizací: praktické příklady a srozumitelné komentáře. Praha: Verlag Dashöfer.
- Morávek, Z. & Prokůpková, D. (2016). Příspěvková organizace 2016-2017. 3. vyd. Praha: Verlag Dashöfer.
- Nejezchleb, Z. & Schneiderová, I. (2020). Dlouhodobý majetek ÚSC, DSO a příspěvkových organizací. 2. vyd. Turnov: Acha obec účtuje.
- Nejezchleb, Z. (2017). Účetnictví školské příspěvkové organizace (2. vyd.). Karviná: Paris.
- 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.
- Sikora, P. (2018). Majetek školské příspěvkové organizace. Karviná: Paris.
- Schneiderová, I. & Nejezchleb, Z. (2012). Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace. Turnov: Acha obec účtuje.
- Svobodová, J. (2018). Inventarizace – praktický průvodce. 8. vyd. Olomouc: Anag.
- Wejsadová 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). Akruální účetnictví ve veřejném sektoru. Praha: Wolters Kluwer.

B. 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. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, 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. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 výpomocem 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 výpomocem 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 - Peníze

- 261 - Pokladna
- 262 - Peníze 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 výpomoci 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 výpomoci 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 peněžitá 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 - Přeplatky 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 - Jmenné 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: pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
Cvičebnice

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

Vydavatel: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta

Vydání: 2. aktualizované vydání, 2022

Účel: Vysokoškolská učebnice

Počet stran: 268

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

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

ISBN 978-80-7394-888-7