



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Komparace účetních postupů dlouhodobého majetku neziskového a podnikatelského subjektu

Vypracovala: Karolína Doležalová

Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2018

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Karolína DOLEŽALOVÁ**
Osobní číslo: **E15115**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Komparace účetních postupů dlouhodobého majetku neziskového a podnikatelského subjektu**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Postupy účtování dlouhodobého majetku v neziskových organizacích mají svá specifika oproti postupům uplatňovaným u podnikatelských subjektů.

Cíl:

Cílem práce je analyzovat postupy účtování dlouhodobého majetku u zvoleného neziskového subjektu účtujícího dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a podnikatelského subjektu účtujícího dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., vyhodnotit jejich odlišnosti.

Metodika:

Teoretická část práce se zaměřuje na charakteristiku postupů a způsobů účtování dlouhodobého majetku z pohledu neziskového a podnikatelského subjektu dle příslušné české účetní legislativy. Náplní praktické části je analýza konkrétních vybraných účetních postupů u obou typů subjektů, přičemž je pracováno s vybraným územním samosprávným celkem, a v důsledku poukázání na uplatňované metody účtování vyhodnocení jejich odlišností. Práce je uzavřena případnými doporučeními.

Použité metody - řízený rozhovor, pozorování, komparace, analýza, syntéza.

Databáze - interní materiály vybrané příspěvkové organizace.

Osnova:

1. Úvod.
2. Vymezení podnikatelského subjektu a neziskového subjektu.
3. Postup a způsob účtování dlouhodobého majetku u podnikatelského subjektu.
4. Postup a způsob účtování dlouhodobého majetku u neziskového subjektu.
5. Charakteristika vybraného neziskového subjektu - územní samosprávný celek.
6. Analýza účetních postupů dlouhodobého majetku z pohledu neziskového subjektu.
7. Komparace účetních postupů mezi subjekty, sumarizace rozdílů.
8. Vyhodnocení.
9. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Farris, S. (2009). *Nonprofit Bookkeeping and Accounting for Dummies*. Wiley.
2. Kovalíková, H. (2016). *Zákon o účetnictví*. Olomouc, Czechia: ANAG.
3. Merličková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně*. Olomouc, Czechia: ANAG.
4. Prudký, P., & Lošťák, M. (2015). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. Olomouc, Czechia: ANAG.
5. Schneiderová, I., Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov, Czechia: Acha obec účtuje.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2018**

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

Prohlášení:

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci „Komparace účetních postupů dlouhodobého majetku neziskového a podnikatelského subjektu“ jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systému na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 13. dubna 2018

.....

Karolína Doležalová

Poděkování:

Ráda bych poděkovala své vedoucí práce Ing. Marii Vejsadové Dryjové Ph.D. za cenné rady, odborné připomínky a vedení mé bakalářské práce. Touto cestou také chci poděkovat paní Blance Lukášové za poskytnuté materiály a rady, které byly nápomocny pro vytvoření této bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	3
1 Vymezení podnikatelského subjektu a neziskového subjektu	4
1. 1 Podnikatelský subjekt	4
1. 1. 1 Právní forma podnikání	4
1. 1. 2 Název a vznik společnosti.....	5
1. 2 Neziskový subjekt– obecně	6
1. 2. 1 Neziskový sektor.....	7
1. 2. 1. 1 Veřejný neziskový sektor.....	7
1. 2. 1. 2 Soukromý neziskový sektor.....	8
1. 2. 2 Zdroje financování neziskových organizací	9
2 Charakteristika dlouhodobého majetku	10
2. 1 Charakteristika dlouhodobého majetku	10
2. 1. 1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	10
2. 1. 2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	11
2. 1. 3 Dlouhodobý finanční majetek.....	12
2. 2 Oceňování	12
2. 3 Odpisování dlouhodobého majetku	14
3 Dlouhodobý majetek u podnikatelských subjektů – způsob účtování.....	16
3. 1 Pořízení dlouhodobého majetku	16
3. 2 Technické zhodnocení a investiční dotace DM	17
3. 3 Vyřazení DM	18
4 Dlouhodobý majetek u neziskových organizací – způsob účtování	19
4. 1 Pořízení dlouhodobého majetku	19
4. 2 Technické zhodnocení a investiční transfer DM	20
4. 3 Vyřazení DM	22
5 Metodika	24

6	Charakteristika vybraného neziskového subjektu – územní samosprávný celek	25
6.1	Obec Tučapy	25
7	Analýza účetních postupů dlouhodobého majetku z pohledu neziskového subjektu	27
7.1	Základní účetní postupy majetku v ÚSC	27
8	Komparace účetních postupů mezi subjekty, sumarizace rozdílů	37
8.1	Oceňování	37
8.2	Drobný majetek.....	38
8.3	Investiční transfer	39
8.4	Technické zhodnocení	40
8.5	Prodej majetku s přeceněním na reálnou hodnotu	41
9	Diskuse a návrhy.....	43
10	Závěr	47
11	Summary and keywords.....	49
	Přehled použité literatury a zdrojů.....	50
	Seznam použitých zkratk	53
	Seznam tabulek.....	54
	Seznam schémat.....	55
	Seznam příloh	55
	Přílohy.....	56

Úvod

Neziskové organizace začaly vznikat ve 13. století společně s ukotvením českého státu, nicméně jejich významný rozvoj zaznamenáváme až v současnosti. Za to podnikatelské subjekty vznikaly už od dávných dob. Sice nebyly rozděleny podle právní formy podnikání, jako je tomu dnes, ale obchodování za účelem dosažení zisku existovalo od pradávna.

Pro podnikatelské subjekty je charakteristické to, že jsou založeny za účelem podnikání a jejich cílem je dosažení zisku. Naopak neziskové organizace nejsou založeny za účelem podnikání a dosažení zisku, ale zaměřují se na pomoc lidem ve všech oblastech. Zisk, kterého dosáhnou, není využit čistě na základě vůle vlastníka jako v případě podnikatelských subjektů, ale přímo ke zkvalitnění hlavní činnosti neziskové organizace. Dalšími rozdíly mezi neziskovými organizacemi a podnikatelskými subjekty je financování jejich činností a také vedení účetnictví. A právě odlišnosti ve vedení účetnictví ve vybraných oblastech u podnikatelských subjektů a neziskových organizacích budou náplní této práce.

Hlavním cílem práce je poukázat na postupy a způsoby účtování dlouhodobého majetku u neziskové organizace a podnikatelského subjektu dle účetní legislativy a právních předpisů. Oba subjekty při účtování se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále pro vybrané účetní jednotky je stanovena prováděcí vyhláška č. 410/2009 a pro podnikatele vyhláška č. 500/2002, na které dále navazují české účetní standardy č. 701 až č. 710 pro vybrané účetní jednotky a č. 001 až č. 023 pro podnikatele. Díky těmto předpisům budou zjištěny možné účetní postupy pro tyto subjekty a budou vyhodnoceny rozdílné postupy účtování dlouhodobého majetku mezi neziskovou organizací a podnikatelským subjektem. Dílčím cílem je znázornit účetní postupy ve vybrané neziskové organizaci a případně navrhnout postupy, které neuplatňovala.

1 Vymezení podnikatelského subjektu a neziskového subjektu

1.1 Podnikatelský subjekt

Dříve dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník bylo podnikání definováno, jak uvádí Srpová a Řehoř (2010), jako soustavná činnost prováděná podnikatelem vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. Tento zákon byl zrušen k 1. lednu 2014 a byl nahrazen zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Tento zákon ale už nevymezuje pojem podnikání či podnikatele. (Synek & Kislingerová, 2015)

V současné době pojem podnikatel definuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník v § 420: „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“

Podnikatel podle českého práva je tedy považován za fyzickou nebo právnickou osobu, tuzemskou i zahraniční zapsanou v obchodním rejstříku, která pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost samostatně vykonává výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem, kterou musí činit soustavně za účelem dosažení zisku. (Srpová & Řehoř, 2010)

1.1.1 Právní forma podnikání

V první řadě by si osoba, která chce začít podnikat, měla zvolit právní formu podnikání. Podnikatel může být fyzickou nebo právnickou osobou.

A. Fyzická osoba je občan, který se stává podnikatelem v okamžiku, kdy získá živnostenský list či koncesovanou listinu. Podle toho, zda jde o ohlašovací nebo koncesovanou živnost. Živnost je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Fyzická osoba může podnikat až po zapsání do živnostenského rejstříku.

Pro získání živnostenského oprávnění je nutné splnit současně **3 všeobecné podmínky**, které uvádí zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání: dosáhnout věku 18 let, nebýt trestně stíhán, mít způsobilost k právním úkonům.

U některých živností je nutné splnit **zvláštní podmínky** (odbornou či jinou způsobilost, na které se vztahují zvláštní právní předpisy).

Ohlašovací živnost se rozděluje na 3 druhy živností: volnou, řemeslnou, vázanou.

U některých uvedených živností se vyžaduje výuční list nebo jiné odborné vzdělání (maturita, vysoká škola), popřípadě praxe.

Na rozdíl od ohlašovací živnosti, **koncesovanou živnost** není tak jednoduché získat. Osoba, která chce provozovat tuto živnost musí podat žádost o udělení koncese, která musí být schválena státem. Koncese může být vydána na určitou dobu, na určité místo. Například se jedná o výrobu lihovin, výbušnin, tepelné energie. (Vochozka & Mulač, 2012, Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání)

- B. Právnícká osoba** může být založena za účelem podnikání, ale i za jiným účelem. Tyto osoby upravuje zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve kterém jsou základní ustanovení pro obchodní společnosti a další informace spojené se vznikem, nákupem, prodejem či likvidací korporace. Základem je si zvolit správnou obchodní společnost. Tabulka, která je uvedena v příloze č. 1 s názvem základní charakteristiky právníckých osob, shrnuje základní údaje o právníckých osobách. (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích)

1. 1. 2 Název a vznik společnosti

Dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník je v § 423 uvedeno, že obchodní firma je jméno, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. Podnikatel nesmí mít více obchodních firem. Další vymezení a informace obchodní firmy je uvedeno ve zmíněném zákoníku v § 423-428. Podnikatel tímto může vystupovat jako subjekt a jedná vždy pod jménem firmy. Obchodní firma se skládá z jména společnosti a zkratky právní formy. Organizace nesmí mít stejné jméno, pokud tak nastane, jména musí být odlišena prvky. (Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

Společnost vzniká dnem zápisu do Obchodního rejstříku. Obchodní rejstřík je veřejný seznam, do kterého se zapisují údaje o podnikatelích. Je veden rejstříkovým

soudem v elektronické podobě. (Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob)

1.2 Neziskový subjekt– obecně

Český právní řád neuvádí jednotnou definici vymezující neziskovou organizaci (dále jen NO), ale i přesto existuje řada právních předpisů, které upravují neziskový subjekt, a to např.:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník vymezující většinu právních forem NO,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definující NO jako poplatníka,
- zákon 90/2012 Sb., o obchodních korporacích vymezující organizace, které jsou založeny za jiným účelem než za dosažení zisku (sociální družstva),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ukládá povinnost vést účetnictví,
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech řešící problematiku státního rozpočtu (rozpočty některých NO – dotace),
- zákon č. 108/2006 o sociálních službách definující podmínky poskytování sociální pomoci pro NO,
- a jiné (například zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek).

Jak už může napovědět název „nezisková organizace“ nebo také označení „nevýdělečná organizace“, organizace není zřízena za účelem dosažení zisku jako podnikatelský subjekt. Je založena za účelem uspokojování potřeb lidí, zabývající se různou problematikou. Důraz je kladen více na výsledky hlavní činnosti než na výši příjmů z něj. Pokud ale organizace přesto vytvoří zisk, tak zisk není určen k rozdělení mezi zakladatele, ale je použit znovu pro hlavní poslání nebo rozvoj organizace. Také je možné, že organizace může vykonávat vedlejší výdělečnou činnost. Avšak zisk z této aktivity je zdrojem financování hlavní činnosti. Organizace může být založena pouze jako právnická osoba, na dobu neurčitou či určitou nebo k dosažení určitého cíle. (Dobrozemský & Stejskal, 2016; Merlíčková Růžičková, 2013)

1. 2. 1 Neziskový sektor

Neziskový sektor se člení na veřejný (vládní) neziskový sektor (dále jen VNO) a na soukromý (nevládní) neziskový sektor (dále jen NNO). Oba tyto sektory se zaměřují na uspokojení takových statků, které jsou pro občany nedostatečné. Poskytují je na takovém území, kde je po nich poptávka, tím i neziskové organizace mohou reagovat na její změny. Také mohou kontrolovat kvalitu služeb, jestli jsou s danou službou či statkem zákazníci spokojeni nebo naopak nejsou, popřípadě změnit kvalitu poskytovaných služeb nebo statků. Mohou být financovány z veřejných rozpočtů, ale také nemusí. (Dobrozemský & Stejskal, 2016)

Organizace mohou být veřejně nebo vzájemně prospěšné. Veřejně prospěšné znamená, že neziskové organizace poskytují takové statky, které uspokojí veřejnost (zdravotnictví, vzdělávání, veřejná správa) – veřejné neziskové organizace. Vzájemně prospěšné znamená, že jak lidé v organizaci, tak veřejnost je spojena společným zájmem. Jejich cílem je uspokojit právě svoje zájmy. Vzájemná prospěšnost se vyskytuje u soukromých neziskových organizací, protože zakládají organizace jak pro realizaci vlastních zájmů, tak i ve prospěch veřejnosti. (Dobrozemský & Stejskal, 2016)

1. 2. 1. 1 Veřejný neziskový sektor

Neziskové organizace jsou zřizovány státem, kraji, obcemi. Hlavním účelem činnosti je veřejný prospěch, pro všechny občany, kteří potřebují daný statek nebo poskytované služby. Provádějí hlavně výkon veřejné správy. Jsou řízeny direktivním způsobem, což znamená, že o všem rozhoduje zřizovatel (stát, obec, kraj). Poskytované služby či statky jsou realizovány odborníky. (Strečková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

Vládní neziskový sektor je tvořen institucionálními jednotkami při monopolním postavení na trhu, kdy zřizuje veřejnou správu, obranu, bezpečnost, soudnictví a další služby či statky. Ale vytváří i příspěvkové organizace například v oblasti školství či zdravotnictví. (Strečková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

VNO je založena proto, aby řešila selhání netržních aktivit v ekonomickém, sociálním odvětví, a hlavně v rozvoji. Jejich vytvoření ovlivňuje život lidí v organizaci a jejich vznik se podílí na uspokojování společenských potřeb. Zajišťuje takové statky

či služby, které soukromý sektor není schopen poskytovat. (Strecková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

Účel, pro který jsou založeny tyto neziskové organizace, je vymezen v několika zákonech. Územní samosprávný celek (dále jen ÚSC), kterým se zabývá tato práce je definován v zákonu č. 128/2000 Sb., o obcích a zákonu č. 129/2000 Sb., o krajích.

Neziskové organizace vytvořené vládním sektorem jsou:

- územně samosprávný celek,
- příspěvkové organizace,
- organizační složky státu,
- státní spolky. (Dobrozemský & Stejskal, 2016)

1. 2. 1. 2 Soukromý neziskový sektor

Nevládní neziskový sektor není zřizován státem, ale občany, kteří chtějí pomáhat lidem. Občané, kteří mají stejný zájem se sdružují a poskytují poptávanou službu či statek. Jejich vznik je upraven zvláštními právními předpisy. Majetek, který mají společníci ve vlastnictví, mohou používat pouze jen v souladu s posláním organizace. Samostatně rozhodují o řízení organizace. (Strecková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

Pro svoji činnost využívají dobrovolníky a profesionální zaměstnance. NNO vzájemně podporuje handicapované nebo i diskriminované lidi. Jejich hlavní cílem je vzájemný prospěch (Nadace rozvoje občanské společnosti, Červený kříž, charity). (Strecková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

NNO je forma dobrovolného sdružení občanů, kteří se snaží dosáhnout společného cíle. Posláním je poskytovat takové služby nebo statky, které není schopen poskytovat veřejný neziskový sektor. Účel, pro který je založena nezisková organizace, je vymezen v Novém občanském zákoníku. (Strecková & Malý, 1998; Škarabelová, 2005)

Strecková, Malý (1998) dále uvádí členění NNO dle oborových skupin:

- kultura, mládež, tělovýchova, volný čas,
- vzdělání a výzkum včetně vědy,
- zdraví,

- sociální služby,
- životní prostředí,
- a jiné

Jako příklad neziskových organizací vytvořených soukromým sektorem je možno uvést zejména:

- spolky,
- nadace,
- nadační fondy,
- obecně prospěšné služby,
- církevní organizace,
- a další. (Dobrozemský & Stejskal, 2016)

1. 2. 2 Zdroje financování neziskových organizací

Pro oba sektory jsou velmi důležité zdroje financování. Hlavním cílem pro ně je získat dostatek finančních prostředků pro poskytování, rozšiřování, zkvalitnění služeb či statků pro občany. Na financování NO se nahlíží jako na problematiku vícezdrojového financování, ale u VNO spíše na jednodrožové financování, protože ve většině případů získávají finanční zdroje z veřejných prostředků, ale u NNO tomu tak není. Ty získávají peněžní prostředky prodejem svých služeb nebo statků, pořádáním různých akcí (plesy, aukce, burzy), členskými příspěvky, dotacemi prostřednictvím výběrového řízení na jednotlivé programy (komu dotace poskytovat je uvedeno v zákonu č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech), z veřejných sbírek atd. Množství a skladbu finančních zdrojů NO ovlivňuje, kdo je zřizovatel a jaký má charakter činnosti. Zdroje financování neziskových organizací jsou znázorněny ve schématu uvedený v příloze č. 2. (Boukal & Vávrová, 2007)

2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Podnikatelské subjekty a neziskové organizace se řídí při vedení účetnictví českou účetní legislativou, která je vymezena ve schématu nacházející v příloze č. 3. Dále také zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, který stanovuje minimální hranice vstupních cen všech druhů majetku.

2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) by měl mít majetkovou podstatu, jeho vstupní cena by měla být vyšší než 40 000,- Kč (účetní jednotka (dále jen ÚJ) si může stanovit jinou částku, ale musí být vyšší než stanovená částka zákonem) a jeho doba použitelnosti delší než 1 rok. Štohl (2017, str. 31) uvádí: „*K tomu, aby byl určitý majetek zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku, nemusí vždy vyhovovat všem uvedeným znakům – do DHM se například vždy zahrnují (bez ohledu na výši svého ocenění či na dobu použitelnosti) nemovitosti, tj. pozemky, budovy, stavby.*“

Pokud tyto podmínky nejsou splněny včetně zmíněné předešlé věty, nejedná se o DHM, ale o drobný hmotný majetek. Ten je oceňován pořizovací cenou od 3 000,- Kč do 40 000,- Kč (ÚJ si může opět určit jinou částku, než jsou 3 000,- Kč) a účtuje se rovnou do nákladů, pokud je majetek pořízen za nižší cenu, než jsou 3 000,- Kč, účtuje se také rovnou do nákladů, ale nepodléhá evidenci ani inventarizaci. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Chalupa, 2017)

Mezi DHM dle účetních předpisů patří zejména **pozemky, stavby, samostatné hmotné věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, pěstitelské celky trvalých porostů** např. chmelnice, vinice, dospělá zvířata a jejich skupiny např. stáda, hejna, a jiný dlouhodobý hmotný majetek např. umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), **movité kulturní památky**. (Štohl, 2017)

DHM z hlediska zákona č. 586/2012 Sb., o daních z příjmu (dále jen ZDP):

I když účetní předpisy vymezují, jaký majetek je dlouhodobý hmotný majetek, neznamená to, že tento majetek je považován za dlouhodobý hmotný i z hlediska ZDP. V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů DHM je značen jako hmotný majetek. (Chalupa, 2017)

Mezi hmotný majetek dle ZDP patří **samostatné hmotné movité věci**, popřípadě **soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, budovy, domy a jednotky, stavby**, s výjimkou (provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, oplocení k zajišťování lesná výroby a myslivosti), **pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, dospělá zvířata a jejich skupiny**, jiný majetek, který je vymezen v § 26 odst. 3 tohoto zákona. (Zákon č. 586/2012 Sb., o daních z příjmu)

2. 1. 2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM) se řadí majetek, který je nehmotné povahy, jeho vstupní cena by měla být vyšší než 60 000,- Kč, doba použitelnosti delší než 1 rok a pokud byl nabyt dle § 32 zákona č. 586/2012 Sb., o daních z příjmů **úplatně, přeměnou, vkladem člena obchodní korporace, nebo tichého společníka, darováním nebo zděděním, vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování**. Pokud tyto podmínky nejsou splněny nejedná se o DNM, ale o drobný nehmotný majetek. Takovýto majetek se účtuje rovnou do nákladů. Účetní jednotka se také může sama určit, od jaké výše bude účtovat o DNM a o drobném nehmotném majetku, jestliže stanovená hodnota bude splňovat výši ustanovenou zákonem. (Zákon č. 586/2012 Sb., o daních z příjmů; Prudký & Lošťák, 2017)

Mezi DNM z hlediska účetního patří **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise, preferenční limity**, za DNM se také považuje technické zhodnocení DNM, a to od výše ocenění určeného ÚJ (ZDP stanovuje částku od 40 000,- Kč). Dříve do DNM spadaly zřizovací výdaje, ale od 1. ledna 2016 byly zrušeny. Nyní výdaje spojené se zřízením podniku jsou účtovány přímo do nákladů. Zřizovací výdaje, které vznikly do konce roku 2015 se zaúčtovaly až

do jejich úplného odepsání a vyřazení do položky Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. (Štohl, 2017)

Nehmotný majetek podle zákona č. 586/2012 Sb., o daních z příjmů:

DNM v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů není uveden pod označením dlouhodobý nehmotný majetek, ale pouze nehmotný majetek. Jako hmotný majetek, tak i nehmotný majetek se promítá do daňově uznatelných nákladů prostřednictvím daňových odpisů. (Chalupa, 2017)

ZDP za nehmotný majetek považuje **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek**, jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (Zákon č. 586/2012 Sb., o daních z příjmu)

2. 1. 3 Dlouhodobý finanční majetek

Tento majetek se značně liší od hmotného a nehmotného majetku. Je to majetek, který podnik vlastní, nakupuje nebo půjčuje, tudíž tento majetek se neodepisuje. Cílem podniku je investovat tento majetek (volné peněžní prostředky) takovým způsobem (do vhodného portfolia), aby mu přinesl, co nejvyšší výnos. (Štohl, 2017)

Mezi dlouhodobý finanční majetek patří **majetkové podíly, jiné cenné papíry majetkové povahy, dluhové cenné papíry, půjčky poskytnuté jiným subjektům, dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků** apod. Tento majetek musí být držet po dobu delší než jeden rok. (Štohl, 2017)

2. 2 Oceňování

Podnikatelský subjekt oceňuje dlouhodobý majetek třemi způsoby, a to **pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou**. (Štohl, 2017)

Pořizovací cenou (dále jen PC) se oceňuje hmotný, nehmotný, ale i finanční majetek a technické zhodnocení. PC je cena, která se skládá z ceny, za kterou byl majetek pořízen a z vedlejších nákladů spojené s pořízením majetku, kterými mohou být například:

- doprava, montáž, clo,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, které tvoří součást stavebních objektů,
- náklady související s uvedením předmětu do užívání,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- úroky zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne (týká se úroků vyúčtovaných do doby zařazení majetku do užívání).

U finančního majetku (pořízení CP a podílů) jsou součástí pořizovací ceny náklady spojené s investicí – poplatek makléřům, poradcům nebo burzám atd. (Štohl, 2017)

Do vedlejších pořizovacích nákladů nelze zahrnout výdaje na opravy a údržbu, kurzové rozdíly, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami, výdaje na zaškolení pracovníků, smluvní pokuty a úroky z prodlení apod.

Při souhrnu cen pořízení a vedlejších nákladů si musí účetní jednotka hlídat splnění podmínek pro pořízení dlouhodobého majetku, platí pro plátce DPH. (Štohl, 2017; Chalupa, 2017)

Metodu ocenění **vlastními náklady** používá podnik, pokud je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek tvořen vlastní činností. Hodnota majetku je tvořena veškerými přímými náklady vynaloženými na jeho výrobu a nepřímými náklady (mzdy režijních pracovníků, energie, nájemné), které se týkají výroby. (Štohl, 2017; Chalupa, 2017)

Poslední metodou oceňování dlouhodobé majetku je **reprodukční pořizovací cena**. To je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Toto oceňování se používá v případech, kdy účetní jednotka získala majetek nabytý bez úplaty (darováním, inventarizačním přebytkem) nebo majetek vytvořený vlastní činností, pokud není možné zjistit výši vlastních nákladů nebo tyto náklady převyšují reprodukční pořizovací cenu. (Štohl, 2017; Chalupa, 2017)

Navíc pro neziskové organizace jsou stanoveny určité podmínky ohledně oceňování majetku reprodukční pořizovací cenou a to, pokud majetek získají **bezúplatným převodem** anebo při **inventarizačních přebytcích**. Majetek pořízený bezúplatným převodem se rozlišuje, zda ho NO získala **od jiné vybrané ÚJ či jiné než vybrané ÚJ**. Jestliže od jiné vybrané ÚJ, tak majetek oceňuje v účetní hodnotě, kterou měla předávající účetní jednotka v účetnictví. Pokud získá majetek od jiné než vybrané ÚJ,

tak musí nechat provést znalecký posudek, tj. reprodukční pořizovací cenou, kterou jsou oceněny i inventarizační přebytky. (Schneiderová & Nejezchleba, 2012)

Ocenění majetku se také odvíjí od poskytnutých dotací na určitý majetek nebo od technického zhodnocení. Více informací o oceňování konkrétního dlouhodobého majetku uvádí zákon č. 151/1997. Sb., o oceňování majetku, podle kterého si také může účetní jednotka stanovit reprodukční pořizovací cenu. (Ryneš, 2018)

2.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Opotřebení (fyzické a morální) majetku se v účetnictví vyjadřuje pomocí odpisů, které trvale snižují hodnotu majetku. Odpisy postupně promítají hodnotu majetku do nákladů. Rozlišují se odpisy účetní a daňové, mezi nimi i dochází k rozdílům mezi ziskem v účetnictví a základem daně z příjmů. (Chalupa, 2017; Štohl, 2017)

Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou definovány v zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Tyto odpisy odpovídají skutečnému opotřebení, proto způsob výpočtu je podle předpokládané doby použitelnosti majetku nebo ve vztahu k objemu výkonů. Doby použitelnosti si účetní jednotka stanoví sama odhadem nebo si pomůže zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, který vymezuje odpisové skupiny jejich dobu odpisování a druh majetku. Každá společnost si vede odpisový plán ke každému dlouhodobému majetku, který odpisuje. Je stanoven dle doby použitelnosti, způsobu využití, kalkulačních metod například v závislosti na čase či výkonu, a popřípadě zbytkové hodnotě. Účetní odpisy vyjadřují hodnotu majetku, která se snižuje díky fyzickému opotřebení. (Štohl, 2017; Ryneš, 2018)

Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou vymezeny v ZDP. Mimo jiné definuje jejich formu a způsob výpočtu. Účetní jednotka tyto odpisy může uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Jsou prováděny buď to rovnoměrné, nebo zrychlené odpisy. Způsob si volí každá ÚJ při nabytí nového majetku a nemůže ho po dobu odpisování změnit. Každý majetek se třídí do odpisových skupin, podle kterých společnost odpisuje majetek. U rovnoměrného způsobu je přiřazena roční odpisová sazba a u zrychleného způsobu jsou stanoveny roky

odpisování (u této metody je první rok odpisování vyšší než u rovnoměrného odpisování). Podnik má také možnost si zvýšit odpis v prvním roce u některého vybraného majetku a odpisových skupin. Též má možnost si uplatnit při stanovení daňového základu maximální částky daňových odpisů. Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem je takový, že při pořízení dlouhodobého majetku na konci účetního období si ÚJ může uplatnit daňový odpis v plné výši, ale účetní odpis si nemůže uplatnit v daném roce, protože by zkresloval výsledek hospodaření a nezobrazoval by reálné opotřebení majetku. Porušilo by se tím zákonem stanovené věrné a poctivé zobrazení stavu majetku. (Ryneš, 2018; Štohl, 2017)

3 Dlouhodobý majetek u podnikatelských subjektů – způsob účtování

V následujících podkapitolách jsou vymezeny postupy a způsoby účtování pořízení dlouhodobého majetku u podnikatelského subjektu podle příslušné české účetní legislativy, tj. vyhláška č. 500/2002 Sb., a české účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023

3.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Jak uvádí Chalupa (2017), správné určení formy pořízení dlouhodobého majetku je rozhodující mj. i pro jeho správné ocenění a techniku účtování.

O pořízeném majetku se vedou inventární karty, v kterých jsou veškeré informace o nakoupeném majetku. Společnost si většinou majetek vede pomocí analytických účtů, které obsahují podrobnější informace. (Štohl, 2017)

Jednotlivé způsoby pořízení DM jsou uvedeny v tabulkách 1 – 5.

Tabulka 1 Pořízení majetku dodavatelsky (mimo EU)

	Text	MD	D
1.	Poskytnutá záloha	051, 052	211, 221
2.	Pořízení majetku	041, 042	321
3.	Výměr cla	041, 042	379
4.	Uvedení do užívání	01x, 02x, 03x	041, 042

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

Tabulka 2 Pořízení majetku vlastní činností

	Způsob vyřazení majetku	MD	D
1.	Vynaložené náklady (energie, mzdy, odpisy a jiné)	5xx	různé účty
2.	Aktivace majetku	041, 042	587, 588
3.	Uvedení do užívání	01x, 02x, 03x	041, 042

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

Tabulka 3 Pořízení majetku bezúplatným nabytím

	Text	MD	D
1.	Darování	01x, 02x, 03x	648
2.	Po skončení leasingové smlouvy	02x	08x

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

Tabulka 4 Pořízení majetku vkladem společníka

	Text	MD	D
1.	Vklad majetku společníka do podnikání	01x, 02x, 03x	411, 413

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

Tabulka 5 Pořízení majetku přerazením z osobního užívání do podnikání

	Text	MD	D
1.	Majetek převeden z vlastního užívání do podnikání	01x, 02x, 03x	491

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

3. 2 Technické zhodnocení a investiční dotace DM

Technické zhodnocení (dále jen TZ) vzniká v případě, kdy společnost vynakládá výdaje na nedokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, modernizace a rekonstrukce majetku, pokud překročí u jednotlivého majetku částku za účetní období (dále jen ÚO) stanovenou ÚJ pro ocenění dlouhodobého majetku. Pokud TZ splňuje podmínky, tj. pokud za ÚO přesáhne vstupní cena technického zhodnocení provedeného na majetku stanovenou hranici, jeho hodnota **navyšuje pořizovací cenu DM** (mění se i výše daňového odpisu). Jestliže výše TZ nepřekročí stanovený limit ÚJ, účtuje se o něm rovnou do nákladů. Postupy účtování o TZ jsou uvedeny v tabulce 6. (Štohl 2017)

Tabulka 6 Technické zhodnocení DM

	Text	MD	D
1.	Na pořízeném DM provedeno TZ nad limit	041, 042	211, 221, 321
2.	TZ navyšuje cenu DM	01x, 02x, 03x	041, 042
3.	Na pořízeném DM provedeno TZ pod limit	54x	211, 221, 321

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

Investiční dotace jsou nenávratné peněžní prostředky poskytované ze státního rozpočtu, rozpočtů ÚSC, státních fondů apod., které jsou použity na pořízení DHM

a snižují jeho pořizovací hodnotu. V tabulce 7 jsou uvedeny postupy účtování o investiční dotaci. (Štohl, 2017)

Tabulka 7 Investiční dotace DM

	Text	MD	D
1.	Nárok na dotaci	378	346, 347
2.	Použití dotace na pořízení DHM	346, 347	042
3.	Příjem dotace	211, 221	378

Zdroj: ČÚS č. 013, vlastní zpracování

3.3 Vyřazení DM

Při vyřazení majetku se rozlišují dvě varianty, a to, zda byl majetek **zcela odepsán** nebo byl **odepsán pouze částečně**. V případě úplného odepsání je majetek vyřazen způsobem **likvidace v důsledku opotřebení**, kdy je účtováno o posledním odpisu a vstupní cena majetku se rovná oprávkám tj. 082/022. Pokud je majetek odepsán pouze částečně, tak kromě řádného odpisu v běžném účetním období je doúčtována zůstatková cena na straně MD dle odpovídajícího účelu vyřazení: **prodejem, v důsledku škody nebo manka, darováním, přeřazením do osobního užívání podnikatele**. Účetní postupy vyřazeného majetku uvádí tabulka 8. (Štohl, 2017; Schneiderová & Nejezchleba, 2012)

Tabulka 8 Způsoby účtování vyřazeného majetku u podnikatelského subjektu

Způsob vyřazení	Vyhláška č. 500/2002
Likvidace	551/08x, 07x
Prodej	541/08x, 07x
Škoda, manko	549/08x, 07x
Darování	543/08x, 07x
Přeřazení do osobního užívání	491/08x, 07x

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002, vlastní zpracování

4 Dlouhodobý majetek u neziskových organizací – způsob účtování

V následných podkapitolách jsou vymezeny postupy a způsoby účtování pořízení dlouhodobého majetku u neziskové organizace podle příslušné české účetní legislativy, tj. vyhláška č. 410/2009 Sb., a české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 – 710.

4.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Ohledně nově pořízeného majetku si NO musí vést kartu příslušného majetku. Lze ho pořídit následujícími způsoby. Způsoby nabytí DM a jejich účtovací předpisy jsou uvedeny v tabulkách 9 – 13. (Schneiderová & Nejezchleba, 2012)

Tabulka 9 Koupě majetku

	Text	MD	D
1.	Pořízení dlouhodobého majetku	041, 042	321
2.	Zařazení majetku do užívání	01x, 02x, 03x	041, 042

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

Tabulka 10 Vytvoření vlastní činnosti

	Text	MD	D
1.	Vynaložené náklady	5xx	261, 221, 321
2.	Aktivace dlouhodobého majetku	041, 042	506
3.	Uvedení do užívání	01x, 02x, 03x	041, 042

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

Bezúplatný převod a dar

Bezúplatným převodem nebo darem je možné získat majetek od **jiné vybrané ÚJ** (jedná se například o organizační složky státu, příspěvkové organizace, územní samosprávný celky, dobrovolné svazky obcí a jiné) nebo od **jiné než vybrané ÚJ**. (Kovalíková, 2016)

Tabulka 11 Bezúplatný převod od jiné vybrané ÚJ

	Text	MD	D
1.	Zachycení majetku v pořizovací ceně	022	082
2.	Zůstatková cena	082	401
3.	Majetek z části hrazen investiční dotací	082	403

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

Tabulka 12 Bezúplatný převod od jiné než vybrané ÚJ

	Text	MD	D
1.	Bezúplatné nabytí od jiné než vybrané ÚJ	01x, 02x, 03x	401

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

Dárce, který poskytuje dar formou dlouhodobého majetku nebo formou peněžních prostředků na pořízení majetku, může neziskové organizaci stanovit určitá omezení nebo pravidla, které musí dodržovat. (Farris, 2009)

Tabulka 13 Inventarizační přebytky

	Text	MD	D
1.	Inventarizační přebytek majetku	01x, 02x, 03x	401

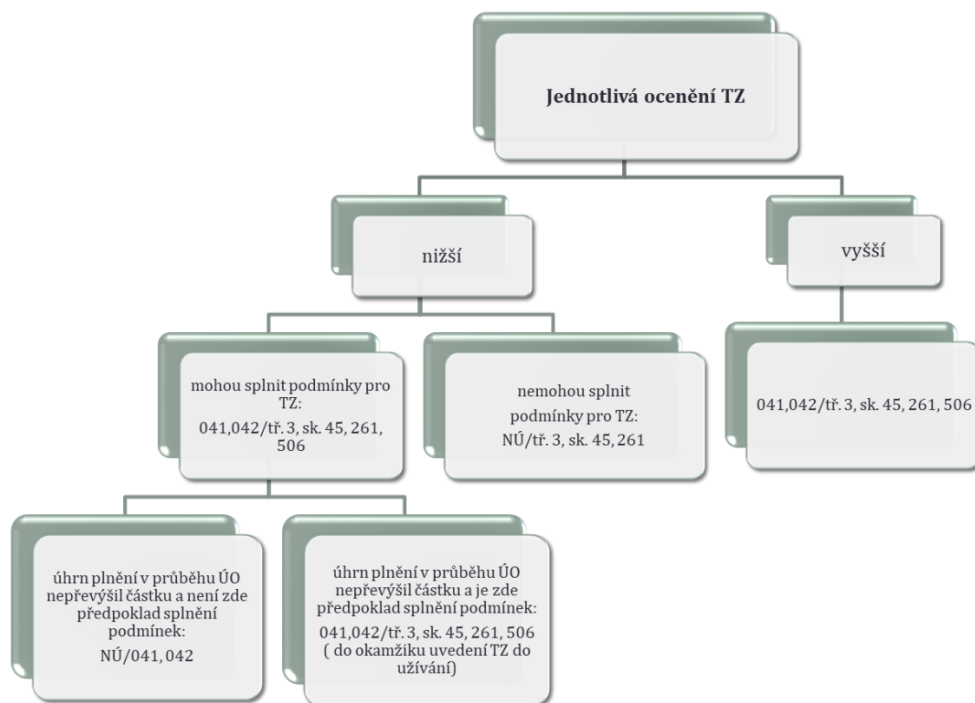
Zdroj: ČÚS č.710, vlastní zpracování

4.2 Technické zhodnocení a investiční transfer DM

Technické zhodnocení dle prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., se provádí na dlouhodobým hmotným i nehmotným majetku, pokud převyšuje stanovenou hranici, tj. u hmotného majetku 40 000,- Kč, u nehmotného majetku 60 000,- Kč. U vybraných účetních jednotek se částky jednotlivého TZ sčítají po dobu jedné akce, která může trvat více účetních období. Při účtování technického zhodnocení ve vybrané účetní jednotce může dojít k následujícím postupům. V případě, kdy účetní jednotka provede v průběhu běžného období několik technických zhodnocení a jejich suma bude vyšší než stanovená hranice zmíněnou vyhláškou, tak ÚJ navýší pořizovací hodnotu majetku a přepočítá odpisy. Pokud stanovená hranice v účetním období nebude překročena účtuje se provedené TZ na příslušný nákladový účet v případě posouzení účetní jednotkou, že v dalším účetním období nebudou splněny podmínky pro technické zhodnocení. Ve chvíli, kdy účetní jednotka předpokládá splnění podmínek pro technické zhodnocení, tak o technickém zhodnocení bude účtovat v následujícím

účetním období do okamžiku uvedení tohoto TZ do stavu k užívání. Schéma 1, zobrazuje veškeré způsoby účtování technického zhodnocení. (Vyhláška č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 710)

Schéma 1: Technické zhodnocení dlouhodobého majetku u vybrané účetní jednotky



Zdroj: Vejsadová Dryjová (2017)

Pro správné účtování investičních transferů (dále jen IT) je pro neziskovou organizaci důležité znát zdroje finančních prostředků a jejich poskytovatele kvůli následujícím pravidlům. V případě, kdy IT je poskytnut ze **státního rozpočtu, státních finančních aktiv** nebo **Národního fondu**, poskytovatel i příjemce se řídí **zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech**. V okamžiku, kdy IT je poskytnut z **rozpočtu územního samosprávného celku, svazu obcí** nebo **Regionální rady regionu soudržnosti**, tak se poskytovatel i příjemce řídí **zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů**. Oba tyto zákony podléhají vyúčtování, to znamená, že jak poskytovatel, tak příjemce nesmí do doby finančního vypořádání účtovat o pohledávce či závazku. Ve chvíli, kdy poskytovatel potvrdí poskytnutí transferu, tak příjemci vzniká podmíněná pohledávka a poskytovatel podmíněný závazek. Příjemce o poskytnuté pohledávce (významné hodnotě transferu)

účtuje v podrozvaze, pokud je povinen vést účetnictví plnou formou. IT je určen pro financování dlouhodobého majetku. (Juránová & Juhászová, 2017)

Při účtování IT se musí dále dodržovat stanovená pravidla ČÚS č. 703 jako **akruální princip** (tj. výnosy a náklady se musí účtovat v časové a věcné souvislosti s běžným ÚO, pro nezkrslení výsledku hospodaření se používají dohadné položky), účtování o prostředcích podléhající **finančnímu vypořádání či nikoliv** (záloha/bez zálohy), o **krátkodobých** či **dlouhodobých transferech**. Ukázky účtování o transferu uvádí tabulky 14 a 15. (ČÚS č. 703)

Tabulka 14 Transfer bez povinnosti vypořádání z pohledu poskytovatele

	Text	MD	D
1.	Zachycení závazku v podrozvaze	999	916, 956
2.	Předpis transferu	571, 572	347, 349
3.	Odúčtování závazku z podrozvahy	916, 956	999
4.	Výpis - phrada transferu	347, 349	22x, 23x, 24x

Zdroj: ČÚS č. 703, vlastní zpracování

Tabulka 15 IT s povinností vypořádání z pohledu příjemce ve stejném ÚO

	Text	MD	D
1.	Zachycení pohledávky v podrozvaze	915, 955	999
2.	Předpis zálohy na transfer	22x, 23x, 24x	374, 472
3.	Odúčtování pohledávky z podrozvahy ve výši zálohy	999	915, 955
4.	Předpis transferu	346, 348	403
5.	Zúčtování zálohy	374, 472	346, 348
6.	Doplatek poskytovatelem	22x, 23x, 24x	346, 348
7.	Inkaso přeplatku	374, 472	22x, 23x, 24x

Zdroj: ČÚS č. 703, vlastní zpracování

4.3 Vyřazení DM

Dlouhodobý majetek u neziskové organizace se vyřazuje způsoby uvedených v tabulce 16. Od podnikatelského subjektu se liší vyřazením majetku metodou **bezúplatným převodem** od jiné vybrané ÚJ či vkladem do obchodní společnosti a **prodejem přeceněného reálnou hodnotou**. Bezúplatný převod od vybrané ÚJ se účtuje totožně jako způsob pořízení viz. tabulka 11 a 12, ale na opačných stranách. Dochází k odúčtování dlouhodobého majetku na rozvahových účtech kromě nákladových, s výjimkou opravné položky, které musí být rozpuštěny před vyřazením

majetku. Při způsobu vyřazení prodejem s přeceněním na reálnou hodnotu je nezisková organizace povinna si zjistit výši prodávaného majetku, který má zobrazovat reálnou hodnotu majetku. Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje v § 27 majetek, který je možný přecenit na reálnou hodnotu a jaká reálná hodnota se použije, například se jedná o tržní hodnotu, ocenění kvalifikovaným odhadem, hodnota vyplývajících z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, dále viz. § 27 odstavec 3. Zmíněný způsob vyřazení majetku prodejem je uveden v tabulce 17. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví; Vejsadová Dryjová, 2017)

Tabulka 16 Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku u NO

Způsob vyřazení	Vyhláška č. 410/2009
Likvidace	551/08x, 07x
Prodej	552, 553/08x, 07x
Škoda, manko	547/08x, 07x
Darování	543/08x, 07x

Zdroj: Vyhláška č. 410/2009, vlastní zpracování

Tabulka 17 Vyřazení majetku z důvodu prodeje s přeceněním na reálnou hodnotu

	Text	MD	D
1.	Zrušení oprávek prodávaného majetku	08x, 07x	407
2.	Převod DHM, DNM v PC	035, 036	01x, 02x, 03x
3.	Přecenění majetku reálnou hodnotou:	-	-
4.	Reálná hodnota > původní hodnota	035, 036	407
5.	Reálná hodnota < původní hodnota	407	035, 036
6.	Vyřazení DHM, DNM	552, 553	035, 036
7.	Zrušení účtu 407:	-	-
8.	Zjištění konečného zůstatku účtu 407	564	407
9.	Zjištění konečného zůstatku účtu 407	407	664
10.	Zúčtování tržby z prodeje majetku	311	646

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

5 Metodika

Cílem této bakalářské práce je analyzovat postupy účtování dlouhodobého majetku u neziskové organizace a podnikatelského subjektu a vyhodnotit jejich odlišnosti.

V teoretické části jsou vymezeny základní informace spojené s podnikatelskými subjekty, neziskovými organizacemi a dlouhodobým majetkem. Jsou zde definovány pojmy jako podnikatel, právní formy podnikání, vládní či soukromý neziskový sektor, dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Poté jsou charakterizovány účetní postupy majetku typu pořízení, oceňování, odpisování a další specifika ÚJ účtující dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro některé neziskové organizace a vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Veškeré údaje v této části jsou čerpány z odborné literatury zaměřující se na hlavní pojmy této práce jako podnikatelský subjekt, nezisková organizace a dlouhodobý majetek těchto organizací. Dále z české účetní legislativy a právních předpisů.

V praktické části je charakterizována vybraná nezisková organizace, kterou je územně samosprávný celek Tučapy. Tato obec se především snaží zajistit služby či statky pro své občany například infrastrukturu, kanalizaci, vodovod – tedy majetek, respektive jeho účtování, které je klíčové pro tuto práci. Informace jsou získány z rozhovoru s pracovníci obecního úřadu a z obecních účetních dokumentů. Díky poskytnutým informacím a materiálům jsou analyzovány postupy a způsoby účtování dlouhodobého majetku dle obce. Jsou popisovány jimi nejčastější způsoby pořízení majetku, z jakých prostředků je financován, o jaký majetek se jedná, zda provádějí technické zhodnocení, podle kterých účetních předpisů se řídí a další specifické informace pro účtování majetku v dané obci. Nakonec tyto účetní postupy jsou porovnávány s účetními postupy podnikatelského subjektu dle české účetní legislativy, tj. českých účetních standardů a prováděcích vyhlášek. Cílem je poukázat na rozdíly v účtování mezi těmito subjekty a vyhodnotit odlišnosti.

V závěru práce je diskutována zjištěná problémová oblast v účtování dlouhodobého majetku u neziskových organizací.

6 Charakteristika vybraného neziskového subjektu – územní samosprávný celek

Dle zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky definuje územní samosprávu v Hlavě sedmé, která vymezuje členění ÚSC, a to na obce jako základní celky a kraje jako vyšší celky. (Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky)

Pro praktickou část bakalářské práce byla vybrána obec Tučapy. Obec podle zákona č. 128/2000 Sb. o obcích je veřejnoprávní korporace neboli právnická osoba, která tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce. Má vlastní majetek, s kterým samostatně nakládá, dle výše zmíněného zákona v §38: „musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonem vymezené působnosti. (Zákon č. 128/2000 Sb. o obcích)

6.1 Obec Tučapy

V České republice se celkem nachází 5 obcí s názvem Tučapy. Zmiňovaná obec se vyskytuje v okrese Tábor v Jihočeském kraji a zbylé 4 na území Moravy.

V současné době má obec 3 místní části – Brandlín, Dvorce a Tučapy. Toto spojení vzniklo 1. 1. 1963, kdy se spojily tři samostatné obce, ale první písemná zpráva o jednotlivých vesnicích byla už ve 14. století.

Samostatná obec Tučapy má okolo 570 obyvatel, Brandlín okolo 65 obyvatel a Dvorce okolo 130 obyvatel.

Obec je zřizovatelem příspěvkové organizace (ZŠ a MŠ Tučapy) a organizačních složek (knihovna, hasiči). Dále je také členem několika dobrovolných svazků obcí (dále jen DSO). Například DSO Pod horou, který vzniklo za účelem sociálního a ekonomického rozvoje regionu, DSO Soběslavská pahorkatina, Svaz měst a obcí ČR, Místní akční skupina Česká Kanada o. p. s., která se snaží propojit aktivity mezi veřejnou správou, podnikateli a neziskovými organizacemi pro rozvoj ekonomiky venkova.

Hlavní činnost obce Tučapy je zajišťovat majetek, o který se následně stará a rozvíjí obec pro své občany. Obec se snaží zlepšovat životní úroveň obyvatelstva následujícími způsoby: vykupuje pozemky, provádí výstavbu například silnic, kanalizace a vodovodu,

dále opravuje, rekonstruuje a modernizuje majetek. Obec to nečiní jen pro svůj rozvoj, ale především pro své obyvatele. K tomu, aby obec vzkvétala, potřebuje finanční prostředky, ze kterých poté pořizuje majetek. Majetek hradí z části získanými peněžními prostředky a z části přijatým transferem. Peněžní prostředky získává z místních poplatků, z daní z nemovitosti, z daních fyzických a právnických osob, z DPH, z daň z nájmu nemovitých věcí nebo bytů, z prodeje dřeva a tak dále.

Okolí obce je bohaté na lesy a rybníky, které patří také do majetku obce. O tento majetek se stará odborný lesní hospodář, část lesů dává na starost místním mysliveckým spolkům.

7 Analýza účetních postupů dlouhodobého majetku z pohledu neziskového subjektu

Obec Tučapy se řídí metodickými pokyny Jihočeského kraje, který uvádí příklady (doporučené postupy) účtování pro obce a DSO. Účtuje v účetním programu nazývajícím se Sumarizační modul rozpočtu a účetnictví (UCR) od firmy Gordic. Tento program je propojený s dalšími subsystémy informačního systému GINIS, který je vytvořen pro veřejnou zprávu. Zaručuje přehledné zpracování základních ekonomických procesů, které se vztahují k příslušným zákonným normám. To znamená, že na Jihočeském kraji mohou okamžitě vidět (kontrolovat), co obec zaúčtovala, a zda to zaúčtovala správně.

Obec Tučapy oceňuje majetek dle vyhlášky č. 410/2009. Když pořizuje majetek týkající se **veřejné správy**, tak si daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) neuplatňuje (**osoba není registrována k DPH**) např.: poplatky za užívání veřejné komunikace, pronájem nebo propůjčení místa k uložení ostatků, tj. hřbitovní poplatky atd. Pokud pořizuje majetek pro svou **ekonomickou činnost**, tak je **plátcem DPH** např.: těžba a prodej dřeva, prodej propagačních předmětů, pronájem apod.

7.1 Základní účetní postupy majetku v ÚSC

Obec pořizuje majetek dvěma způsoby – **koupí** nebo **bezúplatně**. Dle pořizovací ceny (cena včetně DPH) ho účtuje do následujících skupin:

- vyšší než 40 000,- Kč – dlouhodobý hmotný majetek,
- vyšší než 60 000,- Kč – dlouhodobý nehmotný majetek,
- od 3 000 do 40 000,- Kč – drobný hmotný majetek,
- od 7 000 do 60 000,- Kč – drobný nehmotný majetek.

Dříve u drobného majetku měla obec stanovené jiné hranice PC, a to podle daného zákona, proto se v jejich evidenci majetku nachází i drobný majetek, který je oceňován jinou vstupní cenou. Po změně limitu původní drobný majetek ponechala, tak jak byl původně zaúčtován.

Majetek hradí z části ze svých finančních prostředků a z části získaným transferem. Pokud obec získá transfer od kraje, tak peněžní prostředky budou obci poskytnuty před pořízením majetku (většinou se jedná o malý obnos). Jestliže získá transfer od

ministerstva, tak obdrží prostředky až po pořízení. To znamená, že pokud získá transfer po zaplacení faktur musí všechny faktury hradit ze svých prostředků nebo si na dané faktury vzít úvěr.

Obec majetek zařazuje do své evidence dnem kolaudace nebo po úhradě všech dokladů např.: financování projektu jazykové učebny – správní poplatek, výběrové řízení, technologie a samotné dílo. Výjimku u způsobu zařazení majetku obec má u pozemků a budov k bydlení, kdy tento majetek zařazuje do evidence dnem návrhu na vklad.

Obec, která se dělí na 3 části, majetek rozlišuje pomocí středisek. Každé části obec určila číselné označení dle místa uložení, podle kterých poté eviduje majetek. Obec si části označila z důvodu přehlednosti.

Účetní postupy majetku obce Tučapy jsou uvedeny v tabulkách 18 – 33. Konkrétně v tabulkách 18 a 19 jsou uvedeny způsoby pořízení majetku v obci.

Tabulka 18 Pořízení DHM koupí

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Nákup vzduchotechniky	45 500	042	321/0100
2.	Úhrada faktury ve výši transferu	31 800	321/0100	231/0001
3.	Úhrada faktury	13 700	321/0100	231/0001
4.	Zařazení vzduchotechniky do užívání	45 500	022	042
5.	Přijetí transferu	31 800	231/0001	348/0103
6.	Vyúčtování transferu	31 800	348/0103	403/0311

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Fakturu obec hradila dvakrát, a to z důvodu, že musela zaplatit částku ve výši poskytnutého transferu, který musí být označen účelovým znakem a poté hradí zbylou část faktury.

Tabulka 19 Bezúplatný převod od jiné vybrané ÚJ

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Hasičské auto	10 721 046,40	022	082
2.	Úhrada faktury ve výši transferu	2 811 104,40	082	401/0300
3.	Odpis	5 894	551/0302	082

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Pořízení majetku bezúplatným převodem od vybrané ÚJ funguje tak, že vybrané účetní jednotky (například obec a kraj) si pouze převedou majetek. ÚJ, která získala majetek do svého užívání, pokračuje v odpisování nebo zahájí odpisování daného majetku.

Dle metodických pokynů Jihočeského kraje, kterými se obec řídí, musí být pozemky a budovy analyticky členěny viz. tabulka 20. Obecně obec musí dodržovat analytické členění dle těchto pokynů z důvodu propojení a kontrole Krajského úřadu Jihočeského kraje a zároveň je propojená s přílohou účetní závěrky.

Tabulka 20 Ukázka analytického členění u 021, 031

021/0300	Jiné nebytové domy	031/0300	Zahrady, pastviny, louky, rybníky
021/0400	Komunikace a veřejné osvětlení	031/0400	Zastavěná plocha
021/0500	Jiné inženýrské sítě	031/0500	Ostatní pozemky

Zdroj: Metodické pokyny pro Jihočeský kraj, vlastní zpracování

Při ocenění majetku bezúplatným převodem od jiné než vybrané ÚJ obec zjišťuje hodnotu majetku pomocí znaleckého posudku. V níže uvedené tabulce 21 je uveden postup, kdy obec pořídila majetek do svého vlastnictví – Areál SK Tučapy.

Tabulka 21 Bezúplatný převod od jiné než vybrané

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Znalecký posudek - zastavěná plocha	500	042	321/0030
2.	Znalecký posudek - ostatní plocha	250	042	321/0030
3.	Znalecký posudek - pole, louky	250	042	321/0030
4.	Znalecký posudek - ostatní plocha	250	042	321/0030
5.	Znalecký posudek - budova	250	042	321/0030
6.	pozemky - zastavěná plocha	36 871,20	031/0400	401/0300
7.	pozemky - zastavěná plocha	6 554,88	031/0400	401/0300
8.	pozemky - ostatní plocha	38 509,92	031/0500	401/0300
9.	pozemky - pole, louky	44 791,68	031/0300	401/0300
10.	pozemky - ostatní plocha	306 030,96	031/0500	401/0300
11.	budova k bydlení	631 610	021/0100	401/0300
12.	Znalecký posudek - zastavěná plocha	500	031/0400	042
13.	Znalecký posudek - ostatní plocha	250	031/0500	042
14.	Znalecký posudek - pole, louky	250	031/0300	042
15.	Znalecký posudek - ostatní plocha	250	031/0500	042
16.	Znalecký posudek - budova	250	021/0100	042
17.	Úhrada faktury	1 500	321/0030	231/0001

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Znalecký posudek u obce lze účtovat dvěma způsoby. A to, pokud je posudek určen před bezúplatným převodem anebo po bezúplatném převodu majetku. Jestli je posouzen před, tak zvyšuje pořizovací cenu majetku, pokud je definován po převodu, tak vzniknou obci náklady na účtu 518 – Ostatní náklady.

Nejčastější pořízení nehmotného majetku v obci je územní plán viz. tabulka 22. Jeho zařazení do evidence majetku může trvat přibližně 2 roky, jestliže se čeká na odsouhlasení všech zastupitelů.

Tabulka 22 Pořízení DNM koupí

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Územní plán	106 300	041	321/0100
2.	Úhrada faktury	106 300	321/0100	231/0001
3.	Zařazení do užívání	106 300	019	041

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

V následujících tabulkách 23 a 24 jsou uvedené postupy při pořízení drobného hmotného a nehmotného majetku v hranici stanovenou vyhláškou č. 410/2009, kterou se řídí obec. V tabulce 25 je dále uveden postup pořízení drobného majetku v nižší hodnotě, než je stanovená hranice.

Tabulka 23 Pořízení drobného hmotného majetku koupí

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Nákup kartáče válcového	26 741	558/0301	321/0030
2.	Úhrada faktury	26 741	321/0030	231/0001
3.	Zařazení do užívání	26 741	028	088

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Tabulka 24 Pořízení drobného nehmotného majetku

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Nákup - program evidence majetku	15 300	558/0301	321/0030
2.	Úhrada faktury	15 300	321/0030	231/0001
3.	Zařazení do užívání	15 300	018	078

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Tabulka 25 Pořízení drobného majetku pod stanovený limit ÚJ

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Nákup mopu	1 352	501/0301	231/0001
2.	Převod peněžních prostředků	1 352	231/0001	261/0100

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Obec používá dva způsoby účtování při pořízení drobného dlouhodobého majetku, který má vstupní cenu nižší, než je stanovený limit prováděcí vyhláškou. V případě, kdy obec obdrží na pořízený drobný dlouhodobý majetek dotaci a podmínky dotace to vyžadují, je účtováno o tomto majetku na podrozvahové evidenci 902, 901/999. Tento způsob účtování se použije i v případě, kdy obec získá dotaci na drobný dlouhodobý majetek pro svou příspěvkovou organizaci, která si jinak pořizuje zmíněný majetek z vlastních prostředků. Jestliže na daný drobný dlouhodobý majetek není poskytnuta dotace, tak je majetek účtován rovnou do spotřeby na výše uvedený účet 501/0301. Ke zmíněnému účtu si obec vede operační evidenci.

Velmi náročné pro obec je rozlišovat technické zhodnocení (rekonstrukce, modernizace) a opravy. Pokud obec získá investiční transfer, tak je rovnou účtováno o technickém zhodnocení. Jestliže obec nezíská investiční transfer, tak si musí zjistit o jakou činnost se přesně bude jednat a podle toho poté bude účtovat. Řídí se knihou Metodika majetek v obcích, která vymezuje možné případy oprav, modernizace a rekonstrukce nebo radou kraje. Postupy TZ jsou uvedeny v tabulce 26 – 27.

Tabulka 26 Technické zhodnocení majetku

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Technické zhodnocení návsí	1 800 070	042/0015	321/0100
2.	Úhrada faktury ve výši transferu	897 116	321/0100	231/0001
3.	Úhrada faktury	902 954,00	321/0100	231/0001
4.	Zařazení stavby do užívání	1 800 070	021/0400	042/0015
5.	Přijetí transferu	897 116	231/0003	346/0004
6.	Vyúčtování transferu	897 116	346/0004	403/0311

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Tabulka 27 Technické zhodnocení majetku za jednu akci ve více obdobích

Datum	Text	Částka v Kč	MD	D
1.1.2016	Zachycení majetku v rozvaze	3 500 000	021	401
31.3.2016	FAP - Technické zhodnocení v 1. fázi	100 000	042	321
5.4.2016	Úhrada faktury	100 000	321	231
31.10.2016	FAP - Technické zhodnocení v 2. fázi	188 000	042	321
5.11.2016	Úhrada faktury	188 000	321	231
31.3.2017	FAP - Technické zhodnocení v 3. fázi	60 000	042	321
5.4.2017	Úhrada faktury	60 000	321	231
31.10.2017	FAP - Dokončovací práce	20 500	042	321
5.11.2017	Úhrada faktury	20 500	321	231
15.11.2017	Zařazení TZ do užívání na majetek	368 500	021	042

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

V tabulce 27 je poukázáno na postup účtování technického zhodnocení na stavbě v případě provedení ve dvou účetních obdobích. Obec se nikdy nesetkala s technickým zhodnocením, které by bylo provedené na majetku ve více účetních obdobích, proto je uveden příklad znázorňující účetní postup technického zhodnocení provedené ve 4 fázích a je zaúčtováno dle českého účetního standardu č. 710. Na tomto příkladu je poukázáno na překročení hranice stanovenou prováděcí vyhláškou č. 410/2009, kdy obec by účtovala provedení technického zhodnocení na účet 04x – Nedokončený majetek po celou dobu trvání akce. Nakonec by technické zhodnocení bylo zaúčtováno na daný majetek, na kterém by bylo technické zhodnocení prováděno a zruší se účet 04x – Nedokončený majetek. V případě, kdy by konečná výše technického zhodnocení byla pod limitem stanovenou prováděcí vyhláškou, o této hodnotě by se účtovalo na nákladový účet například 501 – Spotřeba materiálu nebo 518 – Ostatní služby a vyruší se rozvahový účet 04x – Nedokončení majetku. V okamžiku, kdy obec bude zná hodnotu technického zhodnocení a jednalo by se o výši pod stanoveným limitem, obec by účtovala rovnou na příslušný nákladový účet například 501 – Spotřeba materiálu či 518 – Ostatní služby. Obec vždy předem zná výši technického zhodnocení prováděného na majetku z důvodu zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázkách, kdy obec musí oznámit zahájení zadávajícího řízení o veřejné zakázce. V tabulce 28 je znázorněný příklad se známou výší technického zhodnocení pod stanovenou hranicí.

Tabulka 28 Technické zhodnocení majetku pod stanovenou hranicí

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Technické zhodnocení na majetku	15 000	5xx	321
2.	Úhrada faktury	15 000	321	231

Zdroj: ČÚS č. 710, vlastní zpracování

Tabulka 29 uvádí postup účtování, kdy obec svěřuje majetek své příspěvkové organizaci.

Tabulka 29 Svěřený majetek své příspěvkové organizaci

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Účetní program	38 300,60	078	018
2.	Stavby	14 106 987	401	021/0200
3.	Hmotný majetek - ZŠ	455 492,40	401	022
4.	Hmotný majetek - MŠ	24 400	401	022
5.	Hmotný majetek - ŠJ	258 436,20	401	022
6.	Pozemky	15 690,70	401	031
7.	Zásoby	66 676,05	401	112
8.	DDHM	2 511 784,63	088	028
9.	Zúčtování majetku na podrozvahový účet	17 477 767,58	909/0974	999/0099

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Příspěvková organizace ZŠ a MŠ Tučapy vznikla v roce 2003. Do tohoto roku bylo účtováno o elektřině, vodě, revizi, potravinách, majetku, a dalších věcech na obci. Jediné, co obec nezaúčtovala byly výplaty, které účtoval okres. To znamená, že co platila obec z vlastních prostředků, tak se zaúčtovalo.

Tato příspěvková organizace (dále jen PO) se řídí metodickými pokyny Jihočeského kraje, které uvádí příklady účtování pro obecní a krajské příspěvkové organizace a knihou s názvem účetnictví školské příspěvkové organizace. Majetek pořizuje z větší části peněžních prostředků od zřizovatele a zbylou část doplatí z vlastních prostředků. Pokaždé při pořízení majetku požádá svého zřizovatele o příspěvek na určitý majetek. Ten se rozhodne, zda příspěvek poskytne podle toho, jaký majetek chce příspěvková organizace pořizovat a také dle svého rozpočtu.

První majetek PO byl svěřen od obce v roce 2010 kromě majetku uvedeného v tabulce 29 a 30, který byl svěřen při založení příspěvkové organizace. Do této doby obec (všechny obce) neodepisovala majetek, proto PO ve zmíněném roce začala majetek odepisovat. V současné době si o všem účtuje příspěvková organizace sama, včetně pořízení majetku. Ale protože je pro příspěvkovou organizaci obtížné získat

investiční transfer, tak majetek pořizuje obec, která ho má po určitou dobu v evidenci majetku. Po dané době (nejméně po 5 letech) ho převádí příspěvkové organizaci.

Tabulka 30 Svěřený majetek od svého zřizovatele (ÚSC)

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Účetní program	38 300,60	018	078
2.	Stavby	14 106 987	021/0200	401
3.	Hmotný majetek - ZŠ	455 492,40	022	401
4.	Hmotný majetek - MŠ	24 400	022	401
5.	Hmotný majetek - ŠJ	258 436,20	022	401
6.	Pozemky	15 690,70	031	401
7.	Zásoby	66 676,05	112	111
8.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	2 511 784,63	028	088

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Majetek, který obec svěřuje své organizaci si zaúčtuje do podrozvahy a příspěvková organizace do jmění účetní jednotky. Pokud majetek není zcela odepsán, tak PO pokračuje dál v odpisování.

V tabulce 31 je znázorněno vyřazení majetku z důvodu opotřebení.

Tabulka 31 Vyřazení majetku z důvodu opotřebení

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Odpis hasičského auta	35 057	551/0302	082
2.	Vyřazení hasičského auta	170 332	082	022
3.	Šrotovné	6 700	231/0001	644/0300

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC, vlastní zpracování

Obec ve své evidenci vyřazovala majetek pouze způsobem opotřebení, tudíž v následujících tabulkách 32 a 33 jsou uvedeny 2 příklady na vyřazení majetku způsobem prodeje z metodických pokynů Jihočeského kraje.

Tabulka 32 Vyřazení majetku z důvodu prodeje bez přecenění na reálnou hodnotu

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Zúčtování ZC	65 000	553	082
2.	Vyřazení majetku	100 000	082	022

Zdroj: Metodické pokyny pro Jihočeský kraj, vlastní zpracování

Kdyby obec prodávala majetek bez přecenění na reálnou hodnotu, tak by odepsala zbývající část majetku a vyřadila ho ve výši pořizovací ceny majetku.

Tabulka 33 Vyřazení majetku z důvodu prodeje s přeceněním na reálnou hodnotu

	Text	Částka v Kč	MD	D
1.	Zachycení budovy v rozvaze v PC	1 000 000	021/0100	-
2.	Oprávký	800 000	-	081/0100
3.	Zůstatková cena	200 000	-	401
4.	Zrušení oprávek	800 000	081/0100	407
5.	Převod účtu 021 na 036	1 000 000	036	021/0100
6.	Přecenění na reálnou hodnotu	500 000	036	407
7.	Vyřazení majetku z důvodu prodeje	1 500 000	553	036
8.	Zrušení účtu 407	1 300 000	407	664
9.	Prodej majetku	1 500 000	311, 377	646
10.	Inkaso pohledávky	1 500 000	231	311, 377

Zdroj: Metodické pokyny pro Jihočeský kraj, vlastní zpracování

Při vyřazení majetku z důvodu prodeje s přeceněním na reálnou hodnotu, je pro obec důležité si určit reálnou hodnotu majetku. Tuto hodnotu je možné zjistit kvalifikovaným odhadem, znaleckým posudkem nebo tržní hodnotou apod., kterou by obec účtována na účet 036 a rozdíl přeceňovaného rozdílu na účet 407. Výše přecenění je tvořeno z oprávek a rozdílem mezi reálnou a pořizovací (účetní) hodnotou $(1\,500\,000 - 1\,000\,000) = 800\,000 + 500\,000 \rightarrow 1\,300\,000$. Po stanovení reálné hodnoty a přeceňovaného rozdílu by obec vystavila pohledávku vůči kupujícímu, která bude zrušena dnem úhrady. V neposlední řadě by byla vyřazena budova z evidence a tím by obec zjistila, zda se jedná o náklad či výnos z přecenění na reálnou hodnotu. Náklad z přecenění na reálnou hodnotu může vzniknout, pokud prodejní cena majetku bude vyšší než reálná hodnota majetku. Výnos z přecenění vzniká opačným způsobem.

O veškerém majetku si obec vede **inventární karty**, ze kterých lze vyčíst, o jaký majetek se jedná, v jakém středisku se nachází, za jakou cenu a kdy byl pořízen, jak byl zaúčtován, číslo odpisové skupiny, výši transferu (pokud byl poskytnut), oprávký a zůstatkovou cenu. U každého majetku, který podléhá odpisování, obec provádí měsíční odpisy. V případě, kdy na daný majetek byl poskytnut investiční transfer, tak následující měsíc po zařazení majetku nebo spolu s účtováním odpisu obec rozpouští poskytnutou dotaci dle poměru, tj. poměr přijatého investičního transferu k pořizovací ceně dlouhodobého majetku, na účtech 403/672. Ukázka inventární karty zobrazující

technické zhodnocení prováděné na veřejném osvětlení se nachází v příloze 4 Inventární karta obce Tučapy.

8 Komparace účetních postupů mezi subjekty, sumarizace rozdílů

8. 1. Oceňování

Pořízený majetek u neziskové organizace se oceňuje stejnými způsoby jako u podnikatelského subjektu s tím rozdílem, že u způsobu ocenění reprodukční pořizovací cenou dochází k odlišnostem v účtování mezi těmito subjekty. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek, který je bezúplatně nabyt nebo byl zjištěn při inventarizaci majetku. Nezisková organizace u způsobu pořízení/vyřazení bezúplatného převodu majetku musí brát v potaz následující skutečnosti. U bezúplatného převodu je pro neziskovou organizaci nutné rozlišovat, zda majetek daruje jiné vybrané ÚJ či jiné než vybrané ÚJ, z důvodu rozdílných účetních postupů. U jiné vybrané ÚJ se převádí majetek v účetní hodnotě, kterou měla předávající účetní jednotka v účetnictví na účet 401 – Jmění účetní jednotky včetně zůstatkové ceny a výše dotace. Jiné než vybrané ÚJ se majetek převádí v hodnotě reprodukční pořizovací ceny (kvalifikovaný odhad) účtující taktéž na účet 401 – Jmění účetní jednotky. Vyřazení majetku účetní jednotkou je účtováno totožně, ale zrcadlovým způsobem. Pro zjištěné inventarizační přebytky platí stejné účtování a to, že se zvýší jmění účetní jednotky.

Podnikatelské subjekty u bezúplatného převodu nemusí vůbec rozlišovat, jaké účetní jednotce majetek daruje. O majetku pořízený bezúplatným nabytím nebo při zjištění inventarizačních přebytků se účtuje ve výnosech a jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

Pro neziskové organizace je dále specifické účtování svěřeného majetku. Opět rozlišují, zda se jedná o jinou vybranou ÚJ nebo o jinou než vybrané ÚJ z důvodu stanovení ceny majetku (majetek je oceněn stejným způsobem jako při bezúplatném nabytí). Neziskový subjekt při svěřením majetku ÚJ mohou stanovit určitá pravidla či omezení, která jsou uvedena ve zřizovací listině. Můžou stanovit, pro jaký účel bude ÚJ majetek využívat, podmínky, které musí účetní jednotka dodržovat například musí udržovat, opravovat, nesmí pronajímat svěřený majetek apod.

8.2 Drobný majetek

Dle vyhlášky č. 500/2002 pro podnikatele a vyhlášky č. 410/2009 pro některé neziskové organizace jsou vymezeny hranice a podmínky pro pořízení drobného majetku.

Pro neziskové organizace jsou stanoveny hranice ocenění u drobného dlouhodobého nehmotného majetku od 7 000,- Kč do 60 000,- Kč včetně (ocenitelná práva software), u drobného dlouhodobého hmotného majetku od 3 000,- Kč do 40 000,- Kč včetně (hmotné movité věci, soubor movitých věcí) a s dobou použitelnosti delší než jeden rok u obou druhů majetku. V případě, kdy se dle vyhlášky nejedná o dlouhodobý majetek, je účtováno o drobném dlouhodobém hmotném majetku bez ohledu na jeho vyšší pořizovací ceny. Provádějící vyhláška dále umožňuje vybraným neziskovým organizacím si stanovit nižší hranici pro ocenění majetku, než je 7 000,- Kč a 3 000,- Kč, které dle svého rozhodnutí uvede ve vnitřním předpisu. Podle určení hranice ÚJ účtuje o drobném majetku následujícím způsobem. Při pořízení drobného dlouhodobého majetku se od roku 2012 nepoužívá skupina účtů 04x, ale byl vytvořen nový syntetický účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku, který je využíván pro účtování dlouhodobého drobného hmotného i nehmotného majetku včetně vedlejších nákladů na pořízení majetku (dopravné, montáž atd.). V případě, kdy pořízený drobný majetek má hodnotu pod dolní hranici stanovenou prováděcí vyhláškou nebo dolní hranici určenou vybranou účetní jednotkou ve vnitřním předpisu, tak účetní jednotky účtují o tomto majetku na podrozvahové účty dle českého účetního standardu č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech. Z důvodu, že v hlavní knize se smí účtovat o skutečnostech splňujících stanovené podmínky, tak do podrozvahové evidence se účtují skutečnosti, které nesplňují podmínky, ale jsou předmětem účetnictví. V okamžiku splněných podmínek vybranou účetní jednotkou je drobný majetek zaznamenán do evidence drobného majetku 018/078, 028/088 a nesplněných podmínek je evidován na podrozvahové evidenci 901, 902/999. Účetní postupy jsou možné dle ČÚS č. 710, jiné přístupy nejsou povoleny.

Podnikatelské subjekty dle provádějící vyhlášky mají stanovené hranice pro drobný nehmotný majetek do 60 000,- Kč a pro drobný hmotný majetek do 40 000,- Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok pro oba druhy majetku. ÚJ si může stanovit jinou hranici, ale musí respektovat účetní zásady (věrné a poctivé zobrazení majetku, princip významnosti). Za drobný majetek se považuje takový majetek, který spadá do hranice

určenou ÚJ, pokud prováděcí vyhláška nestanovuje jinak. Drobný majetek je účtován jako zásoby, v den pořízení je majetek zařazen jednorázově do užívání, tj. na nákladový účet 501 nebo 518 a tím je zcela odepsán. ÚJ si může sama stanovit, který drobný majetek bude evidovat a jaký nikoli. Ve většině případů si účetní jednotka stanoví dolní hranici pro daný druh drobného majetku, podle které se následně řídí ohledně evidenci drobného majetku.

8.3 Investiční transfer

Český účetní standard č. 703 vymezuje obecně pojem transfer, který je považován za poskytnuté peněžní prostředky z veřejných rozpočtů (ze státního rozpočtu, státních fondů, prostředků z Evropského společenství a tak dále) i přijetí finančních rozpočtů veřejnými rozpočty, zejména jde o dotace, granty, dávky, peněžní dary apod. Tato část se bude zabývat přijatým peněžním prostředkům na dlouhodobý majetek, respektive investičnímu transferu.

Neziskové organizace dle tohoto předpisu také mohou poskytovat investiční transfery svým zřízením či jiným organizacím. Dle ČÚS č. 703 vybrané neziskové organizace rozlišují následující postupy účtování při přijetí IT. V případě, kdy jsou přijaty peněžní prostředky před splněním povinnosti jejich vyúčtování k okamžiku uskutečnění finančního vypořádání, je účtováno o zálohách. Ve chvíli, kdy vybraná účetní jednotka zjistí nezpochybnitelnost (známa výše transferu, okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu) poskytnutí transferu je účtováno o předpokladu pohledávky. V případě, kdy je zřejmá nezpochybnitelnost poskytnutí transferu, ale není známa jeho výše nebo je zpochybnitelná, účtuje se o dohadných účtech. Přijátá dotace se účtuje na účtech 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi nebo 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi. Hodnota dotace je v rámci pořizovací ceny dlouhodobého majetku účtující při zúčtování dotace na účtech 401 – Jmění účetní jednotky nebo 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. Při odpisování majetku je odpis vypočítán z pořizovací ceny dlouhodobého majetku, tj. hodnota včetně dotace. Při zaúčtování ročního či měsíčního odpisu je zároveň rozpuštěn investiční transfer do výnosů pomocí alikvótního podílu, tj. procentní podíl přijátého investičního transferu k pořizovací ceně dlouhodobého majetku, účtující na MD 401 – Jmění účetní jednotky nebo 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

a na DAL 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů nebo 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů.

Podnikatelský subjekt účtuje pouze o předpisu ohledně nároku na dotaci a následnému zúčtování. V účtování musí rozlišovat, zda je dotace poskytnuta na pořízení dlouhodobého majetku, na opravu majetku nebo na úroky z úvěru, který je použit na pořízení majetku. Podnikatelské subjekty mají možnost při pořízení dlouhodobého majetku úvěrem se rozhodnout dle vyhlášky č. 500/2002 § 47 odstavce 1, zda úroky z úvěru budou součástí pořizovací ceny majetku či budou účtovány do nákladů. Nárok na dotaci je účtován na vrub účtu 346 – Dotace ze státního rozpočtu nebo 347 – Ostatní dotace a následně při zúčtování přiznané dotace se snižuje hodnota pořizovací ceny majetku na účtu 04x – Nedokončený majetek. Při odpisování majetku je výše odpisů vypočítána z pořizovací ceny majetku, tj. hodnota snížená o poskytnutou dotaci. V případě, kdy poskytnutá dotace sníží hodnotu majetku pod stanovený limit, účetní jednotka neúčtuje o dlouhodobém majetku, ale o drobným dlouhodobým majetku přímo do nákladů na příslušný účet. Dotace, která nebude vyčerpána, musí být vrácena zpět poskytovateli.

8.4 Technické zhodnocení

K odlišnostem mezi těmito subjekty dochází dále při účtování technického zhodnocení prováděné na dlouhodobém majetku. O technickém zhodnocení neziskové organizace a podnikatelské subjekty účtují při splnění určitých podmínek a to tehdy, kdy na prováděném majetku dochází k jistým zásahům (výstavba, přístavba, rekonstrukce, modernizace, dochází ke změně účelu nebo parametrů).

Neziskové organizace dle vyhlášky č. 410/2009 účtují o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku v momentu, kdy ocenění převyšuje částku 40 000,- Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Pro technické zhodnocení prováděné na dlouhodobém nehmotném majetku platí stejná podmínka, ale jeho ocenění musí převyšovat částku 60 000,- Kč. Částky technického zhodnocení dle ČÚS č. 710 mohou vybrané účetní jednotky sčítat po dobu jedné akce, která může trvat více účetních období. V případě, kdy účetní jednotka provede několik technických zhodnocení v běžném účetním období a jejich suma převýší výše zmíněný limit, tak o tento souhrn je navýšena pořizovací cena majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení a jsou přepočítány odpisy. Jestliže dochází k opačnému případu, účetní jednotka součet

hodnot technického zhodnocení zaúčtuje na příslušný nákladový účet dle posouzení účetní jednotkou, že v dalším účetním období nepředpokládá splnění podmínek pro technické zhodnocení. V případě, kdy suma hodnot na konci běžného účetního období je nižší, než stanovená hranice vyhláškou a je předpokládáno, že budou splněny podmínky pro technické zhodnocení dlouhodobého majetku v některém následujícím účetním období, tak účetní jednotka převede částky technického zhodnocení do dalšího účetního období, ve kterém dále účtuje o souvislosti s tímto technickým zhodnocením. V okamžiku, kdy v novém účetním období úhrn plnění nepřevýšil předpoklad splnění podmínek, tak provedené technické zhodnocení je zúčtováno na příslušný nákladový účet. Jestliže došlo k uvedení technického zhodnocení dlouhodobého majetku do užívání, tak účetní jednotka účtuje o zvýšení pořizovací ceny majetku.

U podnikatelských subjektů dochází k technickému zhodnocení při dosažení ocenění určeného účetní jednotkou pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se účetní jednotka řídí oceněním technického zhodnocení převyšující částku u dlouhodobého nehmotné a hmotného majetku 40 000,- Kč za běžné účetní období. V případě, kdy suma hodnot technického zhodnocení provedeného na dlouhodobém majetku nepřevýší ocenění stanovené účetní jednotkou v účetním období, nelze provedené úpravy považovat za technické zhodnocení majetku a výše TZ se účtuje na příslušný nákladový účet. V okamžiku, kdy souhrn částek technického zhodnocení za běžné účetní období převýší stanovenou hranici účetní jednotky jedná se o technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu majetku a podléhá přepočítání odpisového plánu, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení. Ve chvíli, kdy účetní jednotka o technickém zhodnocení účtovala na nákladových účtech a během účetního období zjistí, že došlo k překročení stanoveného limitu, tak účetní jednotka sníží v příslušné hodnotě nákladové položky a zvýší pořizovací cenu příslušného dlouhodobého majetku. Tento postup funguje i naopak při zjištění hodnoty pod stanovenou hranicí během účetního období.

8.5 Prodej majetku s přeceněním na reálnou hodnotu

Při vyřazení dlouhodobého majetku způsobem prodeje musí účetní jednotky dbát na správné ocenění prodávaného majetku.

Neziskové organizace při účtování vyřazení majetku prodejem přeceňují hodnotu majetku na reálnou hodnotu, která znázorňuje podle právních předpisů nejreálnější

zobrazení stavu majetku. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje čtyři možnosti použití ocenění reálnou hodnotou, a to tržní hodnotu, hodnotu vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu, anebo je ocenění stanoveno jinými právními předpisy, nelze-li postupovat podle zmíněných ocenění. Vybrané účetní jednotky si určí jeden způsob ocenění dle výše zmíněných možností, pomocí kterého zjistí výši reálné hodnoty. Jakmile znají konkrétní částku, mohou následně určit rozdíl vzniklý z přecenění.

Podnikatelské subjekty u způsobu vyřazení prodejem nevyužívají ocenění přecenění na reálnou hodnotu, ty si prodejní cenu stanoví samy dle svého uvážení. Při prodeji majetku je pro podnikatelské subjekty důležitá informace, zda byl majetek zcela odepsán nebo pouze částečně z důvodu daňových odpisů, které jsou vázány k základu daně. Podnikatelský subjekt by ocenění reálnou hodnotu využil tehdy, kdy by prodával podnik.

9 Diskuse a návrhy

Z analýzy účetních postupů dlouhodobého majetku z pohledu neziskového subjektu je zřejmé, že způsoby účtování majetku jsou dle české účetní legislativy a právních předpisů dostatečně vymezeny. Obce se zpravidla řídí metodickými pokyny, které uvádějí doporučené postupy účtování vycházející z českých předpisů. Ale i přesto dochází k případům, kdy účetní jednotka se setká s postupy, které nejsou přímo uváděny v pokynech nebo není stanoven jednotný postup v účetní legislativě. Nejvíce považují za problematickou oblast účtování technického zhodnocení a drobného dlouhodobého majetku, na které je kladeno mnoho dotazů na internetových stránkách.

Mnoho dotazů se objevuje od vybraných účetních jednotek ohledně technického zhodnocení, které si nejsou jisté správným posouzením, zda jde o technického zhodnocení či opravu majetku. Tato otázka je někdy obtížná i pro samotné odborníky. V aktuálních právních předpisech jsou definovány tyto pojmy, ale hlavním problémem jsou neúplné informace o dané akci. Lanc (2017) se zabýval výdajům na dlouhodobý majetek, kdy podle něj je důležité, aby si vybraná účetní jednotka stanovila výdaje dle svého rozpočtu a aktuálního stavu majetku. Rozhodnout se, zda pořídit nový majetek nebo provést technické zhodnocení či opravu, kdy je důležité nahlížet na dobu používání majetku. Účetní jednotka by si měla každý rok dělat k danému majetku odhady doby používání. Tato rozhodnutí jsou důležitá pro správné použití účetních metod, kdy technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu majetku a odpisy, oprava je jednorázovým výdajem a je na ni postupně tvořena rezerva na opravy na dlouhodobý majetek. Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je nutné podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti (je takové tehdy, kdy výdaj je rozdělen na část, která je opravou a na část technického zhodnocení), proto ve chvíli, kdy je oprava zaúčtována jako technické zhodnocení, jsou tato pravidla porušena. Autor tedy uvádí, že při posuzování, zda jde o technické zhodnocení nebo opravu, by se měla vybraná účetní jednotka řídit konkrétními definicemi a obecnými předpisy uvedenými v zákoně o účetnictví. Schneiderová a kolektiv (2017) doporučuje při neznalosti správného účtování ohledně technického zhodnocení či opravy, si stanovit ve vnitřních předpisech, kdo je zodpovědný za rozhodnutí této problematiky z důvodu stanovení odpovědnosti. A hned na začátku se snažit zjistit nejvíce technických informací ohledně zasažení do majetku, aby celý proces byl správně zaúčtován. Například, zda se jedná o investici nebo

o výměnu z důvodu opotřebení, o uvedení majetku do původního stavu, o změnu technických parametrů a podobně. Jiní autoři se také přiklání k názoru, že musí být hlavně znány hlavní informace o zásahu do majetku. V případě, že se jedná pouze o výměnu materiálu, nemění se technické parametry, nebourá se, nepřistavuje se, nemění se účel budovy, tak se účtuje o opravě. Pokud se jedná o změnu v technických parametrech budovy, účelu, uspořádání, je účtováno o technickém zhodnocení. S tímto problémem se setkává i obec Tučapy, která se následně řídí právními předpisy, knihou Metodika majetek v obcích, popřípadě si zjišťuje technické informace o dané akci.

Při pořízení drobného dlouhodobého majetku se vybrané účetní jednotky řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., která uvádí ocenění pro drobný dlouhodobý majetek v rozmezí 3 000,- Kč až 40 000,- Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Vyhláška dále umožňuje vybraným účetním jednotkám si stanovit nižší dolní hranici pro oceňování drobného dlouhodobého majetku, která musí být uvedena ve vnitřním předpise účetní jednotky. Dokoupilová (2016) ve své bakalářské práci uvádí, že stanovená dolní hranice vyhláškou je všeobecně považována za vhodnou a není pro účetní jednotku žádoucí si stanovit nižší dolní hranici z důvodu, že majetek s hodnotou nižší než 3 000,- Kč nemívá dobu použitelnosti delší než jeden rok nebo se jeho hodnota rychleji spotřebuje či výrazně sníží. Schneiderová a Nejezchleba (2012) uvádějí, že každá účetní jednotka se může rozhodnout pro oceňování drobného dlouhodobého majetku dle vyhlášky, která povoluje účetní jednotce si stanovit nižší dolní hranici nebo používat stanovenou hranici. Z internetových příspěvků je zřejmé, že některé obce si stanovují nižší dolní hranici.

Při účtování drobného dlouhodobého majetku se nejvíce vyskytují dotazy od obcí na internetových stránkách ohledně účtování pod stanoveným limitem. Jsou kladeny otázky, jaký nákladový účet použít, a zda vést podrozvahovou nebo operativní evidenci. V případě pořízení zmíněného majetku není snadné určit nákladový účet, protože platné účetní předpisy stanovují určité podmínky, ale přesně nedefinují, jaký účet by se měl použít. Český účetní standard č. 710 uvádí, že při pořízení drobného dlouhodobého majetku účetní jednotka účtuje o nákladovém účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku, ale dále nezmiňuje, k jakému hodnotovému vyjádření se tento předpis vztahuje. Jestli se tento účet použije pro veškerý drobný dlouhodobý majetek bez ohledu na jeho výši ocenění či pouze pro majetek omezující hranicí ocenění prováděcí vyhláškou. Tato vyhláška také uvádí možnost účtování drobného

dlouhodobého majetku pod dolní hranicí pořízeného nákupem, vytvořeného vlastní činností nebo nabytého bezúplatně od jiných než vybraných účetních jednotek na příslušné účty 501 – Spotřeba materiálu pro drobný hmotný a 518 – Ostatní služby pro nehmotný majetek. Prováděcí vyhláška také uvádí, že pokud se jedná o jiný drobný dlouhodobý majetek s hodnotou pod stanovenou hranicí, je majetek účtován na podrozvahové účty. Šustrová (2014) uvádí ve své bakalářské práci, že v jí vybrané neziskové organizaci účtují o drobném dlouhodobém hmotném majetku pod stanoveným limitem na nákladový účet 501, který není veden v žádné evidenci. A protože žádné platné účetní předpisy nestanovují přesný předpis, jak o drobném dlouhodobém majetku účtovat, tak dle jejího názoru je zcela na účetní jednotce, jak tento nedostatek vyřeší. Prokúpková (2017) například poukazuje ve svém článku na způsob účtování v případě, že pokud účetní jednotka rozhodne při pořízení drobného majetku o tom, že se jedná o drobný dlouhodobý majetek pod stanovenou hranicí je o něm účtováno v podrozvahové evidenci, ale neuvádí již, jaký by použila nákladový účet ani jiný způsob účtování. Schneiderová a kolektiv (2012) uvádějí, že je možné účtovat o drobném dlouhodobém majetku s nižším oceněním na příslušný nákladový účet 501 pro hmotný a 518 pro nehmotný majetek. Dále ale poukazují na možnosti evidence majetku, kdy účetní jednotka si může stanovit ve vnitroorganizační směrnici hodnotové rozmezení majetku s oceněním pod stanoveným limitem, který by účtovala do podrozvahy. Dále je možnost si zvolit operativní evidenci (mimoúčetní evidence včetně podrozvahy), která by zaznamenávala krátkodobý majetek (např.: náradí, kalkulačky, nádoby) z důvodu zamezení ztrát a škod ze zneužití. Závěrem uvádí, že v případě, kdy ocenění drobného majetku je nižší, než si účetní jednotka určila pro rozvahové účty (018, 028), tak má možnost volby a dále musí postupovat podle vnitropodnikové směrnice.

Schneiderová a Nejezchleba (2012) dále poukazují na případ, kdy se vybraná účetní jednotka může setkat se situací, kdy obdrží fakturu na drobný dlouhodobý majetek na konci období, ale majetek bude namontován a fyzicky předán až následující účetní období. V tomto případě autoři vymezují, zda je pro účetní jednotku zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví dostačující účtovat pořízení drobného dlouhodobého majetku na příslušný účet 558 – Náklady na drobný dlouhodobý majetek při obdržení faktury anebo účtovat v následujícím období o nákladovém účtu 558 zároveň s majetkovými účty. Přiklání se k názoru, že účetní jednotka může účtovat

o nákladovém účtu 558 při pořízení drobného dlouhodobého majetku na konci účetního období. A to z důvodu, že i když někteří odborníci požadují rovnost mezi nákladovým účtem 558 a rozvahovým účtem 028 či 018, autoři poukazují na další vlivy ovlivňující rovnost těchto účtů. Jedná se o bezúplatně převedený drobný dlouhodobý majetek a přecenění drobného dlouhodobého majetku, kdy tyto vlivy působí na nerovnosti mezi zmíněnými účty. Zmíněnou problematiku uvádí i Vejsadová Dryjová (2017), která byla rozebrána při diskusi na pedagogické konferenci. Z článku je zřejmé, že se nepřiklání ani k jednomu názoru. V tomto případě, kdy je uvedeno více způsobů účtování, je na účetní jednotce, jaký postup účtování použije. Je otázkou, zda použitý způsob účtování bude správný pro subjekt, který kontroluje účetnictví vybraným účetním jednotkám.

Obec účtuje drobný dlouhodobý majetek v hodnotě stanovené hranicí na nákladový účet 558 – Náklady na drobný dlouhodobý majetek. Drobný dlouhodobý majetek, který je pořízen v hodnotě pod stanoveným limitem, tj. pod 3 000,- Kč, obec účtuje na příslušný nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu s analytickým členěním 0301, pokud majetek není pořízen z dotace. O tomto majetku si obec vede operativní evidenci. Zmíněný nákladový účet obec používá i při účtování drobného majetku s dobou použitelnosti kratší než jeden rok. Ve chvíli, kdy na drobný dlouhodobý majetek je poskytnuta dotace, se musí dotace řídit podmínkami dotace, i když to bude mít ve vnitřní směrnici stanovené jinak.

Při účtování drobného majetku doporučuji, aby si obec stanovila ve vnitřním předpisu hranici pro drobný majetek s hodnotou pod stanovenou hranicí a účtovala na podrozvahové účty z důvodu vyšší přehlednosti (obec si může určit takové rozmezí, ve kterém je nejvíce pořizován drobný dlouhodobý majetek, například hranicí od 500,- Kč do 2 999,- Kč). Dále bych doporučila obci si stanovit jiné analytické členění pro účtování drobného majetku s dobou použitelnosti kratší než jeden rok opět za účelem přehlednosti. Při analýze účetních postupů dlouhodobého majetku u vybrané neziskové organizace jsem také zaznamenala, že u dlouhodobého hmotného majetku obec nepoužívá analytickou evidenci. Proto bych chtěla doporučit doplnění analytického členění například dle způsobu použití hmotného majetku (lesní práce, údržba zeleně apod.).

10 Závěr

Hlavním cílem této práce byla komparace způsobů a postupů účtování dlouhodobého majetku u neziskových organizací a podnikatelských subjektů dle české účetní legislativy. Pro tuto práci byl klíčový územně samosprávný celek, na jehož příkladu byly znázorněny jednotlivé postupy účtování dlouhodobého majetku. Dílčím cílem bylo vymezení podnikatelského subjektu a neziskové organizace včetně dlouhodobého majetku dle právních předpisů a odborné literatury.

V teoretické části byla definována charakteristika podnikatelského subjektu a neziskové organizace. Byly zobrazeny rozdílné účetní postupy a účetní osnovy podle účetní legislativy, tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, české účetní standardy č. 001 až č. 023 pro podnikatele a č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, prováděcí vyhláška č. 500/2002 pro podnikatele a vyhláška č. 410/2009 pro některé vybrané účetní jednotky.

V praktické části byla aplikovány postupy popsané v teoretické části na vybraném územně samosprávném celku. Tato část je rozdělena na dva úseky. V prvním úseku se práce věnuje analýze účetních postupů dlouhodobého majetku podle vybrané neziskové organizace, kterou je územně samosprávný celek obec Tučapy, která poskytla veškeré účetní postupy zaměřené na dlouhodobý majetek účtující dle metodických pokynů Jihočeského kraje. S některými případy účtování dlouhodobého majetku se obec nesešla, ty byly proto znázorněny na příkladech dle předpisu, kterým se řídí. Poukázáno bylo na způsob účtování dotací, které jsou pro obec nepostradatelné a díky nim by nemohla pořídit většinu svého majetku. Obec musí neustále kontrolovat správné zaúčtování včetně analytického členění, které podléhá okamžitému dohledu Krajského úřadu Jihočeského kraje. V případě porušení nebo nesprávného zaúčtování je obec kontaktována Krajským úřadem.

V druhém úseku praktické části je práce zaměřena na komparaci a sumarizaci rozdílů v účetních postupech mezi subjekty. Porovnávány byly neziskové organizace a podnikatelské subjekty. Jednalo se zejména o odlišnosti v oblastech ocenění dlouhodobého majetku reprodukční pořizovací cenou ohledně pořízení majetku bezúplatným převodem, pořizování drobného dlouhodobého majetku, provedení technického zhodnocení, účtování investičního transferu a vyřazení dlouhodobého

majetku způsobem prodeje. Tyto oblasti jsou vymezeny dle české účetní legislativy včetně rozdílného používání účtů a postupů.

Na závěr byla za účelem demonstrace rozdílů v účtování vybrána oblast účtování drobného dlouhodobého majetku. Účetní postupy drobného dlouhodobého majetku jsou upraveny českým účetním standardem č. 710, který uvádí možné způsoby účtování a jiné postupy nepovoluje. V praxi ovšem často dochází k chybnému nebo mylnému účtování, a to z důvodu prováděcí vyhlášky č. 410/2009, která na rozdíl od účetního standardu umožňuje jiné účetní postupy. Obci Tučapy v tomto případě nevznikají žádné pochybnosti ohledně zaúčtování, jelikož se řídí metodickými pokyny Jihočeského kraje, v kterých je tato problematika vymezena.

Na základě porovnání účetních postupů v teoretické části a postupů uplatňovaných v obci Tučapy bylo potvrzeno, že obec používá správné postupy účtování dlouhodobého majetku, které jsou plně v souladu s právními předpisy.

11 Summary and keywords

This bachelor thesis provides information about procedures and methods of accounting of long-term assets at a non-profit organization and at an entrepreneurial entity according to Czech accounting legislation and legal regulations. The main objective of this thesis is a comparison of accounting procedures of long-term assets at a selected non-profit organization, specifically of a regional self-governing unit and an entrepreneurial subject from the theoretical and practical point of view. In the practical part, it is verified whether Tučapy municipality accounts for long-term assets according to the accounting regulations presented in the theoretical part, based on a presentation of accounting procedures of fixed assets. The verification serves to an assessment of differences in the accounting of fixed assets between the non-profit organization and the entrepreneurial subject. After analyzing the long-term assets accounting practices in Tučapy, the main differences in the accounting of fixed assets between selected entities are described. The last part of this thesis describes the issue of accounting of small non-current assets in a non-profit organization, as in this area there are most mistakes and questions about the correct accounting of long-term assets according to legal regulations.

JEL Classification: M41 Accounting

Keywords: non-profit organization, entrepreneurial entity, accounting methods, long-term asset

Přehled použité literatury a zdrojů

Odborná literatura

- 1) Boukal, P., Vávrová, H., a kolektiv. (2007). *Ekonomika a financování neziskových organizací*. Praha: Oeconomica.
- 2) Dobrozemský, V., & Stejskal, J. (2016). *Nevýdělečné organizace v teorii* (2. vyd.). Praha: WoltersKluwer.
- 3) Dokoupilová, L., 2016. *Majetek obcí v právní úpravě a vnitřních předpisech* (Bakalářská práce). České Budějovice.
- 4) Farris, S. (2009). *Nonprofit Bookkeeping & Accounting For Dummies*. Willey
- 5) Chalupa, R. a kolektiv. (2017). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017* (15. vyd.). Olomouc: Anag.
- 6) Juráňová, H., & Juhászová, K. (2017). *Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech*. Olomouc: Anag
- 7) Kovalíková, H. (2016). *Zákon o účetnictví 2016* (4. vyd.). Olomouc: Anag.
- 8) Lanc, J. Výdaje na dlouhodobý majetek v účetnictví vybraných účetních jednotek, které se řídí rozpočtovou skladbou, poznámky k souvislostem a interpretaci právní úpravy. *Účetnictví Nevýdělečných Organizací A Obcí*, 2017(4), 32 – 36.
- 9) Merlíčková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace* (12. vyd.). Olomouc: Anag.
- 10) Prudký, P. & Lošťák, M. (2017). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi* (17. vyd.). Olomouc: Anag.
- 11) Ryneš, P. (2018). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2018* (18. vyd.). Olomouc: Anag
- 12) Schneiderová, I., Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov: Acha obec účtuje.
- 13) Srpová, J. & Řehoř, V. a kolektiv. (2010). *Základy podnikání*. Praha: Grada.
- 14) Strecková, Y., & Malý, I. a kolektiv. (1998). *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. Praha: ComputerPress.
- 15) Synek, M., & Kislíngerová, E. a kolektiv. (2015). *Podniková ekonomika* (6. vyd.). Praha: C. H. Beck.
- 16) Škarabelová, S. (2005) *Definice neziskového sektoru*. In S. Škarabelová, Sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS (str. 4 až 28) Dostupnost z webu.

- 17) Šustrová, L., 2014. *Účetní a daňový režim vybrané neziskové organizace* (Bakalářská práce). České Budějovice.
- 18) Štohl, P. (2017). *Maturitní okruhy z účetnictví 2017* (10. vyd.). Znojmo: Štohl – vzdělávací středisko Znojmo.
- 19) Vejsadová Dryjová, M. *Účetnictví neziskových organizací Cvičebnice*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- 20) Vejsadová Dryjová, M. (2017). *Sborník pedagogické konference: Příklady a případové studie z účetnictví*. Praha: Oeconomica.
- 21) Vochozka, M. & Mulač, P. a kolektiv. (2012). *Podniková ekonomika*. Praha: Grada.

Legislativní předpisy

- 22) České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- 23) České účetní standardy pro podnikatele, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- 24) Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 25) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 26) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- 27) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- 28) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- 29) Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- 30) Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
- 31) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- 32) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Internetové zdroje

Schneiderová, I., a kolektiv [Online]. Drobný majetek – účtování drobného dlouhodobého majetku pod stanovenou hranicí. Dostupnost z:
<http://www.obecuctuje.cz/dotazy.php>

Prokúpková, D., [Online]. Způsob účtování a evidence drobného dlouhodobého hmotného a drobného dlouhodobého nehmotného majetku. Dostupnost z:
<https://www.ucetnictvino.cz/%2033/zpusob-uctovani-a-evidence-drobneho-dlouhodobeho-hmotneho-a-drobneho%20dlouhodob%C3%A9ho-nehmotneho-majetku-uniqueidmRRWSbk%20196FNf8-jVUh4ElZd5N8zc2vYBKLDGnWweo34dc087iB3sA/?e=%2010TAgWtjY%20kuwmVve4Oiz6dQ5gooLAf0%20kuHwpP3b9Om0s&uid=1s4vwO98uc30TBAGiAiKkdVvJwglXcYX>

Seznam použitých zkratk

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
D	dal
DM	dlouhodobý majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
DSO	dobrovolný svazek obcí
IT	investiční transfer
MD	má dáti
mj.	mimo jiné
např.	například
NO	nezisková organizace
NNO	nevládní nezisková organizace
o. p. s.	obecně prospěšná společnost
PC	pořizovací cena
PO	příspěvková organizace
SK	sportovní klub
tj.	to je
TZ	technické zhodnocení
tzn.	to znamená
VNO	vládní neziskový sektor
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní období
ÚSC	územně samosprávný celek
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZŠ a MŠ	základní škola a mateřská škola

Seznam tabulek

Tabulka 1 Pořízení majetku dodavatelsky (mimo EU)	16
Tabulka 2 Pořízení majetku vlastní činností	16
Tabulka 3 Pořízení majetku bezúplatným nabytím	17
Tabulka 4 Pořízení majetku vkladem společníka	17
Tabulka 5 Pořízení majetku přeražením z osobního užívání do podnikání.....	17
Tabulka 6 Technické zhodnocení DM	17
Tabulka 7 Investiční dotace DM	18
Tabulka 8 Způsoby účtování vyřazeného majetku u podnikatelského subjektu	18
Tabulka 9 Koupě majetku	19
Tabulka 10 Vytvoření vlastní činností	19
Tabulka 11 Bezúplatný převod od jiné vybrané ÚJ	20
Tabulka 12 Bezúplatný převod od jiné než vybrané ÚJ	20
Tabulka 13 Inventarizační přebytky	20
Tabulka 14 Transfer bez povinnosti vypořádání z pohledu poskytovatele	22
Tabulka 15 IT s povinností vypořádání z pohledu příjemce ve stejném ÚO	22
Tabulka 16 Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku u NO	23
Tabulka 17 Vyřazení majetku z důvodu prodeje s přeceněním na reálnou hodnotu.....	23
Tabulka 18 Pořízení DHM koupí	28
Tabulka 19 Bezúplatný převod od jiné vybrané ÚJ	28
Tabulka 20 Ukázka analytického členění u 021, 031	29
Tabulka 21 Bezúplatný převod od jiné než vybrané	29
Tabulka 22 Pořízení DNM koupí	30
Tabulka 23 Pořízení drobného hmotného majetku koupí.....	30
Tabulka 24 Pořízení drobného nehmotného majetku	30
Tabulka 25 Pořízení drobného majetku pod stanovený limit ÚJ	31

Tabulka 26 Technické zhodnocení majetku	31
Tabulka 27 Technické zhodnocení majetku za jednu akci ve více období	32
Tabulka 28 Technické zhodnocení majetku pod stanovenou hranicí.....	33
Tabulka 29 Svěřený majetek své příspěvkové organizaci.....	33
Tabulka 30 Svěřený majetek od svého zřizovatele (ÚSC).....	34
Tabulka 31 Vyřazení majetku z důvodu opotřebení.....	34
Tabulka 32 Vyřazení majetku z důvodu prodeje bez přecenění na reálnou hodnotu....	34
Tabulka 33 Vyřazení majetku z důvodu prodeje s přeceněním na reálnou hodnotu.....	35

Seznam schémat

Schéma 1: Technické zhodnocení dlouhodobého majetku u vybrané účetní jednotky .	21
----------------------------------------------------------------------------------------	----

Seznam příloh

Příloha č. 1: Tabulka základní charakteristiky právnických osob	56
Příloha č. 2: Schéma zdrojů financování NO	57
Příloha č. 3: Schéma české účetní legislativy.....	58
Příloha č. 4: Inventurní karta obce Tučapy	59
Příloha č. 5: Účtová osnova pro podnikatele.....	60
Příloha č. 6: Účtová osnova pro některé vybrané účetní jednotky	62

Přílohy

Příloha č. 1: Tabulka základní charakteristiky právnických osob

	Obchodní společnost		Kapitálová společnost		Družstvo
	Veřejná obchodní společnost (v. o. s.)	Komanditní společnost (k. s.)	Společnost s ručením omezeným (s. r. o.)	Akciová společnost (a. s.)	
Počet zakladatelů	Minimálně 2 osoby	Nejméně 2 osoby: Komplementář Komanditista	Minimálně 1 osoba, maximálně 50 Valná hromada Jednatelé Dozorčí rada	1 a více osob Valná hromada Představenstvo Dozorčí rada	Minimálně 3 osoby Členská schůze Představenstvo Kontrolní komise
Typ právního subjektu při založení	Fyzická i právnická osoba	Fyzická i právnická osoba	Fyzická i právnická osoba	Právnická osoba	Fyzická i právnická osoba
Ručení	Neomezeně a celým svým majetkem	Komplementář neomezeně, celým svým majetkem Komanditista do výše svého nesplaceného vkladu	Společnost neomezeně, společníci do výše svého nesplaceného vkladu	Společnost neomezeně, akcionáři neručí za závazky společnosti	Družstvo neomezeně, členové za závazky neručí
Vklad	Není povinný	Komplementář nemá povinný Komanditista má povinnost	Minimální vklad 200 000 Kč	Minimální vklad 2 000 000 Kč	Minimální vklad 50 000 Kč
Účast na zisku	Rovným dílem mezi společníky	Komplementář rovným dílem Komanditista dle výše svého vkladu	Dle výše svého vkladu	Podle rozhodnutí valné hromady	Podle rozhodnutí členské schůze

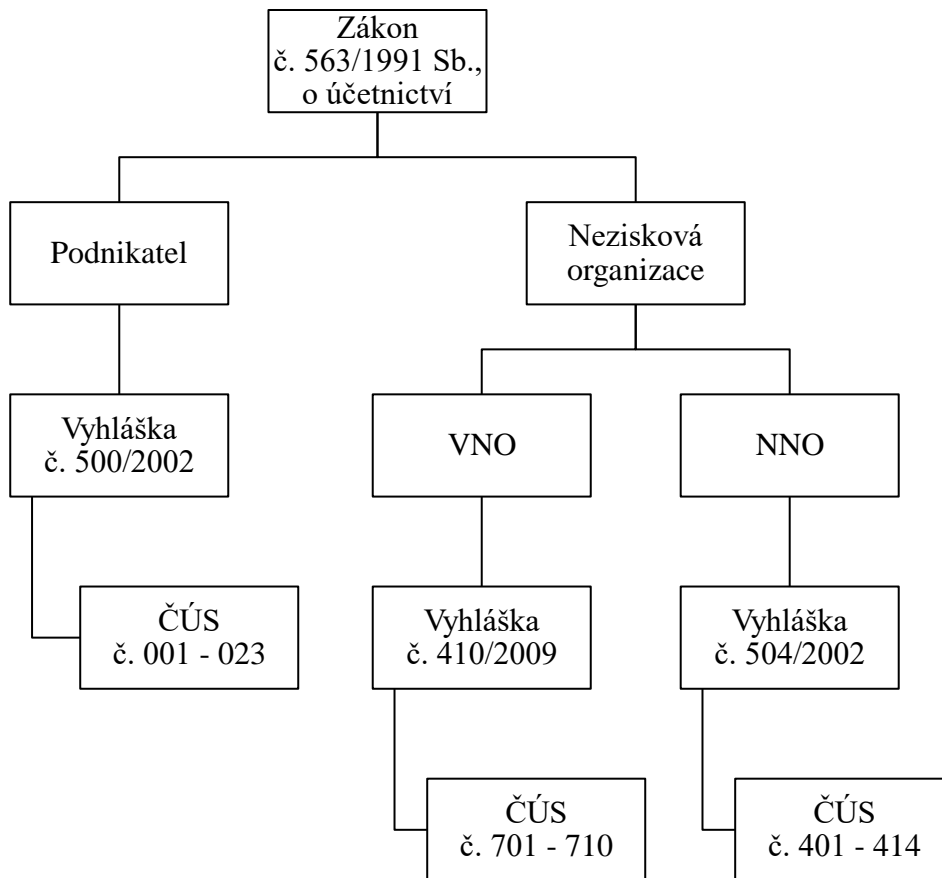
Zdroj: Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, vlastní zpracování

Příloha č. 2: Schéma zdrojů financování NO



Zdroj: Boukal & Vávrová, 2007; vlastní zpracování

Příloha č. 3: Schéma české účetní legislativy



Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha č. 4: Inventurní karta obce Tučapy

----- Evidenční karta DHM -----					
Druh	: DHM1	Název	: Veřejné osvětlení - Brandlín		
Evid.číslo	: 0	Výrob.číslo	: 0		
Invent.číslo	: 0030	Rok výroby	: 0		
		Č. dokladu	: 0		
CZ-CC	: 211192	Středisko	: 000007	YYYYY	: 00
Odp.skupina	: 4 - 3	Xxxxx	: 0000	Kód pořízení	: 00
		Referát	: 0000	Kód využití	: 00
Ú odp.skup.	: IV	Budova	: 0008	Kód zrušení	: 00
Datum pořiz.	: 01.01.1970	Místnost	: 14		
Datum zařaz.	: 01.01.1970	Odpov.prac	: starosta obce		
Datum zaúčt.	: . .	Poznámka	:		
SU Pořízení	: 042				
Su/Au	: 021/0400				
SU Oprávky	: 081				
Účetní cena	: 371375.00				
Pořiz.cena	: 371375.00	Množství	: 1.000		
C. transferu	: 113398.00				
Transf.rozp.	: 4194.90				
Tr.zúš.rozp.	: 109203.10				
Tr.rozp.obd	: 174.81				
Tr.rozp.rok	: 2097.72				
Ú vst. cena	: 371375.00				
Ú zbytk.hod.	: 0.00	%PC:	0.00		
Ú oprávka	: 89645.00				
Ú zůstat.	: 281730.00				
Ú typ.odp	: UVUJRov 100R				
Ú období	: 12/2017				
Ú posl.odp	: 451.00				
Ú od.ročně	: 5412.00				
26 světelných bodů					

Zdroj: Materiál vybraného ÚSC

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 021 - Stavby
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstičské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek
- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládaní osoba
- 067 - Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 - Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 - Jiný 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
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 081 - Oprávky ke stavbám

- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 - Oprávky k pěstičským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Oceňovací rozdíly k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - ZÁSoby

- 11 - Materiál
- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě
- 12 - Zásoby vlastní činnosti
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 - Zboží
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám
- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny
- 22 - Peněžní prostředky na účtech
- 221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé úvěry
- 231 - Krátkodobé úvěry
- 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci
- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek
- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 261 - Převze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)
- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté provozní zálohy
- 325 - Ostatní závazky
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 - Zúčtování dani a dotací
- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace
- 349 - Spojovací účet k DPH
- 35 - Pohledávky za společnosti
- 351 - Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společnosti při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společnosti obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společnostem
- 36 - Závazky ke společnostem
- 361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společnostem při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace
- 366 - Závazky ke společnostem a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplicených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky ke společnostem
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
- 371 - Pohledávky z prodeje závodu
- 372 - Závazky z koupě závodu
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

Příloha č. 5: Účtová osnova pro podnikatele

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

- 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
- 411 - Základní kapitál
- 412 - Ažio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 - Rozdíly z ocenění při přeměněch obchodních korporací
- 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměněch obchodních korporací
- 419 - Změny základního kapitálu

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
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

Účtová třída 6 - VÝNOSY

- 523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací
- 524 - Základní sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele
- 527 - Základní sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady
- 53 - Daně a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitých věcí
- 538 - Ostatní daně a poplatky
- 54 - Jiné provozní náklady
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávek
- 547 - Mimořádné provozní náklady
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného

- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z nájmu a pachtu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směněky k úhradě
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky
- 48 - Odložené daně a závazek a pohledávka
- 481 - Odložený danový závazek a pohledávka
- 49 - Individuální podnikatel
- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 7 - ZÁVEŘKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

- 556 - Výnosy z oděpsaných pohledávek
- 557 - Mimořádné finanční výnosy
- 558 - Ostatní finanční výnosy
- 559 - Změna stavu výrobních prostředků
- 560 - Změna stavu zásob
- 561 - Změna stavu nedokončené výroby
- 562 - Změna stavu polotovárů
- 563 - Změna stavu výrobků
- 564 - Změna stavu zvířat
- 565 - Aktivace materiálu a zboží
- 566 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 567 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 568 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 569 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
- 570 - Daně z příjmů splatná
- 571 - Dan z příjmů odložená
- 572 - Dan z příjmů
- 573 - Daně z příjmů z příjmů
- 574 - Daně z příjmů z příjmů
- 575 - Daně z příjmů z příjmů
- 576 - Daně z příjmů z příjmů
- 577 - Daně z příjmů z příjmů
- 578 - Daně z příjmů z příjmů
- 579 - Daně z příjmů z příjmů
- 580 - Daně z příjmů z příjmů
- 581 - Daně z příjmů z příjmů
- 582 - Daně z příjmů z příjmů
- 583 - Daně z příjmů z příjmů
- 584 - Daně z příjmů z příjmů
- 585 - Daně z příjmů z příjmů
- 586 - Daně z příjmů z příjmů
- 587 - Daně z příjmů z příjmů
- 588 - Daně z příjmů z příjmů
- 589 - Daně z příjmů z příjmů
- 590 - Daně z příjmů z příjmů
- 591 - Daně z příjmů z příjmů
- 592 - Daně z příjmů z příjmů
- 593 - Daně z příjmů z příjmů
- 594 - Daně z příjmů z příjmů
- 595 - Daně z příjmů z příjmů
- 596 - Daně z příjmů z příjmů
- 597 - Daně z příjmů z příjmů
- 598 - Daně z příjmů z příjmů
- 599 - Daně z příjmů z příjmů

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z oděpsaných pohledávek
- 647 - Mimořádné provozní výnosy
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z finančního majetku
- 666 - Výnosy z derivátových operací
- 667 - Mimořádné finanční výnosy
- 668 - Ostatní finanční výnosy
- 69 - Převodové účty
- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů
- 699 - Výnosy hospodářských středisek

- 60 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z oděpsaných pohledávek
- 647 - Mimořádné provozní výnosy
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z finančního majetku
- 666 - Výnosy z derivátových operací
- 667 - Mimořádné finanční výnosy
- 668 - Ostatní finanční výnosy
- 69 - Převodové účty
- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů
- 699 - Výnosy hospodářských středisek

Účtová třída 8 a 9 - VNITROFODNIKOVÉ A ÚČETNICTVÍ

- 70 - Účty rozvahné
- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný
- 71 - Účet zisků a ztrát
- 710 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 - VNITROFODNIKOVÉ A ÚČETNICTVÍ

- 70 - Účty rozvahné
- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný
- 71 - Účet zisků a ztrát
- 710 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 6 - VÝNOSY

- 60 - Tržby za vlastní výrobky a zboží

Příloha č. 6: Účtová osnova pro některé vybrané účetní jednotky

SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA PRO NĚKTERÉ VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

- Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek**
- Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 012 - Neúspěšné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Povolenky na emise a preferenční limity
- 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**
- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Přetěžené celky trvalých porostů
- 026 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**
- 031 - Pozemky
- 032 - Kulturní předměty
- 035 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji
- 036 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

- Účtová skupina 04 - Nedokončený a porfyzovaný dlouhodobý majetek**
- 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný
- 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný
- 043 - Porfyzovaný dlouhodobý finanční majetek
- Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek**
- 061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 - Dluhové cenné papíry držané do splatnosti
- 067 - Dlouhodobé půjčky
- 068 - Termínované vklady dlouhodobé
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

- Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
- 085 - Oprávky k pleštilským celkům trvalých porostů
- 088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

- Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky**
- Účtová skupina 11 - Materiál**
- 111 - Porážení materiálu
- 112 - Materiál na skládě
- 119 - Materiál na cestě
- Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby**
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výroby
- Účtová skupina 13 - Zboží**
- 131 - Porážení zboží
- 132 - Zboží na skládě

- 138 - Zboží na cestě
- 139 - Ostatní zásoby
- Účtová skupina 14 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám**
- 142 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocím dlouhodobým
- 144 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postupných úvěrů
- 146 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
- 149 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám
- Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 152 - Opravné položky k software
- 153 - Opravné položky k ocenitelným právům
- 154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
- 156 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 157 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku
- Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 161 - Opravné položky ke pozemkům
- 162 - Opravné položky ke kulturním předmětům
- 163 - Opravné položky ke stavbám
- 164 - Opravné položky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí
- 165 - Opravné položky k pleštilským celkům trvalých porostů
- 167 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- 168 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku
- Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
- 172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
- 173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům držaným do splatnosti
- 175 - Opravné položky k dlouhodobým půjčkám
- 176 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
- 177 - Opravné položky k pořízovanému dlouhodobému finančnímu majetku

- Účtová skupina 18 - Opravné položky k zásobám**
- 181 - Opravné položky k materiálu
- 182 - Opravné položky k nedokončené výrobě
- 183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
- 184 - Opravné položky k výrobkům
- 185 - Opravné položky ke zboží
- 186 - Opravné položky k ostatním zásobám
- Účtová skupina 19 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám**
- 191 - Opravné položky ke směnám k inkasu
- 192 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti
- 193 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocím krátkodobým
- 194 - Opravné položky k odběratelům
- 195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupných úvěrů
- 196 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní
- 198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
- 199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

- Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodářství, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky**
- Účtová skupina 22 - Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů**
- 222 - Příjmový účet organizačních složek státu
- 223 - Zvláštní výsluhový účet
- 224 - Běžné účty státních fondů
- 225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu
- 227 - Účet hospodářství státního rozpočtu
- Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků (ÚSC)**
- 231 - Základní běžný účet ÚSC
- 236 - Běžné účty fondů ÚSC
- Účtová skupina 24 - Ostatní bankovní účty**
- 241 - Běžný účet
- 243 - Běžný účet FKSP
- 244 - Termínované vklady krátkodobé
- 245 - Jiné běžné účty
- 247 - Účty státních finančních aktiv
- 248 - Účty řízení likvidity státní pokladny a státního dluhu
- 249 - Účty pro sdílení daní a pro dělnou správu
- Účtová skupina 25 - Krátkodobý finanční majetek**
- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 256 - Jiné cenné papíry
- Účtová skupina 26 - Peníze**
- 261 - Pokladna
- 262 - Peníze na cestě
- 263 - Cenniny

- Účtová skupina 28 - Krátkodobé úvěry a půjčky**
- 281 - Krátkodobé úvěry
- 282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
- 283 - Krátkodobé zálohy z vydaných dluhopisů
- 289 - Jiné krátkodobé půjčky
- Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy**
- Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky**
- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy
- 315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti
- 316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
- 317 - Krátkodobé pohledávky z postoupných úvěrů
- 319 - Pohledávky z přerokovaných daní
- Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky**
- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Krátkodobé přijaté zálohy
- 325 - Závazky z dělení správy
- 326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé
- Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Jiné závazky větší zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Sociální zabezpečení
- 337 - Zdravotní pojištění
- 338 - Důchodové spoření
- Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování**
- 341 - Dan z příjmů
- 342 - Ostatní daně, poplatky a jiné obdobné peněžité plnění
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 344 - Pohledávky za osobami mimo vybrané vnitřní instituce
- 345 - Závazky k osobám mimo vybrané vnitřní instituce
- 346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
- 347 - Závazky k vybraným ústředním vládními institucemi

- 348 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
- 349 - Závazky k vybraným místním vládním institucím
- Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky ze správy daní**
- 351 - Přijaté zálohy daní
- 352 - Pohledávky ze správy daní
- 353 - Přepłaty na daních
- 354 - Závazky z vratek nepřímých daní
- 355 - Zúčtování z přerozdělování daní
- 356 - Pohledávky z cirkulace a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 357 - Závazky z evulce a ostatního nakládání s cizím majetkem
- 358 - Ostatní pohledávky ze správy daní
- 359 - Ostatní závazky ze správy daní
- Účtová skupina 36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací**
- 361 - Krátkodobé pohledávky z ručení
- 362 - Krátkodobé zálohy z ručení
- 363 - Peněžní termínové operace a opce
- 364 - Závazky z neukončených finančních operací
- 365 - Pohledávky z neukončených finančních operací
- 366 - Závazky z finančního zajištění
- 367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů
- 368 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
- 369 - Pohledávky z neukončených finančních operací
- Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky**
- 373 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
- 374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
- 375 - Krátkodobé zprostředkované transfery
- 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
- 378 - Ostatní krátkodobé zálohy

- Účtová skupina 38 - Účty přístič období a dohodné účty**
- 381 - Náklady přístič období
- 383 - Výdaje přístič období
- 384 - Výnosy přístič období
- 385 - Příjmy přístič období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní
- Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování**
- 395 - Vnitřní zúčtování
- Účtová třída 4 - Imění, fondy, výsledek hospodářství, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování**
- Účtová skupina 40 - Imění účetní jednotky a upravitelci položky**
- 401 - Imění účetní jednotky
- 402 - Fond privatizace
- 403 - Transfery na porážení dlouhodobého majetku
- 404 - Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období
- 405 - Kurzové rozdíly
- 406 - Ocenovací rozdíly při prvotním použití metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy předcházejících účetních období
- Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky**
- 411 - Fond odměn
- 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb
- 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšného výsledku hospodářství
- 414 - Rezervní fond z ostatních titulů
- 416 - Fond reprodukce majetku, fond investic
- 419 - Ostatní fondy
- Účtová skupina 43 - Výsledky hospodářství**
- 431 - Výsleděk hospodářství ve schvalovacím řízení
- 432 - Výsleděk hospodářství předcházejících účetních období
- Účtová skupina 44 - Rezervy**
- 441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

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

Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky

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

Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery

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

Účtová skupina 49 - Závěrkové účty a zvláštní účtování

- 491 - Početění účtů rozvahy
- 492 - Konečný účet rozvahy
- 493 - Výsleděk hospodaření během účetního období
- 499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová skupina 50 - Společenské nákupy

- 501 - Sportěba materiálů
 - 502 - Sportěba energie
 - 503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
 - 504 - Prodané zboží
 - 506 - Aktivace dlouhodobého majetku
 - 507 - Aktivace obžebraého majetku
 - 508 - Změna stavu zásob vlastní výroby
- ##### **Účtová skupina 51 - Služby**
- 511 - Opravy a udržování
 - 512 - Cestovné
 - 513 - Náklady na reprezentaci
 - 516 - Aktivace vnitroprodukčních služeb
 - 518 - Ostatní služby

Účtová skupina 52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 524 - Zákonné sociální pojistění
- 525 - Jiné sociální pojistění
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Jiné sociální náklady
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Jiné daně a poplatky
- 539 - Vratky nepřímých daní

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

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

Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

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

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

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

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní a poplatků

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

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účtovníky

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Účtová skupina 90 - Majetek a závazky účetní jednotky

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

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

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

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

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

Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky

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

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

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

Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

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

Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky

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

Účtová skupina 99 - Ostatní podmíněné aktiva a ostatní podmíněné pasiva a vyrovnávací účty

- 991 - Ostatní krátkodobé podmíněné aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobé podmíněné aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobé podmíněné pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobé podmíněné pasiva
- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům