

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Účetní uzávěrka příspěvkových organizací (obsah, jednotlivé kroky)

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jana ŠAMŠOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Znojmo, 2017

Prohlášení:

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma Účetní uzávěrka příspěvkových organizací (obsah, jednotlivé kroky) jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Praze dne 20. 4. 2017

Jana Šamšová

Poděkování:

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce Ing. Davidu Trytkovi, Ph.D. za odborné vedení, poskytnuté rady, podněty a doporučení při zpracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat ředitelce Endokrinologického ústavu Doc. RNDr. Běle Bendlové, CSc. a Ing. Martinovi Kodlovi za jejich rady a podněty při zpracování této práce. Velké poděkování patří také celé mé rodině za podporu při studiu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jana ŠAMŠOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Účetní uzávěrka příspěvkových organizací (obsah, jednotlivé kroky)
Název (v angličtině)	Balancing of books of semi-budgetary organizations (content, individual phases)

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Zjistit a popsat metodické postupy účetní uzávěrky příspěvkové organizace a analyzovat její jednotlivé kroky v praxi

Postup práce:

1. Teoretická část o účetní uzávěrce a účetní závěrce (včetně rozdílů mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou)
2. Postupy účetní uzávěrky obecně, specifika účetní uzávěrky příspěvkové organizace
3. Aplikace teoretické části bakalářské práce na příkladu příspěvkové organizace Endokrinologického ústavu
4. Závěr

Metody: Popis, identifikace a analýza (kroků účetní uzávěrky a následné účetní závěrky)

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana a Danuše PROKŮPKOVÁ. *Účetní souvztažnosti pro příspěvkové organizace*. Praha: Verlag Dashöfer, 2016, 216 s. ISBN 978-80-87963-26-5.
2. *České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy: redakční uzávěrka ..* Ostrava: Sagit, 2004. ÚZ.
3. DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. 7. vyd. Praha: Grada, 2014, 208 s. ISBN 978-80-247-5417-8.
4. PROKŮPKOVÁ, Danuše a Zdeněk MORÁVEK. *Příspěvkové organizace 2015*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 292 s. ISBN 978-80-7478-833-8.
5. STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2013, 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.
6. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Jana ŠAMŠOVÁ
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se věnuje účetní uzávěrce podle platných účetních předpisů České republiky pro podnikatele a praktickému srovnání se specifiky příspěvkové organizace zřizované státem. Obecně definuje a vysvětluje rozdíly mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou, dále se cíleně zaměřuje na obecné principy vedení účetnictví. V teoretické části jsou analyzovány jednotlivé kroky účetní uzávěrky. Jsou konkretizovány rozdíly mezi inventarizací a zaúčtováním uzávěrkových účetních operací na konci účetního období, jako je například časové rozlišení, tvorbou rezerv, tvorbou opravných položek, přeceněním majetku a závazků, výpočtem a zaúčtováním daně z příjmu a uzavřením účetních knih. Všechny tyto kroky vedou k sestavení účetních výkazů, které slouží jako podklad k provedení účetní závěrky. V praktické části bakalářské práce jsou aplikovány jednotlivé kroky účetní uzávěrky z teoretické části pro vybranou konkrétní příspěvkovou organizaci. Závěr představuje nejen porovnání a syntetické zjištění o fungování základních účetních principů, ale i konkrétní doporučení pro běžnou praxi.

Klíčová slova: účetní uzávěrka, účetní závěrka, inventarizace, inventura, příspěvková organizace

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with financial closing in compliance with the effective accounting legislative of the Czech Republic for entrepreneurs and compares it with the specifics of a state-funded institution. It defines generally and explains the differences between financial closing and financial report, furthermore, it is aimed at the general accounting principles. The theoretical part analyzes the individual steps of financial closing. Differences between stock taking and posting closing accounting transactions at the end of the financial year are specified, such as accruals, value adjustments, provisioning, asset and liability repricing, income tax calculation and posting, and closing the books. All these steps lead to reporting, which serves as the basis for financial statements. The practical part of the bachelor thesis applies the respective steps of the financial closing from the theoretical part to a specific state-funded institution. The conclusion presents not only a comparison and synthetic findings on the system of the fundamental accounting principles, but also specific suggestions for standard practice.

Key words: financial closing, financial statements, stock taking, physical inventory, state-funded institution

OBSAH

1	ÚVOD	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	12
3	TEORETICKÁ ČÁST	13
3.1	Účetní uzávěrka a účetní závěrka	13
3.1.1	Definice pojmu účetní uzávěrky a závěrky - rozdíly mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou	13
3.1.2	Obecné principy účetnictví včetně účetní uzávěrky	14
3.1.3	Účetní doklady	14
3.1.4	Účetní zápisy	15
3.1.5	Účetní knihy	16
3.2	Postupy při účetní uzávěrce	16
3.2.1	Přípravné práce - inventarizace	18
3.2.2	Přípravné práce - zaúčtování účetních operací	19
3.2.3	Vlastní účetní uzávěrka	24
3.3	Charakteristika příspěvkových organizací	25
3.4	Příspěvkové organizace zřizované státem	25
3.4.1	Zřízení příspěvkových organizací	26
3.4.2	Právní předpisy pro státní příspěvkové organizace.....	26
3.4.3	Finanční hospodaření příspěvkových organizací	27
3.4.4	Vnitřní kontrolní systém a vnitřní směrnice, interní audit	29
3.4.5	Daňová povinnost příspěvkových organizací	30
3.5	Postupy při účetní uzávěrce příspěvkové organizace	31
3.5.1	Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace	32
3.5.2	Činnost při inventarizaci	33
3.5.3	Inventarizační komise	34
3.5.4	Plán inventur	35
3.5.5	Schvalování účetních závěrek	36
3.6	Shrnutí teoretické části	37
4	PRAKTICKÁ ČÁST	38
4.1	Charakteristika Endokrinologického ústavu	38
4.1.1	Hospodaření Endokrinologického ústavu	38
4.1.2	Organizační struktura Endokrinologického ústavu.....	40
4.2	Účetní uzávěrka Endokrinologického ústavu	42

4.2.1	Harmonogram účetní uzávěrky	42
4.2.2	Přípravné práce.....	43
4.3	Inventarizace.....	43
4.3.1	Proces inventory	45
4.3.2	Doučtování účetních případů	57
4.3.3	Vlastní účetní uzávěrka	64
4.4	Vyhodnocení kroků účetní uzávěrky.....	66
5	ZÁVĚR	68
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
7	SEZNAM TABULEK	72
8	SEZNAM OBRÁZKŮ	73
9	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	74
10	SEZNAM PŘÍLOH	75
11	PŘÍLOHY	76

1 ÚVOD

Účetní uzávěrku můžeme popsat jako souhrn účetních operací v daném období, které zachycují skutečnosti, jež jsou účetní jednotky povinny evidovat ve svém účetnictví. Účetnictví jako obor má velice dlouhou historii a má za účel poskytovat dvě základní informace. V první řadě je to informace o stavu a pohybu majetku a zdrojů jeho krytí a v druhé řadě o nákladech a výnosech, a tudíž o výsledku hospodaření účetní jednotky. Podstatou účetnictví je sběr a zpracování informací, ověření jejich pravdivosti a správnosti a poskytnutí podkladů pro účetní výkazy.

Jako účel své bakalářské práce jsem si stanovila popsat pojmy účetní uzávěrky a účetní závěrky. Hlavně definovat rozdíly mezi těmito pojmy a přiblížit obecné principy účetní uzávěrky a účetní závěrky na praktickém příkladu včetně odlišení specifík účetní uzávěrky podnikatelských subjektů a příspěvkových organizací zřizovaných státem.

V teoretické části bakalářské práce budou analyzovány jednotlivé kroky účetní uzávěrky, které jsou rozdělené do dvou etap. První etapa popisuje přípravné práce účetní uzávěrky včetně inventarizace a zaúčtování všech účetních případů na konci účetního období. Druhá etapa bude věnována vlastní účetní uzávěrce, při které se zjišťují konečné obraty rozvahových a výsledkových účtů, vypočte se hospodářský výsledek a stanoví se daň z příjmů. Poslední oddíl teoretické části bude zaměřený na specifika účtování v příspěvkových organizacích, postupy při účetní uzávěrce, zodpovědnost inventarizačních komisí a následné schvalování účetních závěrek příspěvkových organizací.

Praktická část bakalářské práce je věnována aplikaci poznatků z teoretické části pro zpracování účetní uzávěrky konkrétní příspěvkové organizace - Endokrinologického ústavu. Pro podrobnou analýzu zpracování účetní uzávěrky byla použita data z roku 2015, a to se souhlasem vedení Endokrinologického ústavu, který je příspěvkovou organizací zřízenou Ministerstvem zdravotnictví.

Základním právním předpisem, který upravuje účetnictví v České republice, je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Tento zákon upravuje jak způsob, tak i rozsah vedení účetnictví, jeho průkaznost a definuje účetní závěrku, a je tedy hlavní normou regulující účetnictví. Vedle toho existují i další zákony a vyhlášky, které ovlivňují a doplňují zpracování účetnictví, např. prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, jež upravují účetnictví pro jednotlivé typy účetních jednotek. Dále jsou to České účetní standardy, které podrobněji rozvádí účetní metody a postupy, a další předpisy, vyhlášky a nařízení. V neposlední řadě má každá účetní

jednotka své vnitropodnikové směrnice, kterými se řídí. Tyto směrnice samozřejmě nesmí být v rozporu s platnými právními normami a úpravami České republiky souvisejícími s účetnictvím, ale zpřesňují tyto standardy pro konkrétní potřeby dané účetní jednotky.

Účetnictví stojí na obecně uznávaných účetních zásadách, které musí dodržovat všechny účetní jednotky.

Za jednu z nejdůležitějších můžeme považovat zásadu objektivitu účetních informací (pocitivého a věrného obrazu všech skutečností). Podle této zásady jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby veškeré informace obsažené v účetní závěrce odpovídaly skutečnému stavu a zobrazovaly tak skutečnou finanční situaci v účetní jednotce.

Další důležitou zásadou je princip věcné a časové souvislosti (akruální princip), který ukládá, aby veškeré účetní případy byly zaúčtovány v období, ve kterém vznikly, aby nemohl být ovlivněn hospodářský výsledek.

Zásada opatrnosti je dalším neméně významným pravidlem a její princip spočívá v tom, že účetní jednotka zaúčtuje veškeré náklady v okamžiku, kdy mohou vzniknout a výnosy tehdy, pokud je zřejmé, že nastanou.

Ostatními účetními zásadami jsou zásada neomezeného trvání účetní jednotky (subjekt je schopen platit své dluhy k datu splatnosti a nehrozí ukončení jeho činnosti), zásada účetní jednotky (neomezeného trvání účetní jednotky), zásada srovnatelnosti mezi účetními obdobími (ukládá povinnost neměnit použité metody oceňování, odpisování), zásada oceňování historickými cenami (účtovaná částka musí být doložena dokladem), zásada zákazu vzájemného zúčtování (vykazování aktiv, pasiv, nákladů a výnosů bez jejich vzájemné kompenzace), zásada periodicity (vymezení pravidelného intervalu, za jaký sestavujeme účetní závěrku) a nakonec zásada významnosti (poskytování informací o aktuální situaci účetní jednotky a očekávaném budoucím vývoji).

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem mé bakalářské práce je popis, poznání a analýza procesů účetní uzávěrky a popis jednotlivých kroků souvisejících s přípravou účetní uzávěrky, s důrazem na specifika jejího zpracování pro příspěvkové organizace a s následnou aplikací těchto kroků v účetnictví vybrané příspěvkové organizace.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě základní části, a to teoretickou a praktickou část.

V teoretické části jsou nejprve uvedeny a vysvětleny rozdíly mezi pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka, kdy je volena metoda deskripce. Následně je věnována pozornost obecným principům účetnictví se zaměřením na účetní uzávěrku a její dílčí kroky. Jednotlivé dílčí kroky, tj. vymezení účetních zápisů, účetních dokladů a účetních knih, jsou rozděleny metodou klasifikace. Následuje popis přípravných prací, a to vysvětlení rozdílů v chápání pojmů inventarizace a inventura, se zaměřím na zaúčtování účetních operací na konci účetního období včetně vlastní účetní uzávěrky. V závěru teoretické části je popsána charakteristika příspěvkových organizací s uvedením účetních postupů při uzávěre spolu s uvedením odpovědností inventarizačních komisí při činnostech před účetní závěrkou.

Praktická část se zaměřuje na zpracování účetní uzávěrky ve vybrané příspěvkové organizaci, a to konkrétně v Endokrinologickém ústavu. Jednotlivé kroky nutné pro zpracování účetní uzávěrky jsou aplikovány na konkrétních příkladech z praxe. Pozornost je věnována inventarizaci majetku a doúčtování všech operací na konci účetního období včetně vlastní účetní uzávěrky. V tabulkách jsou vyhodnoceny inventurní soupisy a jejich zaúčtování v rámci konkrétní účetní uzávěrky. Zhodnocen je postup přípravy, jednotlivé kroky a závěrečné činnosti účetní uzávěrky, čili tohoto velmi důležitého tématu v rámci účetnictví každé účetní jednotky.

V závěru je provedeno porovnání teoretické a praktické části předkládané práce, čímž je provedeno vyhodnocení, zda příslušná příspěvková organizace, v tomto případě Endokrinologický ústav, postupuje v souladu s platnými normami, jež jsou rozebrány v teoretické části.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Účetní uzávěrka a účetní závěrka

Pro teoretickou část této bakalářské práce je nejdříve vhodné popsat a definovat pojmy účetní uzávěrky a závěrky, nejvhodněji jako rozdíl mezi těmito dvěma pojmy, dále přiblížit obecné principy účetní uzávěrky vč. závěrky, vymežit účetní doklady, zápisy a účetní knihy. V následujících částech této kapitoly jsou popsány jednotlivé činnosti účetní uzávěrky, a dále je tato teoretická část zaměřena na charakteristiku a vymezení příspěvkových organizací se zaměřením na ty, které jsou zřizované státem. Neméně důležité je také seznámení se se základními účetními postupy.

3.1.1 Definice pojmu účetní uzávěrky a závěrky - rozdíly mezi účetní uzávěrkou a účetní závěrkou

Účetní uzávěrka a účetní závěrka jsou pojmy, které se často zaměňují. Velmi úzce spolu však souvisejí. Je tudíž důležité tyto pojmy v úvodu odlišit.

„Pod pojmem **účetní uzávěrka** se rozumí zaúčtování uzávěrkových účetních případů a vlastní uzavření účetních knih“ (Kočí a kol., 2009, s. 247). Lze říci, že účetní uzávěrka je nedílnou součástí účetní závěrky a umožňuje finalizaci účetních informací v daném účetním období, tj. sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty, cash flow, přehledu o změnách vlastního kapitálu, pokud se sestavují, a přílohy. Účetní uzávěrka je proces, při kterém účetní jednotka musí zajistit úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a trvalost úředních záznamů tak, aby informace v účetní závěrce byly spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a významné. (Březinová a Štohl, 2015, s. 81)

Podobně popisuje účetní uzávěrku Líbal (2014, s. 326), a to jako soubor prací, kdy je nutno dokončit všechny účetní případy ke konci účetního období, které se vztahují k poslednímu dni daného účetního období a které souvisejí s uzavíráním účetních knih.

Do rozsahu účetní uzávěrky patří přípravné práce. Jedná se především o inventarizaci a proúčtování všech operací ke konci účetního období, jakož vlastní účetní uzávěrka, kterou se rozumí zjištění výsledku hospodaření, výpočet daně z příjmů a jeho následné zaúčtování a následné uzavření všech účtů a účetních knih.

Naproti tomu „**Účetní závěrka** je vykazování výsledků formou účetních výkazů, přehledů a komentářů k nim“ (Kočí a kol., 2009, s. 247).

Podle již zmíněného Líbala je účetní závěrka celkový a konečný výstup účetních informací, který vychází z účetních knih, a je zdrojem pro získání základních ekonomických údajů o účetní jednotce. Je to soubor prací, jejichž výsledkem je zpracování a sestavení účetních výkazů finančního účetnictví, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha účetní závěrky, případně přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu dle zákona o účetnictví. **Tyto sestavy lze vytvořit až na základě dokončené účetní uzávěrky.** (Líbal, 2014, s. 341)

V kapitole 3.5 je provedena analýza jednotlivých kroků účetní uzávěrky pro příspěvkové organizace. Nejdříve vidím jako přínosné provést analýzu principů účetnictví, potažmo účetní závěrky, a účetních dokladů, záznamů a knih.

3.1.2 Obecné principy účetnictví včetně účetní uzávěrky

Jak uvádí například Líbal, všechny účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka, sestavená na jeho základě, podávala věrný a poctivý obraz skutečností zachycovaných účetnictvím a o finanční situaci účetní jednotky. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (Líbal, 2014, s. 30):

- *správné* je účetnictví, které neodporuje zákonu o účetnictví a souvisejícím předpisům, ani neobchází jejich účel,
- *úplné* je, kdy účetní jednotka v daném účetním období zaúčtovala do účetních knih veškeré účetní případy, které s ním časově a věcně souvisejí,
- *průkazné* bude účetnictví, pokud všechny zaúčtované případy jsou doloženy účetními doklady a byla provedena inventarizace,
- *srozumitelné* umožňuje spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetního případu, účetních záznamů a vazeb mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy,
- *trvalé* je účetnictví, které umožní úschovu účetních záznamů v předepsaných lhůtách, které jsou stanoveny zákonem o účetnictví.

3.1.3 Účetní doklady

Zákon o účetnictví ukládá povinnost účtovat na základě účetních dokladů, které by měly obsahovat zákonem předepsané náležitosti.

„(1) Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat (Zákon č. 563/1991 Sb., § 11):

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování

Skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech. Skutečnosti podle písmen b) a c) se mohou týkat více účetních případů. Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů. V těchto případech musí účetní záznam i účetní doklad obsahovat identifikátor, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností.

(2) Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5“.

3.1.4 Účetní zápisy

Zákon o účetnictví také předepisuje vytvářet účetní zápisy, které zachycují účetní případy, do účetních knih podle účetních dokladů.

„(1) Účetní zápisy jsou účetní záznamy, jejichž obsah je určen ustanoveními zákona o účetnictví, která se týkají účetních knih.

(2) Účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu takovým způsobem, který neohrozí splnění požadavků rovněž jiných právních předpisů. K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

(3) Účetní zápisy nesmějí účetní jednotky provádět mimo účetní knihy“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 12).

3.1.5 Účetní knihy

Zákon o účetnictví dále stanovuje, že každá účetní jednotka, která vede účetnictví v plném rozsahu, je povinna vést účetní knihy. Existují čtyři typy účetních knih.

„(1) Účetní jednotky účtují, pokud tento zákon nestanoví jinak:

- a) v *deníku* (denících), v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období,
- b) v *hlavní knize*, v níž účetní zápisy uspořádají z hlediska věcného (systematicky),
- c) v *knihách analytických účtů*, v nichž podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy,
- d) v *knihách podrozvahových účtů*, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v účetních knihách podle písmen a) a b)

(2) Hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, které obsahují minimálně tyto informace:

- a) zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha,
- b) souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, alespoň za kalendářní měsíc; vybrané účetní jednotky uvádějí souhrnné obraty denně, nenaplní-li tuto povinnost vybraná účetní jednotka v jiné účetní knize,
- c) zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

(3) Účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 13).

3.2 Postupy při účetní uzávěrce

Účetní postupy zmíněné v následující kapitole, které se týkají účetní uzávěrky, jsou platné pro všechny účetní jednotky v podnikatelském sektoru.

„Zpracování účetní závěrky předchází potřeba zaúčtovat uzávěrkové účetní případy. Jednotlivé kroky účetní uzávěrky můžeme rozdělit do následujících bodů (Líbal, 2014, s. 326):

1. Účtování inventarizačních rozdílů
2. Vyúčtování nevyfakturovaných dodávek - materiálu a zboží na cestě u způsobu účtování o zásobách „A“
3. Uzávěrkové účetní případy při účtování o zásobách způsobem „B“
4. Vyúčtování nevyfakturovaných dodávek - materiálu a zboží na cestě u způsobu účtování o zásobách „B“
5. Posouzení účtů časového rozlišení
6. Účtování nevyfakturovaných dodávek na dohadných účtech pasivních a zpřesnění výnosů prostřednictvím dohadných účtů aktivních
7. Tvorba a rozpouštění rezerv
8. Tvorba a rozpouštění opravných položek
9. Přecenění majetku a závazků v cizí měně a vyúčtování kurzových rozdílů k okamžiku sestavování účetní závěrky
10. Zaúčtování přecenění cenných papírů a podílů reálnou hodnotou a ekvivalencí
11. Výpočet a zaúčtování předpisu splatné daně z příjmů
12. Výpočet a zaúčtování změny stavu odložené daně z příjmů
13. Účtování na závěrkových účtech“.

Na základě definice pojmu účetní uzávěrky, která je uvedena v bodě 3.1.1, je postup prací při uzavírání účetních knih rozdělen do dvou etap – přípravné práce a účetní uzávěrka (v užším slova smyslu):

- **Přípravné práce** - znamenají činnosti, které vedou k získání skutečného zobrazení hospodářské a finanční situace účetní jednotky na konci účetního období. Tyto činnosti probíhají zpravidla ve dvou krocích:
 - inventarizace a
 - zaúčtování účetních operací na konci účetního období.
- **Vlastní účetní uzávěrka** - tento závěrečný krok zjišťuje konečné obraty rozvahových a výsledkových účtů, tím se zjišťuje výsledek hospodaření a následuje uzavírání účetních knih.

3.2.1 Přípravné práce - inventarizace

Svobodová uvádí, že účetní jednotky pomocí inventarizace zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků tak, aby mohly ověřit, zda souhlasí se stavem majetku a závazků v účetnictví. (Svobodová, 2016, s. 21).

„Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 29, odst. 1).

V návaznosti na paragraf uvedený v předchozím odstavci je inventarizace jednou z činností, která přispívá k úplnosti, průkaznosti a správnosti údajů v účetnictví a rozdělujeme ji na:

- řádnou nebo mimořádnou (dále jen periodickou), kterou provádí účetní jednotky k okamžiku zpracování účetní závěrky. Tato inventura může být započata nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem, ukončení inventury musí být provedena nejpozději do konce prvních dvou měsíců po rozvahovém dni,
- průběžnou, která umožňuje zjistit stav zásob a dlouhodobého hmotného movitého majetku. Provádí se v termínu, který si účetní jednotka stanovuje sama.

„Dále inventarizace můžeme rozlišit podle způsobu provádění inventur. Inventura se provádí podle povahy inventarizovaného druhu majetku a závazků dvěma způsoby, a to fyzicky nebo dokladově“ (Svobodová, 2011, s. 133).

Nejdříve považuji za vhodné vysvětlit rozdíly mezi pojmy inventarizace a inventura. Proto můžeme souhlasit s Podhorským a Svobodovou, že „Zatímco inventurou se obecně rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek (například inventura materiálu na skladě k 31.12. daného účetního období), zahrnuje pojem inventarizace celý soubor prací, spojený s přípravou na zjištění skutečného stavu, s provedenou inventurou, to znamená zjištění skutečného stavu majetku a závazků a vyhotovení inventurních soupisů a přehledu inventarizačních rozdílů, s vyšetřením příčin vzniku inventarizačních rozdílů a s vypracováním návrhů na vypořádání těchto rozdílů pro vedení účetní jednotky“ (Podhorský a Svobodová, 1998, s. 26).

Inventuru lze rozdělit následujícím způsobem (Líbal, 2014, s. 98):

1. *fyzická* inventura, která se používá u zásob, dlouhodobého hmotného majetku, pokladní hotovosti a zásob. Při fyzické inventuře se zjišťuje skutečný stav

počítáním, měřením, vážením nebo dalšími vhodnými způsoby zjišťování skutečného stavu,

2. *dokladová* inventura, která se používá v těch případech, kdy nelze zjistit skutečný stav fyzickou kontrolou. Tato dokladová inventura se používá u závazků, rezerv, pohledávek, bankovních účtů, účtů časového rozlišení, podrozvahových položek a podobně. Při dokladové inventuře dochází k porovnání účetních stavů se stavy jiné účetní jednotky (například bankovní výpis účtu organizace s výpisem z účetnictví banky). U závazků a pohledávek se tento stav zjišťuje zasláním soupisu dluhů nebo pohledávek (konfirmační dopis) a jeho následným odsouhlasením.
3. *kombinace* fyzické a dokladové inventury, kdy je potřeba zjistit skuteční stav kombinací obou způsobů. Tato forma inventury je specifická a používá se například u pozemků, kde jsou porovnávány výpisy z katastru nemovitostí s inventárními kartami pozemků v účetní evidenci.

Neziskové organizace, mezi které patří i příspěvkové organizace, se řídí vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která je platná od roku 2011.

3.2.2 Přípravné práce - zaúčtování účetních operací

Zaúčtování účetních operací na konci účetního období představují takové kroky, kterými lze zjistit věrný obraz hospodaření účetní jednotky v daném účetním období, jako je promítnutí rizik a možných ztrát ještě před jejich vznikem do výsledku hospodaření. Dále se provádí doúčtování nákladů, výnosů, výdajů a příjmů do období, s kterým časově souvisí. A také dochází k zaúčtování účetních případů, k nimž nejsou doklady, přestože již tyto případy nastaly. Jednotlivé operace jsou:

Inventarizační rozdíly – „Posláním inventarizace majetku a závazků je zjistit či ověřit skutečný stav těchto veličin a s tímto stavem uvést do souladu jejich evidenci. Výsledkem inventarizačních prací přitom mohou být nejen inventarizační rozdíly, zjištěné porovnáním skutečností s dochvilně vedeným účetnictvím, ale i chyby, které je nutno před vyčíslením konečného (výsledného) inventarizačního rozdílu odstranit“ (Schiffer, 2005, s. 185).

Zjištěné inventarizační rozdíly, kterými se ověřuje stav majetku a závazků, lze dle paragrafu 30 odstavce 10 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., rozdělit následujícím způsobem na:

- manko – je takový stav, kdy rozdíl mezi skutečným stavem (zjištěným inventurou) je nižší než stav vykazovaný v účetnictví. U cenin a peněžní hotovosti se tento stav nazývá schodek.
- přebytek – je takový stav, kdy rozdíl mezi skutečným stavem (zjištěným inventurou) je vyšší než stav vykazovaný v účetnictví.

„Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků“ (Zákon č. 563/1991 Sb., §30, odst. 11).

Zásoby a zboží – „Inventarizaci u zásob provádějí účetní jednotky v případě sestavení mimořádné nebo řádné účetní závěrky (tzn. je provedena periodická inventarizace), nebo v případech, kdy účetní jednotka vnitřním předpisem rozhodne, že u zásob bude provádět inventarizaci průběžnou“ (Svobodová, 2011, s. 187).

Průběh inventarizace u zboží se provádí shodným způsobem jako u zásob.

Rozdíly zjištěné inventarizací zásob a zboží jsou buď kladné, čili stav zásob a zboží je vyšší než stav v účetnictví a označuje se opět jako přebytek, nebo záporné, kdy stav zásob a zboží je nižší než v účetnictví a označuje se opět jako manko.

Jak uvádí Líbal (2014, s. 166) v průběhu účetního období neprovádí účetní jednotka žádné zápisy při účtování způsobem B na účtech zásob na skladě. Počáteční zůstatek zásoby je zaúčtován do nákladů ke dni uzavírání účetních knih. Dochází tak k vyrovnání účtů zásob na skladě.

Dle Duška (2014, s. 183) se doložení zůstatků účtů provádí až po zaúčtování inventarizačních rozdílů, tedy doložení těchto zůstatků musí předcházet kontrola účtů.

„Správná účetní inventura je vizitkou kvalitní práce každé účetní, která za účty zodpovídá“ (Dušek, 2014, s. 183).

Časové rozlišení a dohadné položky – „Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzují jejich výše a odůvodněnost“ (Svobodová, 2011, s. 192).

Na základě výše uvedeného můžeme účty časového rozlišení dělit na účty aktivní povahy a pasivní povahy.

Účty aktivní povahy mají charakter nákladů příštích období a příjmů příštích období.

„Do této skupiny patří (Svobodová, 2011, s. 192):

- *Náklady příštích období*, které představují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích období, a sice konkrétních (např. nájemné placené předem).
- *Příjmy příštích období*, které představují výnosy, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak nebyly dosud vyúčtovány jako pohledávky (např. úrok ze státních cenných papírů za běžný rok splatný pozadu v následujícím kalendářním roce).
- *Kurzové rozdíly aktivní* představují aktivní (ztrátové) kurzové rozdíly z přepočtu dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizí měně apod.
- *Dohadné účty aktivní*, které představují částky (položky), které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelnou protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila do data uzavírání účetních knih konečnou výši náhrady“.

Účty pasivní povahy mají charakter výdajů příštích období a výnosů příštích období.

„Do této skupiny patří (Svobodová, 2011, s. 194):

- *Výdaje příštích období*, které představují náklady, jež s běžným obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn (např. nájemné placené pozadu, prémie, odměny placené po uplynutí roku). Jedná se tedy o položky (částky), u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši.
- *Výnosy příštích období*, které představují příjmy běžného účetního období, které hospodářsky patří do výnosů v příštích obdobích (např. nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů na zajištění servisních služeb předem).
- *Kurzové rozdíly pasivní* (ziskové) vznikají z přepočtu finančních investic, pohledávek a závazků v cizí měně, úvěrových účtů a účtů finančních výpomocí.
- *Dohadné položky pasivní* jsou částky (položky), které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky“.

K výše uvedené citaci je nutné doplnit, že kurzové rozdíly aktivní a kurzové rozdíly pasivní se v podnikatelské sféře již několik let nepoužívají.

Rezervy – „Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 26, odst. 3).

Dle Svobodové (2011, s. 193) vybrané účetní jednotky postupují při tvorbě a použití rezerv podle paragrafu 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb., v návaznosti na účtování podle Českého účetního standardu č. 705 – Rezervy.

Ve své podstatě to znamená, že než účetní jednotka vykáže výsledek hospodaření a uzavře účetní knihy na konci roku, musí nejdříve posoudit své nezaúčtované existující závazky, u kterých by se daly předpokládat budoucí výdaje. Na tyto předpokládané budoucí výdaje je nutné v rámci zásady opatrnosti vytvořit rezervy. (Březinová a Štohl, 2015, s. 84)

Kurzové rozdíly – „Účetnictví musí být v České republice vedeno v české měně. Důsledkem této povinnosti jsou přepočty majetku a závazků v cizí měně na českou měnu v průběhu účetního období v souvislosti se vznikem příslušného účetního případu, a dále k rozvahovému dni. K rozvahovému dni se vždy používá k přepočtu aktuální denní kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. Mezi uzávěrkové operace tedy patří provedení přepočtu majetku, závazků, také opravných položek a rezerv a vyjádření kurzových rozdílů. Většina vykázaných kurzových rozdílů se zaúčtuje jako finanční náklad nebo finanční výnos. Tyto položky jsou daňově akceptovány“ (Březinová a Štohl, 2015, s. 84).

Opravné položky – „Do uzávěrkových účetních případů patří i korekce ocenění aktiv v případě přechodného snížení ocenění zjištěného při inventarizaci. Opravná položka snižuje původní (historickou) cenu aktiva na tržní hodnotu. Dochází tím k naplnění zásady opatrnosti, tj. předvídání budoucích rizik a ztrát. Opravné položky na zvýšení hodnoty aktiv se vytvářet nesmí. Vlivem tvorby opravné položky dochází ke snížení hodnoty majetku vykazovaného v rozvaze a zároveň ke zvýšení nákladů účetní jednotky. V rámci inventarizace posuzujeme

i v minulosti vytvořené opravné položky. Jestliže pominuly důvody pro jejich vytvoření, opravnou položku rozpustíme (zrušíme, zúčtujeme)“ (Líbal, 2014, s. 328).

Jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů je dle daňových předpisů uznatelná jen taková tvorba opravných položek, která vychází z příslušných pohledávek a odpovídá podmínkám zákona o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů č. 563/1992 Sb. (Březinová a Štohl, 2015, s. 86)

Na rozdíl od podnikatelského sektoru vybrané účetní jednotky při tvorbě opravných položek postupují podle Českých účetních standardů č. 706 - opravné položky a vyřazení pohledávek a paragrafu 23 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Jak uvádí vyhláška č. 410/2009 Sb., v paragrafu č. 65 odstavec 6, opravná položka u pohledávek je tvořena za každých 90 dní po splatnosti dané pohledávky ve výši 10%.

Odpisy – „Při trvalém snížení hodnoty majetku se používají odpisy. Pokud se při inventarizaci nebo při jiných uzávěrkových pracích zjistí trvalé snížení dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku, který je odpisovaný, účetní jednotka upraví odpisový plán. Odpisový plán lze však upravit s platností na následující účetní období, neboť účetní jednotka není oprávněna měnit účetní metody v průběhu účetního období. Odpis lze provést také v případě trvalého snížení hodnoty jiného majetku, například pohledávek. Účetní jednotka může odepsat pohledávku, která je například promlčená. Je však třeba vědět, že promlčením pohledávka nezaniká. Proto při odpisu pohledávky na vrub příslušných nákladů se provede účetní záznam na podrozvahové účty“ (Březinová a Štohl, 2015, s. 87).

Přepočty reálné hodnoty a ekvivalence – jak uvádí Březinová a Štohl (2015, s. 85), oceňování reálnou hodnotou bude provádět jen běžná účetní jednotka, která vlastní cenné papíry nebo deriváty. Oceňovat je možné i pohledávky, pokud jsou předmětem obchodování. Přepočty ekvivalence (protihodnoty) znamenají, že pokud byl v průběhu účetního období pohyb u majetkových cenných papírů, přeúčtují se tyto cenné papíry na příslušný syntetický účet podle vykazovaného vlivu (rozhodující vliv, podstatný vliv).

Využití přepočtů reálné hodnoty a ekvivalence u příspěvkových organizací zřizovaných státem může zřizovatel zakázat, a proto se tyto přepočty aplikují jen velmi zřídka.

3.2.3 Vlastní účetní uzávěrka

V tomto závěrečném kroku se zjišťují konečné obraty rozvahových a výsledkových účtů, zjišťuje se výsledek hospodaření a dále se uzavírají účetní knihy. Na základě stanoveného hospodářského výsledku se vypočte daň z příjmů, případně odložená daň a dochází ke konečnému uzavření účetních knih.

Hospodářský výsledek – je důležitým ukazatelem pro posouzení hospodaření účetní jednotky. Je dán rozdílem dosažených výnosů a vynaložených nákladů na podnikatelskou činnost. Pokud je tento výsledek kladný, účetní jednotka dosahuje zisku, pokud záporný, účetní jednotka je ve ztrátě. Může nastat i případ, že hospodářský výsledek je roven nule, tím účetní jednotka dosahuje stejné výše výnosů a nákladů.

Daň z příjmů – „Zaúčtování splatné daně z příjmů je posledním účetním zápisem, který provede účetní jednotka do účetních knih před jejich uzavřením. Znamená to, že nejprve zjistí účetní výsledek hospodaření, upraví jej na základ daně z příjmů, spočítá daňovou povinnost, promítne případné slevy a poté se vrátí do účetních knih, aby zaúčtovala tento náklad“ (Březinová a Štohl, 2015, s. 88). Po proúčtování běžné daně z příjmů je u podnikatelských účetních jednotek účtována daň odložená.

Stejně postupy platí i pro vybrané účetní jednotky, které mají sídlo na území České republiky, jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob a mají daňovou povinnost. Pro tyto organizace je daň z příjmů účtována také jako náklad. Více o problematice daní z příjmů příspěvkových organizací je uvedeno v kapitole 3.4.5.

Uzavření účtů – „Pro technické uzavírání a otevírání účetních knih slouží závěrkové účty. Ve směrné účtové osnově je jim vymezena účtová skupina 70 - Účty rozvázné a 71 – Účet zisku a ztrát“ (Líbal, 2014, s. 337).

Funkce závěrkových účtů skupin 70 a 71 je uvedena v následující tabulce:

Tab. 1 Závěrkové účty

Závěrkový účet	Funkce
701 – Počáteční účet rozvázný	K souvztažnému zápisu při převodu počátečních zůstatků rozvahových účtů hlavní knihy na začátku účetního období.
702 – Konečný účet rozvázný	K souvztažnému zápisu při převodu konečných zůstatků rozvahových účtů hlavní knihy na konci účetního období.
710 – Účet zisku a ztrát	K souvztažnému zápisu při převodu konečných stavů výsledkových účtů hlavní knihy na konci účetního období.

Zdroj: Líbal, 2014, s. 337

Pro příspěvkové organizace se používají podle směrné účtové osnovy účty skupiny 49, kde účet 491 je počáteční účet rozvažný a 492 je konečný účet rozvažný.

3.3 Charakteristika příspěvkových organizací

Podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků, je příspěvková organizace taková organizace, která je zřizována územním samosprávným celkem, je zpravidla nezisková a její rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu (Zákon č. 250/2000 Sb.).

Ve své podstatě jsou příspěvkové organizace bez rozdílu zřizovatele zakládány a provozovány v zájmu uspokojení specifických potřeb občanů. Zajišťují tedy služby, definované Ústavou, související především se zdravotnictvím, vzděláváním, vědou a výzkumem, kulturou a dalšími oblastmi, a to zejména tam, kde je to ekonomicky výhodné. Dalo by se říci, že obecně tento typ organizace poskytuje služby občanům, které se privátním subjektům nevyplatí, protože často nepřináší zisk.

Podle právní úpravy české republiky rozlišujeme dva typy příspěvkových organizací:

- příspěvkové organizace zřizované *územním samosprávným celkem* na základě zákona č. 250/2000 Sb., v součinnosti se zákonem o krajích (č. 129/2000 Sb.), ve znění pozdějších předpisů, a zákonem o obcích (č. 128/2000 Sb.), ve znění pozdějších předpisů,
- příspěvkové organizace zřizované *státem*, které jsou upravené zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změnách některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Dále se zaměříme jen na příspěvkové organizace zřizované státem podle zákona o rozpočtových pravidlech (č. 218/2000 Sb.) s využitím zákona č. 250/2000 Sb.

3.4 Příspěvkové organizace zřizované státem

„Ve veřejném sektoru probíhá od roku 2010 reforma účetnictví, provázená řadou změn i v organizačním uspořádání nejen účtáren vybraných organizací. Od základu se totiž mění

zaběhlé postupy a principy účetnictví v oblasti veřejných financí, mezi které jsou zahrnuty i příspěvkové organizace. Zavádějící je již na počátku mnohdy opakovaná informace, že veřejný sektor v České republice bude konečně účtovat na základě principů účetnictví, jak jej používá sektor soukromý. Vyvolává to představu, že dosavadní účetnictví uplatňované v rámci veřejných financí bylo založeno na mylných principech a nemělo žádnou vypovídací schopnost, a to není pravda. Nicméně vše se dá stále zlepšovat a tak i vypovídací schopnost účetnictví v rámci veřejných financí.“ (Prokúpková a Morávek, 2015, s. 17)

3.4.1 Zřízení příspěvkových organizací

Hlavní činnost těchto příspěvkových organizací je vymezena zřizovatelem (obvykle rezortními ministerstvy) při jejich založení. Jedná se o právnickou osobu veřejného práva a vzniká a zaniká rozhodnutím zřizovatele. Zřizovací listina obsahuje náležitosti dle zákona (Zákon č. 250/2000 Sb., §27, čl. 2):

- úplný název zřizovatele,
- název, sídlo a identifikační číslo organizace,
- za jakým účelem je příspěvková organizace založena,
- uvedení statutárních orgánů,
- vymezení svěřeného majetku,
- vymezení práv a povinností pro nakládání se svěřeným majetkem,
- vyjmenování hlavní a doplňkové činnosti organizace,
- doba, pro kterou je organizace zřízena.

Tyto organizace působí především v oblasti zdravotnictví, školství, vědy a výzkumu, kultury a v dalších oblastech.

3.4.2 Právní předpisy pro státní příspěvkové organizace

Účetnictví České republiky pro podnikatele i vybrané účetní jednotky se řídí základním účetním zákonem, a to zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. Jak uvádí ve své publikaci Prokúpková a Morávek (2016, s. 19), probíhá od roku 2010 úprava účetnictví pro veřejný sektor. Tato reforma je provázena řadou změn, které se týkají i organizačního uspořádání účtáren vybraných účetních jednotek.

Na základě výše uvedeného je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., doplněn řadou vyhlášek a zákonů, které specifikují rozdíly ve vedení účetnictví v příspěvkových organizacích. Pro příklad je níže uveden výčet některých vyhlášek a zákonů, které jsou důležité pro účetnictví vybraných účetních jednotek:

- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky,
- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů,
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích,
- České účetní standardy pro některé účetní jednotky č. 701 až č. 710.

3.4.3 Finanční hospodaření příspěvkových organizací

„Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými hlavní činností a s peněžními prostředky přijatými ze státního rozpočtu pouze v rámci finančních vztahů stanovených zřizovatelem. Dále příspěvková organizace hospodaří s prostředky svých fondů, s prostředky získanými jinou činností, s peněžními dary od fyzických a právnických osob, s peněžními prostředky poskytnutými ze zahraničí a s peněžními prostředky poskytnutými z rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů, včetně prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie, z finančních mechanismů a přijatých příspěvkovými organizacemi z Národního fondu. Hlavní činností je činnost vymezená zřizovateli příspěvkové organizace zvláštním zákonem a vykonávaná příspěvkovou organizací. V případě příspěvkové organizace zřízené zvláštním zákonem je hlavní činností činnost vymezená zvláštním zákonem“ (Zákon č. 218/2000 Sb., § 53, odst. 1).

Příspěvková organizace má ve své péči svěřený majetek a do své organizace pořizuje majetek pouze k činnosti, pro kterou byla zřízena. Pokud se majetek stane trvale nepotřebným, má příspěvková organizace povinnost nabídnout tento majetek zřizovateli případně jiným státním organizačním složkám. (Zákon č. 250/2000 Sb., § 27, odst. 4,5 a 6)

Jelikož jsou příspěvkové organizace zřizovány jako neziskové, jejich příjmy a výdaje by měly být vyrovnané, ale příjmy jsou obvykle nižší než výdaje. Z tohoto důvodu zřizovatel poskytuje příspěvky na provoz v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejich potřeb.

Transferem, čili poskytnutím příspěvku, se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, včetně prostředků ze zahraničí, tj. dotace, granty, příspěvky, finanční výpomoci a jiné. (Prokúpková a Morávek, 2016, s. 290) Problematikou transferů se podrobně zabývají České účetní standardy č. 703.

Tabulka 2 níže představuje poskytnutí příspěvku z veřejného rozpočtu s uvedením účtování dle syntetických účtů.

Tab. 2 Poskytnutí příspěvku

Text	MD	D
Předpis příspěvku	346, 348	671, 672
Přijetí příspěvku	241	346, 348

Zdroj: Prokúpková a Morávek, 2016, s. 291

V souvislosti s hospodařením jsou v rámci příspěvkových organizací vytvářeny také peněžní a majetkové fondy podle českých účetních standardů. Tabulka 3 představuje seznam fondů a jejich rozdělení dle syntetických účtů.

Tab. 3 Seznam fondů

Číslo	Název položky	Syntetický účet
1	Fond odměn	411
2	Fond kulturních a sociálních potřeb	412
3	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	413
4	Rezervní fond z ostatních titulů	414
5	Fond reprodukce majetku, investiční fond	416
6	Ostatní fondy	419

Zdroj: České účetní standardy č. 704, 2012, s. 178

Fond odměn – je tvořen z výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení a čerpání fondu lze použít na odměny zaměstnanců.

Fond kulturních a sociálních potřeb - je tvořen ve výši stanoveného procenta z objemu mzdových prostředků. Z fondu lze čerpat příspěvky na stravování, kulturní a sociální rozvoj zaměstnanců, rekreaci, sociální výpomoci a další.

Rezervní fondy – jsou tvořeny z peněžních darů, z prodeje majetku, ze zlepšeného hospodářského výsledku, z prostředků převedených podle jiného právního předpisu a z prostředků poskytnutých ze zahraničí. Fondy se používají k úhradě zhoršeného hospodářského výsledku, k úhradě sankcí, k doplnění fondu reprodukce majetku a k překlenutí časového nesouladu mezi výnosy a náklady.

Fond reprodukce majetku, investiční fond – je tvořen z odpisů majetku, investiční dotace od zřizovatele a příspěvku státního fondu, dále z výnosů prodeje majetku, darů a příspěvku jiných subjektů a z převodu z rezervního fondu. Čerpá se na financování investičních výdajů, k odvodu do rozpočtu zřizovatele a k posílení zdrojů na opravy a údržbu majetku. (České účetní standardy, 2012, s. 178 až 181)

3.4.4 Vnitřní kontrolní systém a vnitřní směrnice, interní audit

Vnitřním kontrolním systémem a vnitřními směrnicemi se řídí provádění interního auditu v rámci zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.

„Tento zákon vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané podle tohoto zákona a podle zvláštních právních předpisů, pokud tak tyto předpisy stanoví“ (Zákon č. 320/2001 Sb., § 1, odst. 1).

Z paragrafu 25 zákona o finanční kontrole (320/2001 Sb.), vyplývá, že v organizaci je vytvářený vnitřní kontrolní systém. „Všichni vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy jsou v rámci vymezených povinností, pravomocí a odpovědností povinni zajistit fungování vnitřního kontrolního systému. Současně jsou povinni podávat vedoucímu orgánu veřejné správy včasné a spolehlivé informace o výsledcích dosahovaných při plnění stanovených úkolů, o vzniku významných rizik, o závažných nedostatcích v činnosti orgánu veřejné správy a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě“ (Zákon č. 320/2001 Sb., § 25, odst. 4).

Řídící kontrolu provádějí pracovníci, jež jsou obvykle pověřeni v rámci své pracovní náplně (Zákon č. 320/2001 Sb., § 26, odst. 1):

- příkazci operací,
- správci rozpočtu,
- hlavní účetní.

V rámci příspěvkové organizace se provádí také interní audit, který zajišťuje funkčně nezávislý útvar nebo k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných pracovníků. Tento interní audit zajišťuje kontrolní činnost, kdy sleduje, zda jsou dodržovány právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy, zda jsou včas rozpoznávána rizika a přijímána opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění, zda jsou poskytovány vedoucímu orgánu spolehlivé a včasné informace (provozní, finanční a jiné), zda jsou plněna provozní a finanční kritéria, zda je vnitřní kontrolní systém dostatečně účinný a zda dosažené výsledky poskytují dostatečné informace, že záměry a cíle budou splněny. (Zákon č. 320/2001 Sb., § 28, odst. 1-2).

3.4.5 Daňová povinnost příspěvkových organizací

"Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období" (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23, odst. 1).

„Neziskový subjekt může mít různý příjem a tento příjem se daní z příjmů nemusí dotýkat vůbec, např. půjčka nebo přijatá záloha u těch, kteří vedou účetnictví. Pro samotné posouzení příjmů je proto důležité, v jakém účetnictví se účtuje o skutečnostech, které se týkají neziskové organizace“ (Stuchlíková a Komrsková, 2013, s. 24)

Prokúpková a Morávek (2016, s. 52) uvádí, že veřejně prospěšní poplatníci, čili příspěvkové organizace, jsou subjekty, které mají sídlo na území České republiky a jsou tedy poplatníky daně z příjmu právnických osob, čili mají daňovou povinnost. Tyto příjmy mohou plynout jak z domácích zdrojů, tak i ze zahraničí.

„Na vymezení veřejně prospěšných poplatníků navazuje § 18a zákona o dani z příjmů, který upravuje zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků. Toto ustanovení nejdříve v odst. 1 vymezuje příjmy, které nejsou u veřejně prospěšných poplatníků

předmětem daně, v odst. 2 potom příjmy, které jsou předmětem daně naopak vždy. Zároveň podobně jako tomu bylo i do konce roku 2013 rozděluje tato úprava veřejně prospěšné poplatníky na ty, u nichž je uplatňován tzv. úzký základ daně, a na ty s tzv. širokým základem daně, to je takové, u nichž jsou předmětem daně veškeré příjmy s výjimkou investičních dotací. Příspěvkové organizace patří do skupiny s úzkým základem daně, u kterých jsou zdaňovány pouze některé druhy příjmů plynoucí zejména z doplňkové či z jiné činnosti těchto organizací. Výjimkou jsou pouze poskytovatelé zdravotních služeb, kteří mají oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona o zdravotních službách“ (Prokúpková a Morávek, 2016, s. 53).

3.5 Postupy při účetní uzávěrce příspěvkové organizace

Účetnictví včetně jeho zpracování se řídí obecně uznávanými účetními zásadami jako u jiných účetních jednotek. To znamená, že příspěvkové organizace při vedení účetnictví postupují podle ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a dále podle svého konkrétního prováděcího právního předpisu, jímž je vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro vybrané účetní jednotky. Ministerstvo financí vydalo České účetní standardy číslo 701 až 710, které jsou vypracovány vždy pro určitou skupinu účetních jednotek v souladu s prováděcími právními předpisy. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. (České účetní standardy, 2004, s. 124)

Příspěvkové organizace jsou dle § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, shodně jako jiné účetní jednotky povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku. Jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. Účetní jednotky jsou povinny dle § 14 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, sestavit vždy na počátku účetního období účetní rozvrh na podkladě směrné účtové osnovy vydané Ministerstvem financí ČR. Rovněž účtují dle paragrafu 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nimiž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Účetní jednotky účtují dle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

- v deníku, v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jimž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období
- v hlavní knize, v níž účetní zápisy uspořádají z hlediska věcného (systematicky),
- v knihách analytických a podrozvahových účtů.

Účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 3, 4, 13, 14).

V případě nepodnikatelských subjektů (příspěvkové organizace zřizované státem) se při vedení účetnictví postupuje podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a platné vyhlášky č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., pro vybrané účetní jednotky. Například pod rezervami jsou vykazovány jen tzv. zákonné normy. Tvorba opravných položek je prováděna téměř jednotně podle paragrafu 65 odstavce 6 vyhlášky 410/2009 Sb., tj. 10% za devadesát dní po splatnosti pohledávky.

Ze zkušenosti lze říci, že velkým pomocníkem pro účetní státních příspěvkových organizací je publikace Účetní souvztažnosti pro příspěvkové organizace od Březinové a Prokúpkové (2016, s. 2), která je každým rokem aktualizována. Tato publikace mapuje možné použití analytických či podrozvahových účtů. Jak je uvedeno výše, je určena zejména pro účetní příspěvkových organizací, ale je také vhodná pro pracovníky, kteří provádějí finanční kontrolu, finanční audit nebo finanční analýzy u příspěvkových organizacích.

3.5.1 Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace

Jako podklad o provedené inventarizaci je potřeba mít inventarizační soupisy, které musí být podepsány osobou odpovědnou za provedení inventury.

Formou těchto inventarizačních soupisů jsou průkazné účetní záznamy, které podle zákona o účetnictví musí obsahovat (Zákon č. 563/1991 Sb., § 30, odst. 7):

a) skutečné stavy majetku a závazků v takovém rozsahu, aby bylo jednoznačné určit, že zjištěný majetek byl zkontrolován fyzickou inventurou, kterou lze provádět vizuální kontrolou (počítáním, měřením, vážením), nebo dokladovou inventurou závazků a majetku, u kterých není možné provést vizuální kontrolu,

b) podpisový záznam osoby, která je odpovědná za zjištění skutečností podle fyzické nebo dokladové inventury a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,

c) způsob, kterým se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků,

- d) ocenění majetku a závazků k danému rozvahovému dni nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila v případě periodické inventarizace,
- e) ocenění veškerého majetku ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila v případě průběžné inventarizace,
- f) okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- g) rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- h) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury dle interních směrnic každé účetní jednotky.

3.5.2 Činnost při inventarizaci

Inventarizační činnost pro vybrané účetní jednotky se řídí vyhláškou č. 270/2010 Sb., která vychází ze zákona o účetnictví. Tato vyhláška uvádí, že (Vyhláška č. 270/2010 Sb., § 3):

„(1) Při inventarizaci zajišťuje vybraná účetní jednotka činnosti nutné pro vyhotovení inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů, inventurních zápisů, inventurních závěrů a vyhotovení dalších souvisejících účetních záznamů tak, že:

- a) sestavuje plán inventur a stanoví postup při jeho sestavování,
- b) zřizuje inventarizační komisi nebo inventarizační komise, případně ústřední inventarizační komisi, jmenuje jejich členy a stanoví rozsah pravomocí a činností těchto členů při inventarizaci,
- c) stanoví pravidla pro jmenování členů inventarizační komise nebo inventarizačních komisí, případně ústřední inventarizační komise, včetně stanovení požadavků na jejich znalosti, a to zejména při zjišťování skutečných stavů,
- d) zajišťuje prostřednictvím ústřední inventarizační komise nebo jiným způsobem řízení a kontrolu činností inventarizačních komisí a sestavení inventarizační zprávy,
- e) zajišťuje podmínky pro zjišťování skutečného stavu inventarizačních položek a jejich částí; v případě, že pro zjišťování skutečného stavu některých částí inventarizačních položek je nutné jejich vážení, měření nebo použití jiných obdobných postupů, stanoví způsob jejich používání a případnou výši odchylek při jejich používání s ohledem na tyto postupy nebo specifika inventarizačních položek a jejich částí,
- f) zajišťuje podmínky pro ověřování, zda zjištěný skutečný stav inventarizačních položek a jejich částí odpovídá jejich stavu v účetnictví, a to včetně podmínek pro zjišťování zúčtovatelných rozdílů nebo inventarizačních rozdílů,

g) zajišťuje součinnost svých zaměstnanců a vnitřních útvarů vybrané účetní jednotky s inventarizačními komisemi,

h) zajišťuje připojování podpisových záznamů osob odpovědných za průkaznost účetních záznamů, včetně souhrnných účetních záznamů, nezbytných pro vyhotovení inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů a inventurních zápisů,

i) zajišťuje změny ocenění podle § 26 odst. 1 a 2 zákona a ocenění částí inventarizačních položek, které nebyly v souladu se skutečným stavem zaúčtovány, nebo výše jejich ocenění neodpovídá skutečnému stavu; pro ocenění přebytků zjištěných zejména prvotní inventurou stanoví postupy tak, aby náklady nepřevýšily přínosy plynoucí z této informace,

j) stanoví výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude prováděno vzájemné odsouhlasení jednotlivých pohledávek a závazků a zajišťuje toto odsouhlasení,

k) zajišťuje zjišťování údajů z jiných evidencí,

l) stanoví, zda při dokladové inventuře je nutné zjišťovat i skutečnosti, které nevyplývají z účetních záznamů ani z jiných evidencí; případně stanoví postupy pro toto zjišťování,

m) stanoví pro průběžné inventarizace způsob jejich provedení a náležitosti inventurních zápisů, pokud jsou jimi nahrazeny inventurní soupisy,

n) stanoví postupy pro vyhotovení účetních dokladů pro účetní zápisy zúčtovatelných rozdílů nebo inventarizačních rozdílů, včetně případných změn v ocenění uváděných v inventurním soupisu, dodatečném inventurním soupisu nebo inventurním zápisu tak, aby účetní závěrka účetní jednotky podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky podle § 7 odst. 1 zákona,

o) stanoví postupy pro vyhodnocení inventarizační zprávy,

p) zajišťuje další činnosti stanovené zákonem nebo jiným právním předpisem.“

Je nutné zdůraznit, že tato vyhláška č. 270/2010 Sb., pro vybrané účetní jednotky se netýká podnikatelských subjektů, které žádnou takovou vyhlášku nemají.

3.5.3 Inventarizační komise

Průběh a výsledky inventarizace jsou v zodpovědnosti inventarizační komise, která je složená z vybraných a odpovědných pracovníků podle oddělení nebo podle druhu majetku a zásob. Složení a počet členů v inventarizační komise je závislý na velikosti účetní jednotky

a zkušenostech jednotlivých osob s prováděním inventarizace. U malých účetních jednotek se komise zpravidla skládá z jednoho až tří členů, u velkých organizací je tato komise vícečlenná nebo je ustanoveno více komisí, které pak zastřešuje ústřední inventarizační komise.

Tyto inventarizační komise se zřizují na základě interních směrnic v organizaci, a to do okamžiku zahájení inventur. V kompetenci jmenované inventarizační komise je také možnost zajištění provedení inventur u více než jedné inventarizační položky a zajišťování provádění rozdílových inventur i v případě, že zajišťovala prvotní inventuru. Ministerstva a státní fondy pak zřizují hlavní inventarizační komisi. Ústřední inventarizační komise u ostatních vybraných účetních jednotek se zřizuje pouze tehdy, pokud veškeré činnosti prováděné při inventarizaci jsou zajišťovány prostřednictvím jiných osob. Ústřední inventarizační komise řídí a kontroluje činnosti dílčích inventarizačních komisí a sestavuje inventarizační zprávu. Stejně jako dílčí inventarizační komise tak i ústřední inventarizační komise se zřizuje nejpozději do okamžiku zahájení první inventury v daném účetním období. (Vyhláška č. 270/2010 Sb., § 3, 4)

3.5.4 Plán inventur

Plán inventur sestavuje každá účetní jednotka na základě interního předpisu organizace a řídí se vyhláškou 270/2010 Sb.

„(1) Vybraná účetní jednotka sestavuje plán inventur nejpozději do zahájení první inventury.

(2) Plán inventur obsahuje nejméně údaje o:

- a) předpokládaném okamžiku zahájení a ukončení jednotlivých inventur a okamžiku, ke kterému se zjišťují skutečné stavy,
- b) vzniku a zahájení činností jednotlivých inventarizačních komisí v případě, že tyto okamžiky nejsou shodné s okamžikem zahájení inventury, kterou inventarizační komise provádí,
- c) ukončení činností jednotlivých inventarizačních komisí v případě, že tento okamžik není shodný s okamžikem ukončení inventury, kterou inventarizační komise provádí.

(3) Plán inventur obsahuje dále seznamy inventurních soupisů a dodatečných inventurních soupisů, které budou sestavovány v rozsahu účtových skupin, v rozsahu

inventarizačních položek nebo v rozsahu seskupení inventarizačních položek podle § 8 odst. 1 písm. b).

(4) V případě, že okamžik ukončení fyzické inventury hmotného majetku je stanoven před koncem rozvahového dne nebo po tomto dni, obsahuje plán inventur zdůvodnění tohoto postupu a popis činností, které se uskuteční v období mezi koncem rozvahového dne a dnem ukončení fyzické inventury hmotného majetku, včetně popisu postupu při rozdílové inventuře.

(5) V případě, že veškeré nebo některé činnosti prováděné při inventarizaci jsou zajišťovány prostřednictvím jiných osob, obsahuje plán inventur i popis zajištění koordinace mezi vybranou účetní jednotkou a jinou osobou při inventarizaci, zejména při jednotlivých inventurách“ (Vyhláška č. 270/2010 Sb., §5).

3.5.5 Schvalování účetních závěrek

„Povinnost schvalování účetních závěrek není pro vybrané účetní jednotky včetně příspěvkových organizací povinností novou“ (Prokúpková a Morávek, 2016, s. 224).

Za zmínku stojí, že podnikatelé žádnou vyhlášku o schvalování účetních závěrek nemají, tyto podnikatelské subjekty postupují podle Nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., a zákona o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb.

„Dotčená účetní jednotka v průběhu účetního období organizuje činnosti související se schvalováním účetní závěrky dotčené účetní jednotky tak, aby docházelo k průběžnému posouzení úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát“ (Vyhláška 220/2013 Sb., § 13, odst. 1).

„(1) Dotčená účetní jednotka zajistí schvalujícímu orgánu v průběhu účetního období přístup k mezitímním účetním závěrkám nebo vyžádaným informacím z těchto mezitímních účetních závěrek, k podkladům určeným vnitřním předpisem a dalším významným nebo vyžádaným informacím.

(2) Schvalující orgán může vůči dotčené účetní jednotce nebo vůči dotčeným osobám účetní jednotky

- a) požadovat nahlédnutí do účetních knih a dalších účetních záznamů,
- b) požadovat předložení účetních záznamů, včetně předložení mezitímních účetních závěrek nebo vyžádaných informací z těchto mezitímních účetních závěrek, podkladů určených schvalujícím orgánem a dalších významných informací,

- c) činit podněty za účelem zlepšení skutečností zobrazovaných v účetní závěrce, zlepšení postupů při činnostech souvisejících se schvalováním účetní závěrky a za účelem úpravy vnitřních předpisů dotčené účetní jednotky a
- d) požadovat zveřejnění řádných informací o schvalování účetní závěrky v centrálním systému účetních informací státu, pokud tak dotčená účetní jednotka neučinila včas a řádně“ (Vyhláška č. 220/2013 Sb., §14).

„Nároky a požadavky na průkaznost jsou stanoveny právním rámcem. Regulatorními ustanoveními jsou položeny základy pro moderní pojetí vedení účetnictví, v němž nadále zůstává důležitý věcný obsah účetních záznamů, jejich čitelnost a srozumitelnost“ (Prokúpková a Morávek, 2016, s 226).

Z výše uvedeného vyplývá důležitost přípravy a schvalování účetních závěrek ve vztahu k účetnictví a tím ke splnění legislativních požadavků.

3.6 Shrnutí teoretické části

Účetní uzávěrka je jednou z nejdůležitějších účetních činností v příspěvkové organizaci, která má za cíl poskytnout věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky v daném účetním období. Cílem účetní uzávěrky u podnikatelských účetních jednotek jakož i u příspěvkových organizací je analyzovat jednotlivé kroky (inventarizace, doúčtování všech operací na konci účetního období a zjištění výsledku hospodaření).

Platí jednotný princip, že: „Podstatou účetní uzávěrky a závěrky je zjištění stavu majetku, závazků a kapitálu účetní jednotky oceněného v peněžních jednotkách k určitému datu, a dále zobrazení výsledku hospodaření a toku peněžních prostředků za vymezené účetní období k rozvahovému dni“ (Hlaváčková, online).

Výsledky účetní uzávěrky a závěrky z daného účetního období slouží jako podklad pro plánování hospodaření v dalších účetních obdobích.

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted section header]

[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]

[REDACTED]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[REDACTED]

5 ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo popsat a na konkrétním případě vysvětlit a analyzovat průběh účetní uzávěrky pro příspěvkové organizace zřizované státem. Organizací, na které jsem se snažila aplikovat teoretická pravidla zpracování účetní uzávěrky, byl [REDACTED]. Pro srovnávací účetní období byla zvolena data roku 2015.

V teoretické části jsem popsala postup prací při účetní uzávěrce v závislosti na platné účetní legislativě a za použití odborné literatury jsem vysvětlila rozdíl mezi pojmy účetní uzávěrka a účetní závěrka a také rozdíl v pojmech inventarizace a inventura.

V praktické části jsem přiblížila konkrétní kroky účetní uzávěrky [REDACTED] za pomoci podkladů, které jsem měla k dispozici. Je zřejmé, že ústav postupuje v souladu se zákonem o účetnictví, všemi platnými vyhláškami a interními směrnicemi. Fyzické i dokladové inventury probíhají v řádných termínech podle harmonogramu, který je určen nařízením ředitelky ústavu.

Velká pozornost je věnována inventarizaci majetku, protože [REDACTED]. Z tohoto důvodu bych doporučila zakoupení čtečky čárových kódů, protože účetní program [REDACTED] umožňuje tisk čárových kódů a následně je tedy možné každou položku majetku opatřit odpovídajícím čárovým kódem. Tato čtečka by velice usnadnila práci při inventuře veškerého majetku a to jak z časového hlediska, tak i snížením možných chyb vlivem lidského faktoru při provádění fyzické inventury.

Dalším doporučením, pro větší efektivitu zpracování účetní uzávěrky, je aktualizace souvisejících interních směrnic [REDACTED], neboť mnohé směrnice jsou již zastaralé a neodpovídají vždy současným platným postupům, například směrnice týkající se nástupu nových zaměstnanců (podpisové vzory) nebo směrnice pro určení částky limitu na časové rozlišení (u telefonních poplatků), případně aktualizovat směrnici o oběhu účetních dokladů z důvodu modernizace softwarů.

Posledním doporučením je úprava inventurních soupisů tak, aby splňovaly náležitosti zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., a platné vyhlášky č. 270/2010 Sb. V současných inventurních soupisech chybí identifikační číslo organizace a vyznačení druhu provedené inventarizace.

Na druhou stranu lze konstatovat, že prováděné kroky účetní závěrky jsou prováděny dlouhodobě na vysoké úrovni. Jsem toho názoru, že je to tím, že jsou, možná tak trochu podvědomě, dodržována základní účetní pravidla pro provádění účetní uzávěrky a vedení účetnictví obecně. Jedná se především o metodické zabezpečení procesu uzávěrky, důsledná přípravná fáze a vzorové příklady, jak má dokladová inventarizace vypadat. Značný přínos rovněž spatřuji v účasti širšího okruhu osob v procesu přípravy účetní uzávěrky, kterým je problematika dlouhodobě známa, k čemuž přispívá nízká fluktuace na vybraných pozicích.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana a Danuše PROKŮPKOVÁ, 2016. *Účetní souvztažnosti pro příspěvkové organizace*. Praha: Verlag Dashöfer, 216 s. ISBN 978-80-87963-26-5.

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2015. *Účetní a daňová specifika společnosti s ručením omezeným 2015*. 3. vyd., Znojmo: SVŠE, 123 s. ISBN 978-80-87314-69-2.

České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy: redakční uzávěrka... Ostrava: Sagit, 2004. ÚZ.

DUŠEK, Jiří, 2014. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. 7. vyd. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5417-8.

HLAVÁČKOVÁ, Hana, 2013. Účetní uzávěrka a závěrka při zpracování účetnictví prostřednictvím účetních softwarů. *Účetnictví v zemědělství* [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 3, 25. 3. 2013 [cit. 2013-3-18]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41541v52485-ucetni-uzaverka-a-zaverka-pri-zpracovani-ucetnictvi-prostrednictvim/>

KOČÍ, Petr a kol., 2009. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, Wolters Kluwer, 292 s. ISBN 978-80-7357-415-4.

LÍBAL, Tomáš, 2014. *Účetnictví – principy a techniky*. 4. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 415 s. ISBN 978-80-86716-94-7.

PODHORSKÝ, Josef a Jaroslava SVOBODOVÁ, 1998. *Inventarizace majetku a závazků v praxi rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí*. Praha: KASO-S, 176 s.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Zdeněk MORÁVEK, 2015. *Příspěvkové organizace 2015*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 292 s. ISBN 978-80-7478-833-8.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Zdeněk MORÁVEK, 2016. *Příspěvkové organizace 2016-2017*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 325 s. ISBN 978-80-7552-310-5.

SCHIFFER, Vladimír, 2005. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. Praha: BOVA POLYGON, 336 s. ISBN 80-7273-117-3.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ, 2013. *Zdaňování neziskových organizací*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2011. *Inventarizace praktický průvodce*. 6. vyd. Olomouc: Anag, 359 s. ISSN 978-80-7263-652-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2016. Pár slov k inventarizaci majetku a závazků. *Účetnictví: nevýdělečných organizací a obcí*. Praha 3: Bilance, 3, 19-29. ISSN 1213-3493.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2016. Pár slov k inventarizaci majetku a závazků. *Účetnictví: nevýdělečných organizací a obcí*. Praha 3: Bilance, 3, 19-29. ISSN 1213-3493.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2017 [cit. 11. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-218>

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2017 [cit. 10. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2017 [cit. 13. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, *Úplné znění č. 1174 Účetnictví podnikatelů, Audit: redakční uzávěrka k 9. 1. 2017*. Ostrava: Sagit, 192 s. ISBN 978-80-7488-206-7

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony 2017, úplná znění k 1. 1. 2017*. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-9595-4.

7 SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Závěrkové účty	24
Tab. 2 Poskytnutí příspěvku	28
Tab. 3 Seznam fondů	28
Tab. 4 Dlouhodobý hmotný majetek	46
Tab. 5 Drobný dlouhodobý hmotný majetek	47
Tab. 6 Odúčtování počátečních stavů	48
Tab. 7 Nakoupené zásoby při uzavírání účetních knih	49
Tab. 8 Stav materiálu na skladě	49
Tab. 9 Stav pokladní hotovosti	50
Tab. 10 Stav cenin	51
Tab. 11 Stav dlouhodobého nehmotného majetku.....	52
Tab. 12 Stav bankovních účtů.....	53
Tab. 13 Stav pohledávek.....	54
Tab. 14 Stav dluhů (závazků)	56
Tab. 15 Náklady příštích období.....	58
Tab. 16 Výnosy příštích období.....	59
Tab. 17 Příjmy příštích období	59
Tab. 18 Dohadné účty aktivní.....	59
Tab. 19 Příjmy příštích období	60
Tab. 20 Fond odměn	62
Tab. 21 Fond kulturních a sociálních potřeb	62
Tab. 22 Rezervní fond tvořený ze zlepšeného hospodářského výsledku.....	62
Tab. 23 Rezervní fond tvořený z ostatních titulů.....	63
Tab. 24 Fond reprodukce majetku	63

8 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Členění příjmů	40
Obr. 2 Schéma organizační struktury	42
Obr. 3 Výčetka korunové pokladny	50
Obr. 4 Příklad inventurního sumáře účtu 314	55
Obr. 5 Příklad jednotlivých položek účtu 314	55
Obr. 6 Podklad pro zaúčtování	58
Obr. 7 Podklad pro zaúčtování dohadů	60
Obr. 8 Kurzové vyrovnání pokladen	61
Obr. 9 Příklad schválení účetní závěrky	66

9 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

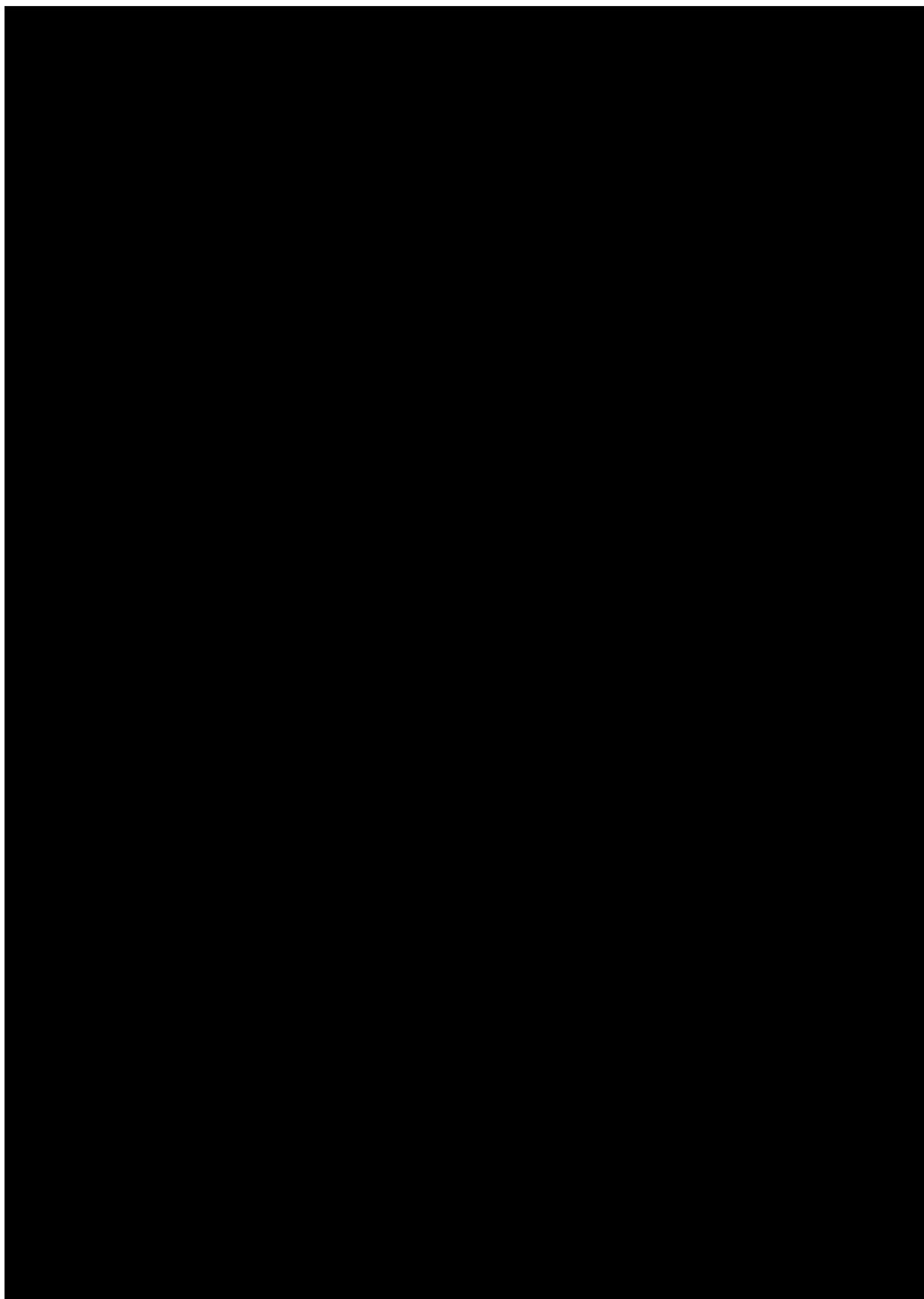
AZV ČR	– Agentura pro zdravotnický výzkum České republiky
ČNB	– Česká národní banka
GAČR	– Grantová agentura České republiky
MŠMT	– Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MÚZO	– Mechanizační ústředna zahraničního obchodu
RIV	– Rejstřík informací o výsledcích výzkumu a vývoje

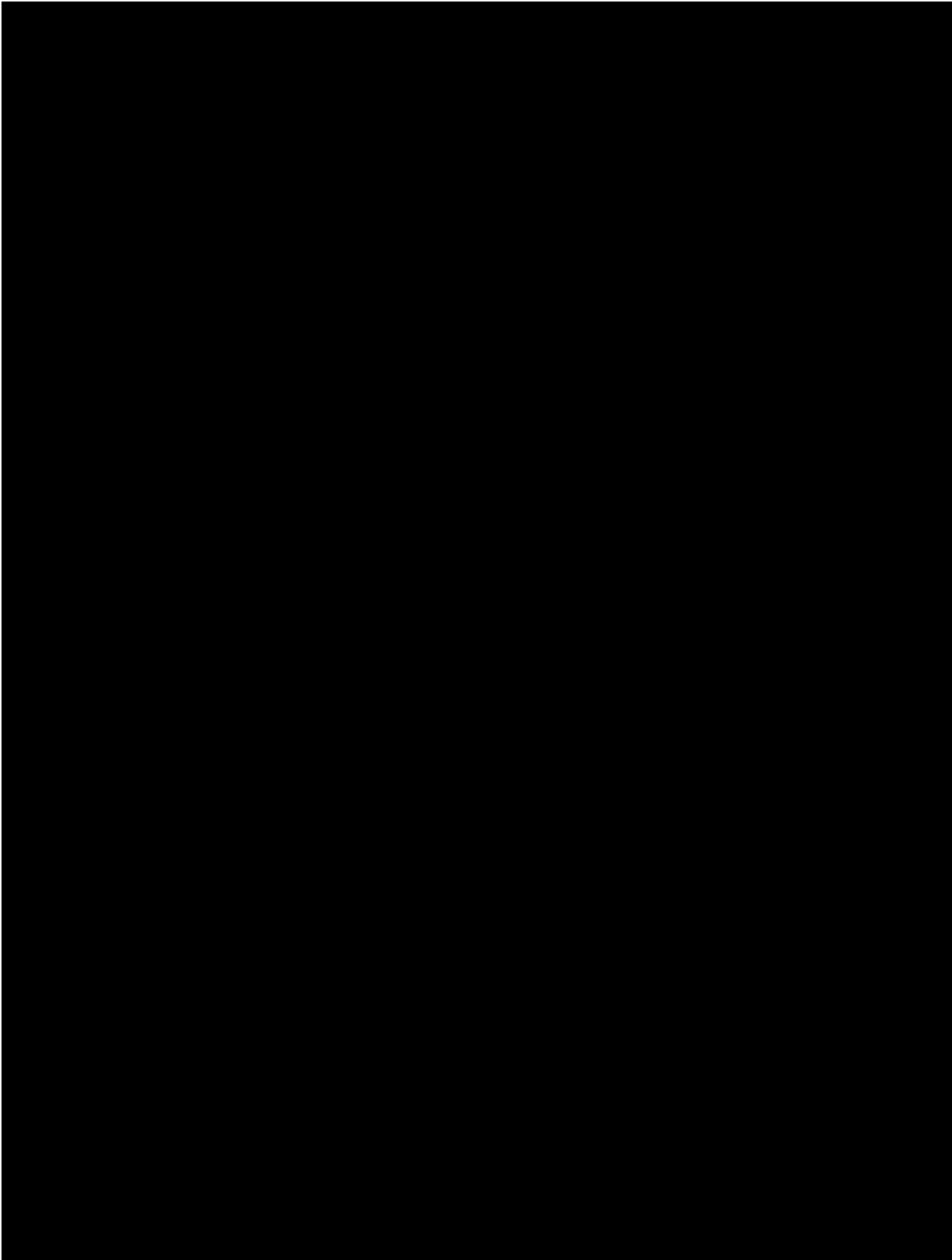
10 SEZNAM PŘÍLOH

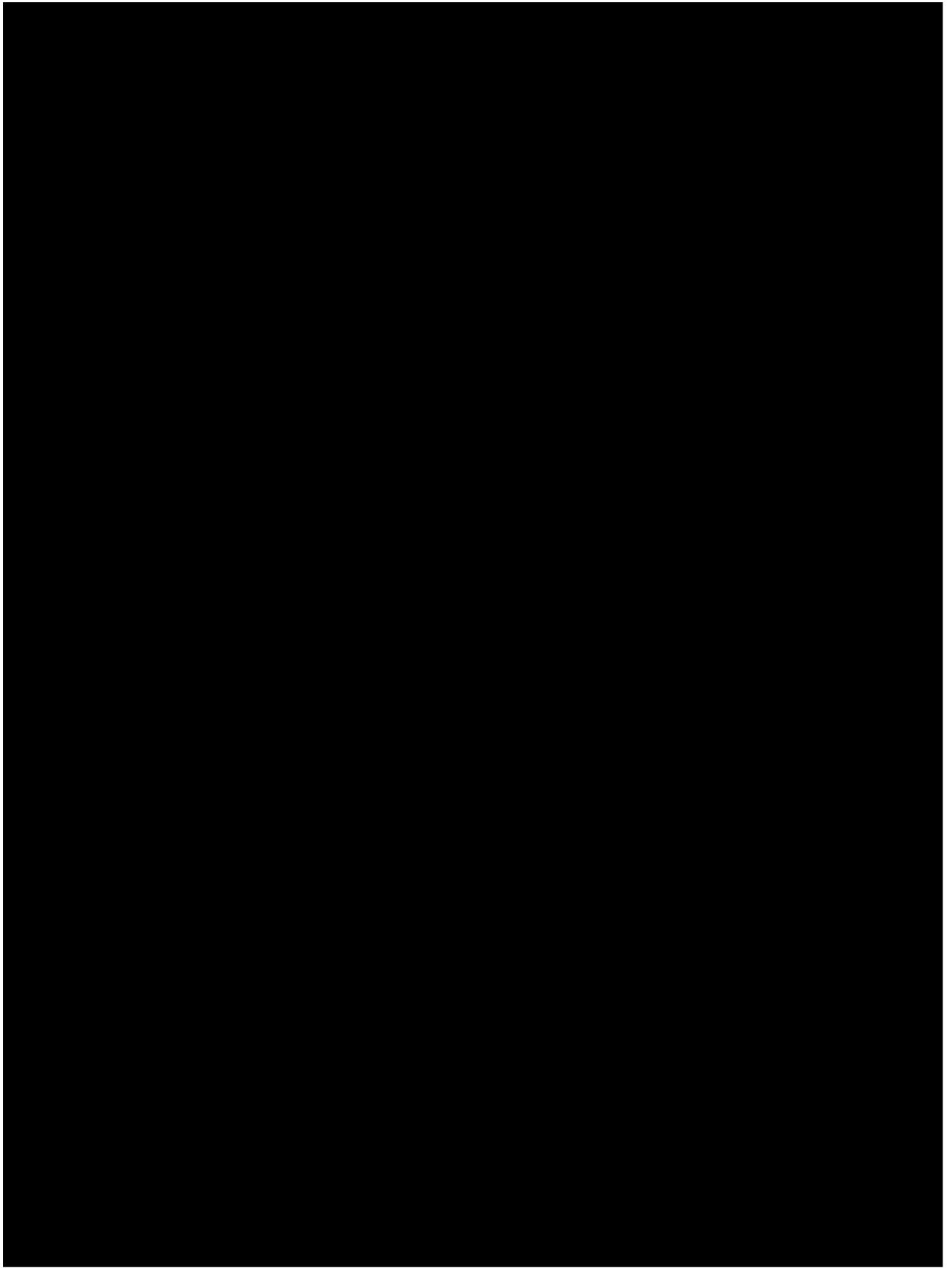


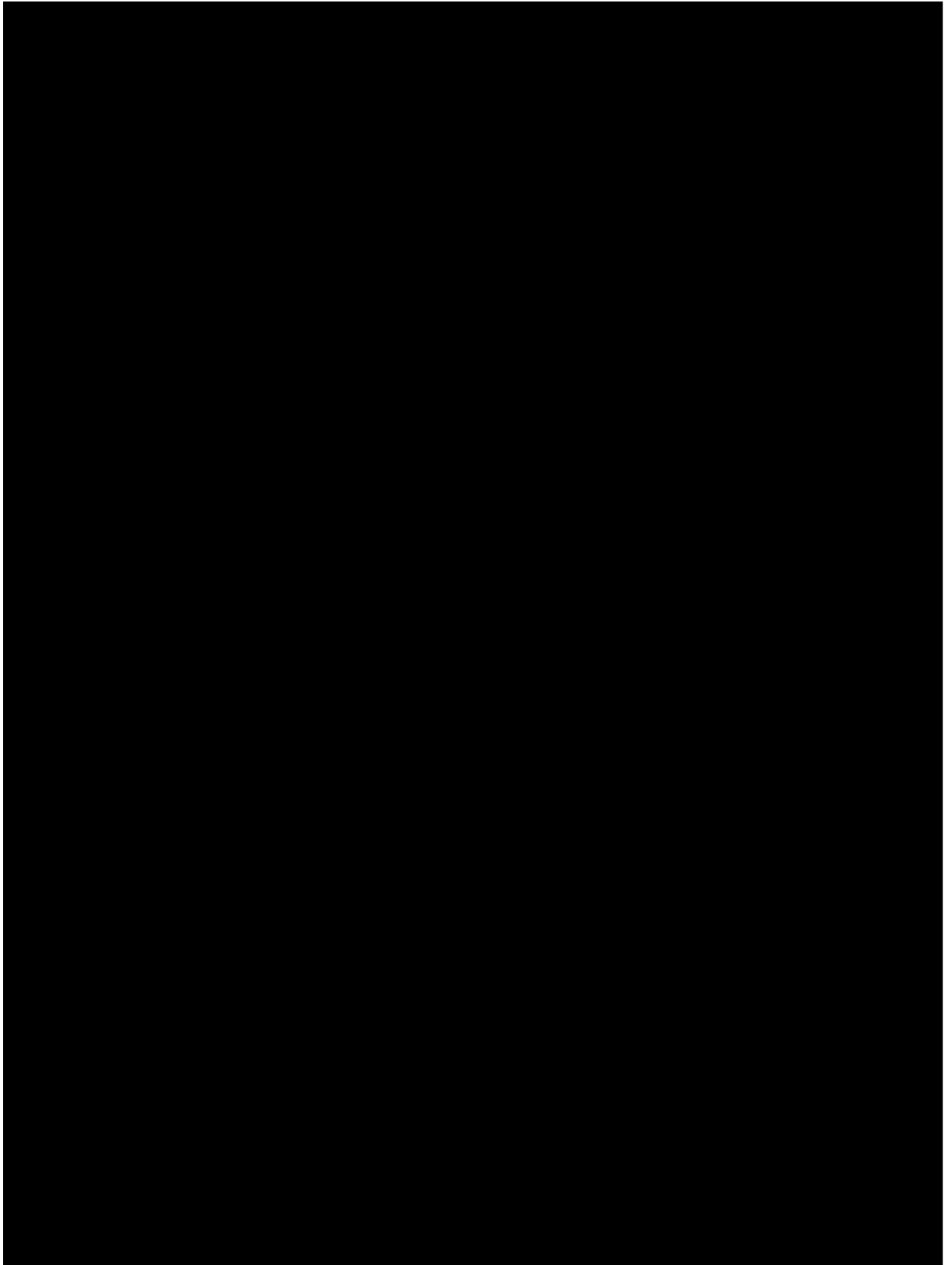
11 PŘÍLOHY

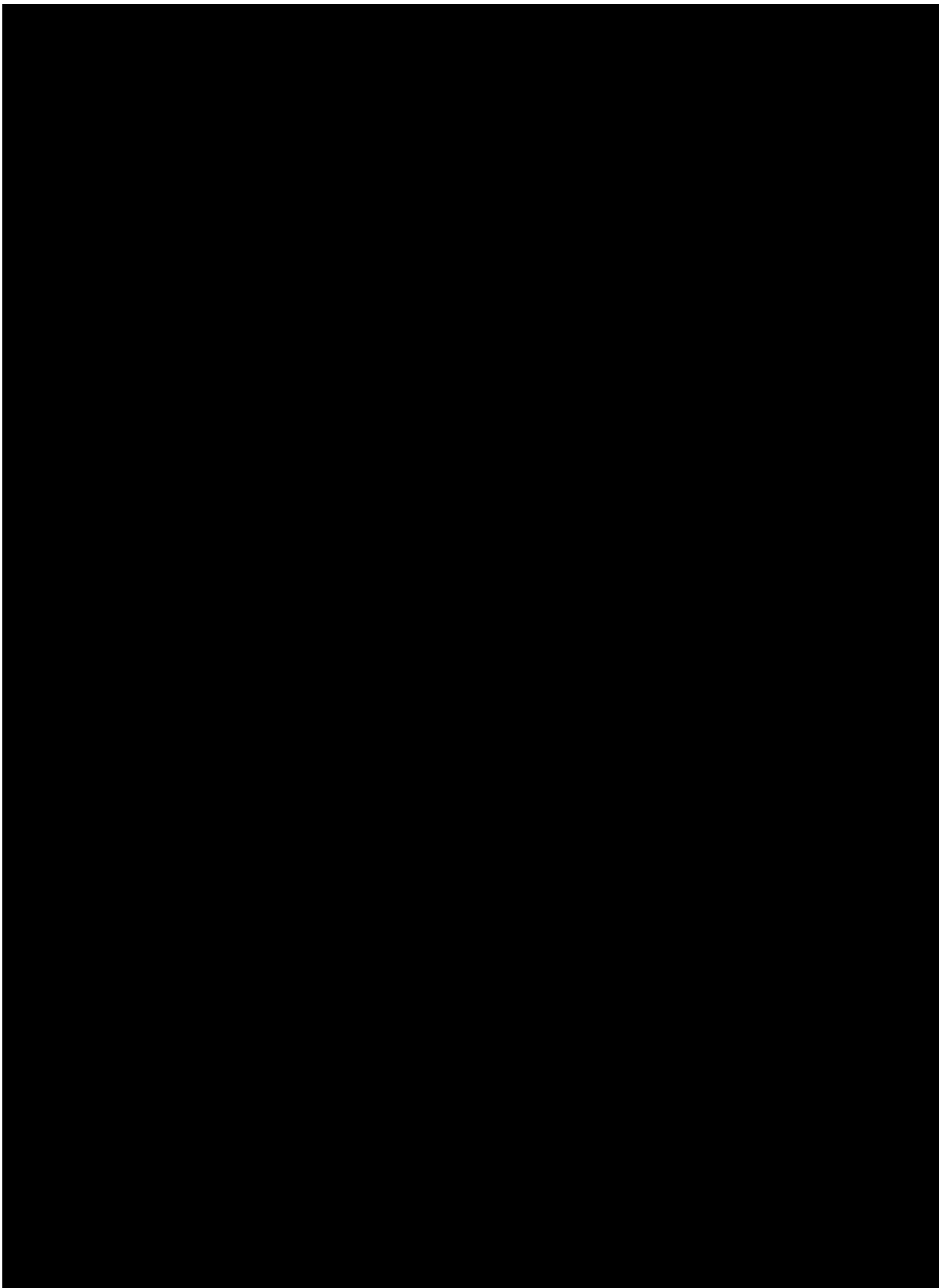
Příloha č. 1 - 

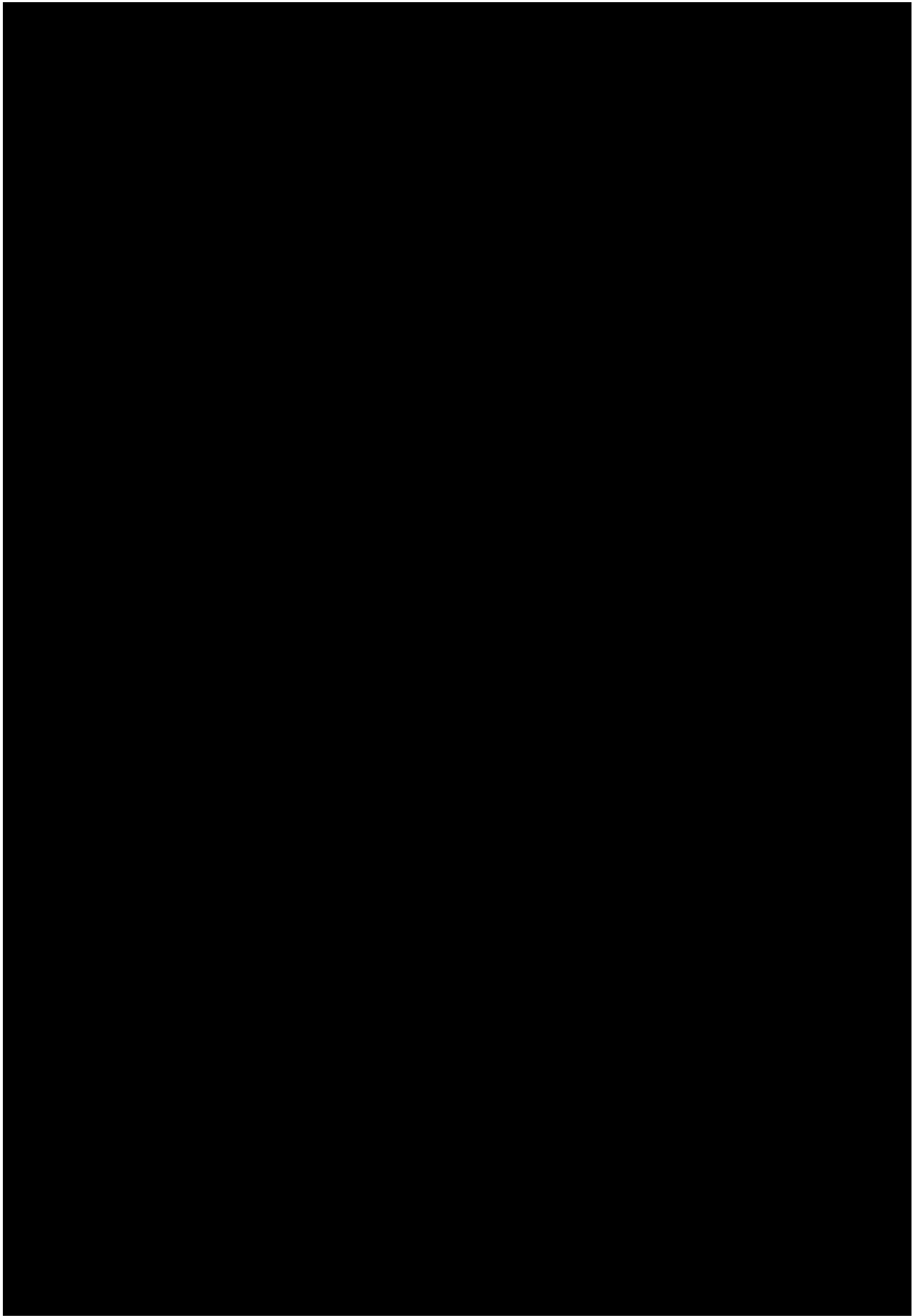












Příloha č. 3 - [redacted]

