

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení účetních postupů dle vyhlášky
č. 410/2009 Sb. v organizační jednotce Vězeňské
služby ČR**

Bc. Vladimíra Svobodová

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Vladimíra Svobodová

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení účetních postupů dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. v organizační jednotce Vězeňské služby ČR

Název anglicky

Assesment of Accounting Treatment in accordance with Decree no. 410/2009 Coll. in Organizational Unit of the Prison Service of the CR

Cíle práce

Hlavním cílem práce je zhodnocení účetních postupů používaných v konkrétní organizační jednotce Vězeňské služby ČR s postupy stanovenými ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen "zákon o účetnictví"), ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Dílčím cílem práce je vypracovat ucelený přehled teoretických východisek vlastní práce vycházejících z odborné literatury a příslušných právních norem, kde budou zpracovány účetní postupy dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a případně porovnány s postupy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Metodika

Na základě kritické analýzy, syntézy a komparace informací z odborných zdrojů budou sestavena teoretická východiska práce. Pozornost bude zaměřena na metody a principy používané při účtování a sestavování účetní závěrky vybraných účetních jednotek. Za pomoci dedukce budou zpracovány metodické postupy účetního zachycení skutečností ve "vybraných účetních jednotkách". Postupy použité v konkrétní organizační jednotce Vězeňské služby ČR budou porovnány se stanovenými postupy vycházejícími z vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

Aktiva, finanční kontrola, majetek, organizační složka státu, pasiva, pohledávky, rozpočet, účetnictví, veřejná služba, závazky.

Doporučené zdroje informací

- Česko. 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.
- Česko. Vyhláška 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu předkládaných údajů pro hodnocení státního rozpočtu.
- Česko. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.
- Česko. Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi. Vyd. 2. Olomouc: ANAG, 2011, 191 s., sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-654-9.
- MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-3637-2.
- PEKOVÁ, Jitka, Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR. Veřejný sektor – řízení a financování. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-936-4.
- PEŠTUKA, Jaroslav. Účetnictví ve veřejném sektoru: stav k 1.5.2008. Praha: Eurounion Praha, 2008. ISBN 978-80-7317-070-7.
- SVOBODOVÁ, J. Abeceda účetnictví 2008: pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Olomouc: ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-457-6.
- SVOBODOVÁ, J. Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-777-5.
-

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 8. 3. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 8. 3. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení účetních postupů dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. v organizační jednotce Vězeňské služby ČR" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 18. března 2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D, vedoucí mé diplomové práce, za odborné vedení při vypracování této diplomové práce, za vstřícný přístup a čas, který mi věnovala. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za trpělivost a podporu při studiu.

Zhodnocení účetních postupů dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. v organizační jednotce Vězeňské služby ČR

Assesment of Accounting Treatment in accordance with Decree no. 410/2009 Coll. in Organizational Unit of the Prison Service of the CR

Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá zhodnocením účetních postupů používaných v konkrétní organizační jednotce Vězeňské služby České republiky. Na základě odborných poznatků a rozboru odborné literatury a příslušných právních norem jsou objasněny důležité oblasti účetnictví organizačních složek státu a zpracovány v ucelený přehled stanovených účetních postupů. Práce je zaměřena na prozkoumání dodržování účetních předpisů a stanovených účetních postupů ve vybrané účetní jednotce. Jsou objasněna některá specifika používaná touto účetní jednotkou plynoucí z její činnosti. V závěru práce jsou navržena řešení k odstranění zjištěných problémů.

Klíčová slova:

aktiva, finanční kontrola, majetek, organizační složka státu, pasiva, pohledávky, rozpočet, účetnictví, vězeňská služba, závazky.

Summary

This thesis assesses accounting treatment used within the specific organizational unit of the Prison Service of the Czech Republic. On the basis of expert knowledge and analysis of professional literature and relevant regulations are explained important areas of accounting of organizational branches of government resulting in a comprehensive overview of designated accounting procedures. This work focuses on compliance with accounting rules and designated accounting procedures in the selected entity. It clarifies some of the specifics used by this entity arising from its activities. In the conclusion are proposed some remedy actions to address the identified issues.

Keywords:

assets, financial control, fixed assets, organizational branches of government, liabilities, receivables, budget, accounting, prison service, payables.

Obsah

1	Úvod.....	11
2	Cíl a metodika.....	12
2.1	Cíle práce.....	12
2.2	Metodika.....	12
3	Teoretická východiska.....	14
3.1	Vysvětlení pojmů.....	14
3.2	Právní úprava účetnictví organizačních složek státu.....	14
3.2.1	Zákon o účetnictví.....	15
3.2.2	Prováděcí vyhlášky.....	16
3.2.3	České účetní standardy.....	18
3.2.4	Další předpisy.....	19
3.3	Účtování organizačních složek státu.....	21
3.3.1	Účtový rozvrh.....	21
3.3.2	Účetní doklady, účetní zápisy.....	22
3.3.3	Otevírání a uzavírání účetních knih.....	24
3.4	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek.....	26
3.4.1	Pořízení a ocenění majetku.....	26
3.4.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	29
3.4.3	Dlouhodobý hmotný majetek.....	31
3.4.4	Odpisování majetku.....	34
3.4.5	Vyřazování majetku.....	36
3.5	Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky.....	39
3.5.1	Zásoby.....	40
3.5.2	Účtování o zásobách.....	41
3.5.3	Opravné položky.....	45
3.6	Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky.....	46
3.6.1	Bankovní účty organizačních složek státu.....	47
3.6.2	Ostatní bankovní účty.....	47
3.6.3	Peníze.....	48
3.7	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy.....	49

3.7.1	Dodavatelsko-odběratelské vztahy	49
3.7.2	Zúčtování se zamětnanci a institucemi	51
3.7.3	Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování.....	52
3.7.4	Účty příštích období a dohadné účty	55
3.8	Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty.....	56
3.8.1	Fond kulturních a sociálních potřeb.....	56
3.9	Účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy.....	58
3.9.1	Náklady	58
3.9.2	Výnosy	60
3.10	Účtová třída 9 – Podrozvahové účty	61
3.10.1	Evidence majetku na podrozvahových účtech.....	61
3.10.2	Podmíněné pohledávky a závazky	62
4	Praktická část	63
4.1	Charakteristika účetní jednotky	63
4.1.1	Charakteristika Věznice Horní Slavkov	64
4.1.2	Hospodaření Věznice Horní Slavkov	67
4.1.3	Informační systém.....	71
4.2	Vnitřní předpisy upravující účetnictví	71
4.2.1	Hospodaření s majetkem.....	72
4.2.2	Vedení účetnictví	72
4.2.3	Finanční kontrola	74
4.3	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	75
4.3.1	Pořízení a ocenění majetku	75
4.3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	76
4.3.3	Dlouhodobý hmotný majetek.....	79
4.3.4	Odpisování majetku	82
4.3.5	Vyřazení dlouhodobého majetku	83
4.4	Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky	86
4.4.1	Účtování o zásobách	86
4.4.2	Vlastní výroba.....	88
4.4.3	Opravné položky.....	90

4.5	Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky.....	91
4.5.1	Bankovní účty.....	91
4.5.2	Peníze.....	92
4.6	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy.....	92
4.6.1	Pohledávky a závazky z hlavní činnosti a doplňkové ekonomické činnosti věznice.....	92
4.6.2	Pohledávky a závazky za vězněnými osobami.....	94
4.6.3	Účty příštích období a dohadné účty.....	96
4.7	Účtová třída 4 – jmění, fondy, výsledek hospodaření... ..	98
4.7.1	Jmění účetní jednotky.....	98
4.7.2	Fond kulturních a sociálních potřeb.....	98
4.7.3	Výsledek hospodaření.....	100
4.8	Podrozvahové účty.....	101
4.8.1	Evidence majetku na podrozvahových účtech.....	101
4.8.2	Podmíněné pohledávky a závazky.....	103
5	Zhodnocení výsledků.....	105
5.1	Pořízení služebního psa.....	105
5.2	Poskytování půjček z FKSP.....	106
5.3	Poskytnutí příspěvku z FKSP.....	107
	Závěr.....	108
	Seznam použitých zdrojů.....	109
	Přílohy.....	111
	Seznam použitých zkratk.....	111
	Seznam tabulek.....	113
	Seznam obrázků.....	115
	Příloha č. 1 – Výkaz příjmů a výdajů Věznice Horní Slavkov 2015.....	116
	Příloha č. 2 – Rozvaha Věznice Horní Slavkov k 31. 12. 2015.....	119

1 Úvod

Účetnictví organizací veřejného sektoru slouží k zajištění důvěryhodných informací pro účely vykazování a sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Veškeré výstupy vybraných účetních jednotek jsou předávány do Centrálního systému účetních informací státu, což umožňuje zajištění úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. K tomu, aby byly tyto informace správné, je potřeba zajistit přesnou identifikaci účetních metod a sjednotit používané účetní postupy.

V posledních letech se účtování vybraných účetních jednotek přiblížilo účtování podnikatelů, je však mnohem více svázáno právními předpisy. Pro podnikatele jsou právní normy často jen doporučeními, kdežto pro vybrané účetní jednotky jsou závazné. Tím se odstraňuje roztržitost jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a majetkem státu.

Oproti účetnictví podnikatelů, které je zaměřeno převážně na sledování nákladů a výnosů, je účetnictví organizačních složek státu více zaměřeno na kontrolu příjmů a výdajů státního rozpočtu, kontrolu hospodaření s majetkem státu a zachycení informací o potenciálních pohledávkách a rizicích.

Většina odborných publikací zabývajících se účetními postupy se zaměřuje na účtování účetních jednotek, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Stejně tak i výuka účetnictví ve školách a kurzech je orientována na účetnictví podnikatelů. Účtování vybraných účetních jednotek, kam patří i organizační složky státu, má určitá specifika, která nemusí být z právních předpisů vždy patrná. Chybí materiál, který by komplexně shrnul problematiku účtování ve veřejném sektoru a upozornil na odlišnosti oproti účtování podnikatelských subjektů.

2 Cíl a metodika

V kapitole Cíle práce jsou vymezeny stanovené úkoly pro zpracování diplomové práce. V navazující kapitole Metodika jsou uvedeny postupy a metody, které byly při zpracování práce použity.

2.1 Cíle práce

Hlavním cílem práce je zhodnocení používaných účetních postupů a metod ve Vězeňské službě České republiky a v její konkrétní organizační jednotce dle 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.

Dílčím cílem práce je vypracovat ucelený přehled teoretických východisek vlastní práce vycházejících z odborné literatury a příslušných právních norem, kde budou popsána účetní řešení stanovená vyhláškou č. 410/2009 Sb. a dalšími právními předpisy upravujícími účtování vybraných účetních jednotek. Na specifika účtování vybraných účetních jednotek bude upozorněno případným porovnáním s postupy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

2.2 Metodika

Volbě tématu předcházelo sledování situace v oblasti účetnictví organizačních složek státu. Zvolené téma je důsledkem nedostatku odborných publikací zpracovávajících uceleně metodiku účtování pro některé vybrané účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 410/2009Sb. Vězeňská služba České republiky v současné době nemá vypracované komplexní postupy účtování, které by sjednotily používané postupy na jednotlivých organizačních jednotkách a daly pracovníkům návod, jak postupovat v konkrétních případech v souladu s právními předpisy.

Vypracování práce předcházelo studium právních předpisů upravujících účtování organizačních složek státu, vnitřních předpisů Vězeňské služby ČR a dalších odborných zdrojů.

Teoretická východiska práce budou sestavena na základě kritické analýzy a syntézy informací z odborných zdrojů a právních norem platných pro vybrané účetní jednotky. Dále budou charakterizovány metody, které jsou následně používány při aplikaci Českých účetních standardů na účetnictví organizačních složek státu. Jedná se o metody oceňování dlouhodobých a krátkodobých aktiv při jejich pořízení, užívání a pozbytí, metody tvorby opravných položek a metody účtování o zásobách. Využitím komparace s účetními postupy účetních jednotek, které jsou podnikateli, bude upozorněno na rozdíly v účtování vybraných účetních jednotek. Za pomoci dedukce budou zpracovány metodické postupy účetního zachycení konkrétních skutečností, které budou uspořádány v přehledných tabulkách.

Na konkrétních účetních případech zvolené organizační jednotky Vězeňské služby ČR budou v praktické části práce zhodnoceny používané postupy v souladu s teoretickými východisky. Pozornost bude zaměřena na popis postupů specifických pro danou účetní jednotku. Jedná se o postupy používané při hospodaření s majetkem státu, postupy související s používáním bankovních účtů, správou pohledávek, používáním fondu kulturních a sociálních potřeb a další.

Při zhodnocení výsledků budou používané postupy ve Vězeňské službě ČR konfrontovány s teoretickými poznatky z účetních předpisů. Za pomoci dedukce bude upozorněno na případné nesrovnalosti a navržena řešení.

3 Teoretická východiska

V této části budou nejprve vysvětleny základní pojmy a uveden přehled právních předpisů upravujících účtování organizačních složek státu (dále jen OSS). Dále budou popsány účetní postupy dle jednotlivých kategorií a bude upozorněno na rozdíly v účtování OSS oproti účtování podnikatelů.

3.1 Vysvětlení pojmů

Pojmy, které budou v textu použity, jsou definovány následovně:

Organizační složka státu

Organizační složky státu jsou vymezeny zákonem č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „Zákon o majetku ČR“). Do účinnosti tohoto zákona dne 1. 1. 2001 byly tyto instituce nazývány státními rozpočtovými organizacemi. OSS jsou ministerstva a jiné správní úřady, soudy, státní zastupitelství a další organizace a orgány státu hospodařící s rozpočtovými prostředky. OSS není právnickou osobou – její jednání je jednáním státu. OSS je účetní jednotkou (Česko. Zákon o majetku ČR, 2000).

Účetní jednotka

Účetní jednotkou jsou nazývány osoby, na něž se vztahuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“). Podle § 1 odst. 2 ZoÚ jsou účetními jednotkami například právnické osoby se sídlem na území České republiky, organizační složky státu a ve stanovených případech i fyzické osoby. Povinností účetních jednotek je vedení účetnictví. Vedením účetnictví se rozumí veškeré činnosti obsažené v ZoÚ od vystavování účetních dokladů, jejich evidence, zapisování účetních operací až po sestavování účetní závěrky (Kovalíková, 2011, s. 13).

3.2 Právní úprava účetnictví organizačních složek státu

Základním právním předpisem upravujícím účetnictví je pro všechny účetní jednotky zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V § 2 ZoÚ je dána povinnost účetním jednotkám zachytit ve svém účetnictví stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv a uvádět informace o nákladech, výnosech a výsledku

hospodaření. Způsob vedení účetnictví a vysvětlení těchto pojmů upřesňují prováděcí vyhlášky k ZoÚ a České účetní standardy (dále jen „ČÚS“).

3.2.1 Zákon o účetnictví

Všechny účetní jednotky, včetně organizačních složek státu, se při vedení svého účetnictví musí řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V zákoně je stanoven závazný rozsah a způsob vedení účetnictví a také požadavky na průkaznost vedení účetnictví.

V první části ZoÚ jsou definovány účetní jednotky, na které se zákon vztahuje, předmět účetnictví a účetní období. Dále jsou zde stanoveny povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví. V § 8 ZoÚ je dána účetním jednotkám povinnost: „vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů“ (Česko. Zákon o účetnictví, 1991).

V druhé části ZoÚ je stanoven rozsah vedení účetnictví. V § 11 ZoÚ jsou definovány účetní doklady a předepsány jejich náležitosti. Dále jsou zde ustanovení o účetních zápisech a účetních knihách, kam jsou účetní jednotky povinny jednotlivé účetní operace zaznamenávat. V § 14 ZoÚ je dána účetním jednotkám povinnost sestavit účtový rozvrh podle směrné účtové osnovy pro ty účty, u kterých je předpoklad, že je bude v průběhu účetního období používat (Kovalíková, 2011, s. 47).

Třetí část ZoÚ se zabývá účetní závěrkou. Je zde stanoveno, co tvoří účetní závěrku a jaké má mít náležitosti. V § 20 jsou uvedeny podmínky, kdy má účetní jednotka povinnost nechat účetní závěrku ověřit auditorem. Dále jsou zde stanoveny náležitosti výroční zprávy a způsoby zveřejňování účetní závěrky.

Čtvrtá část ZoÚ je věnována způsobům oceňování majetku a závazků. V jednotlivých paragrafech je uvedeno, k jakému okamžiku má účetní jednotka povinnost oceňovat majetek a závazky, které složky majetku a závazků se oceňují a jakým způsobem.

V páté části ZoÚ jsou stanoveny postupy pro provedení inventarizace majetku a závazků. Inventarizací zjišťují účetní jednotky skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví. Je zde tedy uvedeno kdy jsou účetní jednotky povinny inventarizaci provést, jaký druh inventury použijí ke zjištění

skutečného stavu určitého majetku, náležitosti inventurních soupisů a vyúčtování inventarizačních rozdílů.

V šesté části ZoÚ je účetním jednotkám dána povinnost uchovávat účetní záznamy po stanovenou dobu. Sedmá část se zabývá ustanoveními společnými, přechodnými a závěrečnými. Věnuje se průkaznosti účetního záznamu a postupům při provádění oprav v účetních záznamech. V § 37 a dalších je vyjmenováno, čím se účetní jednotky mohou dopustit přestupku nebo správního deliktu a výše pokut, které jim mohou být uloženy (Česko. Zákon o účetnictví, 1991).

3.2.2 Prováděcí vyhlášky

Způsob vedení účetnictví a vysvětlení základních pojmů upřesňují prováděcí vyhlášky k ZoÚ. V českých právních předpisech jsou rozlišeny různé druhy účetních jednotek a pro každý tento druh je vydána samostatná prováděcí vyhláška. Jsou to:

- 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška 410“)
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška 500“)
- vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů

- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Na OSS, jakožto i na další vybrané účetní jednotky, kterými jsou územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a státní fondy podle rozpočtových pravidel, se vztahuje Vyhláška 410. V této vyhlášce je stanoveno v § 1 pro vybrané účetní jednotky zejména:

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv a podrozvahových účtů v účetní závěrce
- c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce
- d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků
- e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu
- f) směrná účtová osnova
- g) účetní metody, kterými jsou zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek a rezerv a postupy odpisování
- h) závazné vzory jednotlivých částí účetní závěrky (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Důležitou součástí jednotlivých prováděcích vyhlášek jsou jejich přílohy, které obsahují závazné vzory jednotlivých výkazů účetní závěrky, uspořádání a označování jednotlivých položek těchto výkazů včetně výpočtů součtových řádků. Přílohy Vyhlášky 410 obsahují závazný vzor rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy (Svobodová, 2015). Oproti tomu přílohy Vyhlášky 500 pro podnikatele obsahují pouze závazný vzor rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Obsah přílohy a přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu je pouze popsán v textové části Vyhlášky 500.

Jednou z příloh jednotlivých prováděcích vyhlášek je vždy směrná účtová osnova. Členění směrné účtové osnovy je závazné pro jednotlivé druhy účetních jednotek a na jeho základě si sestavují účtový rozvrh. Směrná účtová osnova pro OSS je členěna na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty a tato stanovená struktura včetně číselného označení je závazná pro všechny účetní jednotky účtující podle Vyhlášky 410 (Svobodová, 2015, s. 127). Vyhláška 500 stanoví podnikatelům při sestavování účtového rozvrhu povinnost dodržet pouze označení a uspořádání účtových skupin podle směrné účtové osnovy (Česko. Vyhláška 500, 2002).

3.2.3 České účetní standardy

Vedle ZoÚ a příslušné vyhlášky jsou účetní jednotky povinny se při vedení účetnictví řídit také příslušnými Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“). ČÚS vydává na základě § 36 ZoÚ Ministerstvo financí České republiky a jejich vydání oznamuje ve Finančním zpravodaji. ČÚS mají být stanoveny základní postupy účtování a tím zajištěn soulad při používání účetních metod. Vybrané účetní jednotky, tedy i OSS, postupují podle ČÚS vždy. Ostatní účetní jednotky se od nich mohou odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (Svobodová, 2015, s. 346). V účetním období 2015 jsou pro vybrané účetní jednotky, k nimž patří i OSS, závazné ČÚS uvedené v tabulce č. 1.

Tabulka 1: České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky platné pro rok 2015

Číslo ČÚS	Název ČÚS
701	Účty a zásady účtování na účtech
702	Otevírání a uzavírání účetních knih
703	Transfery
704	Fondy účetní jednotky
705	Rezervy
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek
707	Zásoby
708	Odpisování dlouhodobého majetku
709	Vlastní zdroje
710	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: zpracováno dle Svobodová (2015, s. 349)

Pro podnikatele účtující podle Vyhlášky 500 jsou platné České účetní standardy č. 001 až 09 a 011 až 023, ve znění pozdějších změn a oprav.

3.2.4 Další předpisy

Vzhledem k tomu, že OSS hospodaří s rozpočtovými prostředky státu a také s majetkem České republiky, musí se při vedení svého účetnictví řídit mnoha dalšími předpisy. Jsou to především:

- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje způsoby a podmínky hospodaření s majetkem České republiky, vystupování státu v právních vztazích, jakož i postavení, zřizování a zánik organizačních složek státu.
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, který upravuje zejména tvorbu, funkci a obsah státního rozpočtu, příjmy a výdaje státního rozpočtu, finanční kontrolu a způsob řízení státní pokladny.
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů, kterou Ministerstvo financí stanoví jednotnou rozpočtovou skladbu třídící příjmy a výdaje z různých hledisek do jednotek třídění, kterými jsou OSS povinny označovat své rozpočtované i skutečné příjmy a výdaje.
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, který vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy i uvnitř těchto orgánů. Dále stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané podle tohoto zákona, která je součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky.
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, kterou Ministerstvo financí stanoví bližší

podrobnosti o kontrolních metodách a kontrolních postupech a upravuje strukturu, rozsah, postup a termíny předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol.

- Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, kterou Ministerstvo financí stanoví pro OSS požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků sloužící ke zjišťování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek a jejich shromažďování v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti (do 31. 12. 2014 vyhláška č. 449/2009 Sb).

Tyto základní právní normy specifické pro OSS a další vybrané účetní jednotky jsou doplňovány systémem daňových a dalších právních předpisů závazných pro všechny ekonomické subjekty. K nim patří například:

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o DPH“)
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

3.3 Účtování organizačních složek státu

Organizační složky státu se při vedení účetnictví řídí Vyhláškou 410 a ČÚS č. 701 až 710. Účetní systém musí OSS umožnit připravit finanční zprávy v souladu s obecně uznávanými principy a zahrnovat také rozpočtové účetnictví k doložení dodržování rozpočtové kázně (Hay, 1989, s. 431).

3.3.1 Účtový rozvrh

Podle § 14 ZoÚ a § 76 – 78 Vyhlášky 410 jsou účetní jednotky povinny sestavit svůj účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů, který bude v souladu se směrnou účtovou osnovou. Směrná účtová osnova pro OSS a další vybrané účetní jednotky je stanovena v příloze č. 7 Vyhlášky 410. Na rozdíl od směrné účtové osnovy pro podnikatele je stanoveno závazné členění nejen na účtové třídy a skupiny, ale i trojmístné číslo syntetických účtů. Zřizování účtů a základní postupy účtování jsou dále upraveny ČÚS č. 701. Podle tohoto standardu jsou účetní jednotky povinny v rámci syntetických účtů vytvářet analytické účty tak, aby byla zohledněna následující hlediska:

- členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob, případně podle míst uložení či umístění majetku
- u pohledávek členění podle jednotlivých dlužníků
- členění dluhů podle jednotlivých věřitelů
- členění na českou a cizí měnu
- členění pro účely přenosu účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu podle technické vyhlášky o účetních záznamech č. 383/2009 Sb. a vyhlášky č. 5/2014 Sb.
- členění pro účely sestavení přílohy podle § 45 Vyhlášky 410
- členění rozpočtových příjmů a výdajů v souladu s rozpočtovou skladbou podle vyhlášky č. 323/2002 Sb.
- oddělené sledování nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za hlavní a hospodářskou činnost

- členění pro daňové účely a pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky (Česko. ČÚS č. 701, 2009).

K zachycení skutečností, které jsou předmětem účetnictví, ale nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize, zřizují OSS podrozvahové účty. Na podrozvahových účtech se evidují mimo jiné:

- jiný drobný dlouhodobý majetek – jde o hmotný a nehmotný majetek, který nespĺňuje podmínku dolní hranice pro drobný dlouhodobý majetek
- vyřazené pohledávky – jde o pohledávky, kde již zanikl nárok na vymáhání plnění, ale je předpoklad, že dlužník pohledávku uhradí
- podmíněné pohledávky – jde o budoucí pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou nebo z titulu plnění z uzavřených smluv za nájemné nebo pachtovné
- podmíněné závazky – obsahuje výši splátek, které účetní jednotce vyplývají z uzavřených smluv o leasingu nebo jiná budoucí povinnost k plnění vyplývající z uzavřených smluv nebo na základě soudních či jiných rozhodnutí (Svobodová, 2015, s. 82 – 112).

3.3.2 Účetní doklady, účetní zápisy

Veškeré skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, a nastaly v účetní jednotce v daném účetním období, jsou účetní jednotky podle § 6 ZoÚ povinny zaznamenávat do účetnictví účetními zápisy. Tyto skutečnosti jsou nazývány účetními případy a mohou být zaznamenány pouze na základě průkazných účetních záznamů účetními doklady. Náležitosti účetních dokladů jsou uvedeny v ZoÚ v § 11. Účetní doklady tedy musí obsahovat:

- označení účetního dokladu
- obsah účetního případu a jeho účastníky
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství
- okamžik vyhotovení účetního dokladu
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení

- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ
- podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování

Faktury, stvrzenky nebo pokladní doklady nejsou samy o sobě účetními doklady, jsou pouze podkladem pro jeho vytvoření. Účetním dokladem se stávají, pokud jsou k nim připojeny požadované náležitosti. Obsah účetního případu může být uveden stručně, ale jasně, aby byla operace zaúčtovaná na základě takového dokladu průkazná. Doklad je vhodné doplnit o další podklady, například o rekapitulace u mezd nebo o odkaz na původní doklad u opravného dokladu doplněný o zdůvodnění prováděné opravy (Kovalíková, 2011, s. 38).

Způsob provádění účetních zápisů stanoví ZoÚ v § 12, 13 a 16. Účetní zápisy musí být prováděny do účetních knih průběžně a ke každému účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby, která zápis provedla. Účetní jednotky zaznamenávají operace v těchto knihách:

- deník
- hlavní kniha
- knihy analytických účtů
- knihy podrozvahových účtů

V deníku jsou zaznamenány veškeré operace příslušného účetního období chronologicky. Hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu. Záznamy jsou v ní uspořádány systematicky. U OSS musí obsahovat počáteční zůstatky jednotlivých účtů ke dni otevření hlavní knihy, denně souhrnné obraty strany Má dáti a Dal a konečné zůstatky účtů ke dni sestavení účetní závěrky. V knihách analytických účtů jsou podrobně rozváděny účetní zápisy hlavní knihy. Peněžní částky zaznamenané v knihách analytických účtů se musí shodovat se souhrnnými peněžními částkami příslušných syntetických účtů. V knihách podrozvahových účtů jsou pak prováděny účetní zápisy, které se neprovádějí v deníku ani v hlavní knize (Kovalíková, 2011, s. 44).

Účetní zápisy v účetních knihách je nutno provést k okamžiku uskutečnění účetního případu. Den, který je v jednotlivých případech považován za okamžik uskutečnění, je určen v ČÚS č. 701. Jde o den, ve kterém dojde například ke splnění dodávky, vzniku

závazku nebo pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, zjištění manka, schodku, přebytku či škody a další (Svobodová, 2015, s. 352).

3.3.3 Otevírání a uzavírání účetních knih

Účetní jednotky otevírají a uzavírají účetní knihy ke dni určenému § 17 ZoÚ. Postup při otevírání a uzavírání účetních knih je stanoven pro OSS a další vybrané účetní jednotky ČÚS č. 702. Při otevírání účetních knih je nutno dodržet tyto zásady:

- otevírat účty hlavní knihy účetními zápisy
- stavy jednotlivých rozvahových položek Počátečního účtu rozvážného musí navazovat na stavy jednotlivých položek vykázaných na Konečném účtu rozvážném
- zisk, popř. ztráta z předchozího období se zaúčtuje na účet Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- rozdíl příjmů a výdajů zaúčtovaný na Konečném účtu rozvážném se zaúčtuje na účet Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období (Česko. ČÚS č. 702, 2009)

OSS a další vybrané účetní jednotky mají pro závěrkové účty vymezeny ve směrné účtové osnově účty účtové skupiny 49. V tabulce č. 2 je názorně ukázáno účtování při otevírání účetních knih a porovnáno s postupy podnikatelů účtujícími podle Vyhlášky 500.

Tabulka 2: Otevírání účetních knih

Popis případu	Vyhláška 410		Vyhláška 500	
	MD	D	MD	D
Otevření účtů aktiv	aktiva	491	aktiva	701
Otevření účtů pasiv	491	pasiva	701	pasiva
Zisk z předchozího období	491	431	701	431
Ztráta z předchozího období	431	491	431	701
Rozdíl příjmů a výdajů	404	404		

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 355) a Blechová (2012, s. 155)

Otevírání účtů aktiv se provede zaúčtováním počátečního zůstatku jednotlivých účtů na stranu Má dáti příslušného nově otevíraného účtu a na stranu Dal účtu 491 – Počáteční účet rozvážný. Obdobně, ale na opačných stranách, se provede odevření účtů pasiv. Zisk

plynoucí z hlaví a hospodářské činnosti OSS z předchozího období se při otevírání účtů hlavní knihy zaúčtuje na stranu Dal účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení se souvztažným zápisem na stranu Má dáti účtu 491 – Počáteční účet rozvázný. Rozdíl příjmů a výdajů zaúčtovaný při uzavírání účtů na účtu 492 – Konečný účet rozvázný se při otevírání účtů zaúčtuje na stranu Má dáti nebo na stranu Dal účtu 404 – Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období (Svobodová, 2015, s. 355).

Při uzavírání účetních knih, je třeba provést tyto činnosti:

- zjistit obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických, analytických a podrozvahových účtů
- zjistit konečné zůstatky rozvahových a zůstatky výsledkových účtů
- nákladové a výnosové účty se převedou na účet Výsledek hospodaření běžného účetního období
- převedou se konečné zůstatky Příjmového účtu organizační složky státu a Zvláštního výdajového účtu na účet Zúčtování na základě zvláštních předpisů
- konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv se převedou na Končný účet rozvázný a dále se tam převedou konečné zůstatky účtů Výsledek hospodaření běžného účetního období a Zúčtování na základě zvláštních předpisů (Česko. ČÚS č. 702, 2009).

Také při uzavírání účetních knih používají OSS účty účtové skupiny 49. Postupy účtování jsou shrnuty v tabulce č. 3, kde je také porovnání s postupy při uzavírání účetních knih podnikatelů účtujícími podle Vyhlášky 500.

Tabulka 3: Uzavírání účetních knih

Popis případu	Vyhláška 410		Vyhláška 500	
	MD	D	MD	D
Uzavření nákladových účtů	493	5xx	710	5xx
Uzavření výnosových účtů	6xx	493	6xx	710
Převod konečného zůstatku příjmového účtu	499	222		
Převod konečného zůstatku výdajového účtu	223	499		
Uzavření účtů aktiv	492	aktiva	702	aktiva
Uzavření účtů pasiv	pasiva	492	pasiva	492
Převedení výsledku hospodaření (ztráta)	492	493	702	710
Převedení zůstatku účtu Zúčtování na zákl...	499	492		

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 356) a Blechová (2012, s. 152)

Z předchozí tabulky je patrné, že při uzavírání účetních knih převedou OSS konečný zůstatek nákladových účtů na stranu Má dáti účtu 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období a konečný zůstatek výnosových účtů na jeho stranu Dal. Dále se provede převod konečného zůstatku účtu 222 – Příjmový OSS zaúčtováním na stranu Má dáti účtu 499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů a na stranu Dal tohoto účtu se zaúčtuje konečný zůstatek účtu 223 – Zvláštní výdajový účet. Konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv se zaúčtují ve prospěch a na vrub účtu 492 – Konečný účet rozvázný. Na závěr se převedou na účet 492 – Konečný účet rozvázný také konečné zůstatky účtů 493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období a 499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů (Svobodová, 2015, s. 356). Podnikatelé účtující podle Vyhlášky 500 k uzavření nákladových a výnosových účtů používají Účet zisku a ztráty - 710. Zjištěný zisk pak přeúčtují na stranu Dal účtu 702 – Konečný účet rozvázný, ztrátu pak na jeho stranu Má dáti (Blechová, 2012, s. 152).

3.4 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Majetek se řadí mezi aktiva společnosti. Aktivem je jakákoli věc nebo právo mající peněžní hodnotu (Warren, 1988, s. 79). Za dlouhodobý se považuje majetek, který má využitelnost delší než 1 rok. Podle Vyhlášky 410 člení OSS dlouhodobý majetek takto:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný
- nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek
- dlouhodobý finanční majetek

V účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek se dále účtuje o poskytnutých zálohách na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a o oprávkách k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. Základní postupy účtování o dlouhodobém majetku jsou upraveny pro OSS v ČÚS č. 710 (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

3.4.1 Pořízení a ocenění majetku

Podle § 8 Zákona o majetku ČR využívají organizační složky státu majetek k plnění svých funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí a k zajišťování veřejně prospěšných

činností anebo k podnikání. Stát může majetek nabývat smlouvou, jíž se majetek bezúplatně převede ve prospěch státu, za úplatu, zákonem, na základě zákona nebo děděním ze závěti (Česko. Zákon o majetku ČR, 2000).

O pořízení dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku účtují OSS ke dni nabytí takového majetku zejména v souvislosti:

- s bezúplatnou změnou příslušnosti k hospodaření s majetkem státu
- se svěřením majetku do správy
- bezúplatným převodem nebo přechodem majetku podle zvláštních předpisů
- s koupí nebo jiným úplatným převodem
- s darováním
- s vytvořením vlastní činnosti (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

Aby bylo možné o pořízení majetku účtovat, je třeba ho ocenit. Způsoby oceňování majetku jsou stanoveny v § 24 až § 28 ZoÚ. K oceňování majetku se používá:

- a) **pořizovací cena** – jde o cenu, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Tyto náklady související s pořízením dlouhodobého majetku jsou vymezeny v § 55 Vyhlášky 410. Jde zejména o náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku jako jsou odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, expertízy a patentové rešerše. Dále o průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, příslušné terénní úpravy, clo, dopravné a montáž. Mohou se zahrnout i náklady na vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby, náhrady na omezení vlastnických práv nebo náhrady majetkové újmy a také zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Používá se u pořízení nehmotného a hmotného majetku nákupem nebo jiným úplatným převodem.

- b) **reprodukční pořizovací cena** – je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Stanovuje ji soudní znalec nebo účetní jednotka sama.

Používá se při bezúplatném nabytí majetku nebo v případech, kdy účetní jednotka zjistí existenci majetku, o kterém se dosud neúčtovalo.

- c) **vlastní náklady** – jsou to přímé a související nepřímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost vztahující se k vytvoření nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (Česko. Zákon o účetnictví, 1991).

K účtování o pořízení dlouhodobého majetku používají OSS dle směrné účtové osnovy účty účtové skupiny 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek. Účetní jednotky účtují o pořízení majetku k okamžiku jeho pořízení a o nákladech souvisejících s pořízením tohoto majetku účtují k okamžiku jejich vzniku. Na účtech účtové skupiny 04 je evidována a nasčítávána hodnota pořizovaného majetku do doby než se tento majetek stane způsobilý k užívání, tj. do doby než splní všechny povinnosti stanovené právními předpisy. Směrnou účtovou osnovou jsou OSS předepsány pro účtování o pořízení dlouhodobého majetku tyto syntetické účty:

- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku
- 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

Příklady účtování o pořízení dlouhodobého majetku jsou uvedeny v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Pořízení dlouhodobého majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení softwaru – předpis závazku	70 000	041	321
Instalace softwaru – předpis závazku	2 000	041	321
Výstavba provozní haly – dodavately	2 500 000	042	321
Zhotovení projektu na provozní halu	100 000	042	321
Zaplacení správních poplatků – výstavba	5 000	042	261
Bezúplatně převzatý majetek	120 000	042	401

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

Při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, např. softwaru v hodnotě 70 000 Kč, za úplatu, zaúčtuje účetní jednotka předpis faktury od dodavatele na stranu Má dáti účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé. Stejně zaúčtuje i fakturu za instalaci tohoto softwaru, což je náklad související s jeho pořízením. Předpis za dodavately provedenou výstavbu provozní haly v hodnotě 2 500 000 Kč se zaúčtuje na stranu Má dáti účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé. Náklady související s výstavbou provozní haly, jako zhotovení projektu a zaplacení správního poplatku, se

zaúčtují k okamžiku jejich vzniku na Má dáti účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý majetek souvztažně s účtem 321 – Dodavatelé v případě předpisu faktury od dodavatele projektu nebo s účtem 261 – Pokladna v případě platby poplatků v hotovosti. Pokud OSS převezme bezúplatně dlouhodobý hmotný majetek, např. automobil, zaúčtuje se toto převzetí v hodnotě ocenění na stranu Má dáti účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a na stranu Dal účtu 401 – Jmění účetní jednotky (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

3.4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“) je podle § 11 Vyhlášky 410 považován software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, databáze a ocenitelná práva, u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok. Pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku musí být tento majetek oceněn částkou vyšší než 60 000 Kč. Do DNM je zahrnuto i technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku v hodnotě převyšující částku 60 000 Kč a bez ohledu na výši ocenění také povolenky na emise a preferenční limity (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software jsou výsledky a software vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo které byly nabyty od jiných osob. Za obdobných podmínek jsou ocenitelnými právy zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle jiných právních předpisů (Svobodová, 2015, s. 32).

Pořizovaný majetek se stává dlouhodobým nehmotným majetkem v okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí okamžik, kdy je pořizovaný majetek dokončen a jsou splněny stanovené funkce a povinnosti stanovené právními předpisy pro jeho užívání. K tomuto okamžiku se přeúčtuje pořizovaný majetek v celkové ceně pořizovaného majetku včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením z účtů účtové skupiny 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek na příslušné účty účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Směrná účtová skupina určuje organizačním složkám státu pro DNM tyto syntetické účty:

012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 – Software

014 – Ocenitelná práva

015 – Povolenky na emise a preferenční limity

018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (Česko. Vyhláška 410, 2009).

V tabulce č. 5 je uveden postup účtování zařazení DNM do užívání s využitím příkladu pořízení z tabulky č. 4, účtování o aktivaci DNM vytvořeného vlastní činností a další.

Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení softwaru – předpis závazku	70 000	041	321
Instalace softwaru – předpis závazku	2 000	041	321
Zařazení softwaru do užívání	72 000	013	041
Aktivace DNM	85 000	041	506
Zařazení vytvořeného majetku do užívání	85 000	012	041
DNM zjištěný při inventarizaci – přebytek	68 000	013	401

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

Hodnotu pořízeného softwaru navýšenou o náklady za jeho instalaci zaúčtuje účetní jednotka k okamžiku uvedení do stavu způsobilého k užívání v částce 72 000 Kč na stranu Má dáti účtu 013 – Software a souvztažně na stranu Dal účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. V případě DNM vytvořeného vlastní činností účtuje účetní jednotka nejpozději k rozvahovému dni o aktivaci tohoto majetku na stranu Má dáti účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a na stranu Dal účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku a k okamžiku uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání zaúčtuje jeho ocenění na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 01 se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Pokud účetní jednotka zjistí např. na základě inventarizace existenci DNM, o kterém dosud nebylo účtováno, zaúčtuje jeho hodnotu na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 01, např. 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 401 – Jmění účetní jednotky (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

Nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění nepřevyšuje částku 60 000 Kč, ale je vyšší než 7 000 Kč, je považován za drobný dlouhodobý

nehmotný majetek (dále jen „DDNM“). Účetní jednotka může dolní hranici vnitřním předpisem snížit. Nehmotný majetek, který není možné zařadit do předchozích kategorií obsahuje položka Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (Česko. Vyhláška 410, 2009). O pořízení DDNM včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením účtují OSS na stranu Má dáti účtu 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku. Současně se účtuje o nákladech z tohoto DDNM na stranu Má dáti účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku. V souvztažném zápisu na stranu Dal se použije účet podle způsobu pořízení tohoto majetku. Pokud jde o úplatné pořízení DDNM použije se na straně Dal příslušný účet účtové třídy 3, např. účet 321 – Dodavatelé při vystavení faktury dodavatelem, nebo účet 261 – Pokladna při platbě v hotovosti. V případě vytvoření DDNM vlastní činností použije se na straně Dal účet 506 – Aktivace dlouhodobého majetku a v případě nabytí DDNM z titulu bezúplatného převodu nebo přechodu od subjektu, který není vybranou účetní jednotkou, použije se účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti (Česko. ČÚS č. 710, 2012). Popsaný postup je pro názornost uveden v tabulce č. 6.

Tabulka 6: Pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení DDNM nákupem – dodavatelská faktura	52 000	558	321
Pořízení DDNM nákupem – zařazení do užívání	52 000	018	078
Vytvoření DDNM vlastní činností – aktivace	20 000	558	506
Vytvoření DDNM vlastní činností – zařazení	20 000	018	078
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od jiné OSS	15 000	018	078
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	34 000	558	649
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	34 000	018	078
DDNM zjištěný při inventarizaci – přebytek	8 000	018	078

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

3.4.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“) se podle § 14 Vyhlášky 410 považují pozemky, pokud nejsou zbožím, kulturní předměty, zejména movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy a umělecká díla. Dále se sem zařazují stavby, včetně budov, důlní

díla, vodní díla, otvírky lomů, byty a nebytové prostory, nemovitě kulturní památky a právo stavby. Všechny jmenované položky se do DHM zařazují bez ohledu na výši ocenění a dobu jejich použitelnosti. Do dlouhodobého hmotného majetku jsou zařazeny také samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok a jejich ocenění převyšuje částku 40 000 Kč. DHM dále zahrnuje pěstitelské celky trvalých porostů, což jsou jednak ovocné stromy a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na hektar a také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku, tak i dlouhodobým hmotným majetkem se pořizovaný majetek stává k okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého k užívání. K tomuto okamžiku se hodnota pořizovaného DHM včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením přeúčtuje z účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu aktiv. Ve směrné účtové osnově jsou organizačním složkám státu určeny účty účtové skupiny 02 pro DHM odpisovaný a pro neodpisovaný DHM účty účtové skupiny 03:

Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí

025 – Pěstitelské celky trvalých porostů

028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Účtová skupina 03 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

032 – Kulturní předměty

036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Postup účtování o zařazení DHM je uveden v následující tabulce č. 7. V případě stavby bude využito příkladu pořízení majetku uvedeného v tabulce č. 4.

Tabulka 7: Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Výstavba provozní haly – dodavatelsky	2 500 000	042	321
Zhotovení projektu na provozní halu	100 000	042	321
Zaplacení správních poplatků – výstavba	5 000	042	261
Zařazení provozní haly do užívání	2 605 000	021	042
Aktivace DHM	160 000	042	506
Zařazení vytvořeného majetku do užívání	160 000	022	042
Bezúplatně převzatý DHM – pozemek	860 000	042	401
Zařazení pozemku do užívání	860 000	031	042
DHM zjištěný při inventarizaci – přebytek	45 000	022	401

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

Hodnotu dodavatelsky postavené provozní haly navýšenou o náklady související s výstavbou, jako je např. zhotovení projektu a zaplacení správních poplatků, zaúčtuje účetní jednotka k okamžiku uvedení do stavu způsobilého k užívání, např. po kolaudaci, v částce 2 605 000 Kč na stranu Má dáti účtu 021 – Stavby a souvztažně na stranu Dal účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. V případě DHM vytvořeného vlastní činností účtuje účetní jednotka o aktivaci tohoto majetku na stranu Má dáti účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a na stranu Dal účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku a k okamžiku uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání zaúčtuje jeho ocenění na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 02 se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Pokud účetní jednotka zjistí např. na základě inventarizace existenci DHM, o kterém dosud nebylo účtováno, zaúčtuje jeho hodnotu na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 02 nebo 03 se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 401 – Jmění účetní jednotky (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

Hmotné movité věci, případně soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a jehož ocenění nepřevyšuje částku 40 000 Kč, ale je v částce vyšší než 3 000 Kč se považuje za drobný dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DDHM“) a účtuje se o něm na účtu 028. Za DDHM se považují vždy předměty z drahých kovů a věci pořízené formou finančního leasingu, pokud ocenění nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Na účtu 029 – Ostatní dlouhodobý

hmotný majetek se evidují například dospělá zvířata bez ohledu na výši ocenění, s výjimkou služebních psů a koní (Česko. Vyhláška 410, 2009).

O pořízení DDHM včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením účtují OSS na stranu Má dáti účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku. Současně se účtuje o nákladech z tohoto DDHM na stranu Má dáti účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku. V souvztažném zápisu na stranu Dal se použije účet podle způsobu pořízení tohoto majetku. Pokud jde o úplatné pořízení DDHM použije se na straně Dal příslušný účet účtové třídy 3, např. účet 321 – Dodavatelé při vystavení faktury dodavatelem, nebo účet 261 – Pokladna při platbě v hotovosti. V případě vytvoření DDHM vlastní činností použije se na straně Dal účet 506 – Aktivace dlouhodobého majetku a v případě nabytí DDHM z titulu bezúplatného převodu nebo přechodu od subjektu, který není vybranou účetní jednotkou, použije se účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti (Česko. ČÚS č. 710, 2012). Popsané příklady účtování jsou pro názornost uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení DDHM nákupem – dodavatelská faktura	35 000	558	321
Pořízení DDHM nákupem – zařazení do užívání	35 000	028	088
Vytvoření DDHM vlastní činností – aktivace	18 000	558	506
Vytvoření DDHM vlastní činností – zařazení	18 000	028	088
Nabytí DDHM bezúpl. převodem od jiné OSS	23 000	028	088
Nabytí DDHM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	13 000	558	649
Nabytí DDHM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	13 000	028	088
DDHM zjištěný při inventarizaci – přebytek	5 000	028	088

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

3.4.4 Odpisování majetku

Používáním a postupným zastaráváním dlouhodobého majetku se snižuje jeho hodnota, opotřebovává se. Toto trvalé snížení hodnoty majetku je vyjádřeno odpisy. Dlouhodobý

majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Podle § 28 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán (Kovalíková, 2011, s. 85).

Odpisování majetku je pro OSS upraveno v § 66 Vyhlášky 410. OSS použily metodu odpisování majetku poprvé v účetní závěrce za rok 2011. Neodpisují se umělecká díla, nedokončený dlouhodobý majetek, finanční majetek, majetek určený k prodeji oceněný reálnou hodnotou, drobný dlouhodobý majetek a pozemky (Česko. Vyhláška 410, 2009). Pravidla pro odpisování majetku jsou stanoveny v ČÚS č. 708. Účetní jednotky účtují o odpisech nejpozději k rozvahovému dni a částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Směrnou účtovou osnovou jsou OSS stanoveny tyto syntetické účty oprávek:

072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 – Oprávky k software

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Hodnota oprávek se vykazuje v rozvaze u jednotlivých položek ve sloupci „Korekce“.

Příklady účtování o odpisech jsou uvedeny v tabulce č. 9.

Tabulka 9: Účtování odpisu dlouhodobého majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Odpis DNM - software	7 000	551	073
Odpis DHM – stavba	150 000	551	081
Odpis DHM – automobil	25 000	551	082
Zaučtování odpisů k 31. 12. 2011 - stavba	85 000	406	081

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 708

O odpisech účtují OSS na stranu Má dáti účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku. Oprávky se zaučtují souvztažným zápisem podle druhu odpisovaného majetku na stranu Dal příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. V případě softwaru se na straně Dal použije účet 073 – Oprávky k software, pro stavby účet 081 – Oprávky ke stavbám atd. Při prvním použití metody odpisování k 31. 12. 2011 použily OSS k zaučtování dopočtených oprávek na straně Má dáti účet 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody (Česko. ČÚS č. 708, 2011).

3.4.5 Vyřazování majetku

V případě, že se účetní jednotka chystá vyřadit dlouhodobý majetek, je postup účtování závislý na způsobu pozbytí tohoto majetku.

Vyřazení drobného dlouhodobého majetku, pokud není určený k prodeji, se zaúčtuje ve výši jeho ocenění na stranu Má dáti účtu oprávek a na stranu Dal příslušného účtu drobného dlouhodobého majetku, jak je ukázáno v tabulce č. 10.

Tabulka 10: Vyřazení drobného dlouhodobého majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Vyřazení DDNM	10 000	078	018
Vyřazení DDHM	7 000	088	028

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

V případě DDNM se na straně Má dáti použije účet 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku a na straně Dal účet 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek. V případě DDHM se obdobně použijí účty 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku a 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

Bezúplatný převod

Při bezúplatném převodu dlouhodobého majetku účetní jednotce, která není vybranou účetní jednotkou, se zůstatková cena tohoto majetku zaúčtuje na stranu Má dáti účtu 543 – Dary se souvztažným zápisem příslušného účtu oprávek. Současně se zaúčtuje vyřazení majetku v pořizovací ceně na stranu Má dáti příslušného účtu oprávek z účtové skupiny 07 nebo 08 a na stranu Dal příslušného majetkového účtu účtové skupiny 01, 02 nebo 03 (Česko. ČÚS č. 710, 2012). Pokud jde o bezúplatný převod jiné OSS, použije se k zaúčtování zůstatkové ceny místo nákladového účtu na straně Má dáti účet 401 – Jméno účetní jednotky a na straně Dal příslušný majetkový účet účtové skupiny 01, 02 nebo 03. Současně se účtuje o zrušení vytvořených oprávek na stranu Má dáti příslušného účtu oprávek 07 nebo 08 a na stranu Dal příslušný majetkový účet účtové skupiny 01, 02 nebo 03 (Česko. ČÚS č. 709, 2012). Příklad účtování je uveden v tabulce č. 11.

Tabulka 11: Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem

Popis případu	Kč	MD	D
Zůstatková cena DNM, převod podnikateli	25 000	543	079
Vyřazení DNM, převod podnikateli	78 000	079	019
Zůstatková cena automobilu, převod jiné OSS	250 000	401	022
Zrušení vytvořených oprávek, převod jiné OSS	180 000	082	022
Převod pozemku jiné OSS	670 000	401	031

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 709 a 710

V uvedeném příkladu se tedy při převodu DNM podnikateli zaúčtuje zůstatková cena ve výši 25 000 Kč do nákladů na účet 543 – Dary oproti účtu oprávek 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku a současně se zaúčtuje vyřazení tohoto majetku v pořizovací ceně ve výši 78 000 Kč na stranu Má dáti účtu 079 – Oprávky a na stranu Dal účtu 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. Při bezúplatném převodu automobilu jiné OSS, jehož pořizovací hodnota byla 430 000 Kč se zůstatková cena ve výši 250 000 Kč zaúčtuje na stranu Má dáti účtu 401 – Jmění účetní jednotky se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 022 – Samostatné movité věci a současně se odúčtují vytvořené oprávky ve výši 180 000 Kč na straně Má dáti účtu 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a na straně Dal majetkového účtu 022.

Likvidace, manko, škoda

V tabulce č. 12 je uveden příklad účtování o vyřazení softwaru pro jeho nepotřebnost likvidací a vyřazení pracovního stroje z důvodu nefunkčnosti následkem škody.

Tabulka 12: Vyřazení majetku z titulu likvidace, manka nebo škody

Popis případu	Kč	MD	D
Zůstatková cena softwaru, likvidace pro nepotřebnost	18 000	551	073
Vyřazení softwaru ve vstupní ceně, likvidace pro nepotřebnost	78 000	073	013
Zůstatková cena stroje, vyřazení z titulu škody	56 000	547	082
Vyřazení stroje ve vstupní ceně z titulu škody	147 000	082	022

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 710

Při vyřazení dlouhodobého majetku likvidací v případě jeho nepotřebnosti účtují OSS o jeho zůstatkové ceně na stranu Má dáti účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného účtu oprávek účtové skupiny 07 nebo 08.

Současně se účtuje o samotném vyřazení majetku v ocenění vstupní cenou na stranu Má dáti příslušného účtu oprávek účtové skupiny 07 nebo 08 a na stranu Dal příslušného majetkového účtu účtové skupiny 01 nebo 02. Při vyřazení dlouhodobého majetku z titulu manka nebo škody se při zúčtování zůstatkové ceny použije místo nákladového účtu 551 účet 547 – Manka a škody (Česko. ČÚS č. 710, 2012).

Prodej majetku

Pokud OSS zvažuje prodej určitého dlouhodobého majetku je povinna jej v souladu s § 27 odst. 1 h) ZoÚ ocenit reálnou hodnotou. Rozdíl z přecenění majetku je pak podle § 64 Vyhlášky 410 zachycen na účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly. V případě, že je reálná hodnota vyšší než hodnota majetku zachycená v aktivech v účtové skupině 01 nebo 02, zaúčtuje se oceňovací rozdíl na stranu Má dáti účtu majetku účtové skupiny 01 nebo 02 se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly. Jestliže je reálná hodnota nižší, použije se účet 407 na stranu Má dáti a účet majetku na straně Dal. Současně se zruší vytvořené oprávkou zaúčtováním na stranu Má dáti příslušného účtu oprávek účtové skupiny 07 nebo 08 a na stranu Dal účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly. Majetek ve výši ocenění reálnou hodnotou se následně k okamžiku přecenění přeúčtuje na stranu Má dáti účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji nebo 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného syntetického účtu účtové skupiny 01, 02, 03. K okamžiku prodeje se v souladu s § 64 Vyhlášky 410 změna ocenění vedena na účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly zachytí výsledkově. Kladný rozdíl se zaúčtuje na stranu Dal účtu 664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou a záporný rozdíl na stranu Má dáti účtu 564 – Náklady z přecenění reálnou hodnotou. Vždy se souvztažným zápisem na příslušnou stranu účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly (Česko. ČÚS č. 709, 2012). Vyřazení majetku je provedeno k okamžiku jeho prodeje zaúčtováním jeho zůstatkové ceny na stranu Má dáti účtu 552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek, 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek nebo 554 – Prodané pozemky se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji nebo 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. O výnosu z tohoto prodeje účtuje účetní jednotka na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové třídy 2 nebo 3, např. 311 – Odběratelé, se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 645 – Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku, 646 – Dlouhodobého hmotného majetku nebo 647 – Výnosy z prodeje pozemků (Česko. ČÚS č.

710, 2012). V následující tabulce č. 13 je uveden postup účtování při prodeji budovy. Budova je vedena v účetnictví na účtu 021 - Stavby ve výši ocenění 200 000 Kč, oprávkky jsou vytvořeny ve výši 70 000 Kč a reálná cena při prodeji je stanovena ve výši 500 000 Kč.

Tabulka 13: Prodej budovy

Popis případu	Kč	MD	D
Stanovení reálné hodnoty – oceňovací rozdíl ve výši 300 000 Kč	300 000	021	407
Zrušení vytvořených oprávek při prodeji	70 000	081	407
Převedení budovy na účet majetku určeného k prodeji	500 000	036	021
Zrušení oceňovacího rozdílu	370 000	407	664
Předpis pohledávky odběrateli – prodejní cena	500 000	311	646
Vyřazení budovy z aktiv	500 000	553	036

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 545)

V tabulce č. 14 je popsán postup účtování v případě prodeje nepotřebného softwaru, jehož hodnota v aktivech je zachycena na účtu 013 - Software ve výši 250 000 Kč, oprávkky jsou vytvořeny ve výši 100 000 Kč a reálná cena při prodeji je stanovena ve výši 40 000 Kč.

Tabulka 14: Prodej nepotřebného softwaru

Popis případu	Kč	MD	D
Stanovení reálné hodnoty – oceňovací rozdíl ve výši 210 000 Kč	210 000	407	013
Zrušení vytvořených oprávek při prodeji	100 000	073	407
Převedení softwaru na účet majetku určeného k prodeji	40 000	035	013
Zrušení oceňovacího rozdílu	210 000	564	407
Zrušení oceňovacího rozdílu	100 000	407	664
Předpis pohledávky odběrateli – prodejní cena	40 000	311	645
Vyřazení softwaru z aktiv	40 000	552	035

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 546)

3.5 Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky

Zásoby jsou oběžným majetkem účetní jednotky. Zásoby obsahují materiál do okamžiku jeho spotřeby, zásoby vlastní výroby a zboží do okamžiku jeho prodeje. Postupy účtování

o zásobách jsou uvedeny v ČÚS č. 707. V účtové třídě 1 se vedle zásob účtuje také o opravných položkách. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku (Kovalíková, 2011, s. 81).

3.5.1 Zásoby

Obsahové vymezení zásob je uvedeno v § 20 Vyhlášky 410. Materiál zahrnuje suroviny a pomocné látky, které při výrobním procesu přecházejí do výrobku, látky potřebné pro zajištění provozu účetní jednotky, náhradní díly, hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na výši ocenění a další hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž ocenění nedosahuje dolní hranice pro DDHM (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Směrná účtová osnova určuje OSS pro zásoby tyto účtové skupiny a syntetické účty:

Účtová skupina 11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu – pořízený materiál do okamžiku převodu na sklad
- 112 – Materiál na skladě – materiál převedený na sklad do okamžiku spotřeby
- 119 – Materiál na cestě

Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba – produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, ale nejsou ještě hotovým výrobkem
- 122 – Polotovary vlastní výroby – produkty, které ještě neprošly všemi výrobními stupni a budou dohotoveny v dalším výrobním procesu
- 123 – Výrobky – předměty vlastní výroby určené k prodeji nebo vlastní spotřebě

Účtová skupina 13 – Zboží a ostatní zásoby

- 131 – Pořízení zboží – pořízené zboží do okamžiku převodu na sklad
- 132 – Zboží na skladě – věci nabyté za účelem prodeje
- 138 – Zboží na cestě
- 139 – Ostatní zásoby – ostatní zásoby a služební psi a koně (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou. Součástí pořizovací ceny jsou dle § 56 Vyhlášky 410 také náklady související s pořízením, jako např. přepravné, provize a clo. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, čímž se rozumějí přímé

náklady na ně vynaložené a část nepřímých nákladů vztahujících se k této činnosti. V případě bezúplatného nabytí zásob se oceňují reprodukční pořizovací cenou.

3.5.2 Účtování o zásobách

K účtování o zásobách je možno použít průběžné účtování způsobem A nebo periodické způsobem B. V obou případech musí úbytek zásob vykázaný v účetní závěrce odpovídat skutečnému úbytku zásob. Postupy účtování jsou upraveny v ČÚS č. 707 – Zásoby.

Způsob A

Podstatou evidence zásob způsobem A je, že veškeré náklady vynaložené na pořízení zásob jsou soustředěny na majetkových účtech zásob. O nákladech se účtuje až v okamžiku skutečné spotřeby zásob (Blechová, 2012, s. 59).

Při použití způsobu A se o pořízení zásob účtuje v průběhu účetního období na stranu Má dáti tzv. kalkulačních účtů, účtu 111 – Pořízení materiálu nebo účtu 131 – pořízení zboží a souvztažným zápisem na stranu Dal např. účtu 321 – Dodavatelé při bezhotovostní platbě nebo 261 – Pokladna při platbě v hotovosti. V případě bezúplatného nabytí zásob se účtuje na stranu Má dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 11 až 13 se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti. Jakmile jsou zásoby převzaty na sklad, účtuje se o této skutečnosti na stranu Má dáti účtu 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného kalkulačního účtu (Česko. ČÚS č. 707, 2010). Příklady účtování o pořízení zásob jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Tabulka 15: Pořízení zásob, způsob A

Popis případu	Kč	MD	D
Nákup zboží na fakturu	170 000	131	321
Příjem zboží na sklad	170 000	132	131
Bezúplatné nabytí materiálu	87 000	111	649
Příjem materiálu na sklad	87 000	112	111
Nákup materiálu za hotové	2 000	111	261
Příjem materiálu na sklad	2 000	112	111

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 707

Úbytek zásob se do účetnictví zanesou zaúčtováním na stranu Dal příslušného syntetického účtu zásob na skladě a na straně Má dáti nákladového účtu. Syntetický účet nákladů se zvolí v závislosti na důvodu úbytku zásob:

501 – Spotřeba materiálu

544 – Prodaný materiál

504 – Prodané zboží.

V případě zjištěného manka do výše normy přirozených úbytků zásob účtuje se o tomto úbytku jako o spotřebě těchto zásob. O manku nad normu přirozených úbytků se účtuje na straně Má dáti účtu 547 – Manka a škody. Pokud dojde k úbytku zásob z důvodu bezúplatného převodu jiné vybrané účetní jednotce, použije se účet 549 – Ostatní náklady z činnosti, pokud se nejedná o vybranou účetní jednotku, použije se účet 543 – Dary. V případě prodeje zásob se následně účtuje o výnosu z tohoto prodeje na stranu Má dáti příslušného účtu pohledávek účtové třídy 3, např. 311 – Odběratelé, nebo účtu 261 – Pokladna a na stranu Dal o výnosu z tohoto prodeje na příslušný výnosový účet:

644 – Výnosy z prodeje materiálu

609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů – pro výnosy z prodeje polotovarů

601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků

604 – Výnosy z prodeje zboží

Účtování o úbytku zásob je shrnuto v tabulce č. 16.

Tabulka 16: Účtování o úbytku zásob, způsob A

Popis případu	Kč	MD	D
Spotřeba materiálu	38 000	501	112
Prodej materiálu – úbytek na skladu	40 000	544	112
Prodej materiálu – faktura, předpis pohledávky	40 000	311	644
Manko zboží do normy přirozeného úbytku	2 000	504	132
Manko materiálu nad normu	7 000	547	112
Bezúplatný převod materiálu jiné OSS	15 000	549	112
Bezúplatný převod vlastních výrobků jiné než vybrané účetní jednotce	10 000	543	123

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 707

V případě změny stavu zásob vlastní výroby se použije při účtování příslušný syntetický účet účtové skupiny 12 se souvztažným zápisem na účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní

výroby. Při zvýšení stavu zásob vlastní výroby se účet zásob použije na straně Má dáti a při snížení na straně Dal (Česko. ČÚS č. 707, 2010).

Kalkulační účty 111 a 131 musí k rozvahovému dni vykazovat nulový zůstatek. To se provede přeúčtováním jejich zůstatků. Hodnota zásob, které účetní jednotka dosud nepřevzala, se přeúčtuje z kalkulačního účtu na stranu Má dáti účtu 119 – Materiál na cestě nebo 138 – Zboží na cestě. Hodnota nevyfakturovaných dodávek zásob se zaúčtuje na stranu Dal účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Obojí se provede se souvztažným zápisem na příslušnou stranu kalkulačního účtu (Česko. ČÚS č. 707, 2010).

Způsob B

Podstatou evidence zásob způsobem B je účtování nakupovaných i aktivovaných zásob přímo do nákladů. Stav na účtech zásob se upravuje až při uzavírání účetních knih podle inventarizace. Nevýhodou tohoto způsobu je nutnost velmi pečlivého vedení běžné skladové evidence, aby bylo možné v průběhu účetního období zjistit aktuální stav zásob (Blechová, 2012, s. 64).

O pořízení zásob se v případě použití způsobu B účtuje v průběhu účetního období na stranu Má dáti příslušných nákladových účtů (501 v případě materiálu, 504 v případě zboží) a na stranu Dal účtu 261 – Pokladna v případě hotovostního nákupu nebo příslušného účtu účtové třídy 3 nebo 4. Pokud jde o nabytí zásob z titulu bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu použije se na straně Dal účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti. V případě vytvoření zásob vlastní činností použije účetní jednotka v průběhu účetního období na straně Dal účet 507 – Aktivace oběžného majetku (Česko. ČÚS č. 707, 2010).

K rozvahovému dni nebo i k jinému okamžiku, který si účetní jednotka určí svým vnitřním předpisem (např. poslední kalendářní den měsíce), se provede proúčtování na účtech zásob. Počáteční zůstatek účtů zásob určeného období se zaúčtuje na stranu Má dáti příslušného nákladového účtu (501, 504) se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného účtu zásob (112 – Materiál na skladě, 132 – Zboží na skladě, 139 – Ostatní zásoby). Současně se zaúčtuje zjištěný stav zásob k poslednímu dni období na stranu Má dáti příslušného účtu zásob se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného nákladového účtu. V případě

stavu zásob vlastní výroby se účtuje o rozdílu mezi stavem k prvním a posledním dni daného období na příslušný syntetický účet účtové skupiny 12 oproti účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby. Pokud je zjištěný stav vyšší než počáteční stav zásob vlastní výroby, navýší se účet zásob a účet 508 se použije na straně Dal. Je-li zjištěný stav zásob nižší, použije se účet 508 na straně Má dáti a současně se sníží účet zásob. Zjistí-li účetní jednotka při inventarizaci manko nad normu přirozených úbytků nebo přebytek zásob účtuje o manku na stranu Má dáti účtu 547 – Manka a škody a v případě přebytku na stranu Dal účtu 649 – Ostatní výnosy z činnosti vždy se souvztažným zápisem na příslušnou stranu účtu zásob (Česko. ČÚS č. 707, 2010).

Jestliže dojde k prodeji materiálu, účtuje se k okamžiku úbytku materiálu o nákladech na prodaný materiál na stranu Má dáti účtu 544 – Prodaný materiál a na stranu Dal účtu 501 – Spotřeba materiálu. Současně se účtuje o výnosu z tohoto prodeje na stranu Má dáti příslušného pohledávkového účtu třídy 3 v případě prodeje na fakturu, nebo účtu 261 – Pokladna při platbě v hotovosti se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 644 – Výnosy z prodeje materiálu. V případě prodeje polotovarů se na straně Dal použije výnosový účet 609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů, při prodeji výrobků účet 601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků a při prodeji zboží účet 604 – Výnosy z prodeje zboží. O pozbytí zásob z titulu bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu se účtuje na stranu Dal účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží se souvztažným zápisem na stranu Má dáti účtu 549 – Ostatní náklady, pokud jde o převod ve prospěch jiné vybrané účetní jednotky, nebo účtu 543 – Dary pokud jde o převod ve prospěch subjektu, který není vybranou účetní jednotkou (Česko. ČÚS č. 707, 2010).

Popsaný postup účtování o materiálu způsobem B je názorně shrnut v tabulce č. 17.

Tabulka 17: Účtování o materiálu způsobem B

Popis případu	Kč	MD	D
Počáteční zůstatek účtu 112 na počátku období	100 000		
Pořízení materiálu v průběhu účetního období od dodavatele na fakturu	65 000	501	321
Nabytý materiál bezúplatným převodem	35 000	501	649
Prodej materiálu – zaúčtování úbytku materiálu	30 000	544	501
Prodej materiálu – zaúčtování výnosu z prodeje	35 000	311	644

Bezúplatný převod materiálu jiné OSS	20 000	549	501
Konečný stav materiálu dle skladové karty k rozvahovému dni	150 000		
Zjištěný skutečný stav materiálu inventarizací k rozvahovému dni	148 000		
Inventarizací zjištěné manko materiálu nad normu přirozených úbytků	2 000	547	112
Účtování k rozvahovému dni – účtování o počátečním zůstatku účtu 112	100 000	501	112
Účtování k rozvahovému dni – účtování o zjištěném stavu materiálu	150 000	112	501

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 707

3.5.3 Opravné položky

Účtová třída 1 je vedle zásob určena také pro opravné položky. Postup tvorby opravných položek OSS je upraven v § 65 Vyhlášky 410 a ČÚS č. 706. Opravné položky vyjadřují významné přechodné snížení hodnoty majetku a vykazují se v rozvaze u jednotlivých položek ve sloupci „Korekce“. Za významné se podle § 65 Vyhlášky 410 považuje více než 20% snížení hodnoty tohoto majetku. Opravné položky se nevytvářejí u drobného dlouhodobého majetku a u majetku, který je dle § 27 ZoÚ oceněn reálnou hodnotou (např. majetek určený k prodeji) nebo je kulturní památkou oceněnou dle § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ ve výši 1 Kč. (Česko. Vyhláška 410, 2009). Opravné položky se vytvářejí k okamžiku zjištění přechodného snížení hodnoty majetku, nejpozději k rozvahovému dni. K tomuto dni se také zjišťuje opodstatněnost tvorby a výše opravných položek (Česko. ČÚS č. 706, 2010).

OSS vytvářejí opravné položky jednak k majetku, kde se tvoří ve výši přechodného snížení hodnoty tohoto majetku, a pak k pohledávkám. V případě pohledávek se tvoří opravná položka ve výši 10% za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky. Celková výše vytvořených opravných položek u určitého majetku nesmí přesáhnout výši jeho ocenění po odečtení výše odpisů k tomuto majetku. Opravné položky je možné vytvářet i v případech, kdy to je stanoveno zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (Česko. Vyhláška 410, 2009). Při účtování o opravných položkách OSS nerozlišují opravné položky na účetní daňově neuznatelné a zákonné, jak je tomu u podnikatelů účtujících podle Vyhlášky 500, ale podle toho, k jakému majetku jsou tvořeny. Podle druhu majetku jsou při účtování o opravných položkách použity příslušné syntetické účty z účtových skupin 14 – 19 (Česko. ČÚS

č. 706, 2010). Porovnání postupů účtování o tvorbě nebo snížení popřípadě zrušení opravných položek OSS účtujících podle Vyhlášky 410 a subjektů účtujících podle Vyhlášky 500 je uvedeno v tabulce č. 18.

Tabulka 18: Účtování o opravných položkách OSS a podnikatelů

Popis případu	Vyhláška 410		Vyhláška 500	
	MD	D	MD	D
Tvorba zákonné opravné položky k pohledávkám			558	391
Snížení/zrušení zákonné opravné položky k pohledávkám			391	558
Tvorba účetní nedaňové opravné položky k pohledávkám			559	391
Snížení/zrušení účetní opravné položky k pohledávkám			391	559
Tvorba opravné položky k odběratelům	556	194		
Snížení opravné položky k odběratelům	194	556		
Tvorba opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti	556	192		
Tvorba opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám	556	199		
Tvorba opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám	556	149		
Tvorba opravné položky k software	556	152		
Zrušení opravné položky ke stavbám	163	556		
Zrušení opravné položky k materiálu	181	556		

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 706 a ČÚS 005

3.6 Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Organizační složky státu hospodaří s prostředky státního rozpočtu, které jsou jim přiděleny v rámci rozpočtu kapitoly. Rozpočet OSS může zahrnovat pouze příjmy a výdaje, které souvisí s činnostmi vymezenými jí ve zřizovací listině nebo stanovenými jí zákonem. Pravidla pro hospodaření s prostředky státního rozpočtu jsou upraveny v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, v platném znění (dále jen „Rozpočtová pravidla“). OSS zřizují své účty u České národní banky (dále jen „ČNB“) (Česko. Rozpočtová pravidla, 2000). K zachycení stavu na těchto bankovních účtech a stavu hotovosti a cenin v účetnictví se používají účty účtové třídy 2.

3.6.1 Bankovní účty organizačních složek státu

Každá organizační složka státu zřizuje jeden příjmový a jeden výdajový účet státního rozpočtu. ČNB vždy k 31. prosinci uspořádá zůstatky na těchto účtech tak, aby byly nulové. Tyto účty jsou podřízeny státní pokladně (Česko. Rozpočtová pravidla, 2000). Od roku 2013 funguje pro všechny státní organizace Integrovaný informační systém Státní pokladny (dále jen „IISSP“), který umožňuje Ministerstvu financí provádět řídicí, rozhodovací a kontrolní procesy v rámci správy veřejných financí především v oblasti přípravy, realizace a kontroly čerpání státního rozpočtu a denního řízení platebního styku včetně kontroly finančních toků na státních účtech u bankovních ústavů. Ve směrné účtové osnově je pro bankovní účty OSS vymezena účtová skupina 22. U těchto účtů je povinnost používat členění podle rozpočtové skladby v souladu s vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Rozpočtová skladba“).

Všechny příjmy OSS, které jsou podle § 6 Rozpočtových pravidel příjmem státního rozpočtu, musí být soustředěny na příjmovém účtu. Všechny příjmy, které jsou soustředěny na jiných účtech, např. v pokladně, a je nepochybné, že prostředky mají být příjmem státního rozpočtu, musí být do 5 pracovních dnů odvedeny do státního rozpočtu (Česko. Rozpočtová pravidla, 2000). Pro příjmový účet organizačních složek státu je používán syntetický účet 222.

Výdaje na svou činnost hradí OSS ze státního rozpočtu prostřednictvím výdajového účtu. K evidenci uskutečněných výdajů slouží syntetický účet 223 – Zvláštní výdajový účet. Před každým plánovaným výdajem musí být provedena finanční kontrola podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů a zarezervovány finanční prostředky státního rozpočtu v IISSP. Přidělené číslo rezervace se uvádí na platebním příkazu. Bez tohoto čísla by ČNB platbu neprovedla.

3.6.2 Ostatní bankovní účty

Organizační složky státu zřizují samostatné účty fondů tvořených podle Rozpočtových pravidel, např. fond kulturních a sociálních potřeb (dále jen „FKSP“). Dále zřizují účet cizích prostředků pro oddělené uložení cizích prostředků, peněžních částek pacientů a chovanců v léčebných a jiných ústavech, účet pro peněžní prostředky za hospodářskou

činnost a další. Tyto účty nejsou součástí státního rozpočtu a jejich zůstatky na konci roku nepropadají (Česko. Rozpočtová pravidla, 2000).

Pro tyto účty jsou ve směrné účtové osnově vymezeny syntetické účty účtové skupiny 24. Jejich obsahové vymezení je uvedeno v § 25 Vyhlášky 410.

241 – Běžný účet – pro prostředky hospodářské činnosti, závodního stravování

243 – Běžný účet FKSP

245 – Jiné běžné účty – pro cizí prostředky (Česko. Vyhláška 410, 2009).

3.6.3 Peníze

Peněžní prostředky v hotovosti, peníze na cestě a ceniny účtují OSS na příslušných účtech účtové skupiny 26 – Peníze:

261 – Pokladna

262 – Peníze na cestě

263 – Ceniny

Pro finanční prostředky v hotovosti je používán účet 261 - Pokladna. Pokladny jsou stejně jako bankovní účty rozděleny na pokladnu příjmovou a výdajovou pro rozpočtové prostředky, dále jsou samostatně pokladny FKSP, závodního stravování, hospodářské činnosti, valut aj. Syntetický účet 262 – Peníze na cestě je používán pro peněžní prostředky převáděné mezi účty u bank, případně mezi účtem v bance a pokladnou (Česko. Vyhláška 410, 2009). V následující tabulce č. 19 je uveden příklad účtování o příjmu státního rozpočtu do pokladny. Dále je ukázáno zaúčtování úhrady faktury odběratelem na bankovní účet a úhrada faktury dodavateli z účtu. V obou případech jde o prostředky státního rozpočtu. Pro názornost je uveden i postup dle Vyhlášky 500.

Tabulka 19: Příklad účtování o penězích

Popis případu	Vyhláška 410		Vyhláška 500	
	MD	D	MD	D
Příjem hotovosti do pokladny od dodavatele	261	311	211	311
Povinný odvod rozpočtových prostředků:				
- v pokladně	262	261		
- v bance	222	262		
Bezhotovostní úhrada faktury od odběratele	222	311	221	311
Bezhotovostní úhrada faktury dodavateli	321	223	321	221

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky 410 a Vyhlášky 500

V účtové skupině 26 se dále účtuje o ceninách – účet 263. Ceniny obsahují platební prostředky nahrazující peníze, za něž byla zaplacená částka odpovídající jejich jmenovité hodnotě. Jedná se především o poštovní známky, kolky, dálniční známky, stravenky do provozoven veřejného stravování a další. Ceninami jsou tyto prostředky do okamžiku jejich spotřeby (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Tabulka 20: Účtování cenin

Popis případu	Kč	MD	D
Předpis závazku (nákup cenin na fakturu)	10 000	263	321
Úhrada závazku (faktura za ceniny)	10 000	321	223
Nákup cenin v hotovosti	2 000	263	261
Zúčtování spotřeby cenin	10 000	518	263

Zdroj: Svobodová (2015, s. 537)

3.7 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Účtová třída 3 je určena ke sledování vztahů vně i uvnitř účetní jednotky. Na jejích účtech jsou zachyceny dodavatelsko-odběratelské vztahy, zúčtování se zaměstnanci, zúčtování daní a ostatní zúčtovací vztahy vyplývající z činnosti dané účetní jednotky (Blechová, 2012, s. 79). Účtová třída 3 podle Vyhlášky 410 pro OSS je však určena, na rozdíl od Vyhlášky 500, pouze pro krátkodobé pohledávky a závazky, tj. se splatností do 1 roku. Dlouhodobé pohledávky a závazky, včetně dlouhodobých přijatých či poskytnutých záloh, mají určeny účty v účtové třídě 4. Podnikatelé účtující podle Vyhlášky 500 používají pro krátkodobé i dlouhodobé pohledávky a závazky účty účtové třídy 3 a jejich rozlišení je zabezpečeno analytickou evidencí.

3.7.1 Dodavatelsko-odběratelské vztahy

Mezi dodavatelsko-odběratelské vztahy patří krátkodobé pohledávky za odběrateli, krátkodobé přijaté či poskytnuté zálohy, krátkodobé závazky k dodavatelům a další krátkodobé pohledávky a závazky. Ve směrné účtové osnově jsou jim vymezeny účty účtových skupin 31, 32 a 37.

Účtová skupina 31 – Krátkodobé pohledávky

311 – Odběratelé

314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy

- 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti
- Účtová skupina 32 – Krátkodobé závazky
 - 321 – Dodavatelé
 - 324 – Krátkodobé přijaté zálohy
- Účtová skupina 37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky
 - 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky
 - 378 – Ostatní krátkodobé závazky (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Krátkodobé pohledávky a závazky se podle § 25 písm. g) ZoÚ oceňují při jejich vzniku jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu se pohledávky oceňují pořizovací cenou (Česko. ZoÚ, 1991). Obsahové vymezení jednotlivých účtů krátkodobých pohledávek je uvedeno v § 22 Vyhlášky 410 a krátkodobých závazků v § 32 Vyhlášky 410.

Účet 311 - Odběratelé zahrnuje částky pohledávek za odběrateli vzniklé při prodeji vlastních výrobků, služeb, zboží, dlouhodobého majetku nebo materiálu. Přijaté částky krátkodobých přijatých záloh od odběratelů před splněním závazku vůči odběratelům se účtují na účet 324 – Krátkodobé přijaté zálohy. Vznik pohledávky se účtuje na stranu Má dáti příslušného účtu pohledávek, např. 311 – Odběratelé, se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného výnosového účtu třídy 6. O snížení pohledávky úhradou od odběratele se účtuje na stranu Má dáti účtu 261 – Pokladna při úhradě v hotovosti nebo účtu 222 – Příjmový účet OSS a na stranu Dal příslušného účtu pohledávky (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účet 321 – Dodavatelé zahrnuje částky závazků vůči dodavatelům vzniklé při nákupu majetku, zásob, za poskytnuté energie nebo služby. Poskytnuté krátkodobé zálohy a závdavky dodavatelům před splněním smlouvy dodavatelem se účtují na účet 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy. Pouze v případě poskytnutí zálohy na pořízení dlouhodobého majetku se použije příslušný účet účtové skupiny 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Vznik závazku se zaúčtuje na stranu Dal účtu závazků, např. 321 – Dodavatelé. Při souvztažném zápisu se na straně Má dáti použije příslušný kalkulační účet při pořízení dlouhodobého majetku (041, 042) a při pořízení zásob (111, 131) nebo příslušný výnosový účet třídy 5. O úhradě závazku se účtuje na stranu Má dáti závazkového účtu a na stranu Dal účtu 261 – Pokladna v případě úhrady v hotovosti nebo účtu 223 – Zvláštní výdajový účet (Česko. Vyhláška 410, 2009).

3.7.2 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

Na účtech účtové skupiny 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi se evidují pohledávky a závazky organizace vzniklé z titulu pracovněprávních a dalších vztahů ze závislé činnosti. Probíhá zde zúčtování hrubých mezd zaměstnanců, zúčtování s institucemi zdravotního a sociálního zabezpečení a dále se zde evidují pohledávky za zaměstnanci, např. z titulu náhrady škody nebo záloh k vyúčtování. Používají se tyto syntetické účty:

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

Hrubé mzdy zaměstnanců a zákonné odvody zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění jsou náklady organizace. Účtuje se o nich na stranu Má dáti příslušných nákladových účtů třídy 5.

- 521 – Mzdové náklady
- 524 – Zákonné sociální pojištění (Česko. Vyhláška 410, 2009)

Platy zaměstnanců jsou výdajem státního rozpočtu. Výsledný plat představuje několik složek, jako je odměna za práci, náhrady platů a ostatní platby za provedenou práci, cestovní náhrady, náhrady v době nemoci, u příslušníků i nemocenské. Každá tato složka je čerpána z jiné rozpočtové položky státního rozpočtu. Toto čerpání se provede bankovním převodem z výdajového účtu na účet cizích prostředků souhrnně za všechny zaměstnance ve výši hrubých mezd, odvodů na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele a dalších vyplácených náhrad nejdříve 2 pracovní dny před termínem výplaty (Česko. Rozpočtová pravidla, 2000). Z účtu cizích prostředků se pak ve výplatním termínu provádí převody jednotlivým zaměstnancům a další povinné odvody daní a pojištění. Srážky z platu ve prospěch zaměstnavatele se převedou na příjmový účet, kde dojde k uhrazení pohledávky za zaměstnancem. V následující tabulce č. 21 je uveden postup účtování o předpisu a výplatě platů u OSS.

Tabulka 21: Zúčtování platů se zaměstnanci a institucemi

Popis případu	tis. Kč	MD	D
Předpis pohledávky za zaměstnancem – náhrada škody	5	335	649
Zúčtování platů podle zúčtovací a výplatní listiny (mzdové a ostatní osobní náklady)	1 000	521	331
Předpis odvodu zdravotního pojištění, které hradí zaměstnavatel (9% hrubých mezd)	90	524	337
Předpis odvodu sociálního pojištění, které hradí zaměstnavatel (25% HM)	250	524	336
Předpis srážek daně z příjmů ze závislé činnosti	120	331	342
Předpis odvodu zdravotního pojištění za zaměstnance (4,5% HM)	45	331	337
Předpis odvodu sociálního pojištění za zaměstnance (6,5% HM)	65	331	336
Srážka na pohledávku zaměstnavatele (např. splátka půjčky, náhrada škody apod.)	5	331	333
Převod veškerých složek platů z výdajového účtu	1340	262	223
Příjem veškerých složek platů na účet cizích prostředků	1340	245	262
Odvod zdravotního pojištění	135	337	245
Odvod sociálního pojištění	315	336	245
Odvod sražené zálohy na daň	120	342	245
Převod čisté mzdy zaměstnancům	765	331	245
Převod srážek z platu	5	333	245
Úhrada pohledávky za náhradu škody	5	222	335

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 536)

3.7.3 Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

Účtová skupina 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování slouží především k evidenci pohledávek a závazků vůči finančním orgánům z titulu přímých a nepřímých daní.

341 – Daň z příjmů

342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžita plnění

343 – Daň z přidané hodnoty

Na účtu 341 – Daň z příjmů se účtuje o dani z příjmů právnických osob. V případě OSS jde především o zdanění zisku z jejich hospodářské činnosti. Na stranu Má dáti se účtuje o zaplacených zálohách na daň v průběhu účetního období. Při uzavírání účetních knih se zaúčtuje vyčíslená daňová povinnost podle daňového přiznání zápisem na stranu Má dáti účtu 591 – Daň z příjmů a na stranu Dal účtu 341 – Daň z příjmů. Zůstatek na účtu 341 pak

představuje buď nedoplatek, nebo přeplatek splatné daně za dané zdaňovací období (Blechová, 2012, s. 102).

Účet 342 – Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění slouží k evidenci pohledávek a závazků z titulu daně silniční, daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí. Dále se zde účtuje o dani z příjmů, jejíž odvod správci daně zajišťuje účetní jednotka jako plátce daně za daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům daně – zaměstnancům (Česko. Vyhláška 410, 2009). V tomto případě se nejedná o náklad účetní jednotky, ale jde o sražené zálohy z hrubých mezd zaměstnanců. Příklady účtování o přímých daních jsou uvedeny v tabulce č. 22. Postup účtování o dani z příjmů sražené z hrubých mezd zaměstnanců byl uveden v tabulce č. 21.

Tabulka 22: Účtování přímých daní

Popis případu	Kč	MD	D
Daň z příjmů právnických osob za hospodářskou činnost – úhrada zálohy	10 000	341	241
Daň z příjmů právnických osob za hospodářskou činnost – předpis daně dle daňového přiznání	50 000	591	341
Daň z příjmů právnických osob za hospodářskou činnost – úhrada nedoplatku	40 000	341	241
Předpis daňové povinnosti k dani silniční	5 000	531	342
Předpis daňové povinnosti k dani z nemovitých věcí	8 000	532	342

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky 410

Nepřímou daní je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Pokud je účetní jednotka plátcem DPH, účtuje o ni na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty v takovém členění, aby byla schopna sestavit daňové přiznání. Obvykle se účet 343 analyticky člení podle jednotlivých sazeb DPH. O dani na vstupu, kdy jde o daňový odpočet a tedy o daňovou pohledávku, se účtuje na straně Má dáti účtu 343. V případě daně na výstupu, tedy vybírané dani, kterou je plátce povinen odvést, se jedná o daňový závazek a účtuje se o něm na straně Dal účtu 343. Konečný zůstatek účtu 343 představuje výši vlastní daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu (Blechová, 2012, s. 108). Podle Zákona o DPH je plátce povinen daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby a to k tomu dni, který nastane dříve. V případě přijetí zálohy od odběratele před uskutečněním zdanitelného plnění musí tedy příjemce přiznat příslušnou daň (Česko. Zákon o DPH, 2004).

Příklady účtování o DPH jsou uvedeny v následujících tabulkách. V tabulce č. 23 je ukázáno účtování pohledávky za provedené služby, kdy odběratel předem zaplatil zálohu. Jde tedy o daň na výstupu. V tabulce č. 24 je pak popsáno účtování o zaplacené záloze dodavateli na energie a následné vystavení daňového dokladu za spotřebované energie. V tomto případě jde o daň na vstupu.

Tabulka 23: Účtování DPH - daň na výstupu

Popis případu	Kč	MD	D
Zaplacená záloha na službu	1 210	241	324
Daňový doklad k přijaté platbě	1 210	324	
- základ daně	1 000		324
- 21% DPH – daňová povinnost	210		343
Daňový doklad za provedenou službu vystavený odběrateli	12 100	311	
- tržba, základ daně	10 000		602
- 21% DPH	2 100		343
- zúčtování zálohy	1 210		311
- základ daně zálohy	1 000	324	
- daň ze zálohy	210	343	
Zaplacení pohledávky odběratelem	10 890	241	311

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky 410

Tabulka 24: Účtování DPH - daň na vstupu

Popis případu	Kč	MD	D
Zaplacená záloha	12 100	314	241
Daňový doklad k zaplacené záloze	12 100		314
- základ daně	10 000	314	
- 21% DPH	2 100	343	
Došlá faktura za energie v celkové výši	36 300		321
- základ daně, spotřebované energie	30 000	502	
- 21% DPH	6 300	343	
- zúčtování zálohy	12 100	321	
- základ daně zálohy	10 000		314
- daň ze zálohy	2 100		343
Platba faktury za energie	24 200	321	241

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky 410

3.7.4 Účty příštích období a dohadné účty

OSS mají podle § 69 Vyhlášky 410 povinnost používat u významných položek metodu časového rozlišení. Podstatou metody časového rozlišení je, že náklady a výnosy se mají zásadně zachycovat do období, s nímž časově a věcně souvisí. U účetních případů, které se časově rozlišují, musí být známo jejich věcné vymezení, výše a období, kterého se týkají. (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účtům příštích období jsou ve směrné účtové osnově vymezeny účty účtové skupiny 38.

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

Náklady příštích období obsahují částky výdajů v běžném účetním období, které budou nákladem až v následujícím období, např. nájemné placené předem. Obdobně výnosy příštích období obsahují částky, které již byly přijaty v běžném období, např. předem přijaté platby na nájemné. Položka výdaje příštích období obsahuje částky nákladů, které s běžným obdobím sice souvisejí, ale výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Obdobně položka příjmů příštích období obsahuje částky výnosů běžného období, ale nebyly dosud vyúčtovány jako pohledávky (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Dohadné účty se vztahují k pohledávkám a závazkům, které časově a věcně souvisí s náklady nebo výnosy minulého období. Na rozdíl od účtů časového rozlišení u nich není známa jejich výše nebo období (Blechová, 2012, s. 132).

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

Dohadné účty aktivní jsou očekávané pohledávky. Jedná se například o nárok na náhradu škody od pojišťovny, pokud ještě není známa její výše, nebo pohledávka za zaměstnancem za způsobené manko, pokud ještě nebyla ukončena škodní událost. Dohadné účty pasivní jsou očekávané závazky. Jde například o nevyfakturované dodávky materiálu nebo spotřeba energií, ke kterým ještě nebylo vystaveno vyúčtování (Blechová, 2012, s. 132).

3.8 Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty...

Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování je velmi různorodá. O většině jejích účtů již bylo pojednáno v předchozích kapitolách. Účty účtové skupiny 40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky byly probrány v souvislosti s majetkem. Postupy účtování na těchto účtech jsou převážně upraveny v ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje. Účty účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření a účtové skupiny 49 – Závěrkové účty a zvláštní zúčtování byly zmíněny v kapitole 3.3.3 Otevírání a uzavírání účetních knih.

V účtové třídě 4 se dále účtuje o dlouhodobých pohledávkách a závazcích. Jde o pohledávky a závazky s dobou splatnosti delší než jeden rok a používají se pro ně účty účtové skupiny 45 – Dlouhodobé závazky a účtové skupiny 46 – Dlouhodobé pohledávky.

Účtová skupina 41 – Fondy účetní jednotky obsahuje syntetické účty pro jednotlivé fondy vytvářené podle jiných právních předpisů, jak je uvedeno v § 27 Vyhlášky 410. Jedná se o Fond odměn, FKSP, Rezervní fondy, Fond reprodukce majetku a ostatní fondy (Česko. Vyhláška 410, 2009). Postupy účtování o fondech upravuje ČÚS č. 704.

3.8.1 Fond kulturních a sociálních potřeb

OSS vytváří fond kulturních a sociálních potřeb v souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška o FKSP“), která stanoví i možnosti čerpání fondu. Pro FKSP je určen syntetický účet 412.

Základní příděl FKSP je tvořen stanoveným procentem z objemu mzdových prostředků a převádí se z výdajového účtu OSS na účet fondu. O tvorbě FKSP se účtuje na stranu Má dáti účtu 527 – Zákonné sociální náklady se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb. Současně se účtuje o převodu peněžních prostředků na stranu Má dáti účtu 243 – Běžný účet FKSP se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 223 – Zvláštní výdajový účet. OSS mohou při účtování o tomto převodu využít účet 262 – Peníze na cestě (Česko. ČÚS č. 704, 2009).

Při poskytování příspěvku z FKSP na závodní stravování zajišťované vlastním zařízením účtuje účetní jednotka o výši příspěvku na stranu Má dáti účtu 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb a v příslušné výši o pohledávce za zaměstnancem účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 602 – Výnosy z prodeje služeb a pokud je závodní stravování zdanitelným plněním i v příslušné výši daně na účet 343 – Daň z přidané hodnoty. Při účtování je možno použít také účet 395 – Vnitřní zúčtování. Současně se účtuje o převodu z FKSP na účet závodního stravování na stranu Má dáti účtu 241 – Běžný účet a na stranu dal účtu 243 – Běžný účet FKSP (Česko. ČÚS č. 704, 2009).

Z FKSP je možno poskytnout zaměstnancům zápůjčky na pořízení bytu nebo na jeho rekonstrukci, a také na zakoupení vybavení bytu. O poskytnutí zápůjčky se účtuje na stranu Má dáti účtu 335 – Pohledávka za zaměstnanci se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 243 – Běžný účet FKSP. Splátka od zaměstnance se zaúčtuje jako příjem peněžních prostředků na stranu Má dáti účtu 243 – Běžný účet FKSP a na stranu Dal účtu 335 – Pohledávka za zaměstnanci o snížení této pohledávky.

Z FKSP je dále možno poskytovat zaměstnancům příspěvek na rekreaci, dětské tábory, nebo zakoupit vstupenky na kulturní či sportovní vyžití. Podmínkou pro poskytnutí takového příspěvku je jeho nepeněžní forma. To znamená, že úhradu za poskytnuté plnění hradí v plné výši poskytovateli účetní jednotka a za zaměstnancem vzniká pohledávka ve výši rozdílu celkově zaplacené částky a poskytnutého příspěvku. O tomto příspěvku se účtuje na stranu Má dáti účtu 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb a o pohledávce na stranu Má dáti účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé (Česko. ČÚS č. 704, 2009). Popsané postupy účtování o tvorbě a použití FKSP jsou shrnuty v tabulce č. 25.

Tabulka 25: Účtování o FKSP

Popis případu	Kč	MD	D
Tvorba FKSP - základní přiděl	100 000	527	412
- převod základního přidělu	100 000	262	223
- příjem základního přidělu na účet FKSP	100 000	243	262
Závodní stravování - příspěvek z FKSP	4 030	412	
- úhrada strážníkem - pohledávka	8 070	335	

- tržba za poskytnuté obědy	10 000		602
- DPH	2 100		343
- převod finančních prostředků z FKSP	4 030	241	243
Zápůjčka - poskytnutí zápůjčky	50 000	335	243
- splátka od zaměstnance	5 000	243	335
Rekreace - předpis faktury v celkové částce rekreace	20 000		321
- poskytnutý příspěvek z FKSP	6 000	412	
- rozdíl hrazený zaměstnancem – pohledávka	14 000	335	
- úhrada pohledávky zaměstnancem	14 000	243	335
- úhrada faktury za rekreaci	20 000	321	243

Zdroj: vlastní zpracování dle ČÚS č. 704

3.9 Účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy

Položky nákladů a výnosů vykazují OSS podle § 5 Vyhlášky 410 ve výkazu zisku a ztrát. Tento výkaz je sestavován v členění za hlavní činnost OSS a jejich hospodářskou činnost. Hlavní činností OSS se rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena. Hospodářskou činností pak doplňková, vedlejší nebo podnikatelská činnost (Česko. Vyhláška 410, 2009). Počáteční zůstatky jednotlivých účtů nákladů a výnosů jsou nulové a v průběhu roku se o nich účtuje narůstajícím způsobem.

3.9.1 Náklady

Náklady vyjadřují u OSS konečnou spotřebu výdajů finančních prostředků vynaložených na činnost organizace ve sledovaném období. Účtují se zásadně do období, se kterým věčně a časově souvisejí. Obsahové vymezení jednotlivých položek nákladů je uvedeno v § 33 Vyhlášky 410. V následujícím textu jsou uvedeny vybrané položky nákladů ze směrné účtové osnovy určené OSS s vysvětlením některých z nich.

Účtová skupina – 50 Spotřebované náklady

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

506 – Aktivace dlouhodobého majetku

507 – Aktivace oběžného majetku

508 – Změna stavu zásob vlastní výroby (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účet 501 obsahuje náklady na spotřebovaný materiál včetně nákladů ve výši ocenění jiného drobného dlouhodobého majetku, jehož hodnota nedosahuje dolní hranice limitu pro zařazení do DDHM. Vykazuje se sem i úbytek zásob v rámci stanovených norem přirozených úbytků (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účty 506 a 507 obsahují snížení nákladů účetní jednotky z titulu výroby nebo pořízení majetku ve vlastní režii.

Účtová skupina 51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

516 – Aktivace vnitroorganizačních služeb

518 – Ostatní služby

Na účet 512 se účtuje o nákladech souvisejících s proplácením cestovních náhrad zaměstnancům. Jde zejména o jízdné, stravné, náhrada za ubytování a další prokázané náklady související s pracovní cestou.

Účtová skupina 52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

524 – Zákonné sociální pojištění

525 – Jiné sociální pojištění

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Jiné sociální náklady

Položka 521 zahrnuje veškeré požitky zaměstnanců ze závislé činnosti a náhrady mezd za dočasnou pracovní neschopnost. Na účet 524 se účtuje o výši zákonných odvodů za zaměstnavatele na sociální pojištění a veřejné zdravotní pojištění (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účtová skupina 53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitostí

538 – Jiné daně a poplatky

Účtová skupina 54 – Ostatní náklady

541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 – Jiné pokuty a penále

543 – Dary a jiná bezúplatná plnění

544 – Prodaný materiál

547 – Manka a škody

Na účet 543 se účtuje o nákladech z vyřazení majetku z titulu bezúplatného převodu subjektům, které nejsou vybranými účetními jednotkami. Položka 547 obsahuje náklady na manka a škody, kdy škodou se rozumí neodstranitelné poškození nebo zničení majetku.

Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, a opravné položky

551 – Odpisy dlouhodobého majetku

552 – Prodaný DNM

553 – Prodaný DHM

554 – Prodané pozemky

556 – Tvorba a zúčtování opravných položek

557 – Náklady z vyřazených pohledávek

558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku

3.9.2 Výnosy

Výnosy jsou peněžním vyjádřením výsledků za uznané výkony účetní jednotky za určité období (Blechová, 2012, s. 149). Obsahové vymezení položek výnosů je uvedeno v § 37 Vyhlášky 410. Výnosy jsou členěny podle směrné účtové osnovy pro OSS do šesti účtových skupin. Dále jsou uvedeny vybrané položky výnosů.

Účtová skupina 60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží

601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků

602 – Výnosy z prodeje služeb

603 – Výnosy z pronájmu

604 – Výnosy z prodeje zboží

605 – Výnosy ze správních poplatků

Účet 603 obsahuje výnosy z pronájmu a z pachtu majetku účetní jednotky. Na účtu 605 účtují OSS o výnosech ze správních poplatků (Česko. Vyhláška 410, 2009).

Účtová skupina 64 – Ostatní výnosy

641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

642 – Jiné pokuty a penále

643 – Výnosy z vyřazených pohledávek

644 – Výnosy z prodeje materiálu

645 – Výnosy z prodeje DNM

646 – výnosy z prodeje DHM

647 – Výnosy z prodeje pozemků

649 – Ostatní výnosy z činnosti

Účet 643 obsahuje výnosy z přijatých úhrad na pohledávky, které byly v minulosti vyřazeny a také výnosy z postoupených pohledávek. Ostatní výnosy z činnosti na účtu 649 obsahuje náhrady za manka škody, přebytky na jiném než dlouhodobém majetku a bezúplatné nabytí zásob od subjektu, který není vybranou účetní jednotkou (Česko. Vyhláška 410, 2009).

3.10 Účtová třída 9 – Podrozvahové účty

Podrozvahové účty slouží k evidenci skutečností, které jsou předmětem účetnictví, ale nejsou splněny veškeré podmínky pro to, aby mohly být zaneseny pomocí účetních zápisů do hlavní knihy. O podrozvahových účtech je pojednáno v § 47 – 55 Vyhlášky 410. Součet obrátů strany Má dáti a Dal podrozvahových účtů se musí rovnat, to znamená, že se vždy účtuje souvztažným zápisem na dvou podrozvahových účtech.

3.10.1 Evidence majetku na podrozvahových účtech

Na podrozvahových účtech se eviduje jiný drobný dlouhodobý majetek, který nesplňuje dolní hranici limitu pro zařazení do DDNM nebo DDHM. K této evidenci jsou předepsány účty účtové skupiny 90 – Majetek a závazky účetní jednotky.

901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek.

O pořízení a vyřazení takového majetku se účtuje se souvztažným zápisem na účtu 999 – Vyrovňovací účet podrozvahových účtů. Postup účtování je uveden v tabulce č. 26.

Tabulka 26: Použití podrozvahových účtů u jiného DDHM

Popis případu	Kč	MD	D
Předpis závazku za pořízení jiného drobného dlouhodobého hmotného majetku	2 000	501	321
Zařazení jiného drobného dlouhodobého hmotného majetku na podrozvahový účet	2 000	902	999
Vyřazení jiného drobného dlouhodobého hmotného majetku	2 000	999	902

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 539)

V podrozvahové evidenci se dále evidují vyřazené pohledávky v případě, že již zanikl nárok účetní jednotky na vymáhání plnění, ale je předpoklad, že dlužník svoji povinnost zcela nebo zčásti splní. Takové pohledávky se zde evidují do doby, než je pohledávka uhrazena nebo podlehne prekluzi. Pravidla a postup účtování o vyřazení pohledávek je stanoven v ČÚS č. 706. K evidenci vyřazených pohledávek je určen účet 905 – Vyřazené pohledávky. Účtování o vyřazení pohledávky ukazuje tabulka č. 27.

Tabulka 27: Účtování vyřazených pohledávek na podrozvaze

Popis případu	Kč	MD	D
Vyřazení pohledávky	10 000	557	311
Zaučtování vyřazené pohledávky z aktiv na podrozvahu	10 000	905	999
Vyřazení pohledávky z podrozvahového účtu	10 000	999	905

Zdroj: vlastní zpracování dle Svobodová (2015, s. 539)

3.10.2 Podmíněné pohledávky a závazky

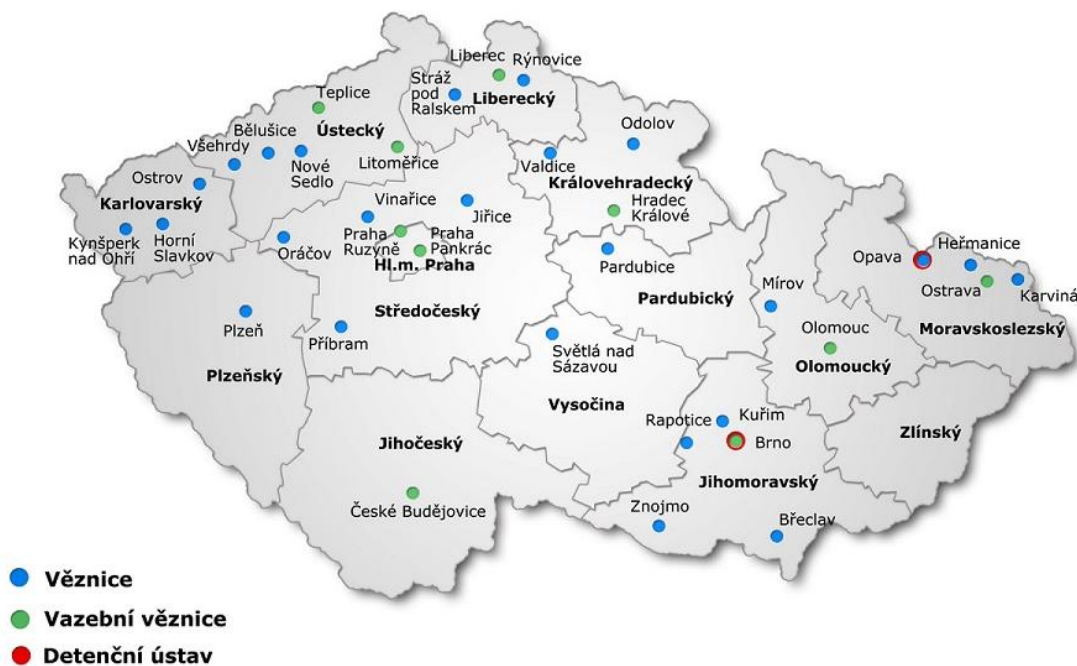
Podmíněným pohledávkám a závazkům jsou ve směrné účtové osnově vymezeny účtové skupiny 91 – 99. Na jednotlivých účtech se účtuje o krátkodobých nebo dlouhodobých budoucích pohledávkách nebo závazcích. Jde například o budoucí pohledávky nebo závazky z titulu plnění z uzavřených smluv na pronájem (Česko. Vyhláška 410, 2009). Při uzavření smlouvy na pronájem objektu na dobu jednoho roku se zaúčtuje podmíněná krátkodobá pohledávka ve výši ročního nájemného. Při každé úhradě měsíčního nájemného se poměrná část podmíněné pohledávky odúčtuje. Podmíněné pohledávky se vytvářejí z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou, z titulu plnění z uzavřených smluv o prodeji dlouhodobého majetku a dalších.

4 Praktická část

V praktické části jsou popsány účetní postupy používané vybranou účetní jednotkou, kterou je Vězeňská služba České republiky a její organizační jednotka Věznice Horní Slavkov. Je zde zhodnoceno, zda jsou používané postupy v souladu s právními předpisy a postupy, které byly vysvětleny v teoretické části.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Vězeňská služba České republiky (dále jen VS ČR) zajišťuje na území České republiky provoz vězeňských zařízení, výkon vazby a výkon trestu odnětí svobody a dále pořádek a bezpečnost v soudních budovách a v budově Ministerstva spravedlnosti ČR, pod které spadá. Ke dni 18. 9. 2015 bylo v zařízeních VS ČR umístěno celkem 20 448 vězněných osob, z toho 18 449 ve výkonu trestu, 1 945 ve vazbě a 54 v detenčních ústavech. VS ČR je členěna na 35 samostatných organizačních jednotek (dále jen OJ), v jejichž čele stojí ředitelé OJ. Organizačními jednotkami jsou jednotlivé věznice, vazební věznice a Akademie VS ČR. Rozmístění jednotlivých věznic na území České republiky je zobrazeno na mapce na obrázku č. 1.



Obrázek 1: Mapa organizačních jednotek VS ČR

Zdroj: <http://www.vscr.cz/>

VS ČR je bezpečnostním sborem. Vedle příslušníků vykonávajících službu podle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, jsou zde zaměstnaní také občanskí zaměstnanci v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Plánovaný počet zaměstnanců VS ČR je 11 243. Skutečný počet zaměstnanců k 1. 9. 2015 byl 10 900.

Centrálně správu zajišťuje generální ředitelství (dále jen GŘ) v čele s generálním ředitelem. Generální ředitelství stanovuje jednotlivým organizačním jednotkám jejich rozpočet, počty pracovníků na jednotlivých tabulkových místech, včetně zařazení do platových tříd. Generální ředitelství je členěno na jednotlivé odbory, které odpovídají členění organizačních jednotek na oddělení. Jde o odbor vězeňské a justiční stráže, odbor výkonu vazby a trestu, odbor správní, ekonomický, personální, logistiky, informatiky, kontroly, právní, zdravotnické služby a duchovní služby. Jednotlivé odbory GŘ metodicky vedou odpovídající oddělení organizačních jednotek a připravují závazné vnitřní předpisy.

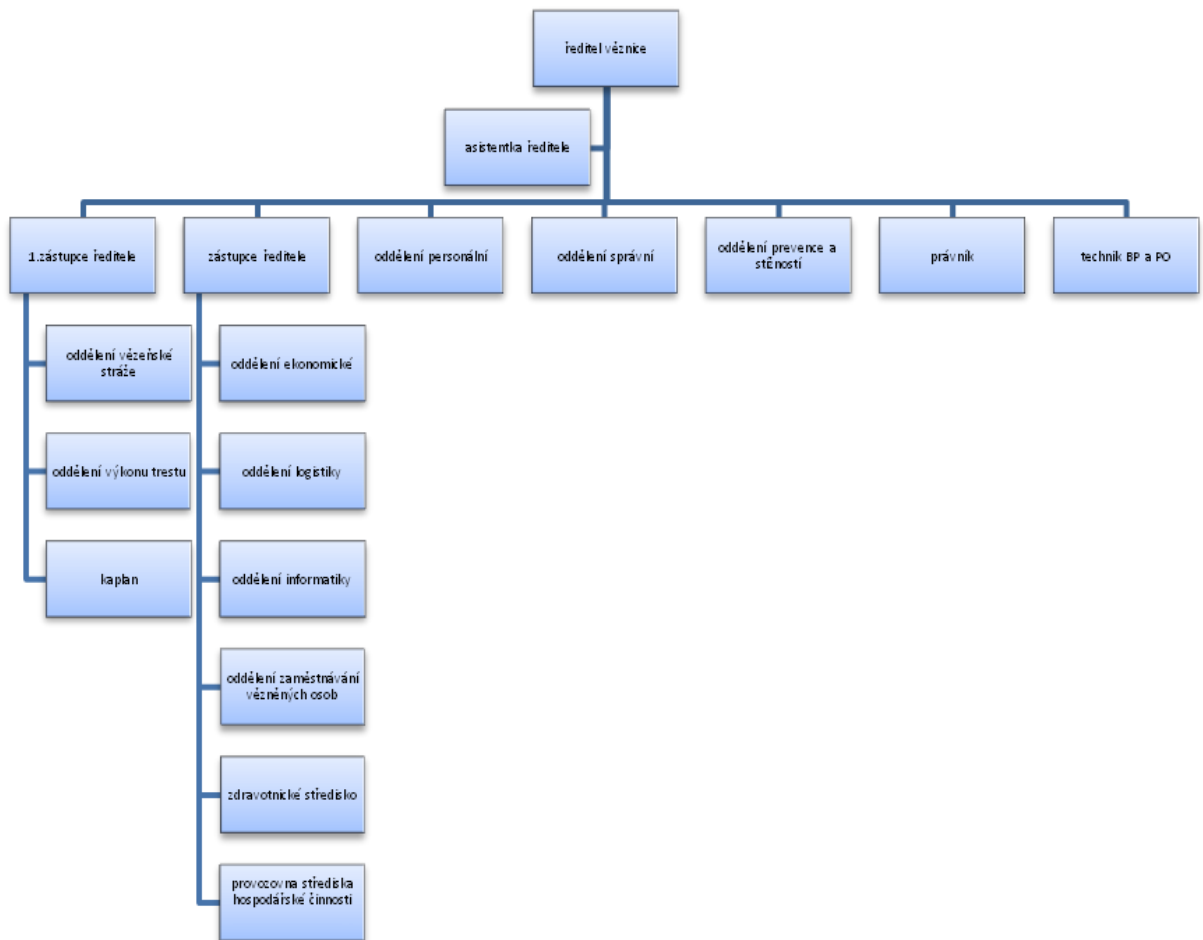
Vězeňská služba České republiky je organizační složkou státu, jde o rozpočtovou organizaci. Účetní jednotkou je Vězeňská služba ČR jako celek. Vede účetnictví dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Vězeňská služba je podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty plátcem DPH. Její hlavní činnost však není podle § 5 odst. 3 tohoto zákona předmětem DPH. Při výkonu své hlavní činnosti, výkonu vězeňské služby, tedy o DPH neúčtuje. Pokud však uskutečňuje ekonomické činnosti uvedené v příloze č. 1 Zákona o DPH, považuje se za osobu povinnou k dani, a je tedy povinna o DPH účtovat.

4.1.1 Charakteristika Věznice Horní Slavkov

Věznice Horní Slavkov je jednou ze samostatných organizačních jednotek VS ČR. Věznice Horní Slavkov je určena pro výkon trestu odnětí svobody dospělých mužů a je profilována pro výkon trestu odnětí svobody odsouzených zařazených do typu věznice s ostrahou, včetně doživotního trestu. Celková normová ubytovací kapacita činí 710 vězněných osob. Ve věznici je vedle oddělení s ostrahou zřízeno i oddělení s dozorem a dále také specializované oddělení pro odsouzené s poruchou duševní a poruchou

chování, výstupní oddělení a oddělení se zesíleným stavebně technickým zabezpečením pro odsouzené zařazené do typu věznice se zvýšenou ostrahou.

Ve Věznici Horní Slavkov je celkem zaměstnáno 316 zaměstnanců, z toho je 195 příslušníků ve služebním poměru a 121 zaměstnanců v pracovním poměru. Organizační struktura Věznice Horní Slavkov je zobrazena na obrázku č. 2.



Obrázek 2: Organizační struktura Věznice Horní Slavkov

Zdroj: vlastní zpracování

Ředitel věznice je pověřený generálním ředitelem k tomu, aby jednal a činil jménem státu veškeré právní úkony týkající se Věznice Horní Slavkov. Řediteli věznice jsou přímo podřízeni jeho zástupci, asistentka, právník, technik BP a PO, vedoucí oddělení personálního, správního a oddělení prevence a stížností.

Ředitele v době jeho nepřítomnosti zastupuje 1. zástupce ředitele, který řídí vedoucího oddělení vězeňské stráže, vedoucího výkonu trestu a kaplana. Oddělení vězeňské stráže zabezpečuje střežení objektů věznice a odsouzených, zajišťuje bezpečnost osob a majetku, provádí eskortování odsouzených při jejich umístování a přemístování k soudním jednáním a do zdravotnických zařízení. Součástí oddělení je také úsek služební kynologie. Oddělení výkonu trestu zabezpečuje naplňování účelu výkonu trestu odnětí svobody individuální výchovnou prací pomocí programů zacházení, formuje a rozšiřuje úroveň všeobecného vzdělání odsouzených, pomáhá při řešení jejich sociálních a rodinných problémů, zajišťuje organizaci činností odsouzených.

Správu věznice má na starosti zástupce ředitele, pod kterého spadá oddělení logistiky, ekonomické, informatiky, zaměstnávání vězněných osob, zdravotnické středisko a provozna střediska hospodářské činnosti. Oddělení logistiky zabezpečuje chod věznice zejména správu budov a jejich opravy, zajišťuje dodávky energií, vody, likvidaci odpadů, má na starosti telekomunikační a zabezpečovací techniku, zajišťuje stravování odsouzených i zaměstnanců, nákupy kancelářského materiálu, čistících a hygienických prostředků, provozuje sklady a zabezpečuje intendantní materiál pro odsouzené a příslušníky. Oddělení informatiky spravuje počítačovou síť věznice a zabezpečuje její bezpečnost. Zdravotnické středisko poskytuje diagnostickou, preventivní, léčebnou a posudkovou péči příslušníkům, občanským zaměstnancům i osobám ve výkonu trestu odnětí svobody. Oddělení zaměstnávání vězněných osob zajišťuje a odpovídá za zaměstnávání vězněných osob, zařazuje odsouzené do práce, navrhuje smlouvy a pracovní náplně odsouzených, provádí kontroly na pracovištích. Součástí věznice je také středisko hospodářské činnosti (dále jen SHČ), jehož hlavní náplní je vyhledávání pracovních příležitostí pro osoby ve výkonu trestu formou vlastní výroby nebo formou zajištění pracovníků pro zhotovení zakázek zadaných cizími subjekty. Za vedení účetnictví věznice i střediska hospodářské činnosti zodpovídá ekonomické oddělení (dále jen EO). EO dále spravuje přidělený rozpočet, který rozepisuje na jednotlivé položky a kontroluje jejich správné čerpání. Zodpovídá za evidenci, správu a vymáhání pohledávek věznice, provádí kompletní mzdovou agendu zaměstnanců a odsouzených, vede peníze odsouzených na oddělených účtech, zabezpečuje pokladní službu a hospodaří s fondem kulturních a sociálních potřeb.

4.1.2 Hospodaření Věznice Horní Slavkov

VS ČR spadá pod kapitolu Ministerstva spravedlnosti a jsou jí přidělovány finanční prostředky na základě zákona o státním rozpočtu správcem kapitoly jako celku. GŘ následně rozděluje tyto prostředky jednotlivým OJ dle jejich požadavku. VS ČR byl v roce 2015 přidělen rozpočet ve výši 9 198 071 285,- Kč. Přidělené finanční prostředky jsou tříděny dle jednotné rozpočtové skladby stanovené vyhláškou Ministerstva financí č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů, podle které jsou příjmy a výdaje tříděny z různých hledisek do jednotek třídění, kterými jsou OSS povinny označovat své rozpočtované i skutečné příjmy a výdaje. V průběhu roku je možné finanční prostředky mezi položkami přesouvat, ale pouze v rámci stanovených závazných ukazatelů. Při hospodaření s finančními prostředky je nutno postupovat podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Věznice Horní Slavkov hospodaří s rozpočtovými prostředky, které jsou jí přiděleny generálním ředitelstvím na základě zaslání požadavku. Veškeré její příjmy jsou příjmem státního rozpočtu a výdaje jsou výdajem státního rozpočtu. Pro rozpočtové prostředky je používán příjmový účet pro veškeré příjmy věznice a výdajový účet, ze kterého jsou hrazeny veškeré rozpočtové výdaje. Vedle těchto rozpočtových účtů jsou samostatně vedeny účty fondu kulturních a sociálních potřeb, střediska hospodářské činnosti, závodního stravování a účet cizích prostředků. Při nedostatku finančních prostředků je možno v průběhu roku požádat GŘ o navýšení rozpočtu rozpočtovým opatřením. Případně GŘ samo upravuje rozpočty jednotlivých OJ přesunem mezi nimi dle aktuální potřeby nebo přidělí prostředky na zajištění konkrétních programů (např. různé programy zacházení, kynologii atd.). V průběhu roku je navyšován rozpočet na provedení schválených oprav dle předkládaného plánu. V závěru roku je pak navyšován rozpočet na platy dle dosavadní spotřeby a propočtu pravděpodobné potřeby.

Pro rok 2015 byl Věznici Horní Slavkov schválen rozpočet výdajů v celkové výši 189 433 800,- Kč, v průběhu roku byl postupně navýšen o 22 428 003,- Kč na konečný rozpočet ve výši 211 861 803,- Kč. Pro rok 2016 je zatím schválen rozpočet výdajů ve výši 186 409 500,- Kč. Přehled příjmů a výdajů za rok 2015 je uveden v příloze č. 1.

Příjmy nejsou na úrovni organizačních jednotek rozpočtovány. Skutečné příjmy Věznice Horní Slavkov byly v roce 2015 ve výši 28 756 294,49 Kč. Vzhledem k tomu, že Ministerstvo spravedlnosti je orgánem sociálního zabezpečení, které zajišťuje provádění důchodového pojištění pro příslušníky VS ČR, zahrnují příjmy i odvody pojistného na sociální zabezpečení ze služebního příjmu příslušníků Vězeňské služby. V následující tabulce č. 28 je uveden přehled příjmů Věznice Horní Slavkov za rok 2015.

Tabulka 28: Příjmy Věznice Horní Slavkov v roce 2015

Popis	Částka
Nedaňové příjmy	20 904 500,00 Kč
Daňové příjmy	7 732 268,49 Kč
Přijaté transfery	119 526,00 Kč
Příjmy celkem	28 756 294,49 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu příjmů a výdajů

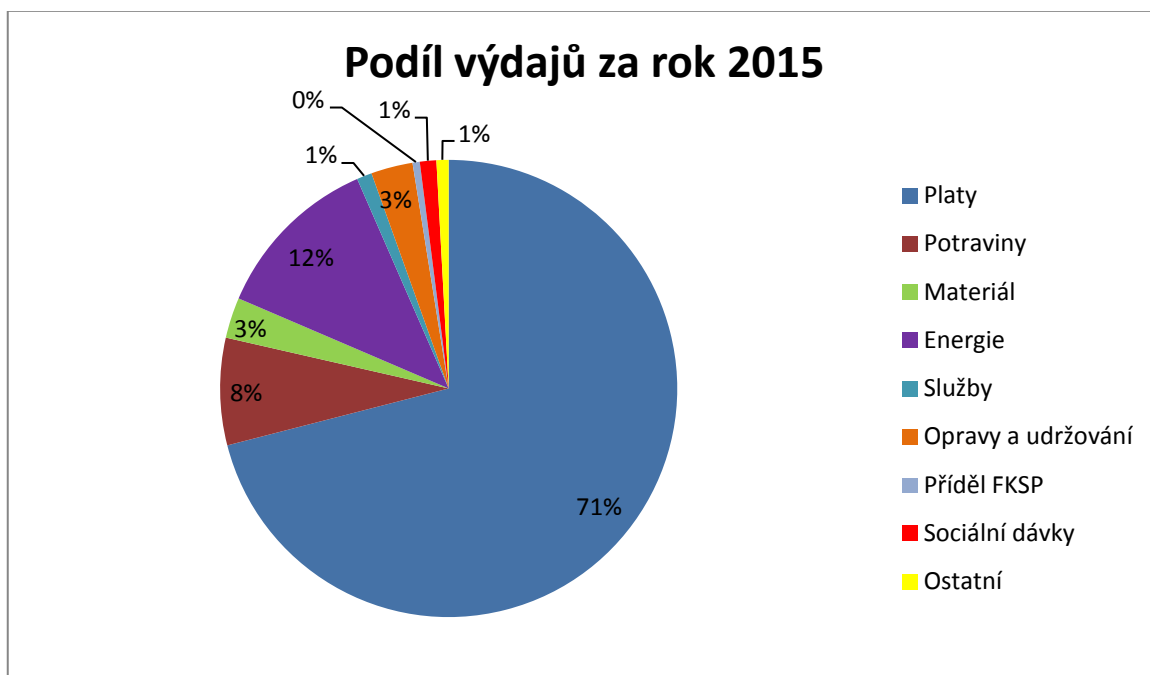
Nedaňové příjmy jsou tvořeny odvody pojistného na sociální zabezpečení ze služebního příjmu příslušníků. Daňové příjmy zahrnují příjmy z poskytování služeb, z vlastní činnosti, z pronájmu majetku, přijaté sankční platby atd. V případě Věznice Horní Slavkov se jedná o příjmy za drobné služby a opravy prováděné v dílnách věznice v rámci zaměstnávání odsouzených ve vnitřním provozu, dále o příjmy z pronájmu bytových jednotek a pronájmu nevyužívaných nebytových prostor, příjmy za soukromé telefonní hovory zaměstnanců, úhrady škod a pokuty za kázeňské přestupky příslušníků. Do daňových příjmů patří také úhrady pohledávek odsouzenými za náklady vazby a výkonu trestu a za způsobené škody. Přijaté transfery jsou tvořeny nevyčerpanými prostředky na platy za měsíc prosinec předchozího roku, které se v lednu převedou na příjmový účet.

Výdaje Věznice Horní Slavkov činily v roce 2015 celkem 211 806 830,71 Kč. Z přiděleného rozpočtu zůstalo nevyčerpano 54 973,30 Kč. Závaznými ukazateli rozpočtu jsou výdaje na platy, na potraviny pro odsouzené, na energie, základní příděl FKSP, výdaje na sociální dávky a účelově vázané prostředky. Přesuny mezi těmito položkami může provádět pouze GŘ. Výdaje Věznice Horní Slavkov v roce 2015 podle jednotlivých druhů je uvedeno v tabulce č. 29. Následující graf na obrázku č. 3 představuje podíl jednotlivých druhů výdajů na celkových výdajích věznice.

Tabulka 29: Výdaje Věznice Horní Slavkov v roce 2015

Popis	Schválený rozpočet	Konečný rozpočet	Skutečné čerpání
Výdaje na platy a pojistné zaměstnanců	139 246 100,00	150 369 942,00	150 369 491,00
z toho prac. odměny odsouzeným	3 600 000,00	3 628 624,00	3 628 624,00
Potraviny pro odsouzené	14 000 000,00	16 052 789,60	16 052 693,47
Nákup ostatního materiálu	3 660 000,00	6 081 807,58	6 081 304,39
Nákup vody, paliv a energie	26 020 000,00	25 423 299,54	25 423 299,54
Nákup služeb	1 692 200,00	2 269 742,35	2 268 868,35
Opravy a udržování	1 200 000,00	6 251 419,30	6 251 419,30
Převody základního přídělu FKSP	999 000,00	1 084 020,00	1 084 020,00
Sociální dávky příslušníků	1 250 000,00	2 491 641,00	2 462 558,00
Ostatní výdaje	1 366 500,00	1 836 57,63	1 813 176,65
Celkové výdaje	189 433 800,00	211 861 803,00	211 806 830,71

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu příjmů a výdajů



Obrázek 3: Podíl výdajů Věznice Horní Slavkov v roce 2015

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu příjmů a výdajů

Výdaje na platy zaměstnanců obsahují i odvody na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele a také výdaje na pracovní odměny odsouzených zaměstnaných na pracovištích ve vnitřním provozu věznice, např. v kuchyni, dílnách, zajišťujících úklid atd. 8 % celkových výdajů je použito na nákup potravin do vývařovny pro odsouzené. Nákup materiálu zahrnuje kancelářské potřeby, čisticí a hygienické potřeby, materiál potřebný pro provoz dílen, stavební a další materiál pro drobnou údržbu. Spotřeba energií se na celkových výdajích podílí 12%. Služby představují odvoz odpadu, povinné revize zařízení, zdravotní služby, poštovné, překlady. Položka opravy a udržování obsahuje dodavatelsky zajišťované opravy budov, zařízení a dopravních prostředků. Sociální dávky představují výplaty nemocenských dávek příslušníkům a odchodné při ukončení služebního poměru.

Věznice Horní Slavkov spravuje dle rozvahy k 31. 12. 2015 uvedené v příloze č. 2 majetek v pořizovací hodnotě 464 706 496,95 Kč. Zůstatková hodnota majetku činí 255 841 147,02 Kč. V pasivech jsou vykázány cizí zdroje ve výši 18 360 083,75 Kč. Jedná se převážně o krátkodobé závazky za dodavatele, zaměstnanci a institucemi z titulu zúčtovaných, ale ještě nevyplacených výplat za prosinec 2015. Dále jsou to krátkodobé přijaté zálohy a krátkodobé závazky z titulu spravovaných finančních prostředků odsouzených. Přehled vykázaných aktiv je uveden v tabulce č. 30.

Tabulka 30: Aktiva Věznice Horní Slavkov k 31. 12. 2015

Popis	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý nehmotný majetek	587 500,53	-497 953,53	89 547,00
Dlouhodobý hmotný majetek	408 694 261,06	-192 617 747,31	216 076 513,75
Dlouhodobé pohledávky	260 000,00		260 000,00
Zásoby	6 487 153,08		6 487 153,08
Krátkodobé pohledávky	27 625 810,59	-15 749 649,09	11 876 161,50
Krátkodobý finanční majetek	21 051 771,69		21 051 771,69
Celková aktiva	464 706 496,95	-208 865 349,93	255 841 147,02

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek tvoří 0,1% aktiv. Největší podíl má dlouhodobý hmotný majetek, a to 88%. Obsahuje především, budovy, pozemky a samostatné movité věci. Zásoby tvoří 1,4% aktiv. Krátkodobé pohledávky, které jsou převážně tvořeny pohledávkami za odsouzenými, zahrnují 6% aktiv. Finanční majetek se na aktivech podílí 4,5%.

4.1.3 Informační systém

Vězeňská služba ČR používá pro vedení účetnictví Vězeňský informační systém (dále jen VIS) zpracovaný firmou Microsoft. Jde o komplexní systém zpracování dat, který se skládá z několika modulů. Jsou to například moduly Správa vězňů, Zaměstnávání, Skladové hospodářství atd. Pro vedení účetnictví a správu rozpočtu se využívá modul VIS EKO. Jednotlivé OJ vedou účetnictví v podstatě samostatně. GŘ má možnost prostřednictvím zabezpečené sítě zobrazit si on-line jejich informace a stáhnout potřebná data z kterékoli OJ. Modul VIS EKO také umožňuje přes webové rozhraní odesílat bankovní příkazy do ČNB a provádět on-line rezervace finančních prostředků státního rozpočtu a rozpočtová opatření v IISSP. K těmto operacím však musí být nastaveny přístupy konkrétním uživatelům.

Nevýhodou VISu však je, že jednotlivé moduly nejsou vzájemně propojeny a fungují v podstatě samostatně. Například z modulu Skladové hospodářství je nutno tisknout jednotlivé doklady o pohybu zásob a ty pak ručně zaúčtovat v modulu VIS EKO. Pro zpracování mezd zaměstnanců je využíván další samostatný program. Stejně tak pro zpracování pracovních odměn odsouzených a správu jejich finančních prostředků. Výstupy z těchto programů jsou pak také potřeba zanést do účetnictví.

4.2 Vnitřní předpisy upravující účetnictví

Vedle obecných právních předpisů popsaných v kapitole 3.2 je vedení účetnictví ve Vězeňské službě ČR upraveno také vnitřními předpisy. Vzhledem k tomu, že VS ČR jako celek je jednou účetní jednotkou a veškeré výkazy sestavuje GŘ za celou Vězeňskou službu, je nutné sjednotit vedení účetnictví na všech OJ. Z tohoto důvodu jsou vydávána generálním ředitelstvím Nařízení generálního ředitele (dále jen NGR) platná v rámci celé VS ČR. NGR upravují mimo jiné například oblast hospodaření s majetkem, vedení účetnictví, provádění finanční kontroly, správu a evidenci pohledávek či řešení škod. Upřesnění pro konkrétní OJ jsou pak vydávána Nařízením ředitele věznice (dále jen NŘV). Ředitel věznice stanoví například limity pokladní hotovosti, konkrétní osoby odpovědné za provádění finanční kontroly a další.

4.2.1 Hospodaření s majetkem

Jednotná pravidla a zásady při hospodaření s majetkem České republiky, ke kterému má příslušnost hospodařit VS ČR, jsou stanovena v NGR č. 58/2013 o hospodaření s majetkem České republiky v podmínkách Vězeňské služby ČR. Za hospodaření s majetkem se považuje jeho nabývání, nakládání s ním, vedení jeho evidence a vyřazování. Za plnění povinností při hospodaření s majetkem odpovídá generální ředitel VS ČR. Ředitelé jednotlivých věznic odpovídají za hospodaření s majetkem, o kterém příslušná organizační jednotka účtuje.

V NGR č. 58/2013 je dále stanoveno členění majetku pro účely majetkové evidence a také členění pro potřeby účetnictví. Jsou zde stanovena kritéria pro zařazení majetku do jednotlivých kategorií, jako je doba využitelnosti či výše ocenění.

Vězeňská služba smí nabývat pouze majetek, který potřebuje k plnění svých funkcí nebo k činnostem s tím souvisejícím. Takový majetek je možno nabýt kupní, darovací, směnnou nebo jinou smlouvou, převodem nebo přechodem, případně vytvořením vlastní činností.

V nařízení jsou dále upraveny postupy při zařazení majetku do evidence, použití dokladů o pohybu majetku, zásady a způsoby odpisování dlouhodobého majetku a závazné postupy při vyřazení majetku z evidence.

4.2.2 Vedení účetnictví

K zajištění závaznosti a jednotnosti postupů při plnění úkolů stanovených pro vedení účetnictví zákonem, vyhláškou a standardy je vydáno NGR č. 66/2011 o vedení účetnictví ve Vězeňské službě České republiky. Vězeňská služba je účetní jednotkou, která má územní pracoviště dislokovaná u jednotlivých organizačních jednotek. Podle ZoÚ ve znění účinném od 1. 1. 2016 se VS ČR považuje za velkou účetní jednotku. VS ČR vede účetnictví v plném rozsahu a účetním obdobím je kalendářní rok. Ekonomický odbor GŘ sestavuje účtový rozvrh, který je v souladu se směrnou úctovou osnovou uvedenou v příloze č. 7 Vyhlášky 410. Veškeré účetní operace jsou zaznamenávány v těchto účetních knihách:

- v deníku
- v hlavní knize

- v knihách analytických účtů
- v knihách podrozvahových účtů.

Mimo účtový rozvrh a účetní knihy nesmí organizační jednotky zřizovat žádné účty. Účetnictví hospodářské činnosti je vedeno odděleně od účetnictví hlavní činnosti. Veškeré používané účty hospodářské činnosti jsou označeny pobočkou 05.

Účetní doklady vedle náležitostí podle § 11 ZoÚ musí dále obsahovat i všechny související podkladové doklady, kterými jsou:

- doklady z programového vybavení logistiky, personalistiky a dalších
- faktury s přílohami
- právní dokumenty, na základě kterých vzniká pohledávka nebo závazek
- platební výměry, rozhodnutí
- příkazy ke služební (pracovní) cestě
- smlouvy darovací, nájemní, o výpůjčce
- rozhodnutí o trvalé nepotřebnosti majetku
- přeúčtovací doklady k převodům majetku a zásob
- a další.

Každý účetní doklad musí před zaúčtováním projít schvalovacím procesem podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní doklady jsou uchovávány ve sborníku účetních dokladů, který je sestavován ke každému pracovnímu dni a obsahuje všechny účetní doklady k tomuto dni zaúčtované. Odděleně jsou ukládány daňové doklady, a to po jednotlivých dnech a po jednotlivých bankovních účtech. U vydaných daňových dokladů podle data zaúčtování předpisu a u došlých daňových dokladů podle data jejich úhrady.

Oběhem účetních dokladů se rozumí proces, který zahrnuje činnosti od vyhotovení nebo obdržení, přes kontrolu a schvalování, odesílání ve stanovených lhůtách, přípravu k zaúčtování a zaúčtování, uložení, úschovu a archivaci až po skartaci nebo trvalou úlož dle rozhodnutí příslušného archivu.

4.2.3 Finanční kontrola

Veškeré účetní operace musí být podrobeny finanční kontrole v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Provádění finanční kontroly ve Vězeňské službě je upraveno NGR č. 25/2014 o finanční kontrole ve VS ČR. Finanční kontrola je prováděna formou řídicích kontrol a je zaměřena na dodržování právních předpisů, zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům a prověřování hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy.

V NGR č. 25/2014 je stanovena povinnost ředitelům OJ zřídit orgány řídicí kontroly a písemně pověřit příslušné pracovníky jejím vykonáváním. Ve Věznici Horní Slavkov pověřuje ředitel vykonáváním řídicí kontroly příslušné pracovníky vydáním Příkazu ředitele věznice, kde jim stanoví oblast působení a rozsah schvalovacích oprávnění. Součástí příkazu je i podpisový vzor, kam se pověření zaměstnanci vlastnoručně podepíší. Orgány řídicí kontroly jsou příkazci operací, správce rozpočtu a hlavní účetní. Příkazci operací jsou ve Věznici Horní Slavkov pověřeni vedoucí jednotlivých oddělení, v oblasti působnosti daného oddělení a v rozsahu do 250 000 Kč. Pro příjmy a výdaje přesahující částku 250 000 Kč jsou stanoveny příkazci operací zástupci ředitele. Správcem rozpočtu je vedoucí ekonomického oddělení.

Řídicí kontrola je vykonávána v průběhu celé operace, od její přípravy a schválení, přes průběžné sledování do konečného vyúčtování operací až po následné prověření vybraných operací. Postupně jsou prováděny tyto kontroly:

- předběžná řídicí kontrola před vznikem nároku – jde o kontrolu veřejných příjmů, kdy příkazce operace prověří soulad připravované operace se stanovenými úkoly, dodržení právních předpisů a doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady
- předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku – kontrola veřejných příjmů, příkazce operace prověří správnost určení dlužníka, výši a splatnost vzniklého nároku, hlavní účetní prověří soulad podpisu příkazce na Schvalovací doložce s podpisovým vzorem a další skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu

- předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku – jde o kontrolu připravovaných veřejných výdajů, příkazce operace prověří nezbytnost připravované operace, její správnost ve vztahu k dodržení právních předpisů, hospodárnost, efektivnost a účelnost a doložení připravované operace správnými a úplnými doklady. Provedení kontroly potvrdí podepsáním formuláře Příslib. Správce rozpočtu prověří správnost údajů, ověření příkazcem v rozsahu jeho kompetence, správnost zařídění výdajů podle rozpočtové skladby a rozpočtové krytí na uskutečnění výdaje. Správce rozpočtu provede rezervaci prostředků ve Státní pokladně.
- předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku – kontrola veřejných výdajů, příkazce operace prověří správnost určení věřitele či dodavatele, výši a splatnost vzniklého závazku a soulad výše závazku s Příslibem. Pokyn k plnění veřejných výdajů vydá svým podpisem na Schvalovací doložce. Hlavní účetní prověří soulad podpisu s podpisovým vzorem a správnost veškerých údajů potřebných k uskutečnění operace jako účetního případu.
- průběžná řídicí kontrola – jde o soustavný dohled nad průběhem a správností prováděných účetních operacích, kterou zajišťuje vedoucí ekonomického oddělení
- následná řídicí kontrola – je prováděna na základě plánu následných kontrol.

4.3 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Za dlouhodobý majetek je dle NGR č. 58/2013 o hospodaření s majetkem České republiky v podmínkách VS ČR považován majetek, jehož doba využitelnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok.

4.3.1 Pořízení a ocenění majetku

Pořizování majetku je ve většině případů ve VS ČR buď přímo realizováno věcně příslušným odborem generálního ředitelství, nebo podléhá jeho schválení. Pouze GŘ může nabývat majetek v těchto případech:

- bezúplatné nabytí zápisem nebo smlouvou o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu
- pořízení majetku se zvláštním charakterem užití
- nabytí nemovitého majetku za úplatu.

Schválení ze strany GŘ podléhá nabytí majetku se zvláštním charakterem užití na základě darovací smlouvy a také úplatné pořízení DHM a DNM, které se vždy hradí v rámci programů financování reprodukce dlouhodobého majetku. Při nabývání majetku za úplatu je nutno se řídit zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění vedlejších předpisů.

Majetek se oceňuje v souladu se ZoÚ a Vyhláškou 410. Majetek, který byl nabyt bez účasti státního rozpočtu, musí být při zařazení do evidence oceněn pořizovací cenou a nelze-li ji zjistit, tak reprodukční pořizovací cenou.

Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek se ve VS ČR nákupem pořizuje centrálně na GŘ, je účtováno o pořízení majetku přes účty účtové skupiny 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek pouze na úrovni GŘ. Na organizačních jednotkách se účtuje až o zařazení majetku do užívání, aktivaci majetku, na základě protokolu o uvedení do užívání.

4.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

VS ČR má pro zařazení do jednotlivých kategorií nehmotného majetku kritéria dle Vyhlášky 410. Možnost snížení dolní hranice výše ocenění pro zařazení do DDNM využila pouze v případě softwaru. Vedle doby využitelnosti delší než jeden rok jsou tedy pro nehmotný majetek v NGR č. 58/2013 stanovena tato kritéria pro zařazení do jednotlivých druhů nehmotného majetku:

DNM – nehmotný majetek v ocenění vyšším než 60 000 Kč

nepatří sem znalecké posudky, průzkumy trhu, návrhy reklamních akcí

DDNM – majetek oceněný minimálně v částce 7 000 Kč a nepřevyšující 60 000 Kč

vždy software s dobou použitelnosti delší než jeden rok, v ocenění do 60 000 Kč

ONM – za jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány nehmotné

výsledky výzkumu a vývoje a ocenitelná práva, jejichž ocenění nepřevyšuje 7 000 Kč.

Postupy účtování při bezúplatném nabytí majetku jsou popsány v následující tabulce č. 31.

Tabulka 31: Bezúplatné nabytí DNM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Bezúplatné nabytí DNM od jiné OSS			
- zařazení do používání v pořizovací ceně	100 000	013	
- oprávky, vytvořené u původní OSS	75 000		073
- navýšení jmění (pořizovací cena – oprávky)	25 000		401
DNM zjištěný při inventarizaci	100 000	013	401
Darování DNM od jiného subjektu	100 000	013	401

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Používané postupy jsou v souladu s postupy stanovenými ČÚS, které jsou popsány v kapitole 3.4.2. Pokud dochází k převodu DNM mezi jednotlivými organizačními jednotkami, pak je tento majetek na předávající OJ vyřazen a na přebírající OJ zařazen. Vzhledem k tomu, že VS ČR je jednou účetní jednotkou jako celek, dochází v podstatě jen k evidenčnímu převodu. Zůstatky jednotlivých účtů za celou VS ČR musí zůstat nezměněny. Pokud je převáděný majetek odepisován, používá se při účtování pomocný účet 401 – Jmění účetní jednotky, jak je ukázáno v tabulce č. 32.

Tabulka 32: Bezúplatný převod DNM v rámci VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Účtování na předávající OJ:			
- vyřazení v pořizovací ceně	100 000		013
- odúčtování vytvořených opravek	60 000	073	
- zúčtování zůstatkové ceny	40 000	401	
Účtování na přebírající OJ:			
- pořizovací cena	100 000	013	
- dosavadní zaúčtované oprávky	60 000		073
- zůstatková cena	40 000		401

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V příkladu byly použity při převodu softwaru účty 013 – Software, 073 – Oprávky k software a 401 – Jmění účetní jednotky.

Při pořízení DNM nákupem, který zajišťuje GR, účtuje o pořízení majetku GR. Následně je majetek zařazen do užívání na příslušné OJ, kam je převáděn. V tabulce č. 33 je popsán postup používaný v případě nákupu softwaru.

Tabulka 33: Pořízení softwaru nákupem

Popis případu	Kč	MD	D
Postup účtování na GR:			
- pořízení softwaru, faktura	100 000	041	321
- úhrada faktury	100 000	321	223
- převod na OJ k zařazení do užívání	100 000	401	041
Postup účtování na OJ:			
- zařazení do používání	100 000	013	
	- 100 000	401	

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

K dodržení souvztažnosti je při účtování o přechodu majetku mezi organizačními jednotkami opět používán účet 401 – Jmění účetní jednotky. Možnost využití účtu 401 v těchto případech umožňuje ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje.

V případě účtování o pořízení DDNM postupuje VS ČR následujícím způsobem, jak je uvedeno v tabulce č. 34.

Tabulka 34: Pořízení DDNM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení DDNM nákupem – dodavatelská faktura	35 000	558	321
Pořízení DDNM nákupem – zařazení do užívání	35 000	018	078
Vytvoření DDNM vlastní činností – aktivace	27 000	558	506
Vytvoření DDNM vlastní činností – zařazení do užívání	27 000	018	078
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od jiné OSS	10 000	018	078
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	30 000	558	649
Nabytí DDNM bezúplatným převodem od účetní jednotky, která není vybranou účetní jednotkou	30 000	018	078
DDNM zjištěný při inventarizaci – přebytek	15 000	018	078

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Pokud se pořizuje nehmotný majetek v hodnotě do 7 000 Kč, označován ve VS ČR jako ONM, účtuje se o jeho pořízení přímo do nákladů. Současně se o tomto pořízení účtuje na podrozvahových účtech, kde je tento majetek evidován do doby jeho vyřazení. Postup účtování je uveden v tabulce č. 35.

Tabulka 35: Pořízení jiného DDNM - ONM

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení ONM – dodavatelská faktura	4 000	518	321
Zařazení ONM do používání	4 000	901	999
Vyřazení ONM	4 000	999	901

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V účtování byl použit nákladový účet 518 – Ostatní služby, 321 – Dodavatelé a podrozvahové účty 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek a 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům.

4.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Hmotný majetek zahrnuje dle NGRŘ č. 58/2013 věci, byty a nebytové prostory. Pro klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku používá VS ČR kritéria dle Vyhlášky 410. Hmotný majetek musí mít tedy dobu využitelnosti delší než jeden rok a je zařazen do jednotlivých kategorií dle výše ocenění takto:

DHM – majetek v ocenění vyšším než 40 000 Kč

DDHM – movité věci, případně soubory movitých věcí, jejichž ocenění je v částce minimálně 3 000 Kč a nepřevyšuje částku 40 000 Kč

- jsou to vždy předměty z drahých kovů, pokud nejsou DHM, a věci pořízené formou finančního leasingu, popř. bezúplatně převzaté v hodnotě do 40 000 Kč

OHM – za jiný drobný dlouhodobý majetek se považuje majetek, jehož ocenění nepřevyšuje 3 000 Kč, jde především o:

- nábytek a zařizovací předměty, úklidové pomůcky, sportovní potřeby
- nářadí a sady nářadí, řemeslnické přístroje
- výzbrojní materiál (zbraně, donucovací prostředky, munice)
- výstrojný materiál
- vybavení kuchyní a jídelen

- knihy
- psi evidovaní jako cizí majetek bez ohledu na jejich účetní hodnotu
- flash disky

Pro pořizování DHM platí stejná pravidla jako v případě majetku nehmotného. Účtování o bezúplatném nabytí DHM je popsáno v tabulce č. 36 na příkladu automobilu.

Tabulka 36: Bezúplatné nabytí DHM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Bezúplatné nabytí DHM od jiné OSS			
- zařazení do používání v pořizovací ceně	400 000	022	
- oprávky, vytvořené u původní OSS	150 000		082
- navýšení jmění (pořizovací cena – oprávky)	250 000		401
DHM zjištěný při inventarizaci	300 000	022	401
Darování DHM od jiného subjektu, dle smlouvy	200 000	022	401

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Bezúplatné převody majetku mezi jednotlivými OJ v rámci VS ČR jsou účetně zaznamenány následovně. Příklad účtování je ukázán na samostatné movité věci, která je odepisována a odpis je proveden zatím pouze z části.

Tabulka 37: Převody v rámci VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Účtování na předávající OJ:			
- vyřazení v pořizovací ceně	80 000		022
- odúčtování vytvořených opravek	50 000	082	
- zúčtování zůstatkové ceny	30 000	401	
Účtování na přebírající OJ:			
- pořizovací cena	80 000	022	
- dosavadní záúčtované oprávky	50 000		082
- zůstatková cena	30 000		401

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Pokud už by byla hodnota majetku na původní OJ již zcela odepsána, nepoužil by se při účtování již účet 401 – Jmění účetní jednotky, ale pouze majetkový účet oproti oprávkám.

Stejně tak jako u nehmotného majetku, je i pořízení hmotného majetku nákupem prováděno prostřednictvím generálního ředitelství, které na nákup potřebného DHM vyhláší veřejnou zakázku a provádí i úhradu faktury. Majetek je následně zařazen do užívání na OJ, pro kterou je pořizován. Postup účtování je naznačen v tabulce č. 38 na příkladu nákupu kopírky.

Tabulka 38: Pořízení DHM koupí

Popis případu	Kč	MD	D
Postup účtování na GR:			
- pořízení kopírky, faktura	80 000	042	321
- úhrada faktury	80 000	321	223
- převod na OJ k zařazení do užívání	80 000	401	042
Postup účtování na OJ:			
- zařazení do používání	80 000	022	
	- 80 000	401	

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Také v tomto případě je při účtování využít účet 401 – Jméno účetní jednotky. Pokud by se majetek zařazoval do užívání přímo na GR, byl ve třetím řádku použit místo účtu 401 na straně Má dáti rovnou účet 022 – Samostatné hmotné movité věci.

Postup účtování o pořízení DDHM je stejný jako v případě nehmotného majetku uvedený v tabulce č. 34. Změna je pouze při zařazení do užívání v použití příslušných účtů pro drobný hmotný majetek na straně Má dáti 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek a na straně Dal 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek, jehož pořizovací cena nepřevyšuje 3 000 Kč, je ve VS ČR označován jako OHM. O pořízení tohoto majetku se účtuje do nákladů a eviduje se do doby vyřazení na podrozvahových účtech. Majetek vydávaný do užívání je vydáván konkrétnímu zaměstnanci oproti podpisu a je takto vedený na kartě příslušného zaměstnance v evidenčním programu majetku VIS-SKH. Pokud jde o majetek přidělený do určité místnosti, jako její vybavení, je evidován podle místnosti, popřípadě podle uživatele. Příslušný uživatel opět majetek přebírá oproti podpisu a zodpovídá za něj.

Tabulka 39: Pořízení jiného DDHM - OHM

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení OHM – dodavatelská faktura	5 000	501	321
Zařazení OHM do používání	5 000	902	999
Vyřazení OHM	5 000	999	902

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Při pořízení OHM je použit nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu a eviduje se na podrozvahovém účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek.

4.3.4 Odpisování majetku

Vězeňská služba provádí odpisy v souladu s odpisovými plány. Ve Věznici Horní Slavkov je stanovení odpisových plánů v kompetenci oddělení logistiky, které zodpovídá za evidenci a správu majetku potřebného pro provoz věznice. To také připravuje podklady o výši odpisů, které předají na ekonomické oddělení k zaúčtování.

VS ČR používá dva způsoby odpisování:

- rovnoměrný způsob – pro veškerý dlouhodobý majetek mimo motorových vozidel, kdy se odpisy stanoví na základě předpokládané doby používání příslušného majetku v letech
- výkonový způsob – pro motorová vozidla, kdy je doba používání stanovená na počet ujetých kilometrů

Při převodu majetku mezi organizačními jednotkami, navazuje přebírající jednotka na výši ocenění, výši oprávek i odpisový plán předávající organizační jednotky.

Vězeňská služba neodpisuje tento majetek:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- finanční majetek
- zásoby
- drobný dlouhodobý majetek
- pohledávky

- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pokud jej má v pronájmu nebo ve výpůjčce
- dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou
- pozemky.

Dle NGR č. 58/2013 se o odpisech dlouhodobého majetku účtuje ve VS ČR čtvrtletně, vždy k poslednímu pracovnímu dni kalendářního čtvrtletí. Částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisování dlouhodobého majetku se přerušuje při dosažení minimální zůstatkové částky, která je stanovena na 5 % z výše ocenění majetku. Odpisy se zaúčtují na stranu Má dáti nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a na stranu Dal příslušného účtu opravek podle druhu majetku. Pro nehmotný majetek se použijí účty účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a pro hmotný majetek účty účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

4.3.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Veškerý evidovaný majetek může být ve VS ČR z evidence vyřazen jedním z následujících způsobů:

- převodem v rámci Vězeňské služby
- v návaznosti na ukončení procesu nakládání s nepotřebným majetkem po vydání rozhodnutí o nepotřebnosti majetku a vyhotovení protokolu o vyřazení majetku. Následně se přikládá doklad o tom, jak bylo s majetkem naloženo – zápis nebo smlouva o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu, kupní smlouva, darovací smlouva či doklad o fyzické likvidaci majetku.
- na základě zápisu komise pro posuzování škod, který schválil ředitel OJ
- na základě dokladu o úhradě při ztrátě či poškození OHM předaného zaměstnanci do užívání.

Postup účtování o vyřazení majetku závisí na způsobu jeho pozbytí. Zda jde o vyřazení z titulu darovací smlouvy uzavřené se subjektem, který neúčtuje podle Vyhlášky 410, nebo bezúplatné předání jiné OSS či z titulu fyzické likvidace. V tabulce č. 40 jsou uvedeny příklady účtování o vyřazení DNM – software v pořizovací hodnotě 100 000 Kč, u kterého jsou vytvořeny oprávky v době vyřazení ve výši 60 000 Kč, zůstatková hodnota majetku je 40 000 Kč.

Tabulka 40: Vyřazení DNM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Vyřazení DNM předáním jiné OSS (software)			
- vyřazení v pořizovací ceně	100 000		013
- oprávky, vytvořené u původní OSS	60 000	073	
- snížení jmění (pořizovací cena – oprávky)	40 000	401	
Vyřazení DNM z titulu fyzické likvidace			
- odpis zůstatkové ceny	40 000	551	073
- vyřazení v ceně pořízení	100 000	073	013

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Obdobně postupuje Vězeňská služba i při vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Příklad účtování v tabulce č. 41 je pro případ vyřazení kopírky v pořizovací ceně 50 000 Kč, k níž jsou vytvořeny oprávky ve výši 30 000 Kč, a zůstatková cena je 20 000 Kč.

Tabulka 41: Vyřazení DHM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Vyřazení DHM předáním jiné OSS (kopírka)			
- vyřazení v pořizovací ceně	50 000		022
- oprávky, vytvořené u původní OSS	30 000	082	
- snížení jmění (pořizovací cena – oprávky)	20 000	401	
Vyřazení DHM z titulu darování jinému subjektu, který neúčtuje dle Vyhlášky 410			
- doúčtování opravek, zůstatková cena	20 000	543	082
- vyřazení majetku	50 000	082	022
Vyřazení DHM z titulu fyzické likvidace			
- odpis zůstatkové hodnoty	20 000	551	082
- vyřazení v ceně pořízení	50 000	082	022
Vyřazení DHM z titulu manka nebo škody			
- odpis zůstatkové hodnoty	20 000	547	082
- vyřazení v ceně pořízení	50 000	082	022

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Pokud se majetek vyřazuje z důvodu předání jiné účetní jednotce účtující podle Vyhlášky 410, odúčtují se vytvořené oprávky na účtu účtové skupiny 08, v případě kopírky jde o účet 082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem, a zůstatková cena se

zaúčtuje na účet 401 – Jmění účetní jednotky. Souvztažně se odúčtuje hodnota majetku z příslušného majetkového účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný na straně Dal. V ostatních případech vyřazení se zůstatková hodnota majetku zaúčtuje do nákladů oproti účtu opravek. Použije se nákladový účet 543 – Dary a jiná bezúplatná předání, 551 – Odpisy dlouhodobého majetku nebo 547 – Manka a škody. Následně se hodnota majetku v pořizovací ceně odúčtuje – na straně Má dáti účet opravek oproti příslušnému majetkovému účtu na straně Dal.

V případě, že se majetek vyřazuje z důvodu jeho prodeje, je nutné takovýto majetek přecenit na reálnou hodnotu. Ocenění reálnou hodnotou se dle NGR č. 66/2011 o vedení účetnictví ve VS ČR provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik účtování o reálné hodnotě a bezprostředně souvisí s rozhodnutím odpovědné osoby o odprodeji tohoto majetku. Jako reálnou hodnotu Vězeňská služba používá tržní hodnotu, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, případně ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. Ocenění reálnou hodnotou se považuje za neefektivní, a tudíž za nevýznamné, pokud je předpoklad, že dojde k prodeji tohoto majetku do doby, než bude tato informace vykázána v účetní závěrce nebo v jiném účetním záznamu předávaném do Centrálního systému účetních informací státu. Postup účtování používaný ve VS ČR bude popsán v tabulce č. 42 na příkladu účtování o prodeji automobilu, jehož pořizovací hodnota byla 600 000 Kč, oprávky jsou vytvořeny ve výši 570 000 Kč, zůstatková cena je 30 000 Kč a reálná hodnota je 50 000 Kč.

Tabulka 42: Prodej DHM ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Změna výše ocenění – oceňovací rozdíl ve výši 550 000 Kč (PC – RH)	550 000	407	022
Zrušení vytvořených opravek při prodeji	570 000	082	407
Převedení hodnoty automobilu na účet majetku určeného k prodeji	50 000	036	022
Zrušení oceňovacího rozdílu – ZC – RC záporný výsledek – výnosy 664 kladný výsledek – náklady 564	20 000	407	664
Předpis pohledávky odběrateli – prodejní cena	52 000	311	646
Vyřazení majetku z aktiv v reálné ceně	50 000	553	036

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Při účtování byly použity účty 022 – Samostatné hmotné movité věci, 082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem, 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji, 407 – Jiné oceňovací rozdíly, 664/564 – Výnosy/náklady z přecenění reálnou hodnotou, 646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků a 553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek.

Pokud se prodává DDHM neprovádí se jeho přecenění na reálnou hodnotu a způsob vyřazení nemá vliv na postup účtování. Vyřazení DDHM se provede odúčtováním jeho pořizovací ceny na stranu Má dáti účtu 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku a na stranu Dal účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek.

4.4 Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky

Zásoby jsou ve VS ČR definovány jako majetek kategorie spotřební, který nebyl dosud vydán do spotřeby. Evidují se v samostatné evidenci a v účetnictví. Patří sem:

- náhradní díly, předměty určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu
- materiál do okamžiku spotřeby, stavební materiál
- drobné nářadí a nástroje
- běžné kancelářské potřeby
- nenahrané nosiče dat
- příbory, jídelní nádobí
- provozní látky (mazadla, pohonné hmoty, palivo, čisticí prostředky, barvy atd.)
- potraviny
- hygienické potřeby
- příslušenství dopravních prostředků (pneumatiky, disky atd.)
- movité věci s dobou použitelnosti kratší než 1 rok, bez ohledu na pořizovací cenu
- nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby
- výrobky, předměty vlastní výroby určené k realizaci mimo OJ
- psi.

4.4.1 Účtování o zásobách

Zásoby se ve VS ČR oceňují pořizovací cenou, jejíž součástí jsou i náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné, provize, clo či pojistné. Nevyfakturované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy, popřípadě odhadem podle příslušných dokladů, které má

účetní jednotka k dispozici. O zásobách VS ČR účtuje průběžně způsobem A. O pořízení a úbytku materiálu na skladě se účtuje na základě příjemek materiálu na sklad a na základě výdejek materiálu ze skladu vystavených odpovědnými zaměstnanci, které jsou předány ekonomickému oddělení k zaúčtování. Používané postupy účtování o zásobách jsou shrnuty v tabulce č. 43.

Tabulka 43: Účtování o zásobách ve VS ČR

Popis případu	Kč	MD	D
Nákup materiálu			
- faktura za materiál	45 000	111	321
- příjem materiálu na sklad	45 000	112	111
Bezúplatné nabytí materiálu – mimo VS ČR			
- bezúplatné nabytí materiálu	23 000	111	649
- příjem materiálu na sklad	23 000	112	111
Spotřeba materiálu	2 000	501	112
Bezúplatný převod materiálu jiné OSS	10 000	549	112
Bezúplatný převod materiálu jiné účetní jednotce	5 000	543	112
Prodej materiálu			
- výdej ze skladu	6 000	544	112
- faktura za prodej materiálu	7 000	311	644
Vyfakturovaný, ale neobdržený materiál k 31. 12.			
- došlá faktura na materiál	15 000	111	321
- vyúčtování zůstatku účtu 111 k 31. 12.	15 000	119	111
- následující rok – příjem materiálu	15 000	112	119
Zjištěné rozdíly při inventarizaci			
- přebytek	3 000	112	649
- manko do výše přirozených úbytků zásob	500	501	112
- manko nad normu přirozených úbytků	1 000	547	112

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V uvedeném příkladu účtování o materiálu byly použity účty 111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 321 – Dodavatelé, 649 – Ostatní výnosy z činnosti, 501 – Spotřeba materiálu, 549 – Ostatní náklady z činnosti, 543 – Dary a jiná bezúplatná předání, 544 – Prodaný materiál, 644 – Výnosy z prodeje materiálu, 119 – Materiál na cestě a 547 – Manka a škody.

Vězeňská služba při své činnosti používá služební psy. Jsou využíváni k ostraze, jako doprovod při eskortách a speciálně vycvičení k vyhledávání drog. Služební psi se zařazují do zásob a je o nich tak účtováno. Nákup služebního psa probíhá na základě uzavřené kupní smlouvy. K vyřazení psa dochází obvykle z důvodu jeho úhynu nebo darování zaměstnanci, pokud je již přestárlý a nesplňuje potřebné požadavky. Postup účtování o služebních psech je uveden v následující tabulce č. 44.

Tabulka 44: Nákup a vyřazení služebních psů

Popis případu	Kč	MD	D
Pořízení služebního psa – faktura	35 000	139	321
Vyřazení služebního psa – úhyn	35 000	501	139
Vyřazení služebního psa – darování zaměstnanci	35 000	543	139

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Služební psi se evidují na účtu 139 – Ostatní zásoby. Při vyřazení služebního psa se zaúčtuje do nákladů jeho hodnota v pořizovací ceně. V případě úhynu se použije účet 501 – Spotřeba materiálu a při darování zaměstnanci účet 543 – Dary a jiná bezúplatná plnění.

4.4.2 Vlastní výroba

Vězeňská služba k zajištění zaměstnávání vězňů provozuje na některých organizačních jednotkách vlastní výrobu. V rámci vlastní výroby je provozována například tiskárna tiskopisů nebo výroba nábytku. Vyrobené výrobky jsou pak spotřebovány na OJ provozující vlastní výrobu nebo jsou převáděny na ostatní OJ, kde se využívají. Postup účtování na OJ, kde vlastní výroba probíhá, je popsán v tabulce č. 45.

Tabulka 45: Účtování o vlastní výrobě

Popis případu	Kč	MD	D
Nákup materiálu pro vlastní výrobu	50 000	111	321
Převzetí materiálu na sklad	50 000	112	111
Výdej materiálu do výroby	50 000	501	112
Vznik nedokončené výroby – v kalkulované ceně	60 000	121	508
Snížení stavu zásob nedokončené výroby	30 000	508	121

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, které zahrnují jednak přímé náklady vynaložené na výrobu, a také část nepřímých nákladů vztahujících se k výrobě. Náklady se použijí ve skutečné výši nebo stanovené na základě kalkulací. K účtování o zvýšení nebo snížení stavu zásob nedokončené výroby se použije účet 121 – Nedokončená výroba se souvztažným zápisem na účtu 508 – Změna stavu zásob vlastní výroby. Další postup účtování je závislý na tom, jaký druh výrobku je vyroben. Zda půjde o zásobu, OHM nebo DDHM a také jestli bude využíván vyrábějící OJ nebo bude předán k využití na jinou OJ. Postupy účtování jsou shrnuty v tabulce č. 46.

Tabulka 46: Účtování o zásobách vyrobených vlastní činností

Popis případu	Kč	MD	D
Výrobek bude zásobou			
- aktivace výrobku jako zásoba, příjem na sklad	1 000	112	507
- výdej do spotřeby na vyrábějící OJ	500	501	112
- převedení vyrobené zásoby na jinou OJ	400	501	112
- příjem zásoby na jiné OJ	400	112	401
- výdej do spotřeby na jiné OJ	400	401	112
Výrobek bude aktivován jako OHM			
- vytvoření OHM vlastní činností	3 000	123	507
- zařazení do evidence OHM vyrábějící OJ	3 000	501	123
	3 000	902	999
- převod na jinou OJ	2 000	999	902
- příjem OHM na jiné OJ a zařazení do evidence	2 000	902	999
Výrobek je aktivován jako DDHM			
- aktivace DDHM vlastní činností	10 000	558	506
- zařazení DDHM do užívání	10 000	028	088
- převod na jinou OJ	7 000	088	028
- příjem DDHM na jiné OJ	7 000	028	088

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

K účtování o vytvoření zásob vlastní činností je používán účet 507 – Aktivace oběžného majetku, v případě DDHM je to účet 506 – Aktivace dlouhodobého majetku. Dále byl v příkladu použit nově oproti předchozímu výkladu účet 123 – Výrobky.

4.4.3 Opravné položky

Opravné položky se ve VS ČR vytváří zejména na základě inventarizace majetku, kdy se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek. Opravné položky se nevytvářejí u drobného dlouhodobého majetku, u majetku, který se podle zákona oceňuje reálnou hodnotou a u kulturních památek a předmětů kulturní hodnoty, u kterých nebyla známa jejich pořizovací cena, a byly oceněny částkou 1 Kč. Hladina významnosti pro vytváření opravných položek u majetku s výjimkou pohledávek je stanovena v souladu s Vyhláškou 410. V případě pohledávek se považují za významné a tvoří se opravná položka v průběhu účetního období ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky.

Ve Věznici Horní Slavkov jsou vytvářeny opravné položky převážně k pohledávkám. Tvorba opravné položky se účtuje na stranu Má dáti nákladového účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek. Na straně Dal se obvykle účtuje na těchto účtech:

- 194 – v případě pohledávky za odběratelem zaúčtované na účtu 311
- 192 – v případě pohledávky za odsouzenými zaúčtovaných na účtu 315
- 199 – v případě pohledávky z titulu nájmu bytových jednotek u cizích nájemníků zaúčtovaných na účtu 377.

Postup vytváření opravné položky a její účtování je ukázáno v tabulce č. 47 na případu vystavené faktury odběrateli na poskytnuté služby ve výši 100 000 Kč.

Tabulka 47: Účtování o opravných položkách k pohledávce

Popis případu	Kč	MD	D
Vystavená faktura za poskytnuté služby	100 000	311	602
Částečná úhrada pohledávky	20 000	222	311
Za 90 dnů po splatnosti vytvořena opravná položka ve výši 10 % zůstatku pohledávky	8 000	556	194
Po dalších 90 dnech tvorba další opravné položky	8 000	556	194
Úhrada zůstatku pohledávky	80 000	222	311
Zrušení vytvořených opravných položek	16 000	194	556

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

4.5 Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Účty účtové třídy 2 slouží k zachycení stavu na bankovních účtech, stavu hotovosti a cenin v účetnictví.

4.5.1 Bankovní účty

Vězeňská služba České republiky zřizuje své účty, stejně jako ostatní OSS, u České národní banky. Vzhledem k její složité vnitřní organizační struktuře má Ministerstvem financí ČR povolenu výjimku a může tedy zřídit každá její organizační jednotka svůj příjmový a výdajový účet státního rozpočtu.

Věznice Horní Slavkov má vedle příjmového a výdajového účtu zřízeny ještě další samostatné účty. Všechny bankovní účty dané organizační jednotky mají stejné číslo, rozlišeny jsou pouze použitým předčíslem. Pouze základním číslem bez předčísli je označen výdajový účet státního rozpočtu. V následující tabulce č. 48 je uveden přehled používaných účtů ve Věznici Horní Slavkov včetně označení předčísli ČNB a k tomu odpovídající číslo účtu dle účtové osnovy.

Tabulka 48: Přehled bankovních účtů

Název účtu	předčísli ČNB	označení v účetnictví
příjmový účet státního rozpočtu	19 -	222
výdajový účet státního rozpočtu		223
běžný účet FKSP	107 -	243
běžný účet závodního stravování	10022 -	241
běžný účet střediska hospodářské činnosti	39028 -	241 Pb 05
účet cizích prostředků	6015 -	245

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů OJ

Účty státního rozpočtu, příjmový a výdajový, jsou v účetnictví dále podrobněji členěny podle jednotlivých položek Rozpočtové skladby. Například bezhotovostní platba z výdajového účtu, kterou je hrazena faktura dodavateli za potraviny je zaúčtována na stranu Dal účtu 223.513100. Účet cizích prostředků slouží pro finanční prostředky vězňených osob, pro přijaté a zatím nevyúčtované zálohy za služby spojené s užíváním bytů od nájemníků a jako pomocný účet při výplatě platů zaměstnancům.

4.5.2 Peníze

Pro peněžní prostředky v hotovosti je ve VS ČR používán účet 261 – Pokladna. Stejně tak jako bankovní účty, jsou samostatně vedeny i pokladny – příjmová, výdajová, FKSP, závodního stravování, SHČ a cizích prostředků. V účetnictví jsou jednotlivé pokladny označeny analyticky.

Účtová skupina 26 je používána i pro účtování o ceninách. K tomuto účelu je vymezen účet 263 – Ceniny. Ve Věznici Horní Slavkov je na účtu cenin evidován stav frankovacího stroje. Frankovací stroj slouží k úhradě poštovního při odesílání poštovních zásilek prostřednictvím České pošty. Bezhotovostním převodem je dobíjen kredit frankovacího stroje. Veškeré poštovní zásilky jsou před odnesením na poštu označeny tímto frankovacím strojem, který příslušnou částku poštovního odečte z kreditu. Odpovědná pracovnice předkládá nejméně jednou měsíčně ekonomickému oddělení podklady o částce použitého poštovního za dané období k odúčtování z účtu cenin. Postup účtování o stavu kreditu frankovacího stroje je uveden v tabulce č. 49.

Tabulka 49: Frankovací stroj

Popis případu	Kč	MD	D
Dobití kreditu - předpis faktury	50 000	263	321
Dobití kreditu – úhrada faktury	50 000	321	223.516100
Snížení stavu kreditu – spotřeba za poštovné	7 000	518	263

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

4.6 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

K zachycení krátkodobých pohledávek a závazků a k zúčtování se zaměstnanci a institucemi slouží účty účtové třídy 3. Ve Vězeňské službě vznikají pohledávky a závazky v různých oblastech.

4.6.1 Pohledávky a závazky z hlavní činnosti a doplňkové ekonomické činnosti věznice

Hlavní činností Věznice Horní Slavkov je zajištění provozu věznice a výkon trestu odnětí svobody. Doplňková ekonomická činnost je vykovávána jen okrajově, především v souvislosti s účelným a hospodárným využíváním majetku státu, jak umožňuje Zákon

o majetku ČR. V této souvislosti vznikají věznici pohledávky, kdy věznice pronajímá na základě nájemní smlouvy nevyužívané nebytové prostory právnickým osobám. Další pohledávky vznikají v souvislosti s přeúčtováním energií z těchto pronajímaných prostor. Věznice Horní Slavkov je vlastníkem několika bytových domů s bytovými jednotkami, které pronajímá zaměstnancům jako služební byty a také bývalým zaměstnancům. S nájemníky je uzavírána nájemní smlouva. Ve smlouvě je kromě výše nájemného a termínu splatnosti stanoveno také penále za pozdní úhradu. Vždy k prvnímu dni každého měsíce se zaúčtuje předpis nájemného. U zaměstnanců se provádí úhrada srážkou z platu. Nájemníci měsíčně hradí také zálohy na služby spojené s pronájmem, které se k 31. 12. vyúčtovávají dle skutečné spotřeby. Z přijatých záloh odvádí věznice DPH ve výši 15 %. Pokud dojde k prodlení s úhradou nájmu, zašle se dlužníkovi upomínka a po uhrazení dlužného nájmu se předepíše penále dle platných předpisů. Přehled účtování o předpisu a úhradě nájemného, o platbě zálohy na služby a jejich vyúčtování je uveden v tabulce č. 50. Dále je v tabulce uvedeno účtování penále za pozdní platbu.

Tabulka 50: Účtování nájmu z bytových jednotek

Popis případu	MD	D
Předpis nájmu zaměstnanci	335	603
Úhrada nájmu zaměstnancem – srážkou nebo převodem	222	335
Předpis nájmu – ostatní	377	603
Úhrada nájmu – ostatní	222	377
Úhrada zálohy na služby – bez daně	222	324
15 % DPH		343
Vyúčtování služeb:		
- předpis dle skutečně spotřebovaných nákladů	335/377	603
- 15 % DPH		343
- snížení o zaplacené zálohy	324	335/377
- snížení o odvedené DPH ze záloh	343	
Úhrada nedoplatku vyúčtování bezhotovostně	222	335/377
Úhrada nedoplatku vyúčtování hotově do pokladny	261	335/377
Výplata přeplatku z vyúčtování bezhotovostně	335/377	223
Výplata přeplatku z vyúčtování hotově z pokladny	335/377	261
Předpis penále za pozdní úhradu	377	642
Úhrada penále	222	377

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů OJ

V příkladu účtování byly použity účty 324 – Krátkodobé přijaté zálohy, 335 – Pohledávky za zamětnanci, 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky, 343 – Daň z přidané hodnoty, 603 – Výnosy z pronájmu.

Ve věznici existují vnitřní provozy zaměstnávající odsouzené, které zajišťují drobné opravy a výrobu drobného zařízení potřebného pro chod věznice. Jde o elektrodílnu, autodílnu zajišťující základní údržbu a mytí služebních vozidel. V dřevodílně opravují nebo vyrábějí drobný nábytek – poličky, věšáky, skříňky. V kovodílně vyrábějí různé mříže a jiné výrobky z kovu a v šicí dílně provádějí opravy ošacení odsouzených. Zaměstnanci mohou tyto dílny při jejich volné kapacitě využít na drobné služby nebo opravy za úplatu. O pohledávkách se účtuje na základě vystavených daňových dokladů na účtu 311 – Odběratelé se souvztažným zápisem na příslušném výnosovém účtu třídy 6.

Účty účtové třídy 3 jsou v hlavní činnosti dále využívány k zachycení vztahů s dodavateli. Závazky k dodavatelům za dodávky materiálu, potravin, energií, služeb či provedené opravy jsou zachyceny na účtu 321 – Dodavatelé. Zaplacené zálohy před splněním dodávky jsou zachyceny na účtu 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy, většinou jde o zálohy na dodávky energií nebo předplatné novin. Příklad o zaplacení zálohy na spotřebované energie ve výši 20 000 Kč a jejím proúčtování při vyfakturování konečné spotřeby ve výši 100 000 Kč je uveden v tabulce č. 51.

Tabulka 51: Zúčtování s dodavateli

Popis případu	Kč	MD	D
Zaplacení zálohy dodavateli	20 000	314	223
Došlá faktura na energie – skutečná spotřeba	100 000	502	321
Zúčtování zálohy	20 000	321	314
Úhrada doplatku	80 000	321	223

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů OJ

4.6.2 Pohledávky a závazky za vězněnými osobami

V souvislosti s výkonem vazby a výkonem trestu odnětí svobody vznikají VS ČR pohledávky za vězněnými osobami. Tyto pohledávky se vězněným osobám předepisují na základě rozhodnutí ředitele věznice, který jim stanoví povinnost k peněžitému plnění. Pohledávky vzniklé po 1. 1. 2011 na základě rozhodnutí ředitele věznice se řídí zákonem

č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a nazývají se daňové pohledávky. Jedná se především o náklady výkonu vazby, které se vyčíslují po obdržení usnesení soudu o povinnosti tyto náklady uhradit, a náklady výkonu trestu. Zvýšené náklady střežení nebo předvedení do zdravotnického zařízení zahrnují náklady na dopravu a mzdové náklady příslušníků provádějících eskortu a odsouzenému vzniká povinnost je uhradit, pokud je tato eskorta provedena z důvodu sebepoškození odsouzeného nebo napadení jiného odsouzeného. Od 1. 1. 2014 se jako daňové pohledávky předepisují na základě rozhodnutí ředitele věznice také pohledávky, které vznikly tím, že věznice uhradila za odsouzeného regulační poplatky za ošetření u lékaře a náklady za léky a zdravotní úkony nehrazené zdravotní pojišťovnou. Do konce roku 2013 se tyto pohledávky považovaly za nedaňové a předepisovaly se na základě uznání dluhu. Další pohledávky vznikají v souvislosti se škodami způsobenými odsouzenými na majetku věznice. Pohledávky osob, které jsou ve výkonu trestu, jsou tzv. pohledávky v živém stavu. Tyto pohledávky eviduje a spravuje věznice, ve které je odsouzený v kmenovém stavu. Pokud dojde k přemístění vězněné osoby do jiné věznice, převádí se společně s ním i veškeré jeho pohledávky. Přehled o pohledávkách vězněných osob je ve Věznici Horní Slavkov veden ve složce operativní evidence, jak ukládá NGR č. 30/2013 o správě a evidenci pohledávek ve VS ČR. Úhrady pohledávek jsou prováděny srážkou z konta odsouzeného. Pokud nedošlo k vyrovnání všech pohledávek odsouzeného do doby jeho propuštění z výkonu trestu odnětí svobody, převede se složka operativní evidence k pohledávkám propuštěného vězně do evidence pohledávek po propuštění a současně se odúčtuje výše převáděných pohledávek z evidence v živém stavu. Přehled účtování o pohledávkách za odsouzenými popsanych v tomto odstavci je uveden v následující tabulce č. 52.

Tabulka 52: Účtování o pohledávkách za vězněnými osobami

Popis případu	Kč	MD	D
Předpis pohledávky v živém stavu	1 500	315.40	609
Úhrada pohledávky v živém stavu	500	222	315.40
Převod pohledávky na pohledávku po propuštění nebo na jinou OJ - snížení	- 1 000	315.40	609
Předpis pohledávky po propuštění	1 000	315.41	609
Úhrada pohledávky po propuštění	300	222	315.41

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Pohledávky za vězňenými osobami se evidují na účtu 315 – Jiné pohledávky z vlastní činnosti. Rozlišení na pohledávky v živém stavu a po propuštění je zajištěno použitím analytiky 40 – pro živý stav a 41 – po propuštění. Předpis pohledávky je souvztažně zachycen na účtu výnosů 609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů.

Veškeré finanční prostředky vězňených osob jsou shromážděny na účtu cizích prostředků a v účetní evidenci jsou zachyceny na účtu 378 – Ostatní krátkodobé závazky. Jednotlivým odsouzeným je věznicí spravováno konto úložné, kam jsou jim připisovány odměny z pracovní činnosti, starobní či invalidní důchod, sociální dávky, případně jiný příjem zasílaný jim do věznice. Z konta úložného jsou následně hrazeny pohledávky věznicí. Při propuštění z výkonu trestu je odsouzeným zůstatek konta vyplácen v hotovosti nebo zaslán na jejich bankovní účet. Postup účtování je uveden v tabulce č. 53.

Tabulka 53: Účtování na kontě úložném odsouzených

Popis případu	Kč	MD	D
Příjem hotovosti do pokladny na konto vězně	2 000	261.04	378.04
Příjem na bankovní účet na konto vězně	1 500	245	378.04
Úhrada pohledávky věznice z konta vězně	1 000	378.04	245
Úhrada pohledávky věznice – snížení pohledávky	1 000	222	315.40
Výplata při propuštění odsouzeného v hotovosti	2 500	378.04	261.04

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Pokladna cizích prostředků a závazkový účet 378 určený pro evidenci kont vězňů jsou označeny analytikou 04. Při úhradě pohledávky v živém stavu z konta odsouzeného jsou finanční prostředky odeslány z účtu cizích prostředků 245 a připsány na příjmový účet věznice 222, čímž je snížena pohledávka v živém stavu 315.40.

4.6.3 Účty příštích období a dohadné účty

VS ČR používá v souladu s Vyhláškou 410 metodu časového rozlišení. Podle NGŘ č. 66/2011 o vedení účetnictví ve VS ČR se metoda časového rozlišení nepoužije, pokud by náklady na získání informace převýšily přínosy plynoucí z této informace a tato informace se nepovažuje za významnou. Za nevýznamné, a tudíž u nich není povinnost použít metodu časového rozlišení, se ve VS ČR považují tyto účetní případy:

- předplatné novin a časopisů, předplatné účasti na seminářích a kurzech předfakturace telefonních hovorů a další předfakturace nevýznamné hodnoty
- cestovné
- pravidelně se opakující platby bez ohledu na jejich výši, např. pojistné, paušální platby za technickou podporu, servisní služby
- náklady placené zálohou (zaúčtovány na účtech 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy a 465 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy)
- výnosy budoucích období hrazené dopředu – nájmy bytových jednotek
- opravy minulých účetních období do částky 260 tis. Kč
- další účetní případy, kdy se jedná o skutečnost oceněnou do 20 tis. Kč.

Nejčastěji jsou používány dohadné účty pasivní v souvislosti s vyúčtováním zůstatku na účtu 111 – Pořízení materiálu k rozvahovému dni nebo k zachycení očekávaných závazků a zanesení nákladů do období, s nímž časově souvisí, za spotřebované energie, které ještě nebyly vyúčtovány. Postupy účtování jsou uvedeny v tabulce č. 54.

Tabulka 54: Účtování na dohadných účtech

Popis případu	Kč	MD	D
Nevyfakturované dodávky materiálu k 31. 12.			
- příjem na sklad	15 000	112	111
- dohadná položka k 31. 12.	15 000	111	389
- následující rok – došlá faktura	15 000	389	321
Navyfakturované dodávky energií			
- zaplacené zálohy	500 000	314	223
- časové rozlišení – odhad nákladů	520 000	502	389
Následující rok - faktura, skutečná spotřeba	530 000		321
- zúčtování dohadné položky	520 000	389	
- doúčtování nákladů	10 000	502	
- vyúčtování zálohy	500 000	321	314
- úhrada nedoplatku	30 000	321	223

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Při účtování byly využity účty 112 – Materiál na skladě, 389 – Dohadné účty pasivní, 321 – Dodavatelé, 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy, 502 – Spotřeba energie, 223 – Zvláštní výdajový účet.

4.7 Účtová třída 4 – jmění, fondy, výsledek hospodaření...

Ve Vězeňské službě jsou z této třídy nejvíce využívány účty účtové skupiny 40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky a účtové skupiny 41 – Fondy účetní jednotky, kde to je převážně účet 412 – FKSP.

4.7.1 Jmění účetní jednotky

Účet 401 – Jmění účetní jednotky je využíván zejména při bezúplatném převodu majetku mezi různými OSS. Ve VS ČR je využíván také při převodech majetku mezi jednotlivými organizačními jednotkami.

Účet 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody byl mimo jiné ve VS ČR použit při jednorázovém dooprávkování dlouhodobého majetku. Ve VS ČR nebyla do roku 2011 používána metoda odpisování dlouhodobého majetku. Nabytím účinnosti ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, bylo nutné dopočítat oprávky k datu 31. 12. 2011.

Účet 407 – Jiné oceňovací rozdíly je převážně využíván v okamžiku přecenění majetku na reálnou hodnotu.

4.7.2 Fond kulturních a sociálních potřeb

Vězeňská služba vytváří jako jiné OSS v souladu s Vyhláškou o FKSP fond kulturních a sociálních potřeb. Podmínky čerpání příspěvku z FKSP jsou v prostředí VS ČR dány NGRŘ č. 49/2015, kterým se stanoví Dohoda o čerpání příspěvku z fondu kulturních a sociálních potřeb. V této dohodě je dána povinnost jednotlivým věznicím upravit konkrétní způsoby čerpání svými pravidly. Každá OJ hospodaří se svým fondem sama. Do rozpočtu jsou jí přiděleny finanční prostředky ve výši 1,5 % ročního objemu mezd, které v průběhu roku postupně převádí na účet FKSP jako základní příděl.

Věznice Horní Slavkov má stanoven na daný rok maximální limit příspěvku poskytnutému každému zaměstnanci. Do limitu jsou zahrnovány příspěvky na stravování, na rekreaci nebo dětské tábory, příspěvky na kulturu a sport a příspěvky na penzijní připojištění. Příspěvky jsou zaměstnancům poskytovány na základě předložené písemné žádosti, kterou schvaluje komise FKSP. Po schválení žádosti zaměstnanec zajistí doručení faktury od poskytovatele na celkové plnění. Rozdíl mezi poskytnutým příspěvkem a celkovou

hodnotou faktury uhradí zaměstnanec věznicí před splatností faktury. Postup účtování o poskytnutém příspěvku zaměstnanci používaný ve VS ČR je uveden v tabulce č. 55.

Tabulka 55: Poskytnutí příspěvku z FKSP

Popis případu	Kč	MD	D
Faktura na požadované plnění			
- předpis faktury	10 000	412	321
- úhrada faktury	10 000	321	243
Pohledávka za zaměstnancem			
- předpis pohledávky	8 000	335	412
- úhrada pohledávky	8 000	243	335

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V uvedeném příkladu je zaměstnanci poskytnut příspěvek ve výši 2 000 Kč. Celková hodnota plnění, např. rekreace, je ve výši 10 000 Kč. Faktura od dodavatele je zaúčtována jako závazek vůči dodavateli na účet 321 – Dodavatelé souvztažně se zápisem na stranu Má dáti účtu 412 – FKSP. Současně byla zaúčtována pohledávka za zaměstnancem ve výši rozdílu mezi celkovým plněním a poskytnutým příspěvkem. Částka pohledávky ve výši 8 000 Kč snižuje čerpání fondu.

Mimo stanovený limit jsou zaměstnancům poskytovány bezúročné zápůjčky na bytové účely a jsou hrazeny náklady na společné sportovní či kulturní akce pořádané věznicí. Pro účtování o poskytnutých zápůjčkách zaměstnanci je GR stanoven postup uvedený v tabulce č. 56.

Tabulka 56: Zápůjčka z FKSP

Popis případu	Kč	MD	D
Poskytnutí zápůjčky zaměstnanci			
- úhrada dle faktury	50 000	395	243
- vytvoření pohledávky	50 000	335	395
Pohledávka za zaměstnancem			
- splátka od zaměstnance	1 000	243	335

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Zápůjčka je zaměstnanci poskytnuta na základě uzavřené písemné smlouvy. Jakmile zaměstnanec doručí věznici fakturu za pořízené bytové vybavení uvedené ve smlouvě, věznice provede úhradu ve výši faktury, která je zaúčtována na stranu Má dáti účtu 395 – Vnitřní zúčtování a na stranu Dal účtu 243 – Běžný účet FKSP. Současně se předepíše pohledávka za zaměstnancem na stranu Má dáti účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci se souvztažným zápisem na straně Dal účtu 395 – Vnitřní zúčtování. Postup se opakuje až do celkové výše uzavřené zápůjčky ve smlouvě. Úhrada pohledávky je obvykle prováděna formou srážky ze mzdy.

4.7.3 Výsledek hospodaření

Při otevírání účetních knih se výsledek hospodaření z předchozího účetního období zaúčtuje v případě zisku na stranu Dal účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a v případě ztráty na jeho stranu Má dáti. Ve VS ČR se o výsledku hospodaření účtuje zvlášť za hlavní činnost, za hospodářskou činnost, za závodní stravování a za ekonomickou činnost. V hlavní činnosti VS ČR náklady značně převyšují výnosy, z toho vyplývá, že vykazuje ztrátu. Ve své provozované hospodářské i ekonomické činnosti by měly věznice hospodařit se ziskem. Při vytvoření zisku odesílají věznice na začátku nového roku požadavek na GŘ o schválení rozdělení zisku. Do 31. 3. se provede přeúčtování výsledku hospodaření dle tabulky č. 57.

Tabulka 57: Účtování o výsledku hospodaření

Popis případu	Kč	MD	D
Hlavní činnost			
- ztráta – převod	- 2 000 000	431	
	2 000 000	432	
Hospodářská činnost			
- zisk – převod	150 000	431.05	432.05
- ztráta – převod	-50 000	431.05	
	50 000	432.05	

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V příkladu byly použity účty 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a 432 – Výsledek hospodaření předcházejícího účetního období. Účty hospodářské činnosti jsou označeny pobočkou 05.

4.8 Podrozvahové účty

Vězeňská služba označuje podrozvahové účty v souladu s Vyhláškou 410 a zachycuje na nich skutečnosti podle jejich obsahového vymezení, pokud náklady na získání informace nepřevýší výnosy plynoucí z této informace nebo pokud se považují za významné. Za významné se považují skutečnosti, které se týkají:

- jiného drobného dlouhodobého majetku a ostatního majetku
- vyřazených pohledávek a závazků
- podmíněných pohledávek z důvodu užívání majetku jinou osobou a podmíněných závazků z důvodu užívání cizího majetku
- podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- podmíněných pohledávek a závazků ze soudních sporů a správních řízení
- podmíněných závazků vyplývajících z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- další, kdy předmětná skutečnost je oceněna částkou vyšší než 10 tis. Kč.

4.8.1 Evidence majetku na podrozvahových účtech

Vězeňská služba eviduje na podrozvahových účtech jiný drobný dlouhodobý majetek označovaný jako oběžný – ONM a OHM. Jde o nehmotný dlouhodobý majetek, jehož ocenění nepřevyšuje 7 000 Kč, který je evidován na účtu 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Postup účtování je uveden v tabulce č. 35 v kapitole 4.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek. Do kategorie OHM je zařazován dlouhodobý hmotný majetek jehož hodnota nepřesahuje částku 3 000 Kč a do doby jeho vyřazení je evidován na účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek. Postup účtování je uveden v tabulce č. 39 v kapitole 4.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek.

Na podrozvahových účtech se dále eviduje tzv. cizí majetek. Jedná se o majetek, ke kterému VS ČR nemá příslušnost hospodaření, ale používá ho na základě smluvních vztahů s třetími osobami. Na kartě majetku v evidenci VIS-SKH je označen příznakem „Zapůjčený majetek“. Z účetního hlediska vzniká v podstatě zapůjčením majetku účetní jednotce budoucí závazek, který může vzniknout v následujícím účetním období z titulu nemožnosti vrácení tohoto majetku. V podrozvahové evidenci je tento majetek veden na účtu 968 – Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho

převzetí z jiných důvodů. V případě, že jde o pronájem cizího majetku za úplatu, je evidován na účtu 964 – Dlouhodobé podmíněné závazky z finančního leasingu. Příklad účtování o cizím majetku je uveden v tabulce č 58.

Tabulka 58: Účtování o cizím majetku

Popis případu	Kč	MD	D
Cizí majetek – smlouva o výpůjčce			
- zapůjčení - vznik podmíněného závazku	120 000	999	968
- vrácení – zrušení podmíněného závazku	120 000	968	999
Cizí majetek za úplatu – smlouva o pronájmu			
- vznik podmíněného závazku	150 000	999	964
- předpis splátek nájemného	5 000	518	321
- úhrada splátky nájemného	5 000	321	223
- vrácení majetku – zrušení podm. závazku	150 000	964	999

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Při účtování o podmíněných závazcích je souvztažně účtováno na účtu 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům. Nájemné je zaúčtováno do nákladů na účet 518 – Ostatní služby.

Vězeňská služba může nepotřebný majetek zapůjčit na základě smlouvy o výpůjčce jiné OSS. V tomto případě vzniká budoucí pohledávka, která může vzniknout v následujícím účetním období z titulu případné nemožnosti vrácení majetku účetní jednotkou. Majetek je dále evidován na příslušném majetkovém účtu a zapůjčení tohoto majetku se zaúčtuje na podrozvahovém účtu 924 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce. Příklad účtování o zapůjčení majetku je ukázán v tabulce č. 59.

Tabulka 59: Účtování o zapůjčení majetku

Popis případu	Kč	MD	D
- zapůjčení - vznik podmíněné pohledávky	50 000	924	999
- vrácení – zrušení podmíněné pohledávky	50 000	999	924

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Na podrozvahových účtech Vězeňská služba dále eviduje pohledávky, u kterých může v případech stanovených zvláštními právními předpisy upustit od vymáhání nebo je odepsat pro nedobytnost. Zde jsou evidovány do doby, než je pohledávka uhrazena nebo podlehne prekluzi. Vyřazené pohledávky jsou evidovány na účtu 905 – Vyřazené pohledávky. V tabulce č. 60 je uveden postup účtování při upuštění od vymáhání pohledávky používaný ve VS ČR.

Tabulka 60: Odpis pohledávek

Popis případu	Kč	MD	D
Upuštění od vymáhání, odpis pro nedobytnost			
- vyřazení pohledávky	15 000	557	3xx
- zaevidování na podrozvaze	15 000	905	999
Úhrada upuštěné pohledávky			
- úhrada	2 000	222	643
- snížení na podrozvaze	2 000	999	905
Odpis prekludované pohledávky, již odepsané	13 000	999	905

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

Vyřazení pohledávky se zaúčtuje do nákladů na účet 557 – Náklady z vyřazených pohledávek. Pokud dojde k úhradě vyřazené pohledávky evidované na podrozvaze, je účtováno o výnosech na účtu 643 – Výnosy z vyřazených pohledávek.

4.8.2 Podmíněné pohledávky a závazky

Vedle podmíněných pohledávek a závazků, o kterých Vězeňská služba účtuje v souvislosti s užíváním cizího majetku či zapůjčením majetku jiné OSS, účtuje i o dalších. Jde převážně o budoucí pohledávky nebo závazky z titulu plnění z uzavřených smluv na pronájem. Ve Věznici Horní Slavkov jsou pronajímány cizím subjektům nebytové prostory. Při uzavření smlouvy je zaúčtována podmíněná pohledávka ve výši celkového plnění za dobu uzavřeného pronájmu dle smlouvy. Při jednotlivých měsíčních úhradách se odúčtuje poměrná část podmíněné pohledávky. V příkladu v tabulce č. 61 je uzavřena smlouva o pronájmu na dva roky, kdy výše měsíčního nájmu je 10 000 Kč.

Tabulka 61: Účtování o podmíněné pohledávce

Popis případu	Kč	MD	D
Podmíněná pohledávka dle uzavřené smlouvy	240 000	934	999
Předpis nájmu - vydaná faktura	10 000	311	603
Snížení podmíněné pohledávky	10 000	999	934
Úhrada měsíčního nájmu	10 000	222	311

Zdroj: vlastní zpracování dle metodiky VS ČR

V příkladu byly použity účty 934 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv, 311 – Odběratelé, 603 – Výnosy z pronájmu.

5 Zhodnocení výsledků

Porovnáním používaných postupů účtování ve Vězeňské službě se závaznými postupy stanovenými právními předpisy bylo nalezeno několik nedostatků.

V souladu s právními předpisy je postupováno při účtování o pořízení majetku, jeho odpisech i vyřazení. Metodika VS ČR uvádí i správné postupy pro účtování o pohledávkách včetně používání podrozvahových účtů při vyřazení či jednostranném upuštění od vymáhání pohledávek. Tyto postupy jsou řádně využívány i ve Věznici Horní Slavkov.

Nedostatky byly shledány v používaném postupu účtování při pořízení služebních psů a při poskytování zápůjček a příspěvků z FKSP zaměstnancům.

5.1 Pořízení služebního psa

Služební psi jsou ve VS ČR evidováni jako zásoby na účtu 139 – Ostatní zásoby. O zásobách účtuje VS ČR průběžným způsobem A. Při použití způsobu A se má dle předpisů účtovat o pořízení zásob na stranu Má dáti příslušného kalkulačního účtu 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží. Pořízení služebního psa je však dle metodiky VS ČR účtováno přímo na účet 139. Tím je porušen bod 3.2 ČÚS č. 707 – Zásoby.

Služební psi jsou pořizováni na základě uzavřené kupní smlouvy, ve které je obvykle stanovena měsíční karanténní doba. Platba dodavateli je prováděna až po uplynutí této karanténní doby. V účetním postupu byly navrženy následující změny. Při uzavření smlouvy na pořízení psa se zaúčtuje předpis závazku na stranu Má dáti účtu 111 – Pořízení materiálu se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé. Po uplynutí karantény se pes zaeviduje v účetní evidenci zaúčtováním na stranu Má dáti účtu 139 – Ostatní zásoby a na stranu Dal účtu 111 – Pořízení materiálu. Současně se provede úhrada dodavateli. V případě, že by se od smlouvy odstoupilo z důvodu, že byly u psa zjištěny v době karantény nedostatky neodpovídající smlouvě, byl by odúčtován závazek a k zaevidování psa by vůbec nedošlo.

5.2 Poskytování půjček z FKSP

Pro použití FKSP z titulu poskytnutí zápůjčky na bytové účely zaměstnanci je stanoven v ČÚS č. 704 postup účtování na stranu Má dáti 335 – Pohledávky za zaměstnanci se souvztažným zápisem na stranu Dal 243 – Běžný účet FKSP. Tento účetní postup odpovídá převedení finančních prostředků přímo zaměstnanci. Toto však neumožňuje vyhláška č. 114/2002 Sb. o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Podle ní musí být veškerá plnění z FKSP poskytována zaměstnanci nepeněžní formou. To znamená, že úhrada má být provedena přímo dodavatelé na základě doručené faktury. VS ČR stanovila v roce 2015 postup účtování o poskytnutých zápůjčkách uvedený v tabulce č. 56 v kapitole 4.7.2, kdy je použit ještě účet 395 – Vnitřní zúčtování. Použití účtu 395 ČÚS č. 704 v mnoha případech při účtování o FKSP umožňuje, v tomto případě ale tato možnost uvedena není.

V předchozích letech používala VS ČR odlišný způsob účtování o poskytnutí zápůjček zaměstnancům.

Tabulka 62: Zrušený způsob účtování o zápůjčkách z FKSP

Popis případu	Kč	MD	D
Uzavření smlouvy o poskytnutí zápůjčky zaměstnanci	50 000	335	378
Faktura na pořízené vybavení - čerpání zápůjčky			
- předpis faktury	20 000	378	321
- úhrada faktury	20 000	321	243
Splátka půjčky zaměstnancem	1 500	243	335

Zdroj: vlastní zpracování

Po uzavření smlouvy o poskytnutí zápůjčky z FKSP zaměstnanci bylo účtováno o předpisu pohledávky za zaměstnancem na stranu Má dáti účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci. Jednotliví zaměstnanci byli rozlišeni přidělenými analytikami. Současně byl zaúčtován vzniklý závazek Vězeňské služby ve výši zápůjčky sjednané ve smlouvě na stranu Dal účtu 378 – Ostatní krátkodobé závazky. Opět byly rozlišeny analyticky dle jednotlivých zaměstnanců. Po obdržení faktury na čerpání zápůjčky je zaúčtován předpis, čímž se sníží závazek z uzavřené smlouvy a vznikne závazek za dodavatelem. Následně je tento závazek vyrovnán provedením úhrady.

Tento zrušený způsob účtování sice neodpovídá zcela stanovenému postupu podle ČÚS č. 704, když jsou mezi účetní zápisy na účtu 335 a 243 vloženy další dvě opravy, ale lépe a věrněji zachycuje finanční situaci účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že zaměstnanci mají na vyčerpání půjčky stanovenou lhůtu 3 měsíce až 1 rok, bylo při použití tohoto postupu z účetnictví jasně patrné, kolik z přidělené půjčky již zaměstnanec vyčerpal a jakou částku ještě čerpat bude. Tato informace je důležitá při sestavování rozpočtu FKSP. U nového způsobu účtování taky není zcela dodržen stanovený postup, když je při účtování použit i účet 395 – Vnitřní zúčtování, a navíc je potřeba ke každé přidělené půjčce vést pomocnou evidenci mimo účetnictví, ve které budou zachyceny potřebné informace.

Změnit účetní postupy v ČÚS by byl dlouhodobější proces. V současné době by bylo vhodné zachytit uzavření smlouvy o zápůjčce zaměstnanci alespoň v podrozvahové evidenci např. na účtu 973 – Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv případně na účtu 993 – Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva.

5.3 Poskytnutí příspěvku z FKSP

Při poskytování příspěvku z FKSP se má dle ČÚS č. 704 při účtování předpisu faktury na celkové plnění zaúčtovat částka poskytnutého příspěvku na účet 412 a zbývající část do výše plnění předepsat jako pohledávka za zaměstnancem.

Ve Vězeňské službě je však nejdříve celá částka faktury zaúčtována na stranu Má dáti účtu 412, jako čerpání FKSP. Následně se předepíše pohledávka za zaměstnancem a sníží se čerpání fondu zaúčtováním na straně Dal účtu 412.

Tento postup je vynucen používaným informačním systémem. Systém má samostatné bloky pro pohledávky, závazky, účtování o FKSP a další. Pohledávka je předepsána vytvořením karty pohledávky. Na kartě jsou pak evidovány veškeré splátky. Účtování o došlých fakturách probíhá v bloku závazků. Systém tedy neumožňuje předepsat pohledávku při účtování o předpisu došlé faktury.

Závěr

V diplomové práci jsou shrnuty účetní postupy dané právními předpisy pro vybrané účetní jednotky, kterými jsou mimo jiné i organizační složky státu. Na základě nastudovaných právních předpisů a odborných publikací jsou objasněny důležité oblasti účetnictví. Postupy jsou logicky a systematicky uspořádané tak, aby byla umožněna snadná orientace v textu. Pro názornost jsou pro každou zpracovanou oblast uvedeny konkrétní příklady účtování, které jsou přehledně uspořádány v tabulkách. Vybraná účetní řešení jsou porovnávána s postupy používanými účetními jednotkami, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Na případy vykazující výrazné rozdíly jsou zpracované příklady, které umožní porovnat rozdílné postupy a řádně se v nich zorientovat.

Praktická část je orientována na prozkoumání dodržování účetních předpisů a účetních postupů ve Vězeňské službě České republiky a její organizační jednotce Věznici Horní Slavkov. Jsou popsány používané účetní postupy dle jednotlivých oblastí účetnictví, přičemž jsou objasněna některá specifika používaná touto účetní jednotkou plynoucí z její činnosti. Jedná se především o účetní postupy související s hospodařením s majetkem státu, používání bankovních účtů v souvislosti se správným čerpáním státního rozpočtu nebo o hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb.

Po provedení zhodnocení používaných účetních řešení účetních operací bylo zjištěno, že některé používané postupy neodpovídají zcela předepsaným postupům dle platných právních předpisů. Nebyl správně používán průběžný způsob A účtování zásob při pořízení služebních psů. Dále byly zjištěny nedostatky v používaných účetních postupech při poskytování příspěvků a půjček z FKSP. Závěrem byly popsány návrhy řešení k odstranění těchto nedostatků.

Seznam použitých zdrojů

BLECHOVÁ, Beata a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. 12. vyd. Praha: Grada, 2012, 194 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4185-7.

Česko. Vyhláška č. 114/2002 Sb. ze dne 27. března 2002, o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002

Česko. Vyhláška č. 323/2002 Sb. ze dne 2. července 2002, o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002

Česko. Vyhláška č. 410/2009 Sb. ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009

Česko. Zákon č. 218/2000 Sb. ze dne 27. června 2000, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000

Česko. Zákon č. 219/2000 Sb. ze dne 27. června 2000, o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991

Český účetní standard č. 702. *Finanční zpravodaj*, 2009, č. 7

Český účetní standard č. 704. *Finanční zpravodaj*, 2009, č. 7

Český účetní standard č. 706. *Finanční zpravodaj*, 2010, č. 8

Český účetní standard č. 707. *Finanční zpravodaj*, 2010, č. 8

Český účetní standard č. 708. *Finanční zpravodaj*, 2011, č. 3

Český účetní standard č. 709. *Finanční zpravodaj*, 2012, č. 6

Český účetní standard č. 710. *Finanční zpravodaj*, 2012, č. 6

HAY, Leon Edwards. *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. 8th ed. Homewood: Irwin/Illinois, 1989, 778 s. ISBN 0-256-06581-0.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi: 2011*. 2. vyd. Olomouc: Anag, 2011, 191 s. Účetnictví (Anag). ISBN 9788072636549.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2005, 331 s. ISBN 80-86119-95-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 353 postupů účtování 2015*. Olomouc: Anag, 2015, 655 stran. -Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-937-3.

VS ČR, Nařízení generálního ředitele č. 25/2014, o finanční kontrole ve Vězeňské službě České republiky, ze dne 30. července 2014. In: *Sbírka nařízení generálního ředitele Vězeňské služby České republiky*. 2014.

VS ČR, Nařízení generálního ředitele č. 49/2015, kterým se stanoví Dohoda o čerpání příspěvku z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze dne 16. prosince 2015. In: *Sbírka nařízení generálního ředitele Vězeňské služby České republiky*. 2015

VS ČR, Nařízení generálního ředitele č. 66/2011, o vedení účetnictví ve Vězeňské službě České republiky, ze dne 30. prosince 2011. In: *Sbírka nařízení generálního ředitele Vězeňské služby České republiky*. 2011

VS ČR. Nařízení generálního ředitele č. 58/2013, o hospodaření s majetkem České republiky v podmínkách Vězeňské služby České republiky, ze dne 12. prosince 2013. In: *Sbírka nařízení generálního ředitele Vězeňské služby České republiky*. 2013.

VS ČR. *Vězeňská služba České republiky* [online]. Praha, ©2012 [cit. 2016-01-22]. Dostupné z: <http://www.vscr.cz/>

WARREN, Carl S a Philip E FESS. *Financial accounting*. 3. ed. Cincinnati: South-Western, 1988, 734 s., příl. ISBN 0-538-01252-8.

Přílohy

Seznam použitých zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard
DDHM	drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
EO	ekonomické oddělení
FKSP	fond kulturních a sociálních služeb
GŘ	generální ředitelství
IISSP	Integrovaný informační systém Státní pokladny
NGŘ	nařízení generálního ředitele
NŘV	nařízení ředitele věznice
OHM	jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek – oběžný
OJ	organizační jednotka
ONM	jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek – oběžný
OSS	organizační složka státu
Rozpočtová pravidla	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
Rozpočtová skladba	vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů
SHČ	středisko hospodářské činnosti
VS ČR	Vězeňská služba České republiky
Vyhláška 410	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 500	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
Vyhláška o FKSP	vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Zákon o finanční kontrole	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě
Zákon o majetku ČR	zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1: České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky platné pro rok 2015.....	18
Tabulka 2: Otevírání účetních knih	24
Tabulka 3: Uzavírání účetních knih.....	25
Tabulka 4: Pořízení dlouhodobého majetku	28
Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	30
Tabulka 6: Pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku	31
Tabulka 7: Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	33
Tabulka 8: Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku	34
Tabulka 9: Účtování odpisu dlouhodobého majetku	35
Tabulka 10: Vyřazení drobného dlouhodobého majetku.....	36
Tabulka 11: Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem	37
Tabulka 12: Vyřazení majetku z titulu likvidace, manka nebo škody.....	37
Tabulka 13: Prodej budovy.....	39
Tabulka 14: Prodej nepotřebného softwaru	39
Tabulka 15: Pořízení zásob, způsob A.....	41
Tabulka 16: Účtování o úbytku zásob, způsob A	42
Tabulka 17: Účtování o materiálu způsobem B.....	44
Tabulka 18: Účtování o opravných položkách OSS a podnikatelů	46
Tabulka 19: Příklad účtování o penězích.....	48
Tabulka 20: Účtování cenin.....	49
Tabulka 21: Zúčtování platů se zaměstnanci a institucemi	52
Tabulka 22: Účtování přímých daní	53
Tabulka 23: Účtování DPH - daň na výstupu.....	54
Tabulka 24: Účtování DPH - daň na vstupu	54

Tabulka 25: Účtování o FKSP	57
Tabulka 26: Použití podrozvahových účtů u jiného DDHM	62
Tabulka 27: Účtování vyřazených pohledávek na podrozvaze	62
Tabulka 28: Příjmy Věznice Horní Slavkov v roce 2015	68
Tabulka 29: Výdaje Věznice Horní Slavkov v roce 2015	69
Tabulka 30: Aktiva Věznice Horní Slavkov k 31. 12. 2015	70
Tabulka 31: Bezúplatné nabytí DNM ve VS ČR.....	77
Tabulka 32: Bezúplatný převod DNM v rámci VS ČR.....	77
Tabulka 33: Pořízení softwaru nákupem	78
Tabulka 34: Pořízení DDNM ve VS ČR	78
Tabulka 35: Pořízení jiného DDNM - ONM	79
Tabulka 36: Bezúplatné nabytí DHM ve VS ČR.....	80
Tabulka 37: Převody v rámci VS ČR	80
Tabulka 38: Pořízení DHM koupí	81
Tabulka 39: Pořízení jiného DDHM - OHM	82
Tabulka 40: Vyřazení DNM ve VS ČR.....	84
Tabulka 41: Vyřazení DHM ve VS ČR.....	84
Tabulka 42: Prodej DHM ve VS ČR	85
Tabulka 43: Účtování o zásobách ve VS ČR.....	87
Tabulka 44: Nákup a vyřazení služebních psů	88
Tabulka 45: Účtování o vlastní výrobě.....	88
Tabulka 46: Účtování o zásobách vyrobených vlastní činností.....	89
Tabulka 47: Účtování o opravných položkách k pohledávce	90
Tabulka 48: Přehled bankovních účtů	91
Tabulka 49: Frankovací stroj	92

Tabulka 50: Účtování nájmu z bytových jednotek	93
Tabulka 51: Zúčtování s dodavateli	94
Tabulka 52: Účtování o pohledávkách za vězňenými osobami.....	95
Tabulka 53: Účtování na kontě úložném odsouzených	96
Tabulka 54: Účtování na dohadných účtech.....	97
Tabulka 55: Poskytnutí příspěvku z FKSP	99
Tabulka 56: Zápůjčka z FKSP	99
Tabulka 57: Účtování o výsledku hospodaření.....	100
Tabulka 58: Účtování o cizím majetku.....	102
Tabulka 59: Účtování o zapůjčení majetku	102
Tabulka 60: Odpis pohledávek	103
Tabulka 61: Účtování o podmíněné pohledávce.....	104
Tabulka 62: Zrušený způsob účtování o zápůjčkách z FKSP.....	106

Seznam obrázků

Obrázek 1: Mapa organizačních jednotek VS ČR.....	63
Obrázek 2: Organizační struktura Věznice Horní Slavkov	65
Obrázek 3: Podíl výdajů Věznice Horní Slavkov v roce 2015	69

Příloha č. 1 – Výkaz příjmů a výdajů Věznice Horní Slavkov 2015

Výkaz příjmů a výdajů

Období. Rok	Kapitola	Účetní jednotka	IČ	Hodnota
12. 2015	336 Ministerstvo spravedlnosti	Vězeňská služba České republiky	002 12 423	v Kč na 2 des. místa

Par.	Poř.	Popis	Schválený rozp.	Upravený rozpočet	Konečný rozpočet	Skutečnost	%SR	%UR	%KR
00000	1611	Pojistné na důcho. pojištění od zamě				14 267 421,00			
00000	1612	Pojistné na důchod. pojištění od zam				4 314 475,00			
00000	2119	Příjmy z vlastní činnosti				55 723,81			
00000	2324	Nekap.přísp. celkem				5 149 571,63			
54410	5029	Ostatní platby za práci celkem	3 600 000,00	3 028 624,00	3 628 624,00	3 628 624,00	100,80	119,81	100,00
35413	5137	DDHM		8 000,00	8 000,00	8 000,00		100,00	100,00
53993	5137	DDHM		30 000,00	30 000,00	30 000,00		100,00	100,00
54410	5137	DDHM	450 000,00	324 954,23	324 954,23	324 954,23	72,21	100,00	100,00
	5137**	DDHM	450 000,00	362 954,23	362 954,23	362 954,23	80,66	100,00	100,00
54410	5179	Ostatní nákupy j.n.	455 000,00	414 988,00	414 988,00	414 988,00	91,21	100,00	100,00
54410	5192	Příspěvky a náhrady celkem	100 000,00	57 316,00	57 316,00	57 316,00	57,32	100,00	100,00
	519***	Výdaje souvis. s NEI nákupy,příspěv	100 000,00	57 316,00	57 316,00	57 316,00	57,32	100,00	100,00
00000	16140000	Pojistné na nemoc.pojištění od zamě				1 526 283,00			
00000	16170000	Přísp. na politiku zaměstn.od zaměst				796 321,00			
	161***	Pojistné na SZ a PPZ				20 904 500,00			
	16****	Pojistné na SZ, PPZ				20 904 500,00			
	1*****	DAŇOVÉ PŘÍJMY				20 904 500,00			
00000	21110000	Příjmy z poskytování služeb a výrobk				514 995,44			
	211***	Příjmy z vlastní činnosti				570 719,25			
00000	21320000	Příjmy z pronájmu ost. nemovitostí a				1 883 184,66			
00000	21390000	Ostatní příjmy z pronájmu majetku j.n.				92 191,17			
	213***	Příjmy z pronájmu majetku				1 975 375,83			
	21****	Příjmy z vlast.čin.i a odvody přebytků				2 546 095,08			
00000	22120000	Přijaté sankční platby od jiných subj				19 993,70			
	221***	Přijaté sankční platby				19 993,70			
	22****	Přijaté sankční platby a vratky transf				19 993,70			
00000	23290000	Ostatní nedaňové příjmy j.n.				16 608,08			
	232***	Ostatní nedaňové příjmy				5 166 179,71			
	23****	Příjmy z prodeje nekapitál.majetku a				5 166 179,71			
	2****	NEDAŇOVÉ PŘÍJMY				7 732 268,49			
00000	41320000	Převody z ostatních vlastních fondů				119 526,00			
	413***	Převody z vlastních fondů				119 526,00			
	41****	Přijaté transfery				119 526,00			
	4****	PŘIJATÉ TRANSFERY				119 526,00			
54410	50110000	Platy zaměstnanců v pracovním pom	37 300 000,00	38 516 000,00	41 516 000,00	41 516 000,00	111,30	107,79	100,00
54410	50120000	Platy zaměstnanců ozbrojených sbor	62 600 000,00	66 760 000,00	66 760 000,00	66 759 549,00	106,64	100,00	100,00
	501***	Platy	99 900 000,00	105 276 000,00	108 276 000,00	108 275 549,00	108,38	102,85	100,00
54410	50210000	Ostatní osobní výdaje	415 000,00	165 376,00	345 376,00	345 376,00	83,22	208,84	100,00
	502***	Ostatní platby za provedenou práci	4 015 000,00	3 194 000,00	3 974 000,00	3 974 000,00	98,98	124,42	100,00
54410	50310000	Povinné pojistné na soc.zabezpečení	25 978 750,00	27 069 088,00	28 019 088,00	28 019 088,00	107,85	103,51	100,00
54410	50320000	Povinné pojistné na zdravotní pojiště	9 352 350,00	9 758 854,00	10 100 854,00	10 100 854,00	108,00	103,50	100,00
	503***	Povinné pojistné placené zaměstnav	35 331 100,00	36 827 942,00	38 119 942,00	38 119 942,00	107,89	103,51	100,00
	50****	Výdaje na platy, ost.platby za proved	139 246 100,00	145 297 942,00	150 369 942,00	150 369 491,00	107,99	103,49	100,00
53993	51310000	Potraviny		53 000,00	53 000,00	52 903,87		99,82	99,82
54410	51310000	Potraviny	14 000 000,00	15 999 789,60	15 999 789,60	15 999 789,60	114,28	100,00	100,00
	5131**	Potraviny	14 000 000,00	16 052 789,60	16 052 789,60	16 052 693,47	114,66	100,00	100,00
54410	51320000	Ochranné pomůcky	140 000,00	199 419,10	199 419,10	199 419,10	142,44	100,00	100,00
54410	51330000	Léky a zdravot. materiál	200 000,00	181 845,76	181 845,76	181 845,76	90,92	100,00	100,00
54410	51340000	Prádlo, oděv, obuv	80 000,00	23 328,00	23 328,00	23 328,00	29,16	100,00	100,00
35413	51360000	Knihy, učební pomůcky, tisk		10 000,00	10 000,00	10 000,00		100,00	100,00

Výkaz příjmů a výdajů

Období. Rok	Kapitola	Účetní jednotka	IČ	Hodnota				
12. 2015	336 Ministerstvo spravedlnosti	Vězeňská služba České republiky	002 12 423	v Kč na 2 des. místa				
Par. Pol.	Popis	Schválený rozp.	Upravený rozpočet	Konečný rozpočet	Skutečnost	%SR	%UR	%KR
53993 51360000	Knihy, učební pomůcky, tisk		10 000,00	10 000,00	10 000,00		100,00	100,00
54410 51360000	Knihy, učební pomůcky, tisk	90 000,00	72 441,94	72 441,94	72 441,94	80,49	100,00	100,00
5136**	Odbor.liter., učeb.pomůcky celkem	90 000,00	92 441,94	92 441,94	92 441,94	102,71	100,00	100,00
35413 51390000	Nákup materiálu jinde nezařazený		74 000,00	74 000,00	73 586,81		99,44	99,44
53993 51390000	Nákup materiálu jinde nezařazený		145 000,00	145 000,00	145 000,00		100,00	100,00
54410 51390000	Nákup materiálu jinde nezařazený	2 700 000,00	5 002 818,55	5 002 818,55	5 002 728,55	185,29	100,00	100,00
5139**	Nákup materiálu jinde nezařazený	2 700 000,00	5 221 818,55	5 221 818,55	5 221 315,36	193,38	99,99	99,99
513***	Nákup materiálu	17 660 000,00	22 134 597,18	22 134 597,18	22 133 997,86	125,33	100,00	100,00
54410 51510000	Studená voda	6 900 000,00	7 573 551,70	7 573 551,70	7 573 551,70	109,76	100,00	100,00
54410 51520000	Teplo - dálkové dodávané tepel. ener	11 500 000,00	12 254 822,20	12 254 822,20	12 254 822,20	106,56	100,00	100,00
54410 51530000	Plyn	500 000,00	775 538,18	775 538,18	775 538,18	155,11	100,00	100,00
54410 51540000	Elektrická energie	4 600 000,00	2 867 923,12	2 867 923,12	2 867 923,12	62,35	100,00	100,00
54410 51560000	Pohonné hmoty a maziva	2 400 000,00	1 837 784,34	1 837 784,34	1 837 784,34	76,57	100,00	100,00
54410 51570000	Teplá voda	120 000,00	113 680,00	113 680,00	113 680,00	94,73	100,00	100,00
515***	Nákup vody, paliv a energie	26 020 000,00	25 423 299,54	25 423 299,54	25 423 299,54	97,71	100,00	100,00
54410 51610000	Služby pošt	60 000,00	80 000,00	80 000,00	80 000,00	133,33	100,00	100,00
54410 51620000	Služby telekomunikací a radiokomuni	180 000,00	147 010,44	147 010,44	147 010,44	81,67	100,00	100,00
54410 51630000	Služby peněžních ústavů	10 000,00	511,00	511,00	511,00	5,11	100,00	100,00
54410 51640000	Nájemné	130 000,00	190 116,46	190 116,46	190 116,46	146,24	100,00	100,00
54410 51660000	Konzultační, poradenské a právní slu	80 000,00	64 456,00	64 456,00	64 456,00	80,57	100,00	100,00
53993 51670000	Služby školení a vzdělávání		20 000,00	20 000,00	20 000,00		100,00	100,00
54410 51670000	Služby školení a vzdělávání	70 000,00	74 318,00	74 318,00	74 318,00	106,17	100,00	100,00
5167**	Školení a vzdělávání celkem	70 000,00	94 318,00	94 318,00	94 318,00	134,74	100,00	100,00
35413 51690000	Nákup ostatních služeb		2 000,00	2 000,00	1 506,00		75,30	75,30
53993 51690000	Nákup ostatních služeb		2 000,00	2 000,00	1 620,00		81,00	81,00
54410 51690000	Nákup ostatních služeb	1 162 200,00	1 689 330,45	1 689 330,45	1 689 330,45	145,36	100,00	100,00
5169**	Nákup ostat. služeb	1 162 200,00	1 693 330,45	1 693 330,45	1 692 456,45	145,63	99,95	99,95
516***	Nákup služeb	1 692 200,00	2 269 742,35	2 269 742,35	2 268 868,35	134,08	99,96	99,96
54410 51710000	Opravy a udržování	1 200 000,00	6 251 419,30	6 251 419,30	6 251 419,30	520,95	100,00	100,00
54410 51730000	Cestovné	350 000,00	434 681,52	434 681,52	434 681,52	124,19	100,00	100,00
54410 51750000	Pohoštění	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	100,00	100,00	100,00
517***	Ostatní nákupy	2 006 500,00	7 102 588,82	7 102 588,82	7 102 588,82	353,98	100,00	100,00
51****	Neinvestiční nákupy a související výd	47 478 700,00	56 987 543,89	56 987 543,89	56 986 070,57	120,02	100,00	100,00
54410 53420000	Převody FKSP	999 000,00	1 054 020,00	1 084 020,00	1 084 020,00	108,51	102,85	100,00
534***	Převody vlastním fondům	999 000,00	1 054 020,00	1 084 020,00	1 084 020,00	108,51	102,85	100,00
54410 53620000	Platby daní a poplatků SR	20 000,00	22 647,14	22 647,14	13 947,14	69,74	61,58	61,58
54410 53630000	Úhrady sankcí jiným rozpočtům		18 260,00	18 260,00	18 260,00		100,00	100,00
536***	Ostatní NEI transfery jiným veřejným	20 000,00	40 907,14	40 907,14	32 207,14	161,04	78,73	78,73
53****	NEI transfery a některé další platby r	1 019 000,00	1 094 927,14	1 124 927,14	1 116 227,14	109,54	101,95	99,23
41210 54100000	Sociální dávky	200 000,00	490 000,00	490 000,00	463 017,00	231,51	94,49	94,49
41240 54100000	Sociální dávky	250 000,00	350 000,00	350 000,00	347 900,00	139,16	99,40	99,40
41510 54100000	Sociální dávky	800 000,00	1 651 641,00	1 651 641,00	1 651 641,00	206,46	100,00	100,00
5410**	Celkem 5410	1 250 000,00	2 491 641,00	2 491 641,00	2 462 558,00	197,00	98,83	98,83
541***	Sociální dávky	1 250 000,00	2 491 641,00	2 491 641,00	2 462 558,00	197,00	98,83	98,83
54410 54240000	Náhrady mezd v době nemoci	240 000,00	188 079,00	188 079,00	188 079,00	78,37	100,00	100,00
542***	Náhrady placené obyvatelstvu	240 000,00	188 079,00	188 079,00	188 079,00	78,37	100,00	100,00
54410 54990000	Ostatní neinvestiční transfery obyvat	200 000,00	465 889,00	465 889,00	465 889,00	232,94	100,00	100,00
549***	Ostatní transfery obyvatelstvu	200 000,00	465 889,00	465 889,00	465 889,00	232,94	100,00	100,00
54****	Neinvestiční transfery obyvatelstvu	1 690 000,00	3 145 609,00	3 145 609,00	3 116 526,00	184,41	99,08	99,08
54410 59020000	Ostatní výdaje z finanč.vyopřádání		218 516,00	218 516,00	218 516,00		100,00	100,00

Výkaz příjmů a výdajů

Období, Rok	Kapitola	Účetní jednotka	IČ	Hodnota
12. 2015	336 Ministerstvo spravedlnosti	Vězeňská služba České republiky	002 12 423	v Kč na 2 des. místa

Par.	Poř.	Popis	Schválený rozp.	Upravený rozpočet	Konečný rozpočet	Skutečnost	%SR	%UR	%KR
54410	59090000	Ostatní neinvestiční výdaje j.n.		15 264,97	15 264,97				
	590***	Ostatní neinvestiční výdaje		233 780,97	233 780,97	218 516,00		93,47	93,47
	59****	Ostatní neinvestiční výdaje		233 780,97	233 780,97	218 516,00		93,47	93,47
	5*****	BĚŽNÉ VÝDAJE	189 433 800,00	206 759 803,00	211 861 803,00	211 806 830,71	111,81	102,44	99,97

Odesláno dne:	Razítko:	Podpis vedoucího účetní jednotky:	Odpovídající za údaje o rozpočtu:	Tel.:
			o skutečnosti:	Tel.:
Okamžik sestavení: 25.01.16 14:31:20				

Příloha č. 2 – Rozvaha Věznice Horní Slavkov k 31. 12. 2015

Příloha č.1 - ROZVAHA organizačních složek státu

Vězeňská služba České republiky Věznice Horní Slavkov Hasičská 785, Horní Slavkov, IČ: 002 12 423

sestavená k 31.12.15

(v Kč na 2 des. místa)

okamžik sestavení: 12.01.16

AKTIVA

Číslo pol.	Název položky	s. u.	Stav k 31.12.15			Stav k 31.12.14
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
	AKTIVA CELKEM		464 706 496,95	-208 865 349,93	255 841 147,02	255 535 682,06
A.	Stálá aktiva		409 541 761,59	-193 115 700,84	216 426 060,75	220 838 284,18
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		587 500,53	-497 953,53	89 547,00	114 364,00
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012				
2.	Software	013				
3.	Ocenitelná práva	014				
4.	Povolenky na emise a preferenční limity	015				
5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018	458 030,53	-458 030,53		
6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019	129 470,00	-39 923,00	89 547,00	114 364,00
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041				
8.	Uspořádací účet tech. zhodnocení dlouh. nehmot. maj.	044				
9.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051				
10.	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	035				
II.	Dlouhodobý hmotný majetek		408 694 261,06	-192 617 747,31	216 076 513,75	220 463 920,18
1.	Pozemky	031	2 975 531,64		2 975 531,64	2 973 231,64
2.	Kulturní předměty	032				
3.	Stavby	021	293 619 733,21	-115 740 642,00	177 879 091,21	181 717 716,21
4.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých	022	76 787 710,90	-41 565 820,00	35 221 890,90	35 772 972,33
5.	Pěstičské celky trvalých porostů	025				
6.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028	35 311 285,31	-35 311 285,31		
7.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029				
8.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042				
9.	Uspořádací účet tech. zhodnocení dlouh. hmot. maj.	045				
10.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052				
11.	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji	036				
III.	Dlouhodobý finanční majetek					
1.	Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	061				
2.	Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	062				
3.	Dílohvě cenné papíry držené do splatnosti	063				
4.	Dlouhodobé půjčky	067				
5.	Termínované vklady dlouhodobé	068				
6.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	069				
7.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	043				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	053				
IV.	Dlouhodobé pohledávky		260 000,00		260 000,00	260 000,00
1.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	462				
2.	Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů	464				

Číslo pol.	Název položky	s. u.	Stav k 31.12.15			Stav k 31.12.14
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
3.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	465	260 000,00		260 000,00	260 000,00
4.	Dlouhodobé pohledávky z ručení	466				
5.	Ostatní dlouhodobé pohledávky	469				
6.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery	471				
7.	Zprostředkování dlouhodobých transferů	475				
B.	Oběžná aktiva		55 164 735,36	-15 749 649,09	39 415 086,27	34 697 397,88
I.	Zásoby		6 487 153,08		6 487 153,08	5 582 533,42
1.	Pořízení materiálu	111				
2.	Materiál na skladě	112	6 313 153,08		6 313 153,08	5 439 533,42
3.	Materiál na cestě	119				
4.	Nedokončená výroba	121				
5.	Polotovary vlastní výroby	122				
6.	Výrobky	123				
7.	Pořízení zboží	131				
8.	Zboží na skladě	132				
9.	Zboží na cestě	138				
10.	Ostatní zásoby	139	174 000,00		174 000,00	143 000,00
II.	Krátkodobé pohledávky		27 625 810,59	-15 749 649,09	11 876 161,50	11 923 330,37
1.	Odběratelé	311	595 678,00	-4 058,30	591 619,70	902 622,00
2.	Směnky k inkasu	312				
3.	Pohledávky za eskontované cenné papíry	313				
4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314	4 632 032,00		4 632 032,00	4 537 967,50
5.	Jiné pohledávky z hlavní činnosti	315	18 580 887,71	-14 555 853,60	4 025 034,11	3 931 973,14
6.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé	316				
7.	Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů	317				
9.	Pohledávky za zaměstnanci	335	1 365 661,35		1 365 661,35	1 768 528,98
10.	Sociální zabezpečení	336				
11.	Zdravotní pojištění	337				
12.	Důchodové spoření	338				
13.	Daň z příjmů	341				
14.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342				
15.	Daň z přidané hodnoty	343				
16.	Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce	344				
17.	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi	346				
18.	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi	348				
19.	Pohledávky ze správy daní	352				
20.	Zúčtování z přerozdělování daní	355				
21.	Pohledávky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem	356				
22.	Ostatní pohledávky ze správy daní	358				
23.	Krátkodobé pohledávky z ručení	361				
24.	Pevné termínové operace a opce	363				
25.	Pohledávky z finančního zajištění	365				
26.	Pohledávky z vydaných dluhopisů	367				
27.	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery	373				
28.	Zprostředkování krátkodobých transferů	375				

Číslo pol.	Název položky	s. u.	Stav k 31.12.15			Stav k 31.12.14
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
29.	Náklady příštích období	381				
30.	Příjmy příštích období	385				
31.	Dohadné účty aktivní	388				
32.	Ostatní krátkodobé pohledávky	377	2 451 551,53	-1 189 737,19	1 261 814,34	782 238,75
III.	Krátkodobý finanční majetek		21 051 771,69		21 051 771,69	17 191 534,09
1.	Majetkové cenné papíry k obchodování	251				
2.	Dluhové cenné papíry k obchodování	253				
3.	Jiné cenné papíry	256				
4.	Termínované vklady krátkodobé	244				
5.	Jiné běžné účty	245	16 473 460,78		16 473 460,78	14 103 678,00
6.	Účty spravovaných prostředků	247				
7.	Souhrnné účty	248				
8.	Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu	249				
9.	Běžný účet	241	3 270 803,73		3 270 803,73	2 007 436,61
10.	Běžný účet FKSP	243	1 143 406,98		1 143 406,98	925 574,58
14.	Běžné účty fondů organizačních složek státu	225				
15.	Ceniny	263	27 035,20		27 035,20	24 744,90
16.	Peníze na cestě	262				
17.	Pokladna	261	137 065,00		137 065,00	130 100,00

PASIVA

Číslo pol.	Název položky	s. u.	Stav k 31.12.15	Stav k 31.12.14
	PASIVA CELKEM		255 841 147,02	255 535 682,06
C.	Vlastní kapitál		237 481 063,27	237 959 432,86
I.	Jmění účetní jednotky a upravující položky		280 156 238,55	275 792 688,14
1.	Jmění účetní jednotky	401	486 844 837,77	482 481 287,36
2.	Fond privatizace	402		
4.	Kurzové rozdíly	405		
5.	Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody	406	-206 688 599,22	-206 688 599,22
6.	Jiné oceňovací rozdíly	407		
7.	Opravy předcházejících účetních období	408		
II.	Fondy účetní jednotky		2 378 969,44	2 347 993,67
2.	Fond kulturních a sociálních potřeb	412	2 378 969,44	2 347 993,67
3.	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospod.	413		
4.	Rezervní fond z ostatních titulů	414		
III.	Výsledek hospodaření		-1 056 834 134,76	-868 910 702,77
1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	493	-186 751 746,66	-175 366 806,46
2.	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	431		
3.	Výsledek hospodaření předcházejících účetních období	432	-870 082 388,10	-693 543 896,31
IV.	Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření		1 011 779 990,04	828 729 453,82
1.	Příjmový účet organizačních složek státu	222	-28 756 294,49	-29 042 969,60
2.	Zvláštní výdajový účet	223	211 806 830,71	196 992 028,00
3.	Účet hospodaření státního rozpočtu	227		
4.	Agregované příjmy a výdaje předcházejících účetních období	404	828 729 453,82	660 780 395,42
D.	Cizí zdroje		18 360 083,75	17 576 249,20
I.	Rezervy			
1.	Rezervy	441		
II.	Dlouhodobé závazky		260 000,00	260 000,00
1.	Dlouhodobé úvěry	451		
2.	Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	452		
3.	Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů	453		
4.	Dlouhodobé přijaté zálohy	455	260 000,00	260 000,00
5.	Dlouhodobé závazky z ručení	456		
6.	Dlouhodobé směnky k úhradě	457		
7.	Ostatní dlouhodobé závazky	459		
8.	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	472		
9.	Zprostředkování dlouhodobých transferů	475		
III.	Krátkodobé závazky		18 100 083,75	17 316 249,20
1.	Krátkodobé úvěry	281		
2.	Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)	282		
3.	Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů	283		
4.	Jiné krátkodobé půjčky	289		
5.	Dodavatelé	321	268 590,84	618 624,60
6.	Směnky k úhradě	322		
7.	Krátkodobé přijaté zálohy	324	1 454 290,71	1 462 010,58
8.	Závazky z dělené správy	325		
9.	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	326		
10.	Zaměstnanci	331	567 305,00	541 718,00
11.	Jiné závazky vůči zaměstnancům	333	7 498 281,00	7 071 588,00
12.	Sociální zabezpečení	336	3 024 209,00	2 916 918,00

Číslo pol.	Název položky	s. u.	Stav k 31.12.15	Stav k 31.12.14
13.	Zdravotní pojištění	337	1 289 358,00	1 240 361,00
14.	Důchodové spoření	338		
15.	Daň z příjmů	341	90 743,00	66 788,00
16.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342	1 014 231,00	951 264,00
17.	Daň z přidané hodnoty	343	120 766,41	106 150,18
18.	Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce	345		
19.	Závazky k vybraným ústředním vládním institucím	347		
20.	Závazky k vybraným místním vládním institucím	349		
21.	Přijaté zálohy daní	351		
22.	Přeplatky na daních	353		
23.	Závazky z vratek nepřímých daní	354		
24.	Zúčtování z přerozdělování daní	355		
25.	Závazky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem	357		
26.	Ostatní závazky ze správy daní	359		
27.	Krátkodobé závazky z ručení	362		
28.	Pevné termínové operace a opce	363		
29.	Závazky z neukončených finančních operací	364		
30.	Závazky z finančního zajištění	366		
31.	Závazky z upsaných nesplac. cenných papírů a podílů	368		
32.	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	374		
33.	Zprostředkování krátkodobých transferů	375		
34.	Výdaje příštích období	383		
35.	Výnosy příštích období	384		
36.	Dohadné účty pasivní	389	293 357,90	288 505,95
37.	Ostatní krátkodobé závazky	378	2 478 950,89	2 052 320,89