Identifikace modulu

Znak	PVUCRV
Název	**Účetnictví ve veřejném sektoru**
Určení	pro magisterské prezenční studium (9. semestr) Veřejná ekonomie a správa
Garant	Ing. Pavla Kvapilová a Ing. Hana Jurajdová
Autor	Ing. Hana Jurajdová

Cíl

Vymezení cíle

Kurz je zaměřen na problematiku účetnictví a rozborů hospodaření organizací veřejného sektoru, tj. organizačních složek státu, krajů a obcí, příspěvkových organizací, občanských sdružení, nadací a nadačních fondů, církví a náboženských společností, obecně prospěšných společností a ostatních nevýdělečných organizací.

Při studiu se postupu od obecných věcí ke konkrétním účetním případům, přičemž pro zvládnutí probíraného učiva se předpokládá absolvování kurzu Finanční účetnictví (I. a II.), dále pak navazuje na Veřejné finance, Ekonomiku veřejného sektoru a Ekonomiku neziskových organizací.

Studium začíná od jednoduchého účetnictví u neziskových organizací, pokračuje podvojným účetnictvím nevýdělečných organizací, které vykazuje podobné znaky jako klasické finanční účetnictví, a končí nejsložitějším účetnictvím státních organizací.

Dovednosti a znalosti získané pro studiu textů

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

Časový plán

Časová náročnost: prezenční část 2/2

Způsob studia

Studijní pomůcky

Nutnými pomůckami jsou **účtové osnovy** (včetně postupů účtování) a to pro nevýdělečné organizace a pro organizační složky státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace, dále pak postupy účtování pro jednoduché účetnictví, zákon o účetnictví a **rozpočtová skladba. Tzn. aktuálně v ÚZ Úplná znění č. 470 – Účetnictví, rozpočtová pravidla, rozpočtová skladba a č. 471 – Účetnictví nevýdělečných organizací 2005**

Jako povinná literatura jsou zadána skripta Jurajdová, H., Šelešovský, J. a kol.: **Účetnictví, daně a financování**

územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru (ESF MU, Brno 2004, ISBN 80-210-3583-8), na které je v textu odvoláváno.

Doporučená literatura – aktualizovaná vydání!:

- Podhorský, J.: Účtová osnova a postupy účtování, výkazy, vzorové příklady a účetní závěrka s komentářem pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace. Praha, ANAG 200x
- Podhorský, J., Muk, J.: Účtová osnova a postupy účtování, výkazy, vzorové příklady a účetní závěrka s komentářem pro nevýdělečné organizace. Praha ANAG 200x

Stručný obsah

Kapitola 1	Jednoduché účetnictví. Peněžní deník a další účetní knihy jednoduchého účetnictví. Příjmy a výdaje zahrnované a nezahrnované do základu daně z příjmů právnických osob.
Kapitola 2	Právní úprava účetnictví. Účtová osnova pro nevýdělečné organizace. Účtová osnova pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace.
Kapitola 3	Obecné účetní případy k jednotlivým složkám majetku (dlouhodobý majetek, zásoby, zúčtovací vztahy apod.) u nevýdělečných organizací a specifické případy pro jednotlivé organizace.
Kapitola 4	Příspěvkové organizace. Hospodaření s majetkem. Postupy účtování dle jednotlivých skupin majetků.
Kapitola 5	Organizační složka státu. Rozpočtová skladba a její třídění. Specifika účtování organizačních složek státu.
Kapitola 6	Obec. Kraj. Evidence příjmů a výdajů územně samosprávných celků.

Úvod

Účetnictví patří mezi základní prvky vnitroorganizačního informačního systému. Poskytuje přehled o provedených hospodářských transakcích za minulá období, zároveň jeho výstupy slouží jako podklady pro sestavení finančních ukazatelů, na jejichž základě dochází k rozhodování o budoucích postupech řízení podniků, organizací a jiných ekonomických subjektů. Je také významným nástrojem kontroly hospodaření účetní jednotky a díky své standardní, precizní a závazné formě pro všechny hospodářské subjekty jsou údaje z účetnictví vhodným srovnávacím měřítkem mezi účastníky ekonomického dění.

Úloha účetnictví však přesahuje hranice jedné účetní jednotky, což se projevuje zvláště ve veřejném sektoru. Vzájemná provázanost veřejných rozpočtů vyžaduje i propojení a úzkou návaznost účetnictví ústředních orgánů a jimi zřizovaných organizací s účetnictvím organizací místně příslušných. Zavedení a dodržování správných postupů účtování jak v soustavě neziskových, tak i tržně

orientovaných subjektů ovlivňuje důvěryhodnost ukazatelů prezentovaných za celou naši republiku na mezinárodní úrovni.

1. JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ

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

Cíl kapitoly
Cílem kapitoly je charakterizovat principy jednoduchého účetnictví jako doposud ještě možné formy vedení účetnictví pro některé nevýdělečné organizace.
V dalším textu se setkáte také s pojmem „zjednodušená forma účetnictví". Upozorňuji hned na začátku, že se jedná o zcela jiný pojem!
Dalším cílem této kapitoly je i proniknutí do daňového režimu neziskových organizací.

Časová zátěž
5 hod.

Úvod

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

Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (platí od 1.1.2002):

- *fyzické osoby*, které nejsou zapsáni v obchodním rejstříku nebo provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- *občanská sdružení*, jejich organizační složky a orgány, které mají právní subjektivitu, *církve a náboženské společnosti* a jejich útvary, které mají právní subjektivitu, *sdružení právnických osob a nadační fondy*, pokud jejich veškeré příjmy dosáhnou výše 6 mil. Kč
- *obecně prospěšné společnosti*, pokud nepodnikají nebo pokud jejich příjmy (výnosy) v předchozím roce nedosáhly 3.000.000 Kč - § 19 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů a *ostatní účetní jednotky*, o nichž to stanoví zvláštní právní předpis.

Do roku 2000 existovala dvě opatření (postupy účtování) pro vedení jednoduchého účetnictví, a to zvlášť pro podnikatelé (první dvě kategorie) a zvlášť pro neziskové organizace. Od 1.1.2001 platí jedno opatření pro všechny výše jmenované účetní jednotky. Jedná se o *Opatření MF, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní*

jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví pod čj. 281,283/77 411/2000 ze dne 10.listopadu 2000 ve znění pozdějších předpisů.

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

Dle výše uvedeného přechodného ustanovení zákona o účetnictví, by se předpokládalo, že už od 1. ledna 2005 se nenajde žádná právnická osoba, která by vedla jednoduché účetnictví. Není tomu tak. Opět došlo ke změně v tomto zákoně, tentokrát v podobě nového paragrafu 38a, který zní: „***Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva, které ke dni 31. prosince 2004 vedly účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví, mohou vést toto účetnictví až do 31. 12. 2006; do této doby se na ně vztahují ustanovení zákona jo účetnictví a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31. prosince 2003.“.***

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

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

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

Účetními knihami jsou:

- *peněžní deník*
- *kniha pohledávek a závazků*
- *účetní záznamy o ostatních složkách majetku a o závazcích* z pracovněprávních vztahů, pokud pro ně mají použití (jedná se zejména o knihu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, knihu finančního majetku, knihu zásob, knihu cenin, knihu nepřímých daní apod.)

- *ostatní záznamy* vyplývající ze zvláštních právních předpisů (např. mzdová agenda, karty zákonných rezerv, karty zákonných opravných položek, karty časového rozlišení výdajů).

Koncepce uspořádání peněžního deníku vychází z požadavku vytvořit *maximálně jednoduchý systém třídění příjmů a výdajů při zabezpečení určité minimální vypovídací schopnosti údajů*. Peněžní deník spojuje na jednom formuláři časové a systematické zápisy. Evidují se zde především peněžní operace v hotovosti a na bankovních účtech, u nichž se dále sleduje účel a vazba na prokázání daňové povinnosti.

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

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

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

Od 1.1.2001 se nenachází v opatření pro vedení jednoduchého účetnictví pojem ***„zálohované organizace“,*** které neměly právní subjektivitu a nebyly tedy ani účetní jednotkou. Organizační složky státu (dříve rozpočtové organizace a obce) měly ve svém rozpočtu obsaženy veškeré příjmy a výdaje zálohovaných organizací a poskytovaly jim ve formě provozní zálohy peněžní prostředky na úhradu jejich rozpočtových výdajů. Peněžní průběh hospodaření vedou v peněžním deníku, který měl rovněž stanoven minimální obsah. Za běžný měsíc se uzavíral peněžní deník a jako vyúčtování se předával rozpočtové organizaci spolu s prvotními doklady.

Charakter tohoto typu organizace však se však zcela nevytratil. Stejným způsobem totiž postupují organizační složky bez právní subjektivity, které nejsou účetní jednotkou. Jako příklad lze uvést např. celní úřady. Celní správa České republiky je soustavou celních orgánů, které tvoří Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel (dále jen MF-GŘC), celní ředitelství a celní úřady. MF-GŘC je účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví (jedná se o organizační složku státu) a celní ředitelství a celní úřady, případně celní pobočky, které nemají právní subjektivitu a účtují (spíše vedou evidenci, tak jak to dělaly zálohované organizace) dle postupů pro jednoduché účetnictví.

Na konci účetního období zjistí účetní jednotka *výsledek hospodaření* za toto účetní období, a to jako rozdíl součtu všech příjmů a součtu všech výdajů bez ohledu na ustanovení zákona o daních z příjmů.

Na základě inventarizace majetku a závazků a údajů zjištěných při uzavírání účetních knih, pak též sestaví *výkaz o majetku a závazcích a výkaz o příjmech a výdajích.*

Kontrolní otázky

1. *Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví– charakteristika, způsob účtování.*
2. *Vyjmenujte minimální obsah peněžního deníku.*
3. *V kterých účetních knihách se evidují peněžní a v kterých nepeněžní operace?*
4. *Posuďte vypovídací schopnost záznamů vedených formou jednoduchého účetnictví oproti podvojnému účetnictví.*

Shrnutí kapitoly

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

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

Cvičení

Zpracujte následující příklad:

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

Zaúčtujte následující účetní případy:

1. *Přijatá dotace z ministerstva na běžný účet ve výši 800.000,- Kč, která slouží ke krytí provozních nákladů OS včetně mezd a nájemného.*
2. *Příjem vybraných členských příspěvků od tisíce členů v hotovosti.*
3. *Dle výpisu s účtu platba nájemného ve výši 5.000,- Kč.*
4. *V hotovosti nákup kancelářských potřeb v hodnotě 4.000,- Kč.*
5. *Odvod pokladní hotovosti na účet 450.000,- Kč.*
6. *Dle výpisu – připsání odvedené částky na účet.*
7. *OS vydává publikaci o ochraně životního prostředí – příjmy a výdaje související s publikací jsou následující:*

- *výplata honoráře autorovi publikace bankovním převodem (hrazeno z členských příspěvků) ve výši 25.000,- Kč,*
- *úhrada faktury za tisk a výrobu publikace bankovním převodem 125.000,- Kč (rozpočtováno – 25.000,- z členských příspěvků, 40.000,- Kč z tržeb za inzerci v publikaci, 60.000,- z tržeb za prodané publikace)*
- *dle výpisu z účtu – přijaté tržby za reklamní inzeráty v otištěné v publikaci 40.000,- Kč,*
- *v hotovosti tržba z prodeje publikace 60.000,- Kč.*

8. *Dle výpisu z účtu – příjem za pronájem movitých věcí 6.000,- Kč.*
9. *Mzda zaměstnance vyplacená v hotovosti (zaměstnanec se nepodílel na vydání publikace), odvody ze mzdy provedeny dle výpisu z BÚ (hrubá mzda 10.000,- Kč, zdravotní a sociální pojištění 1.250,- Kč, záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti 1.000,-).*

				Pokladna		Bankovní účty		Průběžné položky		Příjmy		Příjmy			Výdaje		Výdaje		
				Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	celkem	nezahrnované		zahrnované		celkem	nezahrnované		zahrnované	
řádek	datum	doklad	text	příjem	výdej	příjem	výdej	příjem	výdej	Kč	Kč	kód	Kč	Kód	Kč	Kč	kód	Kč	k
				1	2	3	4	5	6	7	8		9		10	11		12	
1																			
2																			
3																			
4																			
5																			
6																			
7																			
Celkem																			
Zůstatek																			

2. SROVNÁNÍ PLATNÝCH SMĚRNÝCH ÚČTOVÝCH OSNOV A POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ

Podstata podvojného účetnictví
Účetní knihy v podvojném účetnictví
Účtové osnovy pro neziskové sektor
Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy

Cíl kapitoly

V rámci této kapitoly si zopakujete charakteristiky podvojného účetnictví, protože jste je od minulého semestru určitě zapomněli! Seznámíte se s členěním směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (domluvme se na označení „nestátní neziskové organizace" někdy také „nevýdělečné organizace" a směrné účtové osnovy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými, státními fondy a organizačními složkami státu (a zase je budeme obecně označovat pojmem „státní neziskové organizace").

Ke studiu Vám nebudou stačit pouze tato skripta, jak je uvedeno v Identifikaci modulu, ale je pro Vás nutné spolupracovat se studijními pomůckami, kterými jsou skripta: Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru, která si můžete zakoupit v naší prodejně skript nebo si je zapůjčíte v knihovně.
Dále pak si opatříte platná znění zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek a českých účetnictví standardů (nejlépe prostřednictví tzv. ÚZ, což jsou úplná znění zákonů, která upravují určitou oblast, např. účetnictví nevýdělečných organizací…)

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

Časová zátěž

5 hodin

2.1 Podstata podvojného účetnictví

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

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

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

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

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

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

Konkrétní **postupy účtování a účtové osnovy** (seznamy syntetických účtů) v podvojném účetnictví jsou pro jednotlivé druhy organizací přizpůsobeny běžným zvyklostem a specifikům v dané oblasti. Podle náplně účetních jednotek se vytvořily tyto hlavní modely účtových osnov a s nimi spojených účetních postupů:

Účtové osnovy jsou rozčleněny do čtyř částí podle charakteru účtů na účty:
- rozvahové,
- výsledkové,
- účtových skupin vyčleněných pro vnitropodnikové (vnitroorganizační) účetnictví,
- závěrkové a podrozvahové.

Z jiného hlediska pak členíme účtovou osnovu na účtové třídy, skupiny a jednotlivé účty. Každý účet má závazný název a trojmístné číselné označení, kde první číslice udává účtovou třídu, druhá účtovou skupinu a třetí pořadové číslo účtu.
Například postupným rozkladem čísla účtu 112, dospějeme k závěru, že tento účet patří do účtové **třídy** číslo 1 - zásoby, účtové **skupiny** 1 - představující materiál a má

přiřazeno pořadové **číslo** 2 ve skupině, odlišující jej od ostatních účtů ve skupině a reprezentující materiál evidovaný ve skladové evidenci.

2.2 Účetní knihy v podvojném účetnictví

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

- Deník,
- Hlavní kniha,
- Knihy analytických účtů,
- Kniha podrozvahových účtů.

Do **deníku** jsou zapisovány veškeré účetní případy v pořadí, jak nastaly. Každý účetní případ má přiděleno evidenční číslo, poznamenáno datum a účetní doklad, podle něhož se účtuje, následuje slovní charakteristika případu, peněžní částka a předkontace (tj. strany a čísla účtů, na nichž je účetní případ v hlavní knize zaúčtován). Při velkém počtu zaznamenávaných operací může organizace zřídit specializované deníky (např. deník pokladní, deník přijatých a vydaných faktur a pro ostatní případy deník všeobecný).

Hlavní kniha je složena pouze z těch syntetických účtů účtové osnovy, které účetní jednotka využívá k vedení svého účetnictví. Účtová osnova je jen závazným přehledem všech účtů, ale ne všechny bývají naplněny. Každý účet v hlavní knize má svůj název a číslo, je rozdělen na dvě strany označené Má dáti (MD) a Dal (D). Jednoduché účetní zápisy probíhají vždy na dvou účtech zároveň (princip podvojnosti). V běžných případech dochází ke změně na jednom účtu na straně MD a na druhém na straně D. Účtuje se o stejné peněžní částce. Složené účetní zápisy se vyznačují tím, že dochází k účtování na více syntetických účtech současně. Součet částek na straně MD se opět musí rovnat součtu strany D. Případy na jednotlivých účtech hlavní knihy jsou také řazeny chronologicky.

Knihy analytických účtů zavádí účetní subjekt podle vlastních potřeb a využívá je k podrobnějšímu rozvedení účetních zápisů hlavní knihy. Zde jsou uvedeny nejznámější typy knih analytické evidence:

- Pokladní kniha,
- Mzdové listy zaměstnanců,
- Inventární karty dlouhodobého majetku,
- Skladní karty,
- Knihy vydaných a došlých faktur.

Analytické účty představují podrobnější třídění aktivních, pasivních, výnosových i nákladových syntetických účtů. Součet stavů na analytických účtech se musí rovnat zůstatku na účtu syntetickém. Vazba analytické evidence na syntetickou evidenci je kontrolována prostřednictvím kontrolních soupisek.

Kontrolní soupiska analytické evidence k účtu č. .....

Analytický účet	Počáteční zůstatky		Obraty		Konečné zůstatky	
	MD	D	MD	D	MD	D
Součet (stav na synt. účtu)						

Zákon stanoví možnosti vytváření analytické evidence, a to podle jednotlivých druhů majetku, jeho umístění a hmotně odpovědných osob. Pohledávky lze členit podle dlužníků a závazky dle věřitelů. Z časového hlediska jsou majetek a jeho zdroje krytí rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní závěrka, sestavování přílohy a zveřejňované údaje vyžadují také specifické nároky na třídění informací poskytovaných účetnictvím. Odděleně se sledují prostředky organizace vedené v různých měnách. Náklady a výnosy jsou rozlišeny na vstupující (ať už částečně nebo zcela) do základu daně a na účty, které v daňovém přiznání nefigurují. Z důvodu správného zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního zabezpečení je třeba zajistit i analytickou evidenci podle vztahu příjmů zaměstnanců k jednotlivým účetním obdobím (např. rozlišit čerpání dovolené a k němu příslušné pojistné z minulého roku). Na základě vlastních potřeb účetní jednotky a požadavků externích uživatelů informací z účetnictví může být zřízen i jiný způsob členění (např. podle hospodářských jednotek uvnitř podniku apod.). Neziskové organizace mají ještě navíc povinnost odděleně sledovat náklady a výnosy z hlavní a vedlejší činnosti.

Na **podrozvahových účtech** (kniha podrozvahových účtů) se sledují skutečnosti, které nemají vliv na majetek či zdroje majetku účetní jednotky. Jedná se např. o najatý majetek, majetek svěřený do úschovy, závazky z leasingu apod.

2.3 Směrné účtové osnovy pro neziskový sektor

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

Zjistíme, že

- v § 2 odst. 1 vyhlášky č. 504 jsou zmíněny účetní jednotky, které se touto vyhláškou řídí. Které to jsou?
- Když jste úspěšně našli účetní jednotky, které řadíme do nestátních neziskových organizací (nevýdělečných organizací), tak teď si lehce poradíte s účetními jednotkami, které postupují dle druhé vyhlášky (č.

505). Jsou to územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizaci, státní fondy a organizační složky státu.

a) Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace

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

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

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

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

2.4 Majetek, jeho zdroje, náklady a výnosy

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

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

Dlouhodobý majetek – třída 0

Pojem **dlouhodobý majetek** označuje všechny déle trvající investice (jejich doba upotřebitelnosti je > 1 rok), strategického charakteru (vyjádřeno prostřednictvím vynaložených prostředků na pořízení). Dlouhodobý majetek může mít podobu **nehmotného dlouhodobého majetku** (pořizovací cena > 60 000 Kč), **hmotného dlouhodobého majetku** (kde u movitých věcí je pořizovací cena > 40 000 Kč) a formu **finančních investic** (podílové cenné papíry, vklady, půjčky a ostatní finanční investice, u nichž se předpokládá dlouhodobější zhodnocení či slouží k zajištění jiných strategických cílů). Účetní jednotka může mezi dlouhodobý majetek zařadit i majetek s nižší pořizovací cenou než je výše stanovená hranice. Tento majetek pak eviduje jako **drobný hmotný nebo drobný nehmotný dlouhodobý majetek.**

V účtové třídě 0 je zachycena hodnota vlastněného dlouhodobého majetku (daná pořizovací cenou, cenou pořízení, reprodukční cenou nebo vlastními náklady), upravená o účetně vyjádřené opotřebení a popř. i o **opravnou položku,** tj. částku, která má přiblížit účetně evidovanou hodnotu hodnotě reálné. Účty 0-té třídy umožňují sledovat životní cyklus dlouhodobého majetku po celou dobu jeho existence v organizaci, tedy proces jeho pořízení, převedení do užívání a následně i konečného vyřazení.

Zvláštní pozornost by měla být věnována promítání opotřebení dlouhodobého majetku do účetnictví. Protože neexistuje exaktní způsob stanovení míry ročního opotřebení (jak fyzického tak i morálního), který by byl rámcově platný pro veškerý dlouhodobý majetek, vychází se při vyjádření opotřebení ze vstupní ceny dlouhodobého majetku a odhadem stanovené doby životnosti nebo z očekávaných výkonů. V účetnictví představují míru ročního opotřebení **odpisy.** Úhrn těchto odpisů (tedy i vyjádření dosavadního účetního opotřebení) se sleduje na účtech **oprávek.** Účetní jednotka, jakožto daňový subjekt, se musí při odepisování také řídit zákonem o dani z příjmu, kde jsou v § 26 - 33 popsány způsoby výpočtu daňově uznatelných odpisů. Z tohoto důvodu rozlišujeme odpisy **účetní a daňové,** velikost účetních odpisů si organizace stanoví na základě vlastního odpisového plánu sama.

Při výpočtu **daňových odpisů** se musí řídit výše uvedenými paragrafy zákona o dani z příjmu. V mnoha podnicích jsou účetní odpisy počítány stejně jako daňové odpisy (subjekty, které mají mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají povinnost odlišovat účetní a daňové odpisy), pokud tomu tak není, je třeba jejich oddělené sledování v analytické evidenci. Účetní jednotka si může vybrat mezi **lineárním a progresivním způsobem odepisování.** V případě lineárního způsobu se každý rok do nákladů promítá stejná částka ze vstupní ceny, progresivní způsob umožňuje převést převážnou část vstupní ceny do nákladů již v prvních letech odepisování. V každém dalším roce se hodnota odpisu snižuje. Proces odepisování probíhá nejvýše do vstupní ceny dlouhodobého majetku.

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

Zásoby – třída 1
Zásoby představují krátkodobý majetek podniku, vedený ve skladové evidenci. Mají buď podobu výrobního faktoru, jež vstupuje do spotřeby (materiál, polotovary, nedokončená výroba) nebo jsou výsledným článkem produkčního řetězce (výrobky, zvířata) a obchodním artiklem, který organizace nakupuje za účelem dalšího prodeje, aniž by na něm provedla technické zhodnocení (zboží). Z jiného pohledu je členíme na nakupované (zboží, materiál) a vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata).

Účtová třída 1 sestává z účtů, na nichž je v peněžním vyjádření zaznamenán stav a veškerý pohyb materiálu, zásob vlastní výroby a zboží (pořízení, příjem a výdej). Zásoby jsou ve skladové evidenci oceňovány pořizovací cenou (popř. cenou reprodukční nebo ve vlastních nákladech). Při výdeji do spotřeby se zásoby ze skladních karet odepisují většinou také ve vstupní ceně. Pokud by se dodávky stejného typu materiálu od sebe lišily jednotkovými cenami, může organizace zvolit jiné způsoby oceňování, a to metodou FIFO (přednostně je ze skladu účetně čerpána nejstarší dodávka). Cena také může být vypočtena váženým periodickým průměrem (počítá se za určité období) nebo dílčím váženým průměrem (cena se přepočítává při každém výdeji). Méně významná je metoda pevných cen, kde odchylky jsou zaznamenávány v analytické evidenci, a pak se stanoveným procentem rozpouští postupně do nákladů. Neodpovídá-li účetní hodnota evidovaných zásob hodnotě reálné, vytvoří organizace v rámci 1. účtové třídy opravné položky k zásobám.

Účetní jednotky se mohou samostatně rozhodnout, zda budou o svých zásobách účtovat nezjednodušeným způsobem - A, kdy v průběhu účetního období musí být všechny účetní změny týkající se zásob zachyceny na skladových účtech a účtech pořízení, nebo zda využijí jednodušší způsob účtování - B, kdy stav na syntetických účtech zásob se celý rok nemění, přírůstky a úbytky zásob jsou evidovány pouze v analytické evidenci na skladových kartách nebo prostřednictvím počítače ke zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu účetního období a složek pořizovací ceny. Skutečný stav je na syntetický účet přeúčtován až na konci účetního období. Je zajímavé, že zatímco organizace hospodařící podle účtové osnovy pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce si mohou libovolně zvolit způsob účtování o zásobách, podnikatelské subjekty mají možnost volby pouze v případě, že nepodléhají auditu.

Finanční účty – třída 2
Stav a pohyb **krátkodobého finančního majetku** v podobě hotovosti, peněžních prostředků na bankovních účtech, cenin, krátkodobých cenných papírů, krátkodobých finančních výpomocí, finančních úvěrů s dobou splatnosti kratší než 1 rok se sleduje na účtech druhé účtové třídy. Finanční prostředky jsou vedeny ve své nominální hodnotě a cenné papíry v ceně pořízení. Jestliže skutečná cena cenných papírů na trhu neodpovídá ocenění v účetní evidenci, zaznamenává se tento rozdíl (většinou koncem účetního období) na účtech příslušných opravných položek. Finanční majetek v podniku je evidován v rámci jednotlivých pokladen v pokladních knihách. Časový nesoulad v dokladové dokumentaci, vzniklý při přesunu finančních prostředků mezi bankovními účty a pokladnou, se řeší prostřednictvím účtu peníze na cestě.

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

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

Zúčtovací vztahy – třída 3
Třetí účtová třída popisující **zúčtovací vztahy** obsahuje všechny účty pohledávek (mimo účtů poskytnutých záloh na investice a některých dalších účtů z 2. účtové třídy, které se svým pojetím blíží pohledávkovým účtům - např. účty poskytnutých dotací a finančních výpomocí, bankovní účty) a účty krátkodobých závazků (bez účtů krátkodobých bankovních úvěrů, emitovaných krátkodobých dluhopisů a ostatních přijatých krátkodobých finančních výpomocí). Tuto třídu uzavírají účty časového rozlišení a dohadných položek.

Pohledávka představuje nárok na inkasování prostředků za poskytnuté výkony plynoucí z dodavatelských vztahů, za plnění ze vztahu k zaměstnancům, společníkům a ostatním státním i nestátním institucím.

Závazek lze charakterizovat jako povinnost splatit dosud nevyrovnané nároky jiných subjektů.

Jednotlivé skupiny této účtové třídy vyjadřují vztahy k obchodním partnerům, vztahy vzniklé na základě pracovněprávních ustanovení, vztahy k finančnímu úřadu, státnímu rozpočtu, místním rozpočtům a jiným institucím, závazky a pohledávky k účastníkům sdružení, podnikům ve skupině, společníkům a další vztahy plynoucí z nesplacených majetkových účastí.

V závěru třetí účtové třídy jsou opět umístěny účty opravných položek, tentokráte k pohledávkám, a vnitroorganizační účty. Nachází se tu i specifická skupina účtů přechodných aktiv a pasív, na nichž se účtuje o časovém rozlišení nákladů, výnosů, příjmů a výdajů. Pomocí těchto účtů se řeší časový nesoulad mezi vznikem nákladů a výdajů, příjmů a výnosů, když každý spadá do jiného účetního období.

Dlouhodobé zdroje krytí majetku – třída 9
Zdroje krytí aktiv představují jiný pohled na majetek, kterým účetní jednotka disponuje, a to z hlediska jeho financování. Za dlouhodobé zdroje krytí majetku jsou

považovány ty, jež má hospodářský subjekt k dispozici na dobu delší než 1 rok. V účetnictví jsou zdroje krytí členěny na **vlastní, cizí, interní nebo externí.** Podnikatelské subjekty účtují o dlouhodobých zdrojích krytí v účtové třídě č. 4, námi uváděné organizace mají pro dlouhodobé zdroje vymezenu devátou účtovou třídu.

V účtové osnově pro podnikatele jste se tedy byli zvyklí orientovat v účtové třídě 4 – Dlouhodobé zdroje krytí majetku. U organizací, jejichž účelem není podnikání, budeme hledat obdobu těchto účtů v účtové třídě 9. Když si ji prohlédnete, zjistíte, že je velmi bohatá na různé fondy (zvláště pro státní neziskové organizace). Navíc jsou v této třídě obsaženy i uzávěrkové účty, které jsme doposud hledali v účtové třídě 7.

Účtování nákladů a výnosů, vnitroorganizační účty – třídy 4, 5 a 6
Náklady představují spotřebované prostředky na udržení a další rozvoj činnosti organizace.
Výnosy označují peněžní vyjádření výstupu, které je výsledkem hospodářských aktivit organizační jednotky.
Výsledkové účty zachycují všechny náklady a výnosy spadající do jednoho účetního období. Na počátku účetního roku nemají žádný počáteční zůstatek a v průběhu roku se na nich účtuje narůstajícím způsobem.
S podrobnějšími informacemi se setkáme až v jednotlivých kapitolách.

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

Teď byste měli dojít k závěru, že víte, co najdete v zákoně o účetnictví (obecné postupy pro vedení účetnictví) jako základní právní normě a že existují vyhlášky (celkem jich je osm), které tento zákon blíže specifikují pro určité typy účetních jednotek. Co je obsahem vyhlášek? Vymezují nejen směrnou účtovou osnovu, ale také obsah účetní závěrky a obsah jednotlivých položek účetní závěrky. Na vyhlášku pak navazují české účetní standardy, které se věnují již konkrétním účetním postupům, neboli co na který účet a také na kterou stranu (připomínám, že účet má dvě strany: má dáti a dal). Ale to Vás jistě podceňuji.

Chvilku si odpočiňte a zkuste následující cvičení.

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

Nadace má k prvnímu dni účetního období následující majetek:
Budova 1.000.000,- Kč a prostředky na zvláštním účtu ve výši 4.000.000,- Kč tvoří nadační jmění, ostatní majetek je tvořen peněžními prostředky na běžném účtu 100.000,- a v pokladně 20.000,-, tyto prostředky tvoří fond organizace.
Vypracujte rozvahu a otevřete účty k jednotlivým položkám rozvahy.

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

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

3. ÚČETNICTVÍ NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ

Dlouhodobý majetek
Zásoby
Zúčtovací vztahy
Náklady a výnosy
Rezervy a opravné položky
Výsledek hospodaření a jeho zdaňování

Cíl kapitoly

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

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

Časová zátěž

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

Úvod

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

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

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

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

Jak jsme si už řekli, problematika jednoduchého účetnictví, které oficiálně již neexistuje, ale je možnost ho ještě používat u některých typů organizací, je matoucí.

Nechme teď jednoduché účetnictví „spát“ a berme jako jedinou formu účetnictví už jen účetnictví založené na principu podvojných zápisů.
Abychom to neměli tak jednoduché, tak v zákoně účetnictví v § 9 je řečeno, že toto účetnictví se vede buď v **plném** rozsahu nebo ve **zjednodušeném**. Co je to zjednodušená forma vedení účetnictví? Neplést si s jednoduchým účetnictvím!

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

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

Majetek a zdroje nevýdělečných organizací můžeme znázornit následujícím schématem

Aktiva	Rozvaha	Pasiva
Stálá aktiva		**Vlastní zdroje**
- nehmotný		- vlastní jmění
- hmotný		- fondy
- finanční		
Oběžná aktiva		**Cizí zdroje**
- zásoby		- závazky
- finanční majetek		- úvěry
- pohledávky		- rezervy
- přechodné účty aktiv		- přechodné účty pasiv
Úhrn aktiv	=	*Úhrn pasiv*

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

3.1 Dlouhodobý majetek

Co řadíme do dlouhodobého majetku už samozřejmě víte, jestli si nemůžete vzpomenout, tak si nalistujte příslušné vymezení ve vyhlášce platné pro tyto organizace.
Teď si najděte **Český účetní standard č. 409**. Nalistujte si ho v patřičném ÚZ, přečtěte si ho, počkám…
Pak se vraťte – asi za 1 hodinu – znovu k tomuto textu.

Dlouhodobý majetek je vymezen stejně jako u jiných účetních jednotek. Nevýdělečné organizace s výjimkou veřejných vysokých škol netvoří fond reprodukce majetku. Mohou se ucházet o dotaci na dlouhodobý majetek z veřejných rozpočtů a její příjem (přijetí) účtují jako zdroje na účtu 901 – Vlastní jmění a na účtu 346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem nebo na účtu 348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů ÚSC.

1.	Dotace na pořízení DM a) vyúčtování nároku	346	901

	b) příjem dotace na bankovní účet	221	346
2.	Z jiné NO bezplatně převeden samostatný movitý majetek	022	901
3.	Na základě darovací smlouvy byl převzat software na vedení účetnictví	013	901
3.	Úhrada zálohy na pořízení DM dodavateli	052	221
4.	Faktura na dodávku DM		
	a) faktura od dodavatele	042	321
	b) zúčtování zálohy na DM	042	052
5.	Faktura za příslušenství	042	321
6.	Zařazení DM do užívání	022	042
7.	Úhrada faktur z běžného účtu	321	221
8.	Účetní odpis DM za účetní období	551	082
9.	Likvidace nefunkčního DHM		
	a) dodatečný odpis ve výši zůstatkové ceny	551	082
	b) hodnota náhradních dílů převedených na sklad ve výši zůstatkové ceny	112	649
	c) vyřazení z evidence	082	022
10.	Prodej DHM		
	a) faktura odběrateli v prodejní ceně	311	652
	b) předávací protokol – zůstatková cena	552	082
	c) vyřazení z evidence	082	022
11.	Škoda na DHM		
	a) zjištěná škoda ve výši zůstatkové ceny	548	082
	b) pohledávka za pojišťovnou	315	649
	c) snížení stavu DHM	082	022
12.	Organizace si ve své režii staví plot (bude se jednat o aktivaci dlouhodobého majetku). Provozní náklady – nákup materiálu na oplocení pozemku:		
	a) nákup stavebního materiálu	501	321
	b) nákup hotových plotových dílů	501	321
	c) nákup kovových sloupků	501	321
	d) přiznání nároku na odměnu stavebnímu dozoru – faktura	518	325
13.	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku ve výši ceny nakoupeného materiálu a nakoupených služeb	042	624
	Náklady na dopravu vlastním vozidlem	042	622
14.	Zařazení stavby do užívání	021	042

K zařazení stavby na účet 021 musí být splněny všechny podmínky pro řádné užívání stavby. Musí proběhnout kolaudační řízení a následně odstraněny všechny kolaudační závady. Po zařazení stavby do užívání zahájí účetní jednotka odpisování dlouhodobého majetku účetními odpisy v souladu s vnitřními účetními směrnicemi.

3.2 Zásoby

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

Evidence zvířat nezařazených do základního stáda se vede obdobně jako evidence jiných zásob. Zvířata ve výkrmu, zvířecí mláďata později určená k chovu, užitkové chovy slepic (chované pro vejce), včelí roje chované pro získávání medu a včelích produktů, kožešinová zvířata chovaná pro získávání kožešin (masa) budou účtována na účtu 124 – Zvířata.
U zvířat ve výkrmu a mladých chovných zvířat v podstatě jde o nedokončenou výrobu. Pro zjednodušení se o výrobě účtuje pouze v případě chovné drůbeže.

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

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

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

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

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

	zvířete, hrazené dodavatelům	111	321
	c) zařazení zvířete do zásob v pořizovací ceně	124	111
4.	Přeřazení zvířete do základního stáda:		
	a) přeřazení dorostlého chovného kusu do základního stáda (v ocenění kusu ke dni přeřazení zvířete)	042	624
	b) náklady spojené s přeřazením zvířete do základního stáda (např. veterinární péče, doprava zvířete do jiné stáje aj. – zajišťované dodavatelsky)	042	321
	c) náklady spojené s přeřazením zvířete do základního stáda (např. veterinární péče, doprava zvířete do jiné stáje aj. – zajišťované formou vnitroorganizačních služeb, tj. vlastními silami)	042	622
	d) zařazení zvířete do základního stáda v ocenění kusu zvířete ke dni přeřazení a nákladů spojených s přeřazením	026	042
	e) snížení stavu mladých zvířat	614	124
5.	Vyřazení zvířat ze zásob:		
	a) vyřazení zvířete z důvodu úhynu, zaviněného zaměstnancem	548	124
	b) předpis náhrady škody vůči zaměstnanci	335	649
	c) úhrada škody zaměstnancem do pokladny	211	335

3.3 Zúčtovací vztahy

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

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

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

1.	Uhrazená záloha na služby podle VBÚ	314	221
2.	Přijatá faktura		
	a) celková částka	518	321
	b) vyúčtování zálohy	321	314
3.	Úhrada doplatku podle VBÚ	321	221
4.	Dodavatel fakturuje opravu	511	321
5.	Přijatý dobropis k faktuře za opravu	321	511
6.	Úhrada faktury z běžného účtu	321	221
7.	Mzdová a výplatní listina		

	a) hrubé mzdy	521	331
	b) předpis dávek nemocenského pojištění	336	331
	c) srážka zdravotního a sociálního pojištění placeného zaměstnancem	331	336
	d) srážka zálohy na daň z příjmu ze závislé činnosti	331	342
	e) ostatní srážky z mezd	331	379
8.	Výběr hotovosti na výplatu mezd	211	261
9.	Výplata mezd v hotovosti	331	211
10.	Výpis z běžného účtu o výběru hotovosti	261	221
11.	Zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem	524	336
12.	Výpis z běžného účtu		
	a) úhrada zdravotního a sociálního pojištění	336	221
	b) odvod daně z příjmů ze závislé činnosti	342	221
	c) odvod ostatních srážek a mezd	379	221
13.	Pohledávka z titulu refundace mezd		
	a) mzdy našeho zaměstnance, hrubá mzda	315	521
	b) náklady na zdravotní a sociální pojištění	315	524
14.	Příjem refundace mezd na běžný účet	221	315

15.	Provozní dotace:		
	a) příjem dotace na bankovní účet příjemce dotace	221	346
	b) současně zaúčtování přijaté dotace do výnosů příjemce	346,348	691
	c) náklady čerpané z dotace na provoz organizace pořízené dodavatelsky	5xx	321
	d) závazek příjemce dotace k 31.12. ve výši nespotřebované dotace	691	346,348
	e) vrácení nespotřebované části dotace na bankovní účet poskytovatele dotace	346,348	221
16.	Dotace na dlouhodobý majetek:		
	a) příjem dotace na bankovní účet příjemce dotace	221	346,348
	b) současně zaúčtování přijaté dotace do jmění příjemce	346,348	901
	c) náklady čerpané z dotace na pořízení dlouhodobého majetku dodavatelsky	042,041	321
	d) závazek příjemce dotace k 31.12. ve výši nespotřebované dotace	901	346,348
	e) vrácení nespotřebované části dotace na bankovní účet poskytovatele dotace	346,348	221

3.4 Náklady a výnosy

Účtování nákladů a výnosů je upraveno standardem č. 412. K naší plné informovanosti si ale pročteme ještě účetní standardy č. 403 Inventarizační rozdíly a č. 404 Kurzové rozdíly.

V zákoně o daních z příjmů je kladen požadavek na oddělené sledování nákladů (výnosů), které jsou předmětem daně z příjmů a nákladů (výnosů), které předmětem daně z příjmů nejsou nebo jsou od daně osvobozeny.
Náklady se účtují v účtové třídě 5. Tato třída 5 má následující členění:
Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy,
Účtová skupiny 51 – Služby,
Účtová skupiny 52 – Osobní náklady,

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky,
Účtová skupiny 54 – Ostatní náklady,
Účtová skupina 55 – Odpisy, prodaný majetek, rezervy a opravné položky,
Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky,
Účtová skupina 59 – Daň z příjmů.

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

Zásady pro účtování nákladů a výnosů

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

   Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají. Účty časového rozlišení podléhají inventarizaci a při ní se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví **vnitřním předpisem**, který nesmí každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutné přitom postupovat podle zákona o účetnictví.
2. Do nákladů v účtové třídě 5 nepatří výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, které se zachycují na účtech účtové skupiny 04 – Pořízení DM.
3. Není dovoleno kompenzovat náklady a výnosy, s výjimkou:
   a) pohledávek a závazků (kromě přijatých a poskytnutých záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou uvedeny ve stejných měnách,
   b) dobropisů (refundací) týkajících se konkrétní nákladové, popř. výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popř. výnos zúčtován,
   c) vyúčtování zbylého materiálu z likvidovaného dlouhodobého majetku,
   d) doměrků a vratek daní.

Účtování nákladů

Č.	Text	MD	D
	Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy (u neplátce DPH):		
1.	Přijatá faktura: a) za dodávku materiálu určeného k okamžité spotřebě	501	321

	b) za dodávku elektřiny, plynu, vody apod. c) za ostatní neskladovatelné dodávky (páry, stlačený vzduch, stlačené technické plyny apod.) d) za dodané zboží do prodejny k okamžitému prodeji	502 503 504	321 321 321
	Účtová skupina 51 - Služby (u neplátce DPH):		
2.	Přijatá faktura za dodávku – za provedené opravy a údržby	511	321
3.	Náklady na cestovní náhrady: a) předpis závazku k zaměstnanci b) předpis závazku k členu statutárního orgánu, který není v pracovně právním vztahu k účetní jednotce	512 512	333 379
4.	Náklady na reprezentaci: a) nákup materiálu určeného jako reprezentační dar pořízený z pokladny za hotové b) pohoštění při zasedání statutárního orgánu, příp. osob zúčastněných na akci pořádané účetní jednotkou formou dodávky služeb (např. formou caterningu) c) pohoštění, tj. potraviny poskytnuté z vlastního skladu (způsob evidence „A“) d) pohoštění, tj. potraviny poskytnuté z vlastních zásob (způsob evidence „B“) e) vlastní služby použité při pohoštění (obsluha apod.) ocenění vlastními náklady na realizaci služeb)	513 513 513 513 513	211 321 112 501 622
5.	Ostatní služby: a) např. poštovné, služby telekomunikační, nájemné a služby spojené s nájmem bytových a nebytových prostor apod. b) dar přijatý nevýdělečnou organizací, dárce poskytl bezúplatně služby pro potřeby obdarovaného (např. bezplatné vymalování kanceláří, bezplatné položení podlahové krytiny apod.) c) pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku	518 518 518	321 (325, 379, 211) 684 321
	Účtová skupina 52 - Osobní náklady		
6.	Mzdové náklady: a) náklady na hrubé mzdy zaměstnanců (závazek zaměstnavatele ve výši splatné mzdy za práci zaměstnanců) b) náklady na hrubou odměnu z dohod o provedení práce nebo dohod o pracovní činnosti c) naturální mzda zaměstnanců, poskytnutá formou materiálu z vlastních zásob - přiznání nároku zaměstnanci na naturální mzdu v ocenění cenou zásob při jejich vyskladnění - vyskladnění zásob (způsob evidence „A“) a převzetí zaměstnancem - vyskladnění zásob (způsob evidence „B“) a převzetí zaměstnancem d) náklady na odměnu členům statutárnímu orgánu v brutto částce (předpis závazku organizace) e) náklady na služné vyplacené občanu ve výkonu civilní služby v organizaci, přiznání nároku na výplatu náhrady	521 521 521 331 331 521 521	331 331 331 112 501 379 325,379
7.	Náklady na zákonné odvody pojistného: a) předpis závazku ke správě sociálního pojištění, ve výši		

	odvodové povinnosti zaměstnavatele na sociální pojištění zaměstnanců	524	336
	b) předpis závazku ke zdravotní pojišťovně, ve výši odvodové povinnosti zaměstnavatele na zdravotní pojištění zaměstnanců	524	336
8.	Náklady na ostatní sociální pojištění – předpis závazku k pojistným fondům ve výši pojistného hrazeného za zaměstnance na důchodové pojištění	525	325
9.	Zákonné sociální náklady: a) náklady na poskytované pracovní pomůcky, ochranné oděvy a prostředky, nápoje na pracovišti poskytované zaměstnancům při výkonu práce, do povinné výše stanovené zvláštními právními předpisy a vnitřním předpisem účetní jednotky	527	321,211
	b) peněžitá náhrada poskytovaná zaměstnanci při výplatě mezd, za používání vlastních pracovních pomůcek, nářadí apod., za údržbu pracovních oděvů v režii zaměstnanců, do výše stanovené právními předpisy (vnitřními předpisy zaměstnavatele)	527	331
	c) náklady na zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví zaměstnanců, náklady na preventivní zdravotní prohlídky zaměstnanců, na provoz stravovacího zařízení pro zaměstnance apod., do výše stanovené zvláštními právními předpisy a vnitřním předpisem zaměstnavatele	527	321,211
10.	Ostatní sociální náklady – náhrady za ubytování, ošacení, cestovní a stravné (pokud není plně poskytováno zaměstnavatelem) občanu ve výkonu civilní služby v organizace	528	325,379
	Účtová skupina 53 – Daně a poplatky		
11.	Daň z příjmů právnických osob: a) daň z příjmů sražená např. bankou v případech, kdy sraženou daň nelze započítat na celkovou daňovou povinnost (předpis nákladu na zaplacenou daň)	594	341
	b) srážka daně bankou z bankovního účtu	341	221
	c) zaplacená záloha na daň z příjmů právnických osob ve výši zjištěné podle daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období	341	221,211
	d) předpis splatné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob ve výši zjištěné v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období	591	341
	e) úhrada doplatku daně z příjmů v termínu splatné daně	341	221,211
	f) doměřená daň finančním úřadem za minulá zdaňovací období	595	341
	g) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku)	542	341
	h) úhrada penále a doměrku daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	341	221
	i) nárok na vrácení přeplatku daně z minulých zdaňovacích období (např. při podání dodatečného přiznání DPPO na nižší daňovou povinnost)	341	595

	j) vrácení přeplatku finančním úřadem na bankovní účet daňového poplatníka	221	341
12.	Daň ze závislé činnosti a funkčních požitků:		
	a) srážka zálohové daně zaměstnanci	331	342
	b) odvod daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	342	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně ze závislé činnosti na základě ročního zúčtování daně zaměstnavatelem zaměstnanci	342	331
	d) předpis doměrku daně ze závislé činnosti finančním úřadem za minulá zdaňovací období, předepsanou daň již není možné srazit zaměstnanci (např. z důvodu ukončení pracovního poměru v organizaci)	549	342
13.	Daň z přidané hodnoty:		
	a) doměřená DPH finančním úřadem v případech, kdy již o tuto daň nelze zvýšit hodnotu pořízeného majetku (předpis závazku)	538	343
	b) odvod doměřené DPH na příslušný účet finančního úřadu	343	221,211
	c) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb pro potřeby reprezentace	513	343
	d) u registrovaného plátce DPH povinnost úhrady daně při použití např. materiálu, zboží, služeb jako dar poskytnutý jiné osobě	546	343
	e) dodatečné přiznání k DPH na nižší daňovou povinnost uplatnění nároku na vrácení DPH (z důvodu nadměrného odpočtu)	343	úč.tř.5 (321, 325…)
14.	Ostatní daně:		
	a) předpis daně		
	- silniční	531	345
	- z nemovitosti	532	345
	- darovací (např. při darování do ciziny, dědické	538	345
	b) úhrada daně na příslušný účet finančního úřadu bezhotovostním převodem	345	221
	c) nárok na vrácení přeplatku daně	345	531,532 538
15.	Poplatky (např. správní, soudní, místní poplatky, clo):		
	a) předpis závazku za poplatek (clo)	538	345
	b) úhrada poplatku (cla) bezhotovostním převodem	345	221
	c) úhrada správního (soudního) poplatku formou kolků		
	- nákup kolku v hotovosti	213	211
	- vylepení kolku	345	213
	Účtová skupina 54 – Ostatní náklady		
16.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení:		
	a) předpis závazku z titulu pokuty, penále, úroku z prodlení sjednané ve smlouvě	541	321,325, 379
	b) úhrada závazku	321,325,	221

		379	
17.	Ostatní pokuty a penále a) penále za pozdní úhradu daně vyměřené finančním úřadem (předpis závazku) b) pokuta za dopravní přestupek vyměřená policií, hrazená v hotovosti na místě, kde byl spáchán přestupek, doklad – bloková poukázky na pokutu, vydaná policií	 542 542	 341 211
18.	Odpis nedobytné pohledávky: a) náklady na odpis nedobytné pohledávky (ze zdaňované činnosti) b) hodnota postoupené z obchodního styku pohledávky při jejím postoupení na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávek (cesní smlouva) podle občanského zákoníku c) odpis nedobytné pohledávky z nezdaňované činnosti (např. pohledávky nadace k příjemci nadačního příspěvku z důvodu povinnosti příspěvek vrátit pro nedodržení účelu použití ze strany příjemce)	 543 543 543	 311,315, 378 311 378
19.	Úroky (placené): a) předpis platných úroků v běžném účetním období z: - bankovních úvěrů krátkodobých - bankovních úvěrů dlouhodobých - krátkodobých finančních výpomocí (krátkodobých půjček)	 544 544 544	 221,231 951 221
20.	Kurzové ztráty (během účetního období): a) při inkasu pohledávek v cizí měně b) při platbě závazků c) při splátkách půjček krátkodobých (dlouhodobých) d) při inkasu splátek půjček krátkodobých (dlouhodobých) Kurzové ztráty (při uzavírání účetních knih): - peníze, ceniny, bankovní účty, peníze na cestě (v cizí měně)	 545 545 545 545 545	 311… 321… 249,959 315,378, 067 211,213, 221,261
21.	Manka a škody: a) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“ b) škoda na majetku, tj. zásobách zboží nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „A“ c) škoda na majetku, tj. zásobách materiálu nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“ d) škoda na majetku, tj. zásobách zboží nad normu stanovenou vnitřním předpisem účetní jednotky (např. úbytek z důvodu rozlití, vyschnutí, vysypání apod.), způsob evidence zásob „B“ e) škoda na majetku, tj. dlouhodobém hmotném majetku např.	 548 548 548 548	 112 132 501 504

	z důvodu krádeže, živelní pohromy apod.:		
	- doúčtování odpisů do dne vyřazení (dne vzniku škody) – pokud nebyl majetek ke dni vzniku již zcela odepsán	551	úč.sk.08
	- zůstatková cena ke dni vyřazení majetku	548	úč.sk.08
	- vyřazení majetku z evidence	úč.sk.08	úč.sk.02
	f) škoda na majetku neodpisovaném, např. na uměleckém dílu (předmětu)	548	032
	g) škoda na pokladní hotovosti (např. bankovky shořely, pokladní hotovost byla zcizena neznámou osobou)	548	211
	h) škoda na ceninách (např. ceniny shořely, byly zcizeny neznámou osobou)	548	213
22.	Jiné ostatní náklady:		
	a) ostatní náklady nezachycované na jiných nákladových účtech, např.:		
	- bankovní poplatky srážené bankou z bankovního účtu	549	221
	- náklady na pojištění majetku nebo osob (nikoliv pojistné na sociální pojištění a veřejné zdravotní pojištění)	549	úč.tř.3
	- odstupné za uvolnění bytu	549	úč.tř.3
	Účtová skupina 58 – Poskytnuté příspěvky		
23.	Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami		
	a) poskytnutý finanční příspěvek na provoz nižší organizační složky s vlastní právní subjektivitou vyšší organizační složkou (např. Ústředí Českého Junáka poskytuje příspěvek na provoz okresní organizační složce, která má vlastní právní subjektivitu), účtuje se v okamžiku poskytnutí příspěvku	581	221,211
	b) vrácení části příspěvku nižší složkou např. z důvodu nepoužití finančních prostředků na účet vyšší organizační složky v roce přijetí příspěvku	221,211	581
24.	Poskytnuté členské příspěvky		
	a) poskytnuté členské příspěvky členem občanského sdružení (právnickou osobou), občanské sdružení má uveden příjem členských příspěvků jako jeden ze zdrojů financování ve stanovách, platba byla provedena na bankovní účet (do pokladny) občanského sdružení, členské příspěvky byly zaplaceny na běžný rok	582	221,211
	b) časové rozlišení nákladů na členské příspěvky (členské příspěvky byly zaplaceny jednorázově v běžném roce na dva kalendářní roky)		
	- část nákladů na členské příspěvky, připadající na běžný rok	582	221,211
	- část nákladů na členské příspěvky, připadající na následující kalendářní rok, zaplacená v běžném roce	381	221,211
	c) časové rozlišení členských příspěvků (členské příspěvky jsou vybírány tzv. pozadu, tj. příjmy z členských příspěvků kryjí náklady spojené s členstvím v běžném roce, avšak fyzicky jsou členské příspěvky vybírány a placeny až	582	383

	počátkem následujícího roku) – zaplacení příspěvku	383	221,211
	d) nárok na vrácení části členského příspěvku členovi např. v případě předčasného ukončení členství (pokud je nárok na vrácení části členského příspěvku uveden ve stanovách)		
	- předpis nároku člena na vrácení poměrné části členského příspěvku (v účetním období, ve kterém byl členský příspěvek zaplacen)	378	582
	- vrácení poměrné části členského příspěvku na bankovní účet člena, který ukončil předčasně členství	221	378
25.	Poskytnuté dary (u neplátce DPH):		
	a) poskytnutý finanční dar v hotovosti (nikoli z prostředků přijatých na určitý účel)	546	211
	b) poskytnutý finanční dar převodem z bankovního účtu dárce (nikoliv z prostředků přijatých na určitý účel)	546	221
	c) poskytnutý dar zásoby, z vlastního skladu (způsob účtování „A“)	546	úč.sk.11 (12,13)
	d) poskytnutý dar zásoby z vlastního skladu (způsob účtování „B“)	546	501 504
	e) poskytnutý dar – neodpisovaný majetek (např. pozemek, umělecký předmět apod.)	901	031 032
	f) poskytnutý dar – dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek odpisovaný, který není ještě zcela odepsán		
	- zaúčtování zůstatkové ceny majetku (cena je uvedena jako reprodukční pořizovací cena pro obdarovaného v darovací smlouvě	546	úč.sk.07 (08)
	- vyřazení majetku z evidence v pořizovací ceně	úč.sk.07 (08)	úč.sk.01 (02)
	g) poskytnutý dar v roce pořízení majetku z vlastního majetku, tj. drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (majetek byl při pořízení zaúčtován jednorázově do nákladů)		
	- zaúčtování reprodukční pořizovací ceny vyčíslené v darovací smlouvě	546	518 501
	- vyřazení drobného dlouhodobého majetku z evidence	078 088	018 028
	h) poskytnutý dar, tj. bezplatně dodané služby ve vlastní režii		
	- vlastní náklady na realizaci služeb poskytnutých bezplatně jiné osobě	úč.sk.5	622
	- zúčtování daru ve výši reprodukční ceny sjednané v darovací smlouvě	546	úč.sk.5
26.	Poskytnuté příspěvky (dary) z účelových zdrojů		
	a) poskytnutý finanční příspěvek (dar) ze zvláštního účelového fondu v rámci poslání účetní jednotky vymezeném ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině	911	221,211
	b) poskytnutý dar (majetek nebo služby nakoupené od dodavatelů) dodané přímo obdarovanému, avšak zaplacené z prostředků účelového fondu vytvořeného dárcem	911	321
	c) poskytnutý věcný dar, tj. zásoby získané darováním pro účely darování, v rámci hlavního poslání dárce,		

	vymezeného ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině	911	úč.tř.1
	d) poskytnutý věcný dar tj. dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, získané darováním pro účely darování v rámci hlavního poslání dárce, vymezeného ve statutu, stanovách či jiné zřizovací listině (majetek nebyl dárcem zařazen do užívání)	911	041,042

Výnosy za vlastní výkony a za zboží

Pokud není účetní jednotka nevýdělečná organizace zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty, vyčísluje při vystavení vyúčtování (faktury) za dodávku vlastních výkonů a zboží cenu včetně daně z přidané hodnoty jako jednu položku. Výnosem je vyúčtovaná cena za dodávku, neplátci daně nevzniká žádný závazek k odvodu DPH.

1.	Tržby za vlastní výrobky – dodávka výrobků z vlastní výroby:		
	a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti	211	601
	b) prodej výrobků odběrateli na fakturu	311	601
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	601	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku	601	211
2.	Tržby z prodej služeb – dodávka služeb:		
	a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky	211	602
	b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou	311	602
	c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny	602	311
3.	Tržby z prodeje zboží – prodej zboží z vlastní prodejny:		
	a) prodej zboží v prodejně, prodejní cena je inkasována v hotovosti	211	604
	b) prodej zboží z prodejny velkoodběrateli na fakturu	311	604
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky zboží (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	604	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebrané zboží a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny zboží	604	211

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

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

4.	Tržby za vlastní výrobky – dodávka výrobků z vlastní výroby:		
	a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti		
	- cena bez DPH	211	601

	- DPH	211	343
	b) prodej výrobků odběrateli na fakturu		
	- cena bez DPH	311	601
	- DPH	311	343
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků		
	- cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	601	311
	- daňový dobropis ve výši DPH z poskytnuté slevy	343	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku		
	- cena bez DPH	601	211
	- vrácená DPH z ceny reklamovaného a odběratelem vráceného výrobku	343	211
5.	Tržby z prodej služeb – dodávka služeb:		
	a) úhrada za dodané služby je inkasována od odběratele v hotovosti v den skončení dodávky		
	- cena bez DPH	211	602
	- DPH z ceny dodávky služeb	211	343
	b) cena dodávky služeb je vyúčtována po skončení dodávky odběrateli fakturou		
	- cena bez DPH	311	602
	- DPH z ceny dodávky služeb	311	343
	c) odběrateli je na základě reklamace dodávky dodatečně poskytnuta sleva z ceny		
	- cena bez DPH	602	311
	- daňový dobropis k DPH	343	311
6.	Tržby z prodeje zboží – prodej zboží z vlastní prodejny:		
	a) prodej zboží v prodejně, prodejní cena je inkasována v hotovosti		
	- cena bez DPH	211	604
	- DPH z ceny prodaného zboží	211	343
	b) prodej zboží z prodejny velkoodběrateli na fakturu		
	- cena bez DPH	311	604
	- DPH z ceny prodaného zboží	311	343
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky zboží		
	- cena bez DPH (nebo lze účtovat na zvlášť k tomu účelu otevřený analytický účet)	604	311
	- DPH (daňový dobropis)	343	311
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla dodavatelem uznána, původně odebrané zboží a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny zboží		
	- cena bez DPH	604	211
	- DPH vrácená při reklamaci v hotovosti	343	211

Změny stavu vnitroorganizačních zásob

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „A“)

7.	Změna stavu zásob:		
	a) přírůstek zásob nedokončených výrobků	121	611
	b) přírůstek zásob polotovarů	122	612

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

Změny stavu vnitroorganizačních zásob (způsob evidence „B“)

8.	Změna stavu zásob:		
	a) zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	611	121
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	121	611
	b) zúčtování zásob polotovarů při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	612	122
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	122	612
	c) zúčtování zásob výrobků při uzavírání účetních knih		
	- převod původního počátečního stavu k prvnímu dni účetního období	613	123
	- zároveň zúčtování nedokončené výroby při uzavírání účetních knih, tj. výše zásob zjištěných při inventarizaci k poslednímu dni účetního období	123	613
	d) přirozené úbytky vnitroorganizačních zásob (např. vysychání, rozprášení při manipulaci apod.)	549	úč.sk.61
	e) darování vnitroorganizačních zásob jiné právnické nebo fyzické osobě (např. z důvodu nepotřebnosti zásob, protože výroba nebude dokončena)	546	úč.sk.61
9.	Použití vnitroorganizačních zásob pro účely reprezentace:		
	a) použití zásob nedokončených výrobků na reprezentaci	513	611
	b) použití zásob polotovarů na reprezentaci	513	612
	c) použití zásob výrobků na reprezentaci	513	613
	d) použití zásob zvířat na reprezentaci	513	614
10.	Manka a škody na vnitroorganizačních zásobách:		
	a) manka a škody nezaviněné (ztráty účetní jednotky)	548	úč.sk.61
	b) manka a škody zaviněné zaměstnancem účetní jednotky (zaměstnanec zavinění uznal a škodu uhradí)	335	úč.sk.61
	c) manko a škoda zaviněná cizí osobou, škoda byla prokázána, vznikla vymahatelná pohledávka	378	úč.sk.61

3.5 Rezervy a opravné položky

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

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

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

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

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

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

Vytvořené rezervy a opravné položky podléhají obdobné evidenci jako dlouhodobý majetek. Pro každou vytvořenou rezervu podle druhu majetku, rovněž tak pro každou opravnou položku za dlužníkem by měla být vedena oddělená evidence. Rezervy a opravné položky jsou součástí inventarizace majetku účetní jednotky. Zkoumá se jejich výše, oprávněnost tvorby a dodržování zákonných ustanovení vztahujících se k jejich tvorbě a čerpání. Tvorba a čerpání rezerv by měly být v účetní jednotce vymezeny vnitřní účetní směrnicí.

1.	Zákonné rezervy:		
	a) tvorba rezervy dle zásad stanovených zákonem	556	941
	b) zvýšení rezervy	556	941
	c) snížení rezervy ve stejném účetním období, kdy byla částka rezervy vytvořena	941	556
	d) snížení rezervy vytvořené v minulých účetních obdobích	941	656
	e) čerpání rezervy na účel, ke kterému byla v minulých letech tvořena	941	656
	f) zrušení rezervy z důvodu nepotřebnosti v následujících účetních obdobích	941	656
2.	Opravné položky:		
	a) tvorba opravné položky k pohledávkám v souladu se zákonem	559	391
	b) zvýšení opravné položky k pohledávkám dle zásad		

	stanovených zákonem	559	391
	c) snížení nebo zrušení opravné položky ve stejném účetním období, kdy byla vytvořena	391	559
	d) snížení nebo zrušení opravné položky vytvořené v minulých účetních obdobích	391	659
	e) odpis pohledávky z důvodu vytvoření opravné položky ve výši 100 % hodnoty pohledávky	391	311
	f) přeúčtování opravné položky do podrozvahové evidence	971	999
	g) dodatečně přijatá úhrada na již odepsanou pohledávku na bankovní účet věřitele	221	643
	h) odúčtování přijaté úhrady na odepsanou pohledávku v podrozvahové evidenci	999	971
	i) zrušení rezervy vytvořené před 1.8.1995 na pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení, převod na účet opravných položek k pohledávkám	941	391

3.6 Vlastní zdroje, dlouhodobé závazky a výsledek hospodaření

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

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

Základní postupy účtování vlastních zdrojů

1.	Předpis dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku	348	901
2.	Přijetí dotace na pořízení dlouhodobého majetku z rozpočtu územního samosprávného celku na bankovní účet	221	348
3.	Rozdělení výsledku hospodaření – zisku	931	901
4.	Tvorba fondu při rozdělení výsledku hospodaření – zisku	931	911
5.	Tvorba fondu snížením vlastního jmění (v případě, že to umožňuje zvláštní právní předpis)	901	911

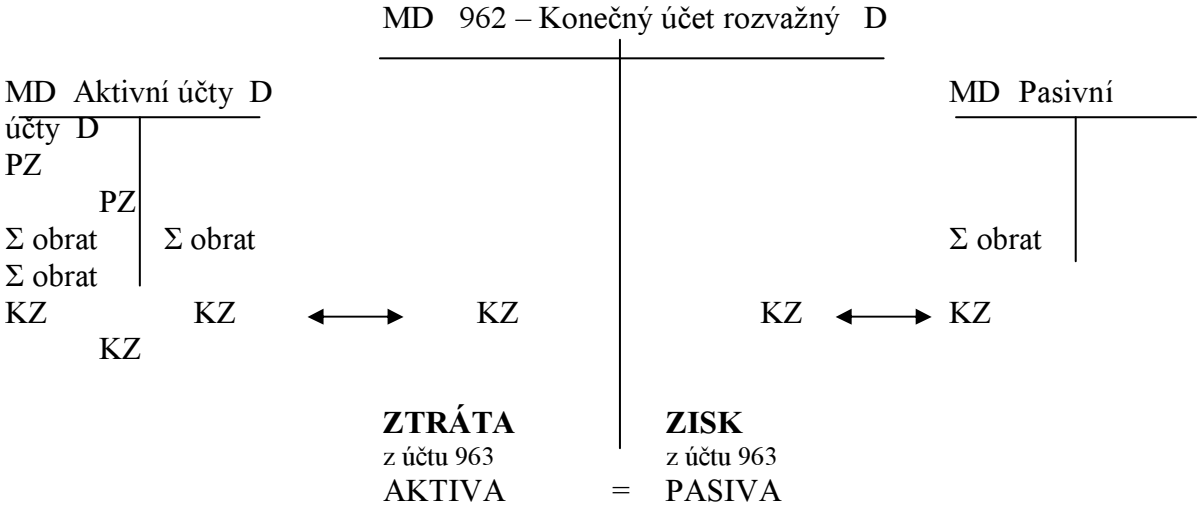
Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření účetní jednotky, zjištěný ke dni sestavení účetní závěrky za předcházející účetní období, jako rozdíl mezi součtem nákladů, tj. součtem zůstatků účtů účtové třídy 5 a součtem výnosů, tj. součtem zůstatků účtů účtové třídy 6 může být zisk nebo ztráta. Výsledek hospodaření minulého účetního období je zaúčtován v následujícím účetním období jako počáteční stav účtu 931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. O způsobu vypořádání výsledku hospodaření s výjimkou obecně prospěšných společností rozhodují účetní jednotky (některá omezení platí pro veřejné vysoké školy). Zásady vypořádaní výsledku hospodaření může mít účetní jednotka například stanoveny formou vnitřní směrnice, případně zvláštním ustanovením přímo ve zřizovací listině. O rozhodnutí by měl být sepsán písemný zápis, splňující požadavky zákona o účetnictví kladené na obsah účetního dokladu.

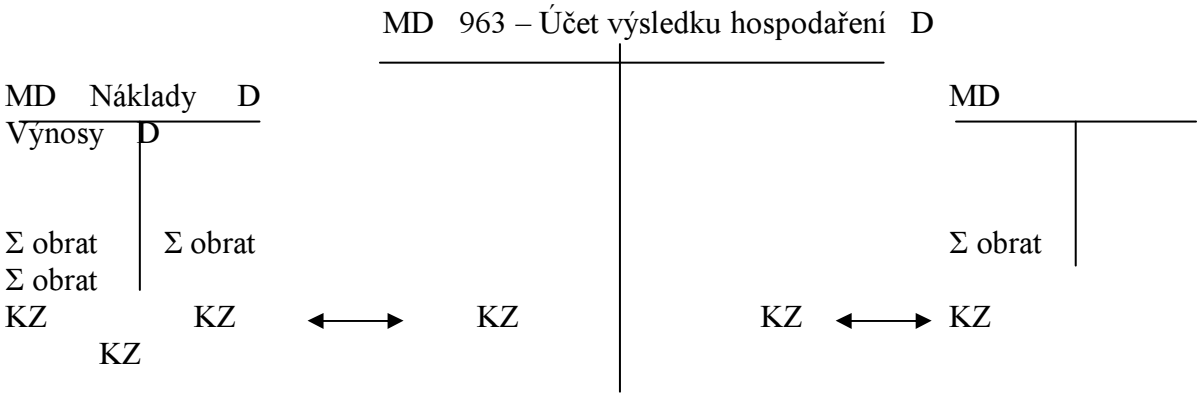
Následující schéma ukazuje to, co už víte z minulého semestru – že na Konečném účtu rozvažném chybí k jeho vyrovnanému stavu právě výše zjištěného výsledku hospodaření, který jste zjistili prostřednictvím Účtu výsledku hospodaření.

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

Uzavření rozvahových účtů:



Uzavření výsledkových účtů:



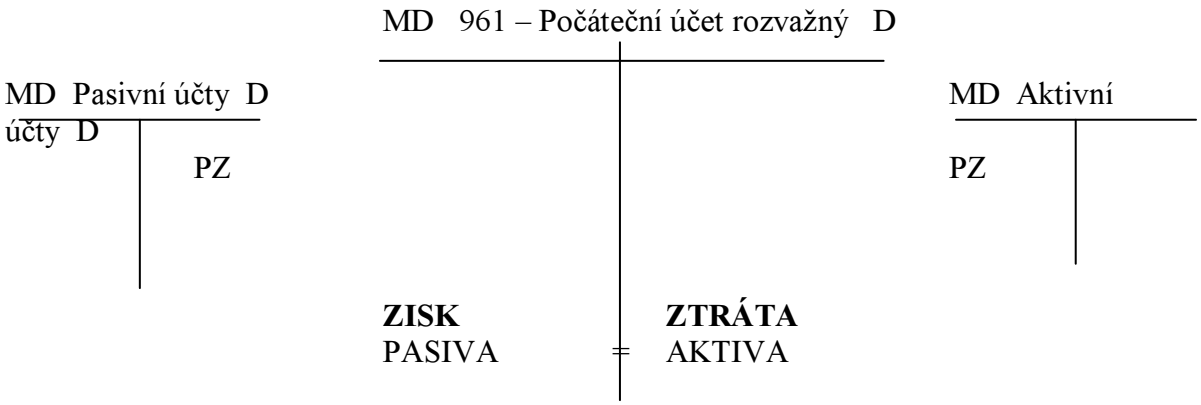
Souvztažně na účet 962

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

Zjištění výsledku hospodaření:
Výsledek hospodaření = Σ výnosy – Σ náklady

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

Otevření účtů na počátku účetního období:



Vypořádání zisku

1.	Uzavření účtů:		
	a) uzavření rozvahových účtů aktivních	962	Aktiva
	b) uzavření rozvahových účtů pasivních	pasiva	962
	c) uzavření účtů účtové třídy 5 – Náklady	963	5xx
	d) uzavření účtů účtové třídy 6 – Výnosy	6xx	963
	e) uzavření účtu 963 – Účet zisku a ztráty	963	962
2.	Otevření účtů v následujícím účetním období:		
	a) otevření rozvahových účtů aktivních	aktiva	961
	b) otevření rozvahových účtů pasivních	961	pasiva
	c) převod zisku po zdanění	961	931
3.	Rozdělení zisku:		
	a) navýšení základního jmění	931	901
	b) tvorba účelového fondu z nečerpaného daru na projekt plnící účel a poslání	931	910
	c) nerozdělený zisk	931	932

Vypořádání ztráty

4.	Uzavření účtů:		
	f) uzavření rozvahových účtů aktivních	962	Aktiva
	g) uzavření rozvahových účtů pasivních	pasiva	962
	h) uzavření účtů účtové třídy 5 – Náklady	963	5xx
	i) uzavření účtů účtové třídy 6 – Výnosy	6xx	963
	j) uzavření účtu 963 – Účet zisku a ztráty	962	963
5.	Otevření účtů v následujícím účetním období:		
	d) otevření rozvahových účtů aktivních	aktiva	961
	e) otevření rozvahových účtů pasivních	961	pasiva
	f) převod zisku po zdanění	931	961
6.	Vypořádání části ztráty z minulého účetního období	901	931
	Nekrytá část ztráty ponechána do dalších let	932	931
	Vypořádání ztráty z rezervního fondu vytvořeného v předchozích obdobích	910	931

Na závěr této kapitoly se podívejte na to, které standardy jsme si nezmínili. Měli by to být tyto:
401 Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
405 Deriváty
406 Cenné papíry, podíly a směnky

Nejen pro radost z nových poznatků, která je Vám vlastní, ale hlavně pro svůj pocit dokonalého vyčerpání, ne sebe, ale náplně této kapitoly, si je pročtěte.

Shrnutí kapitoly

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

Cvičení

Aktivace materiálu a zboží

1.	Výroba lavic ve vlastní režii: a) nákup dřeva na výrobu lavic (dřevo nebylo uskladněno, od dodavatele bylo použito přímo k výrobě na dílně) b) nákup spojovacího materiálu za hotové, spojovací materiál neprocházel skladem, byl použit přímo ve výrobě c) výdej barev na nátěr lavic, vyskladnění z vlastního skladu d) poměrná část mzdových nákladů zaměstnanců, kteří pracovali na výrobě (včetně sociálního a zdravotního pojištění) e) poměrná část režijních nákladů spojených s výrobou lavic		
2.	Aktivace materiálu – na úrovni vlastních nákladů		

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

1.	Zařazení dlouhodobého majetku pořízeného v minulém účetním období do užívání		
2.	Státní dotace na dlouhodobý majetek: a) přijetí finanční částky na bankovní účet školy b) zvýšení jmění v den přijetí dotace c) vrácení nespotřebované části dotace		
3.	Přijetí peněžního daru od právnické osoby na krytí nákladů na provoz školní laboratoře: a) zúčtování do výnosů b) provozní náklady školní laboratoře vynaložené do konce účetního období hrazené z přijatého pen.daru		
4.	a) přijatý věcný dar od právnické osoby – spotřební materiál pro školní laboratoř, přijetí na sklad b) výdej materiálu ze skladu do spotřeby v laboratoři		
5.	Studijní poplatky: a) předpis pohledávky b) příjem poplatků c) výplata stipendií d) čerpání stipendijního fondu		
6.	Provozní dotace:		

	a) příjem na bankovní účet veřejné vysoké školy b) zúčtování do výnosů v den přijetí na bankovní účet c) provozní náklady čerpané z provozní dotace d) nespotřebovaná část dotace vrácena		
7.	Vypořádání hospodářského výsledku z předchozího účetního období (ztráty ve výši 40 tisíc Kč) a) krytí části ztráty do výše vytvořeného rezervního fondu, zbytek bude uhrazen ze zisku v následujících letech (30 tisíc Kč) b) převod zbývající části nepokryté ztráty na účet 932		

Úkol
Zaúčtujte v nadaci následující účetní případy:

1.	Nadace obdržela nepeněžitý vklad do nadačního jmění darem uměleckou sbírku historicky cenných obrazů-v celkové hodnotě 26.000.000. Náklady spojené s pořízením tohoto vkladu tj. úschovu, ochranu apod., nese dle darovací smlouvy dárce. - nepeněžní vklad nadačního jmění – pořízení - zařazení sbírky obrazů do majetku nadace		
2.	Nadace uzavřela smlouvu o pronájmu movitých věcí se soukromou galerií, která bude sbírku obrazů (viz 1) vystavovat ve své výstavní síni. Za pronájem umělecké sbírky obdrží nadace bezhotovostně čtvrtletně nájemné. Smlouva o pronájmu byla uzavřena na dobu pěti let. a) uzavření smlouvy o pronájmu (v podrozvahové evidenci) b) pohledávka za nájemné c) příjem nájemného dle výpisu z BÚ d) ukončení nájemného a vrácení sbírky zpět nadace		
3.	Poskytnutý finanční příspěvek fyzické osobě v hotovosti		
4.	Poskytnutý finanční příspěvek právnické osobě z BÚ		
5.	Poskytnutý věcný příspěvek fyzické osobě formou dlouhodobého hmotného majetku a) nákup nadací b) poskytnutí		
6.	Bezúplatný převod (darování) dlouhodobého nehmotného majetku – je určen na činnost nadace		
7.	Bezúplatný převod (darování) dlouhodobého nehmotného majetku – je určen k darování třetím osobám v rámci poslání nadace		
8.	Vlastní činností pořízen dlouhodobý hmotný majetek (pro vlastní potřebu v organizaci, v ocenění vlastními náklady na pořízení majetku)		
9.	Fyzická likvidace dlouhodobého hmotného majetku z důvodu např. nepotřebnosti (účetní zůstatková cena je vyšší než nula a) odpis zůstatkové účetní ceny b) vyřazení majetku v pořizovací ceně		
10.	Nákup materiálu od dodavatele (způsob A) a) faktura		

	b) platba c) doprava v materiálu placená v hotovosti d) převod na sklad		
11.	Nákup poštovních známek za hotové		
12.	Spotřeba poštovních známek		
13.	Výdej stravenek zaměstnancům a) 55 % hodnoty přispívá zaměstnavatel b) 45 % si hradí zaměstnanec sám		
14.	Úhrada zaměstnanců za odebrané stravenky v hotovosti		
15.	Vyúčtování nákladů na hrubou mzdu zaměstnanců		
16.	Předpis srážky zálohy na daň ze závislé činnosti		
17.	Předpis srážky pojistného na sociální pojištění		
18.	Předpis srážky zdravotního pojištění		
19.	Předpis srážky spoření ze mzdy zaměstnanci		
20.	Předpis srážky zaměstnanci na úhradu zaviněného manka		
21.	Ostatní srážky ze mzdy (půjčky, výživné apod.		
22.	Nárok zaměstnance na nemocenské dávky		
23.	Sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatele za zaměstnance		
24.	Předpis nároku na provozní dotaci		
25.	Příjem provozní dotace na běžný účet		
26.	Vrácení nespotřebované části provozní dotace – předpis závazku		
27.	Vrácení dotace dle výpisu z BÚ		
28.	Tržby za vlastní výrobky (neplátce DPH)		
	a) prodej výrobků velkoodběrateli v hotovosti		
	b) prodej výrobků odběrateli na fakturu		
	c) dodatečně poskytnutá sleva z ceny dodávky výrobků		
	d) odběratel vrátil na základě reklamace, která byla uznána, původně odebraný výrobek a obdržel v hotovosti zpět plnou výši ceny výrobku		
29	Tržby z prodeje služeb – dodávka služeb (neplátce DPH)		
30.	Tržby z prodeje zboží (neplátce DPH)		
31.	Dotace na dlouhodobý nehmotný majetek		
32.	Přijetí dotace		
33.	Poskytnutá záloha na dlouhodobý majetek převodem z účtu		
34.	Faktura za dlouhodobý majetek		
35.	Vyúčtování poskytnuté zálohy		

Klíč ke cvičením

Kapitola č. 2

Aktiva		Rozvaha	Pasiva
Budovy	1.000.000	Nadační jmění	5.000.000
Účet nad.jmění	4.000.000	Fond ostatního majetku	120.000
Běžný účet	100.000		
Pokladna	20.000		

	Rozpis počátečních stavů	**MD**	**DAL**
	a) Budovy	Budovy	PÚR
	b) Účet nadačního jmění	Účet NJ	PÚR
	c) Běžný účet	BÚ	PÚR
	d) Pokladna	Pokladna	PÚR
	e) Nadační jmění	PÚR	Nad.jmění
	f) Fond ostatního majetku	PÚR	Fond ost.m.

Poznámka: PÚR = Počáteční účet rozvažný

Kapitola č. 3

Aktivace materiálu a zboží

1.	Výroba lavic ve vlastní režii:		
	f) nákup dřeva na výrobu lavic (dřevo nebylo uskladněno, od dodavatele bylo použito přímo k výrobě na dílně)	501	321
	g) nákup spojovacího materiálu za hotové, spojovací materiál neprocházel skladem, byl použit přímo ve výrobě	501	211
	h) výdej barev na nátěr lavic, vyskladnění z vlastního skladu	501	112
	i) poměrná část mzdových nákladů zaměstnanců, kteří pracovali na výrobě (včetně sociálního a zdravotního pojištění)	521 524	331 336
	j) poměrná část režijních nákladů spojených s výrobou lavic	úč.sk.50 a 51	úč.tř.3
2.	Aktivace materiálu – na úrovni vlastních nákladů	112	621

Veřejná vysoká škola:

1.	Zařazení dlouhodobého majetku pořízeného v minulém účetním období do užívání	022	042
2.	Státní dotace na dlouhodobý majetek:		
	d) přijetí finanční částky na bankovní účet školy	221	346
	e) zvýšení jmění v den přijetí dotace	346	901
	f) vrácení nespotřebované části dotace	901	346
3.	Přijetí peněžního daru od právnické osoby na krytí nákladů na provoz školní laboratoře:		
	c) zúčtování do výnosů	221	682
	d) provozní náklady školní laboratoře vynaložené do konce účetního období hrazené z přijatého pen.daru	tř.5	221
4.	c) přijatý věcný dar od právnické osoby – spotřební materiál pro školní laboratoř, přijetí na sklad	112	901
	d) výdej materiálu ze skladu do spotřeby v laboratoři	501	112
5.	Studijní poplatky:		

	e) předpis pohledávky	315	911 08
	f) příjem poplatků	221	315
	g) výplata stipendií	582	221
	h) čerpání stipendijního fondu	911 08	648
6.	Provozní dotace:		
	e) příjem na bankovní účet veřejné vysoké školy	221	346
	f) zúčtování do výnosů v den přijetí na bankovní účet	346	691
	g) provozní náklady čerpané z provozní dotace	tř.5	221
	h) nespotřebovaná část dotace vrácena	691	346
7.	Vypořádání hospodářského výsledku z předchozího účetního období (ztráty ve výši 40 tisíc Kč)		
	c) krytí části ztráty do výše vytvořeného rezervního fondu, zbytek bude uhrazen ze zisku v následujících letech (30 tisíc Kč)	911 04	931
	d) převod zbývající části nepokryté ztráty na účet 932	932	931

Seznam použitých zkratek:

D - strana Dal
HV - hospodářský výsledek
IČO - identifikační číslo
KS - konečný stav
MD - strana Má dáti
OÚ - okresní úřad
PO - příspěvková organizace
PS - počáteční stav

Rejstřík

- **Hospodářský rok** – účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.
- **Účetní doklad** – průkazný účetní záznam, který musí obsahovat náležitosti dle zákona o účetnictví.
- **Účetní období** – je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, které se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem.
- **Účetní jednotka** – jsou to následující organizace: a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů, c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů.
- **Účetní knihy** – slouží k zachycení účetních záznamů a jsou specifické dle účetní soustavy.
- **Účetní zápis** – je účetní záznam, jehož obsah je určen zákonem o účetnictví v části týkající se účetních knih.
- **Účetní záznam** – obsahuje informaci a může mít písemnou nebo technickou formu, musí být průkazný.

- **Účtová osnova** – určuje uspořádání a označení účtových tříd, skupin i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření.
- **Účtový rozvrh** – účetní jednotky jsou povinny ho sestavit, přičemž vychází ze směrné účtové osnovy. Uvedou v něm účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky.

Účtová osnova pro nevýdělečné organizace

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 – Software
014 – Ocenitelná práva
018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
021 – Stavby
022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
026 – Základní stádo a tažná zvířata
028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
031 – Pozemky
032 – Umělecká díla a předměty

04 – Pořízení dlouhodobého majetku
041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek
061 – Majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím vlivem
062 – Majetkové účasti v podnicích s podstatným vlivem
063 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
066 – Půjčky podnikům ve skupině
067 – Ostatní dlouhodobé půjčky
069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

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

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
081 – Oprávky ke stavbám
082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11 – Materiál
111 – Pořízení materiálu
112 – Materiál na skladě
119 – Materiál na cestě

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

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

Účtová třída 2 – Finanční účty

21 – Peníze
211 – Pokladna
213 – Ceniny

22 – Účty v bankách
221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry
231 – Krátkodobé bankovní úvěry
232 – Eskontní úvěry

24 – Jiné krátkodobé finanční výpomoci
241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek
251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
253 – Dlužné cenné papíry k obchodování
255 – Vlastní dluhopisy
256 – Ostatní cenné papíry
259 – Pořízení krátkodobého finančního majetku

26- Převody mezi finančními účty
261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
291 – Opravná položka k majetkovým cenným papírům
293 – Opravná položka k dlužným cenným papírům

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky
311 – Odběratelé
312 – Směnky k inkasu
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 – Poskytnuté provozní zálohy
315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky
321 – Dodavatelé
322 – Směnky k úhradě
324 – Přijaté zálohy
325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 – Zaměstnanci
333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335 – Pohledávky za zaměstnanci
336 – Zúčtovaní s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování
341 – Daň z příjmů
342 – Ostatní přímé daně
343 – Daň z přidané hodnoty
345 – Ostatní daně a poplatky
346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem
348 –Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávních celků

35 – Pohledávky ke sdružení
358 – Pohledávky k účastníkům sdružení

36 – Závazky ke sdružením a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
368 – Závazky k účastníkům sdružení

37 – Jiné pohledávky a závazky
373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
378 – Jiné pohledávky
379 – Jiné závazky

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv
381 – Náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
386 – Kursové rozdíly aktivní
387 – Kursové rozdíly pasivní
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
391 – Opravná položka k pohledávkám
395 – Vnitřní zúčtování
396 – Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – volná

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy
501 – Spotřeba materiálu
502 – Spotřeba energie
503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504 – Prodané zboží

51 – Služby
511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné
513 – Náklady na reprezentaci
518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady
521 – Mzdové náklady
524 – Zákonné sociální pojištění
525 – Ostatní sociální pojištění
527 – Zákonné sociální náklady
528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky
531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitostí
538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Ostatní náklady
541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
542 – Ostatní pokuty a penále
543 – Odpis nedobytné pohledávky
544 – Úroky
545 – Kursové ztráty
546 – Dary
548 – Manka a škody
549 – Jiné ostatní náklady

55 – Odpisy, prodaný majetek, rezervy a opravné položky
551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
553 – Prodané cenné papíry a vklady
554 – Prodaný materiál
556 – Tvorba zákonných rezerv
559 – Tvorba zákonných opravných položek

58 – Poskytnuté příspěvky
581 – Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami
582 – Poskytnuté příspěvky

59 – Daň z příjmů
591 – Daň z příjmů
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a za zboží
601 – Tržby za vlastní výrobky
602 – Tržby z prodeje služeb
604 – Tržby za prodané zboží

61 – Změny stavu vnitroorganizačních zásob
611 – Změna stavu zásob nedokončené výroby
612 – Změna stavu zásob polotovarů
613 – Změna stavu zásob výrobků
614 – Změna stavu zvířat

62 – Aktivace

621 – Aktivace materiálu a zboží
622 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64- Ostatní výnosy
641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642 – Ostatní pokuty a penále
643 – Platby na odepsané pohledávky
644 – Úroky
645 – Kursové zisky
648 – Zúčtování fondů
649 – Jiné ostatní výnosy

65 – Tržby z prodeje majetku, rezervy a opravné položky
652 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
653 – Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů
654 – Tržby z prodeje materiálu
655 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
656 – Zúčtování zákonných rezerv
657 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
659 – Zúčtování zákonných opravných položek

68 – Přijaté příspěvky
681 – Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami
682 – Přijaté příspěvky
684 – Přijaté členské příspěvky

69 – Provozní dotace
691 – Provozní dotace

Účtová třída 7 a 8

Účetní jednotky použijí účty třídové třídy 7 a 8 v souladu s článkem XIX úvodních ustanovení.

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

90 – Vlastní jmění
901 –Vlastní jmění

91 – Fondy
911 – Fondy

92 – Oceňovací rozdíly
921 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

93 – Hospodářský výsledek
931 – Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení
932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

94 – Rezervy
941 –Zákonné rezervy

95 – Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky
951 – Dlouhodobé bankovní úvěry
953 – Emitované dluhopisy
954 – Závazky z pronájmu
955 – Dlouhodobé přijaté zálohy
958 – Dlouhodobé směnky k úhradě
959 – Ostatní dlouhodobé závazky
959 – Ostatní dlouhodobé závazky

96 – Závěrkové účty
961 – Počáteční účet rozvažní
962 – Konečný účet rozvažní
963 – Účet hospodářského výsledku

97 až 99 – Podrozvahové účty
971 – 998 – Podrozvahové účty
999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům