



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví

Vypracovala: Bc. Lenka Hornová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2015

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka HORNOVÁ**
Osobní číslo: **E13661**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat proces vedení a vykazování účetnictví ve vybrané neziskové organizaci se zaměřením na její specifika, analýza a zhodnocení vlivů změn v legislativě na její účetnictví a doporučení případných opatření.

Osnova:

1. Úvod.
2. Charakteristika neziskových organizací.
3. Účetnictví a specifika vedení účetnictví v neziskové organizaci a její způsob financování.
4. Vliv legislativních změn na účetnictví neziskové organizace.
5. Analýza hospodaření a vliv legislativních změn na účetnictví konkrétní neziskové organizace, návrhy možných opatření.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury
8. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2012 (1. vyd.)*. Praha, Czechia: Grada Publishing.

McCarthy, J. H., Shelmon, N. E., & Mattie, J. A. (2013). *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations (8th ed.)*. Hoboken, New Jersey, USA: John Wiley and Sons.

Schneiderová, I. & Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC (1. vyd.)*. Praha, Czechia: Acha obec účtuje.

Takáčová, H. R. (2010). *Účetnictví neziskových organizací (1. vyd.)*. Praha, Czechia: Oeconomica.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví.

Vedoucí diplomové práce:


Ing. Miroslava Vlčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

3. března 2014

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2015


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

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


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji diplomovou práci vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

Diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU2014 **Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.**

V Českých Budějovicích:

Bc. Lenka Hornová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce Ing. Miroslavě Vlčkové, PhD. za cenné připomínky, odborné rady, trpělivost a ochotu při vedení mé diplomové práce.

Zároveň bych chtěla poděkovat vedení Městského domu kultury Sokolov, příspěvkové organizaci, za maximální ochotu při poskytování informací a podkladů potřebných k vypracování diplomové práce. Konkrétní poděkování patří řediteli Mgr. Ladislavu Sedláčkovi a zástupkyni ředitele PhDr. Janě Fefferové, kteří mi vyšli ve všech mých požadavcích vstříc.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině a všem svým blízkým přátelům, kteří mi byli oporou po celou dobu studia.

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Charakteristika neziskových organizací.....	5
2.1	Základní vymezení neziskových organizací.....	6
2.2	Členění neziskových organizací.....	6
2.3	Příspěvkové organizace.....	7
3	Účetnictví a financování v neziskové organizaci.....	9
3.1	Rozsah vedení účetnictví od 1. 1. 2010.....	9
3.2	Specifika vedení účetnictví v PO.....	9
3.2.1	Základní rozdíly mezi účetnictvím PO a obchodní korporace.....	10
3.2.2	Účtování peněžních fondů.....	11
3.2.3	Účtování transferů.....	14
3.3	Způsob financování neziskové organizace.....	15
3.3.1	Financování příspěvkových organizací zřízených ÚSC.....	15
3.4	Vykazování účetnictví PO.....	16
3.4.1	Rozvaha.....	17
3.4.2	Výkaz zisku a ztráty.....	17
3.4.3	Příloha.....	18
3.4.4	Přehled o peněžních tocích.....	19
3.4.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	19
4	Vliv legislativních změn na účetnictví neziskových organizací.....	20
4.1	Účetní reforma v ČR.....	20
4.1.1	Centralizace účetních informací.....	22
4.1.2	Změny v postupech účtování – převodový můstek.....	23
4.2	Inventarizace majetku a závazků od roku 2011.....	24
4.3	Změna zákona o účetnictví od 1. 1. 2014.....	25
4.4	Charakteristika provedených úprav v účetnictví PO od 1. 1. 2014.....	25
4.5	Schvalování účetních závěrek.....	26
5	Metodika a cíl práce.....	27
6	Analýza hospodaření MDK.....	29
6.1	Představení příspěvkové organizace.....	29
6.2	Analýza hospodaření Městského domu kultury Sokolov.....	31
6.2.1	Analýza rozvahy.....	31
6.2.2	Analýza výkazu zisku a ztráty.....	34
7	Proces vedení a vykazování účetnictví MDK.....	40

7.1	Rozsah a způsob vedení účetnictví MDK.....	40
7.2	Specifika účetnictví MDK.....	42
7.2.1	Účtování o peněžních fondech v roce 2014.....	43
7.2.2	Účtování transferů v roce 2014.....	46
8	Analýza a zhodnocení vlivů legislativních změn na účetnictví MDK.....	48
8.1	Převodový můstek k 1. 1. 2010.....	48
8.2	Účtování v podrozvahové evidenci.....	49
8.2.1	Účtování o finančních darech v podrozvahové evidenci.....	49
8.2.2	Účtování o budovách v podrozvahové evidenci.....	49
8.3	Nejednotnost účtování transferů.....	50
8.4	Účtování o opravných položkách k pohledávkám.....	52
8.5	Inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb.....	52
8.6	Schvalovací vyhláška č. 220/2013 Sb.....	53
8.7	Tvorba a čerpání FKSP.....	54
9	Návrhy možných opatření.....	56
9.1	Doporučení týkající se legislativních změn.....	56
9.1.1	Sjednocení terminologie.....	56
9.1.2	Registrace ve veřejném rejstříku.....	57
9.1.3	Pořízení nového softwaru.....	58
9.1.4	Vnitřní předpis na evidenci smluv a majetku.....	58
9.1.5	Úprava vnitřního předpisu týkající se inventarizace.....	59
9.2	Doporučení týkající se čerpání fondů.....	59
9.2.1	Čerpání fondu odměn.....	59
9.2.2	Čerpání fondu investic.....	60
9.3	Doporučení týkající se hospodářské činnosti.....	61
9.3.1	Pořádání školení nebo kurzů.....	61
9.3.2	Zvýšení cen krátkodobých pronájmů.....	61
10	Závěr.....	62
11	Summary a keywords.....	64
	Přehled použité literatury.....	65
	Seznam zkratk	
	Seznam tabulek a grafů	
	Seznam obrázků	
	Přílohy	

1 Úvod

Všechny neziskové organizace mají společné znaky, že nebyly založeny za účelem podnikání a jejich hlavním cílem tak není dosažení zisku. Součástí neziskového sektoru jsou také příspěvkové organizace, které působí ve velké míře v oblasti školství, v kultuře, ve zdravotnictví a v sociální péči. Vyznačují se tím, že výkony poskytují za ceny, které jsou nižší než vynaložené náklady. Při vykonávání své činnosti hospodaří příspěvkové organizace s majetkem státu a veřejnými prostředky.

Ve své praxi jsem zjistila, že problematika organizací neziskového sektoru je velmi komplikovaná, zejména v souvislosti s aplikací platné legislativy u různých typů neziskových subjektů, ať už se týká vzniku a činnosti těchto subjektů, tak i v účetní oblasti.

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat proces vedení a vykazování účetnictví ve vybrané neziskové organizaci se zaměřením na její specifika, analýza a zhodnocení vlivů změn v legislativě na její účetnictví a doporučení případných opatření. K dosažení cíle jsem si vybrala konkrétní příspěvkovou organizaci a pomocí dílčích cílů, ať už vymezením v teoretické části charakteristik neziskových organizací a jejich financování až po seznámení se s legislativními změnami, které měly vliv na účetnictví neziskových subjektů, se je pokusím naplnit. Teoretické poznatky budou aplikovány na příspěvkovou organizaci Městský dům kultury Sokolov (dále MDK).

Diplomová práce bude rozčleněna do několika kapitol. Obsahem první kapitoly bude úvod, na který bude navazovat kapitola týkající se charakteristik neziskových organizací s uvedením členění těchto organizací a zaměření se na příspěvkovou organizaci. V následující kapitole bude zmíněn rozsah vedení účetnictví od roku 2010, uvedena specifika vedení účetnictví v příspěvkové organizaci a způsob financování této neziskové organizace, včetně vykazování účetnictví příspěvkové organizace. Poslední kapitola v teoretické části se bude zaměřovat na vliv legislativních změn na účetnictví neziskových organizací se zaměřením na účetní reformu, následně na změny, které se týkaly inventarizace majetku a závazků, také změny zákona o účetnictví, včetně charakteristiky provedených úprav v účetnictví příspěvkové organizace od roku 2014 a nového schvalování účetních závěrek.

V praktické části budou využity informace z účetnictví účetní jednotky, zejména při provedené analýze hospodaření MDK, dále bude práce zaměřena na specifika vedení

účetnictví konkrétní příspěvkové organizace. V neposlední řadě se práce zaměří na analýzu a zhodnocení vlivů legislativních změn na účetnictví této organizace, s uvedením návrhů možných opatření z pohledu legislativy ve vybrané příspěvkové organizaci.

Následně bude uvedena metodika a cíl práce a poté se praktická část bude orientovat na konkrétní příspěvkovou organizaci, která bude nejprve představena a následně bude provedena analýza jejího hospodaření, kde budou rozebrány některé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Další kapitola se bude věnovat procesu vedení a vykazování účetnictví MDK s uvedením specifik této účetní jednotky. Dále budou zhodnoceny vlivy legislativních změn na účetnictví a bude provedena analýza v této oblasti. Poslední část bude obsahovat návrhy možných opatření i s doporučeními ve sledované účetní jednotce a na úplný závěr bude provedena syntéza uvedených skutečností.

V diplomové práci budou syntetické účty v textu bez pojmenování a budou pouze v číselné formě. V příloze 1 je k dispozici směrná účtová osnova s těmito syntetickými účty, platná od roku 2010, ve které každým rokem nastávají změny, ale pro účely této práce je přiložená směrná účtová osnova dostačující.

2 Charakteristika neziskových organizací

Hlavním motivem činnosti neziskových organizací, pro který jsou založeny, není ekonomický zisk. Případný zisk těchto organizací nesmí být rozdělen mezi zakladatele, členy orgánů nebo pracovníky, ale vkládá se zpět do organizace pro další činnost. Samotný pojem „nezisková organizace“ se běžně využívá, ale žádný platný právní předpis ji nedefinuje, a tedy přesná specifikace tohoto termínu neexistuje. Jednotlivé části jako je založení, činnost, hospodaření, případně dosažený zisk, nebo zánik jednotlivých organizací, jsou upraveny zvláštními zákony a vyhláškami. Hlavní oblasti, ve kterých neziskové organizace působí, jsou např. ekologie, humanitární pomoci, tělovýchova, sociální péče, kultura, vzdělávání, zdravotnictví, práce s dětmi a mládeží, ochrana životního prostředí (Takáčová, 2010).

Existuje mnoho definic neziskových organizací a ještě více diskuzí, které se k objevujícím se definicím vážou. Neziskové organizace jsou organizace, kterým není umožněno kvůli vnějším předpisům nebo strukturám řízení rozdělovat jejich finanční přebytky těm, kteří hospodaření s majetkem organizace řídí (Agard, 2011).

Nezisková organizace je obecně definována jako ta, která je zapsána v obchodním rejstříku, její členové se účastní pravidelných schůzek, má stálé členy, daná pravidla řízení a určitý stupeň organizační stálosti. Tyto organizace jsou soukromé, samosprávné a dobrovolnické, nerozdělují zisk mezi své členy. Tato definice zahrnuje důležité prvky formálně organizovaných neziskových organizací, bohužel ale zcela nepopisuje spoustu malých, volně sjednocených asociací (Agard, 2011).

Autorka Merlíčková Růžičková (2013) vymezuje předpisy, které se k účetnictví neziskových organizací vztahují takto:

„Účetnictví účetních jednotek, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, organizačními složkami státu, a účetními jednotkami, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, upravují následující předpisy:

- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ).*
- *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.*

- *Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 410/2009 Sb.).*
- *České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS č. 701 – 710 a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401 – 414.*
- *Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.“*

2.1 Základní vymezení neziskových organizací

Autorka Takáčová (2010) zmiňuje o vymezení neziskových organizací následující: „V České republice se ustálilo několik základních vymezení neziskových organizací. Podle širšího vymezení se za neziskové organizace považují subjekty, které jsou:

- *institucionalizované¹, mají jistou organizační skutečnost bez ohledu na to, zda jsou formálně nebo právně registrovány;*
- *soukromé, jsou odděleny od státní správy a ani jí nejsou řízeny;*
- *neziskové, mohou svou činností vytvářet zisk, který musí být použit na cíle, pro které byla organizace založena, tedy vytvořený zisk nesmí být přerozdělen mezi vlastníky nebo vedení organizace;*
- *samosprávné a nezávislé, jsou schopny řídit samy sebe, tzn. jsou vybaveny vlastními postupy a strukturami, které umožňují kontrolu vlastních činností;*
- *dobrovolné, jsou založeny na dobrovolné účasti na svých činnostech (například výkonem neplacené práce vykonávané pro organizaci).“*

2.2 Členění neziskových organizací

Existuje několik členění neziskových organizací kvůli tomu, že pojem „nezisková organizace“ není právně jasný. Jedno z možných členění vyjmenovává autor Rektořík a kolektiv (2007) ve svém díle následovně:

¹ Institucionalizované – jsou schopné samostatně vlastnit aktiva, nést závazky a vykonávat ekonomické transakce.

- a) *„Neziskové soukromoprávní organizace vzájemně prospěšné, s globálním posláním vzájemně prospěšné činnosti.*
- b) *Neziskové soukromoprávní organizace veřejně prospěšné, s globálním posláním veřejně prospěšné činnosti.*
- c) *Neziskové veřejnoprávní organizace typu organizačních složek a příspěvkových organizací státu a samosprávných územních celků s globálním posláním veřejná správa a veřejně prospěšná činnost.*
- d) *Neziskové ostatní veřejnoprávní organizace, s globálním posláním veřejně prospěšná činnost.*
- e) *Neziskové soukromoprávní organizace typu obchodních společností a jim podobných (jde o výjimečné případy neziskových organizací) s možností globálního poslání veřejně i vzájemně prospěšné činnosti.“*

Dalším členění neziskových organizací dle autorky Takáčové (2010) může být:

- a) státní neziskové organizace, které byly založeny státem, územním samosprávným celkem:
 - organizační složky státu;
 - územní samosprávné celky;
 - příspěvkové organizace;
 - státní fondy;
- b) nestátní neziskové organizace:
 - církevní organizace;
 - občanská sdružení;
 - obecně prospěšné služby;
 - nadace, nadační fondy.

Rozdělení neziskových organizací a k nim vztahující se právní normy do roku 2013 je k dispozici v příloze 2.

2.3 Příspěvkové organizace

Vzhledem k tomu, že se praktická část této diplomové práce bude zabývat konkrétní příspěvkovou organizací (dále jen PO), další kapitoly budou zaměřeny převážně na příspěvkové organizace.

Specifické právní postavení a existenci příspěvkových organizací upravují zákony o rozpočtových pravidlech státu a rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Na základě těchto zákonů se zřizují PO pro činnost v jejich působnosti. Zpravidla se jedná o neziskové organizace, kdy jejich rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Státní příspěvkové organizace mohou být zřizovány organizačními složkami státu (dále jen OSS) nebo územním samosprávným celkem (dále jen ÚSC). Jestliže jsou zřízeny OSS, platí pro ně zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. Pro organizace zřízené ÚSC (obcí, krajem) platí zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (Pelc, 2010).

S ohledem na to, že příspěvková organizace de facto hospodaří s veřejným majetkem, vztahuje se na ni i zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a jeho prováděcí vyhláška č. 416/2004 Sb. Zákon o finanční kontrole upravuje zejména veřejnoprávní kontrolu, finanční kontrolu podle mezinárodních smluv a zavedení vnitřního kontrolního systému uvnitř orgánu veřejné správy, mezi které se řadí také PO. Výše uvedené právní normy mají zajistit účelné, hospodárné a efektivní využití veřejných prostředků, proto jsou v praxi pro vztah mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací velice důležité. Procesní pravidla při provádění veřejnoprávní kontroly se řídí zákonem č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů (Maderová Voltnerová & Tégl, 2011).

Příspěvkovou organizaci ÚSC v souladu s § 27 až § 37 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů zakládá kraj nebo obec. Příspěvkové organizace jsou zpravidla neziskové a jejich rozsah a struktura vyžaduje samostatnou právní subjektivitu. Ta se nabývá tím, že zřizovatel vydá zřizovací listinu, s obsahem podle zákona, a zejména v ní vymezí hlavní účel a odpovídající předmět činnosti, statutární orgán a způsob, jakým vystupují jménem organizace a jaké je vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, které se příspěvkové organizaci předávají do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití. Zřízení PO musí být také oznámeno v Ústředním věstníku ČR. Mimo to musí být PO, zřízená územním samosprávným celkem, zapsána do veřejného rejstříku, a to nejpozději do 15 dní od jejího vzniku (Jurajdová & Selešovský, 2004).

3 Účetnictví a financování v neziskové organizaci

Při identifikaci účetního systému je třeba vědět, o jaký typ účetní jednotky se jedná. Podle toho se pak také přizpůsobuje nastavení účetního systému a následně účtování dle přesně stanovených a obecně uznávaných zásad k podávání věrného obrazu skutečnosti k zajištění, aby veškeré informace byly průkazné, správné a úplné (Máče, 2012).

3.1 Rozsah vedení účetnictví od 1. 1. 2010

Účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem podnikání a jedná-li se o právnické osoby se sídlem na území České republiky, mají povinnost vést účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, vyplývá tak ze zákona o účetnictví (Takáčová, 2010).

Podle § 9 ZoÚ jsou vybrané účetní jednotky povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Do účetních jednotek, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, spadají příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou a u nichž o tom rozhodne zřizovatel.

Dále rozsah vedení účetnictví definuje vyhláška č. 410/2009 Sb. v hlavě I a v § 9, kde ke zjednodušenému rozsahu vedení účetnictví je dodáno, že PO, vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou. A zároveň příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a jejichž zřizovatelem je ÚSC nebo svazek obcí, nesestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. ZoÚ v § 13a vymezuje zjednodušený rozsah účetnictví a z toho je patrné, že PO se zjednodušeným rozsahem nemají povinnost tvořit rezervy a opravné položky.

U příspěvkových organizací vedoucí účetnictví v plném rozsahu dle § 18 ZoÚ platí, že účetní závěrka může zahrnovat, ale nemusí, přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dva výkazy jsou povinné, jestliže příspěvková organizace k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria, a to jestliže aktiva celkem činí více než 40 mil. Kč a zároveň roční úhrn čistého obratu je více než 80 mil. Kč.

3.2 Specifika vedení účetnictví v PO

Vedení účetnictví v příspěvkových organizacích je specifické zejména v účetnictví peněžních fondů, které vybraná účetní jednotka vytváří. Další nedílnou součástí specifík je účtování transferů, na kterých je PO, zřízená ÚSC, v podstatě závislá.

Mezi vybrané účetní jednotky patří OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, ÚSC, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, PO a zdravotní pojišťovny. Před rokem 2014 mezi vybrané účetní jednotky patřil také Pozemkový fond České republiky (Morávek & Prokúpková, 2014).

3.2.1 Základní rozdíly mezi účetnictvím PO a obchodní korporace

Hlavní rozdíl mezi neziskovou a ziskovou organizací je její účel nebo cíl. Cílem ziskové organizace je zjednodušeně řečeno maximalizovat zisk společníků. Tento cíl zahrnuje maximalizaci výnosů a rovněž maximalizaci ceny akcií. V ziskových organizacích existuje přímá souvislost mezi získanými příjmy a vzniklými náklady na prodej zboží a služeb. Čistý zisk má v takovémto prostředí ekonomický význam. Cílem neziskových organizací (dále jen NO), jejich náplň a zpětné vazby jsou v NO docela odlišné. Neexistuje přímá vazba mezi vydělanými příjmy a náklady nebo kvalitou zboží a služeb poskytovaných klientům (Fiolleau, Hoang, & Jamal, 2010).

V následující tabulce 1 je nastíněno několik základních rozdílů mezi účetnictvím příspěvkové organizace a účetnictvím obchodní korporace.

Tabulka 1: Základní rozdíly v účetnictví PO a obchodních korporacích

Věc	Příspěvková organizace	Obchodní korporace
Právní vymezení	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů	Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích)
Účetní legislativa	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů; Vyhláška č. 410/2009 Sb.; ČÚS 701 – 710	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů; Vyhláška č. 500/2002 Sb.; ČÚS 001 – 023
Směrná účtová osnova	Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.	Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
Fondy	Vytvářejí peněžní fondy ze zákona: rezervní fond, fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, fond investic.	Fondy mohou být dobrovolně tvořeny ze zisku.

Pořízení dlouhodobého majetku přes transfer	Hodnota vstupní ceny DM se neponižuje o výši dotace.	Hodnota vstupní ceny DM se ponižuje o výši dotace.
Účetní výkazy: rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty (dále jen VZZ)	Stejně složení účetních výkazů, ale obsahové vymezení se liší (např. ve VZZ jsou 4 sloupce pro hlavní a doplňkovou činnost; každá z činností se sleduje za běžné a minulé účetní období).	Stejně složení účetních výkazů, ale obsahové vymezení se liší (např. ve VZZ jsou 2 sloupce pro běžné a minulé období).
Opravné položky k pohledávkám	ČÚS č. 706, který opravné položky k pohledávkám vymezuje.	Není přesně právně vymezeno, vychází se z věrného a poctivého obrazu účetnictví a z vnitřních směrnic; pouze okrajově řeší zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách (z daňového pohledu).
Způsob financování	Dotace od zřizovatele na provoz, vlastní činnosti, peněžní fondy, dotace z EU, dary od právnických nebo fyzických osob.	Vlastní zdroje, na základě vytvořeného zisku, úvěry a půjčky od finančních institucí. Případně dotace od ÚSC, nebo z EU.

Zdroj: Vlastní zpracování

Mnoho rozdílů vzniká také u syntetických účtů, které mají u podnikatelů a u PO jiné číslování, nebo u jedné skupiny existují a u druhé nikoliv. Příkladem je existence účtů 044 a 045 – Uspořádací účty technického zhodnocení u PO, obchodní korporace podobné účty nemají. Nebo například účet 378 jsou u PO Ostatní krátkodobé závazky, kdežto u obchodních korporací se jedná o Jiné pohledávky, které PO zachycují na syntetickém účtu 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky. Číslo syntetického účtu 377 obchodní korporace nevyužívají.

3.2.2 Účtování peněžních fondů

Nedílnou součástí specifik v účtování příspěvkových organizací je účtování peněžních fondů, které vybraná účetní jednotka vytváří. Jedná se o formu interního financování, kdy se uvnitř jednotky vytvářejí zdroje financování provozní a investiční činnosti. Tedy

vlastní zdroje, které účetní jednotka obdržela především jako výsledek své činnosti, ale i formou transferu. Vytvoření fondů je závislé na tvorbě zlepšeného výsledku hospodaření. Základní postupy účtování na účtech fondů jsou dány Českým účetním standardem 704 – Fondy účetní jednotky. Tvorba a použití fondů příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem je stanovena zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (Máče, 2012).

Druhy fondů dle zákona č. 250/2000 Sb.:

- rezervní fond;
- fond investic;
- fond odměn;
- fond kulturních a sociálních potřeb.

V příloze 3 této diplomové práce je k dispozici účtování o tvorbě a čerpání jednotlivých peněžních fondů.

3.2.2.1 Rezervní fond

Rezervní fond (dále jen RF) je upraven v § 30 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a dle autorů Schneiderové a Nejezchleba (2012) se jedná o: *„fond, který v sobě spojuje jak typicky zdrojový fond (vytvářený z výsledku hospodaření), tak i fond peněžní (vytvářený z přijatých peněžitých provozních darů).“*

Dle zákona č. 250/2000 Sb. se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, jehož výši schválí zřizovatel po skončení roku a může být snížen o případné převody do fondu odměn. Zlepšený výsledek hospodaření vznikne, jestliže skutečné výnosy hospodaření příspěvkové organizace jsou spolu s přijatým provozním příspěvkem větší než provozní náklady. Rozdělení VH do fondu odměn a rezervního fondu, schvaluje zřizovatel. Dalším zdrojem rezervního fondu se mohou stát peněžní dary a prostředky.

PO využívá rezervní fond hlavně k rozvoji své činnosti, dále jej může využít k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, k úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně, k úhradě své ztráty za předchozí léta a také, po souhlasu zřizovatele, k posílení investičního fondu (Nováková, 2010).

3.2.2.2 Fond investic

Fond investic (dále jen IF), nebo také investiční fond, je upraven v § 31 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a dle autorů Schneiderové

a Nejezchleba (2012) se jedná o další příklad fondu, který spojuje v určitých aspektech peněžní fond (investiční transfery, odvody z investičního fondu) s fondem zdrojovým (posilování investičního fondu z fondu rezervního).

Zdrojem tohoto fondu jsou mimo jiné peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, investiční příspěvek z rozpočtu zřizovatele, investiční dotace ze státních fondů a jiných veřejných rozpočtů, příjmy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, převod z rezervního fondu, peněžní dary a příspěvky od jiných subjektů a jiné příjmy uvedené v § 31 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Fond investic využívají příspěvkové organizace na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, k úhradě investičních úvěrů nebo půjček, k odvodu do rozpočtu zřizovatele (pokud je povinnost) a k navýšení peněžních prostředků určených na údržbu a opravu majetku (Zákon č. 250/2000 Sb.).

3.2.2.3 Fond kulturních a sociálních potřeb

Fond kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP) je upraven v § 33 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Je tvořen určitým procentem z ročního objemu nákladů na platy (nezahrnují se ostatní osobní náklady), a dále příjmem peněžních darů a náhrad od pojišťovny. FKSP se čerpá například pro příspěvek na stravování zaměstnanců. Dále se FKSP využívá k poskytnutí sociální výpomoci, nebo půjčky zaměstnancům, k příspěvku na rekreaci, také k poskytnutí daru či nenávratné finanční výpomoci (Máče, 2012).

V zákoně č. 250/2000 Sb., konkrétně v § 33 se dále uvádí, že FKSP je naplňován formou záloh z roční plánované výše v souladu s jeho schváleným rozpočtem. Konečné vyúčtování skutečného základního přidělu se vypořádá v rámci účetní závěrky. Tvorba tohoto fondu slouží převážně k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb. Jeho výše slouží zaměstnancům v hlavním pracovním poměru v příspěvkové organizaci, žákům středních odborných učilišť, interním vědeckým aspirantům, důchodcům, kteří před odchodem do důchodu pracovali u příspěvkové organizace. Fond případně slouží také rodinným příslušníkům zaměstnanců a jiným fyzickým nebo právnickým osobám. Ostatní příjmy, tvorbu a hospodaření s FKSP stanovuje Ministerstvo financí vyhláškou. Aktuálně platnou vyhláškou je vyhláška č. 365/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

3.2.2.4 Fond odměn

Fond odměn (dále jen FO) je upraven v § 32 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Autoři Morávek a Prokúpková (2014) k tvorbě fondu uvádějí:

„Ze zlepšeného výsledku – základu pro rozdělení do fondů – může být do fondu odměn přiděleno nejvýše 80 % zlepšeného výsledku hospodaření, avšak současně 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy. Minimální příděl do fondu není stanoven. Tvorba fondu odměn tedy není povinná, záleží na zřizovateli, jak rozhodne.“

Fond odměn může být čerpán ve formě odměn pro zaměstnance, přednostně se ale z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy. Další čerpání fondu není možné. Nelze z něj čerpat částky na úhradu pojistného na zdravotní a sociální pojištění, jež s platy hrazených z fondu odměn souvisí. Pojistné na zdravotním a sociálním pojištění zůstává stále provozním nákladem, který je možno vyrovnat z rezervního fondu (Morávek & Prokúpková, 2014).

3.2.3 Účtování transferů

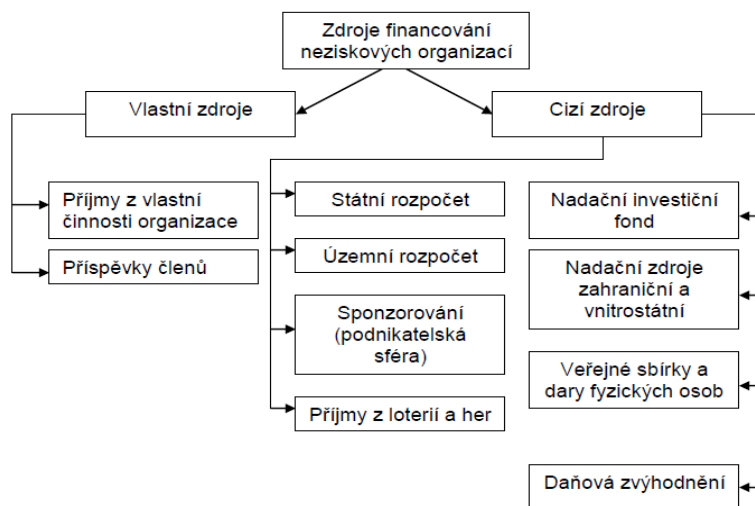
Financování příspěvkových organizací je převážně závislé na dotacích od svého zřizovatele. K této problematice byl vydán ČÚS č. 703 – Transfery. Tento účetní standard přinesl zcela zásadní a také odlišné přístupy, které spočívají v zavedení principu časového rozlišení dotací, dále zavedení principu „rozvahového účtování“ o dotacích u zprostředkovatele a v neposlední řadě také rozpouštění zúčtované dotace do zdrojů na zvláštní kapitálový účet. Postup účtování je ovlivněn tím, pro jaký účel byly prostředky veřejného rozpočtu poskytnuty. Jestli se jedná o transfery na financování provozních výdajů, na pořízení drobného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, nebo jestli se jedná o transfery investiční. Postup účtování je také ovlivněn tím, zda přijaté prostředky podléhají finančnímu vypořádání s poskytovatelem, či nikoliv (Morávek & Prokúpková, 2014).

Účtování o transferech, které podléhají i nepodléhají vypořádání, je k nahlédnutí v příloze 4 této práce. Dále je v této příloze nastíněno účtováno o transferech ze zahraničí.

3.3 Způsob financování neziskové organizace

Na financování neziskových organizací je potřeba nahlížet jako na typické vícezdrojové financování. Neziskové organizace využívají pro svoje působení dva základní zdroje financování, a to vlastní zdroje a zdroje získané od druhých osob (Olejníček & Harašta, 2000). Vymezení zdrojů zobrazuje následující obrázek 1:

Obrázek 1: Financování neziskových organizací



Zdroj: Olejníček, Harašta (2000)

Mezi příjmy z vlastní činnosti lze zahrnout prodej vlastních výrobků a služeb, nebo pořádání nejrůznějších akcí např. burzy, plesy, aukce. Dalšími vlastními zdroji jsou členské příspěvky, které se vybírají u neziskových organizací konstituovaných na členském principu, tj. u profesní komory, politické strany atd. Hlavní cizí zdroje, určené k financování neziskových organizací, plynou ze státního rozpočtu a z rozpočtu územních samosprávných celků (Olejníček & Harašta, 2000).

3.3.1 Financování příspěvkových organizací zřízených ÚSC

Finanční hospodaření příspěvkových organizací je stanoveno v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, kde se konkrétně na tuto problematiku vztahuje § 28. V zákoně je uvedeno, že PO hospodaří s:

- peněžními prostředky získanými vlastní činností – příjmy z hlavní a z doplňkové činnosti, které se sledují odděleně;
- peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele – příspěvek na provoz, jiné účelové dotace;

- peněžními prostředky svých fondů;
- peněžními dary od fyzických a právnických osob – účelové nebo neúčelové peněžní dary;
- dotací na úhradu provozních výdajů krytých z rozpočtu Evropské unie a podle mezinárodních smluv – nejčastěji ze strukturálních fondů EU v rámci Regionálních operačních programů (ROP).

Autorky Otrusinová, Kubíčková (2011) upozorňují na to, že je vždy nutné dbát na důsledné oddělení investičních a provozních prostředků a rozlišení hlavní a doplňkové činnosti. Dále popisují, s jakým majetkem příspěvková organizace hospodaří. Jedná se o majetek svěřený, pronajatý či vypůjčený a vlastní majetek.

3.4 Vykazování účetnictví PO

Vykazování účetnictví PO je formou účetních výkazů, které v podstatě představují systematicky setříděné informace na úrovni syntetických účtů. Vypovídají o majetkové a finanční situaci, o výsledku hospodaření a jeho struktuře. Dále informují o zdrojích a užití peněžních prostředků každé účetní jednotky, bez rozdílu organizačně právního uspořádání. Cílem účetních výkazů je podávat věrný² a poctivý³ obraz účetní jednotky o:

- stavu jejího majetku a jejích závazků k určitému dni (rozvaha);
- výsledku hospodaření za účetní období (VZZ);
- změnách finanční situace (přehled o peněžních tocích);
- přehledu finanční pozice (přehled o změnách vlastního kapitálu);
- dalších informací, které jsou uvedeny v příloze účetní závěrky (Prokúpková & Svoboda, 2014).

Účetní výkazy mají být srozumitelné a k dispozici pro různě strukturované uživatele k dalším případným ekonomickým analýzám a rozhodnutím. Zdůrazňují skutečnost, že se nejedná pouze o plnění centrální metodiky, ale zejména o potřebný nástroj k finančnímu řízení a pro další potřeby organizace a veřejných rozpočtů vůbec (Prokúpková & Svoboda, 2014).

² Věrný obraz – obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě ZoÚ.

³ Poctivý obraz – jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

K významu a poslání finanční analýzy autoři Mockovčiaková, Prokúpková & Morávek (2012) uvádí:

„Účetnictví bylo představeno jako jedinečná finanční disciplína a základna dat pro rozhodování a finanční řízení. Ze současné praxe je patrné, že zejména příspěvkové organizace málokdy využívají účetnictví k finančnímu řízení, samy neprovádí finanční analýzu výsledků hospodaření, a ani nevyužívají služeb externích specialistů. V rámci příspěvkových organizací se nepracuje ani s kvalitními podpůrnými systémy. V některých organizacích se lze setkat i s tím, že samotné účetnictví je považováno za „zlo“ a jeho posláním je plnění nějaké státní disciplíny, které dojde naplněním odevzdáním výkazů. Vykazovanými výsledky se po skončení roku již nikdo nezabývá.“

3.4.1 Rozvaha

Struktura rozvahy je upravena platnou vyhláškou a je založena na bilančním principu. Jak je obvyklé, zachycuje majetek organizace ze dvou hledisek. Strana aktiv uvádí, z jakých položek se celkový majetek účetní jednotky skládá, tzn. konkrétní druhy majetku jako je software, stavby, pozemky, zásoby, pohledávky, peníze, účty v bankách aj. Strana pasiv zobrazuje, jak byly konkrétní druhy majetku pořízeny, jestli z vlastních nebo cizích zdrojů. Jedná se o hledisko zdrojů financování majetku (Mockovčiaková, Prokúpková & Morávek, 2012).

V návaznosti na výše uvedené je v příloze 5 vyobrazena základní struktura rozvahy příspěvkových organizací.

Co se týče rozvahy, největší rozdíl mezi strukturou rozvahy u podnikatelů a vybraných účetních jednotek se nachází v pasivech, v oblasti vlastního kapitálu. Příčinou je zcela rozdílný způsob financování zmíněných subjektů. Hlavním vlastním zdrojem vybrané účetní jednotky je jmění účetní jednotky a upravující položky, dalším zdrojem VÚJ jsou peněžní fondy a transfery od zřizovatele, transfery na pořízení dlouhodobého majetku a kurzové a oceňovací rozdíly (Vodáková, 2012).

3.4.2 Výkaz zisku a ztráty

VZZ patří mezi další významný informační zdroj. Jedná se o rozvedení jedné rozvahové položky – výsledku hospodaření běžného roku. Sestavuje se za účetní období (kalendářní rok) a je vztažen k určitému časovému intervalu. Podstatou tohoto výkazu je porovnat náklady a výnosy ve struktuře hlavní i hospodářské činnosti, kdy se srovnává

běžné a minulé období. Obě zmíněné části následně potom tvoří celkový výsledek hospodaření, který je uveden v rozvaze. Co se týče nákladů, jsou považovány za základní ukazatele provozu, kdy představují úbytek aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření, a zároveň vznik závazků. Naopak výnosy představují přírůstek aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření a současný vznik pohledávky (Prokúpková & Svoboda, 2014).

Autorka Vodáková (2012) uvádí, že vyhláška č. 410/2009 Sb.: „v § 5 odst. 2 stanoví vybraným účetním jednotkám povinnost vykazovat ve výkazu zisku a ztráty výnosy, náklady a výsledek hospodaření odděleně za hlavní a hospodářskou činnost. Za hlavní činnost se považují veškeré činnosti, pro něž byla účetní jednotka zřízena jiným právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem. Hospodářskou činností jsou činnosti stanovené jiným právním předpisem nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině.“

3.4.3 Příloha

Příloha je dokument, ve kterém dochází k vysvětlení důležitých skutečností obsažených v ostatních částech účetní závěrky tak, aby každý oprávněný uživatel obdržel co nejpřesnější interpretaci významných finančních transakcí. Spolu s tím by nemělo být opomenuto na uvedení informací, které budou značnou mírou ovlivňovat budoucí finanční pozici, anebo budou pro účetní jednotku znamenat nepřiměřené riziko (Prokúpková & Svoboda, 2014).

Autoři Prokúpková a Svoboda (2014) k příloze píší, že se jedná o dokument, který obsahuje řadu povinností, které jsou z části exaktním, tedy číselným vyjádřením a z druhé části slouží jako vysvětlující komentář, resp. vyjádření k jednotlivým ustanovením ZoÚ a příslušné vyhlášky, o jejich aplikaci v účetní jednotce. Uspořádání přílohy k účetní závěrce je kombinací zpracovaných tabulek a v podstatě „slohového vyjádření“.

Autorka Nováková (2010) uvádí, že:

„Vybrané účetní jednotky uvádějí v příloze účetní závěrky též informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů.“

Příloha vybrané účetní jednotky má pevně dané uspořádání a označení položek, které jsou uvedeny v příloze č. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Členění přílohy je názorně vyobrazeno v tabulce 2.

Tabulka 2: Členění přílohy vybrané účetní jednotky

A	Informace podle zákonných ustanovení – podrozvahové účty
B	Informace o závazcích z neukončených finančních operací
C	Doplňující informace k položkám rozvahy „Jmění účetní jednotky“ a „Transfery na pořízení dlouhodobého majetku“
D	Členění pro zvláštní účely
E	Ostatní doplňující informace k jiným částem účetní závěrky
F	Doplňující informace k fondům účetní jednotky
G	Doplňující informace k položce rozvahy „Stavby“
H	Doplňující informace k položce rozvahy „Pozemky“
I	Doplňující informace k položce výkazu zisku a ztráty „Náklady z přecenění reálnou hodnotou“
J	Doplňující informace k položce VZZ „Výnosy z přecenění reálnou hodnotou“
K	Doplňující informace k položce rozvahy „Stálá aktiva“

Zdroj: Vodáková (2012)

3.4.4 Přehled o peněžních tocích

Jedná se o přílohu č. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Poskytuje podrobnější informace o položce peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, která je obsažena v rozvaze. Úkolem přehledu o peněžních tocích je poskytnout informaci o peněžních tocích, tedy o přírůstku a úbytku peněžních prostředků za dané účetní období (Mockovčiaková, Prokúpková, & Morávek, 2012).

Dalším úkolem je odhadnout, jestli bude účetní jednotka v budoucnu schopná vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty tak, aby byly v rovnováze s jejich potřebou (Máče, 2012).

3.4.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Poskytuje informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu za stanovené účetní období. Celkovou změnu vlastního kapitálu ovlivňují změny vyplývající z operací s vlastníky, operací ovlivňující položky fondů účetní jednotky. Dále změnu vlastního kapitálu ovlivňují změny ve výsledku hospodaření, změny z transferů na pořízení majetku aj. Další podrobnější informace o rozvahové položce vlastního kapitálu jsou uvedeny v příloze č. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. (Máče, 2012).

4 Vliv legislativních změn na účetnictví neziskových organizací

Účetnictví vybraných účetních jednotek se řídí několika hlavními právními předpisy, zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jeho prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb., zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a českými účetními standardy (ČÚS) 701 – 710. Od provedené reformy veřejných financí od roku 2010 došlo k několika novelizacím, jak ZoÚ, tak i jeho prováděcí vyhlášky. Zejména pro nedostatky a chyby ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., které se ukázaly při aplikaci v praxi, došlo několikrát k legislativním změnám. Proto byly prováděny novelizace této vyhlášky, které jsou naznačeny v tabulce 3.

Tabulka 3: Novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Platnost od	Novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb.
1. 1. 2010	Vyhláška č. 410/2009 Sb.
1. 1. 2011	Vyhláška č. 435/2010 Sb.
1. 1. 2012	Vyhláška č. 403/2011 Sb.
1. 1. 2012	Vyhláška č. 436/2011 Sb.
1. 1. 2013	Vyhláška č. 460/2012 Sb.
1. 1. 2014	Vyhláška č. 473/2013 Sb.
1. 1. 2015	Vyhláška č. 301/2014 Sb.

Zdroj: Vlastní zpracování

V příloze 6 této práce je vypsána legislativa neziskových organizací od roku 2014 a s uvedením změn legislativy u jednotlivých druhů NO.

V této kapitole zaměřené na legislativní změny je nejprve vysvětlena účetní reforma jako celek. Reforma veřejných financí zahrnuje mimo jiné centralizaci účetních dat a převodový můstek. Další podkapitola se týká inventarizace majetku a závazků. Dále jsou uvedeny změny od roku 2014, kdy je nahlédnuto do ZoÚ, do provedených úprav v syntetických účtech. Na závěr této kapitoly je zmíněna nová schvalovací vyhláška.

4.1 Účetní reforma v ČR

Formální zahájení účetní reformy v České republice proběhlo v roce 2005, kdy byl poprvé veřejně oznámen záměr o zavedení akruálního konceptu do účetnictví VÚJ. Nejdříve bylo nutné, aby se vytvořilo odpovídající právní prostředí. Novelizoval se zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kdy byly doplněny jeho

prováděcí předpisy a poté vydány účetní standardy. Současný nezbytný legislativní rámec tvoří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novely č. 410/2010 Sb., samotná vyhláška 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky, která nahradila zrušenou prováděcí vyhlášku 505/2002 Sb. upravující účetní legislativu pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Dále pak 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, ve znění novely č. 437/2011 Sb., vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. V neposlední řadě také české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky (Vodáková, 2012).

Mezi základní cíle účetní reformy v roce 2010 nepochybně patří vytvoření centrálního úložiště účetních dat vybraných účetních jednotek (viz dále podkapitola 4.1.1 této práce), vytvoření podmínek pro sestavování účetních výkazů, obsahové doplnění účetnictví vybraných účetních jednotek o hlediska týkající se finančního plánování v rámci úplné restrukturalizace systému podrozvahového účetnictví a v neposlední řadě zkvalitnění účetních metod tak, aby došlo k reálnějšímu odrazu majetkové a výkonové situace v účetních výkazech (Schneiderová & Nejezchleb, 2010).

Proč došlo k účetní reformě? Jedním z důvodů bylo, že vypovídací schopnosti rozvahy, výkazu zisku a ztráty a částí přílohy účetní závěrky byly nízké. Původní výkazy o hospodaření obcí, o jejich majetku a závazcích nebyly pro občany a zastupitele srozumitelné, zároveň nesloužily k řízení, ani k rozhodování. Porovnání s obdobnými výsledky jiných obcí také nebylo možné (Schneiderová & Nejezchleb, 2010).

V roce 2010 vstoupila v platnost vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o zcela novou vyhlášku, která nahradila dřívější vyhlášku č. 505/2002 Sb. a je platná pro některé vybrané účetní jednotky (Mockovčiaková, Prokúpková, & Morávek, 2010).

Mezi základní změny ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., oproti dřívějšímu znění vyhlášky č. 505/2002 Sb., patří naplnění požadavků na zajištění potřebných skutečností, jako je jednoznačnost a srovnatelnost. V potaz byly brány také specifické potřeby Ministerstva financí a potřeby státu pro účely statistické, či rozpočtové. Za další změnu se může považovat zohlednění požadavků novely ZoÚ, kdy byla rozšířena oblast ve struktuře účetní závěrky, a to o „Přehled o peněžních tocích“ a „Přehled o změnách vlastního

kapitálu“. Dále došlo ke změně struktury i ostatních částí účetní závěrky a byly zavedeny nové syntetické účty a přibyla povinnost založení analytických účtů. Od přílohy k účetní závěrce se očekává, že dojde k precizaci⁴ uváděných údajů, zejména v knize podrozvahových účtů. Účetní jednotky mají povinnost bez rozdílu používat účetní metody, které podporují akruální princip⁵ účtování a vykazování, tak aby vše vedlo k věrnému obrazu účetnictví (Mockovčiaková, Prokúpková, & Morávek, 2010).

4.1.1 Centralizace účetních informací

Autorka Vodáková (2012) ve své knize k centralizaci účetních informací uvedla:

„V České republice bylo rozhodnutí o změně účetního konceptu ve veřejném sektoru poprvé deklarováno v usnesení vlády č. 196 z r. 2005 záměrem vytvoření Státní pokladny, resp. Integrovaného informačního systému Státní pokladny (IISSP) jako „banky informací“ o toku veřejných financí. Vytvořením IISSP bylo pověřeno Ministerstvo financí České republiky.“

Nastavení Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) bylo v České republice velkým mezníkem. Snahou je získat důvěryhodné informace, a to:

- pro účely zasvěcené stavby rozpočtů a pro řízení veřejných financí (dlouhodobé rozpočty),
- pro účely vykazování (na úrovni státu, i na úrovni konsolidačních celků),
- získat průběžné informace nezbytné pro operativní řízení (pro odstranění zastaralosti a nedostatku kvalitních informací v reálném čase),
- získat informace o potenciálních pohledávkách a závazcích pro řízení na státní i nižší úrovni,
- zajistit digitalizaci a elektronizaci účetních záznamů,
- odstranit duplicity⁶ v předávání dat (Morávek & Prokúpková, 2014).

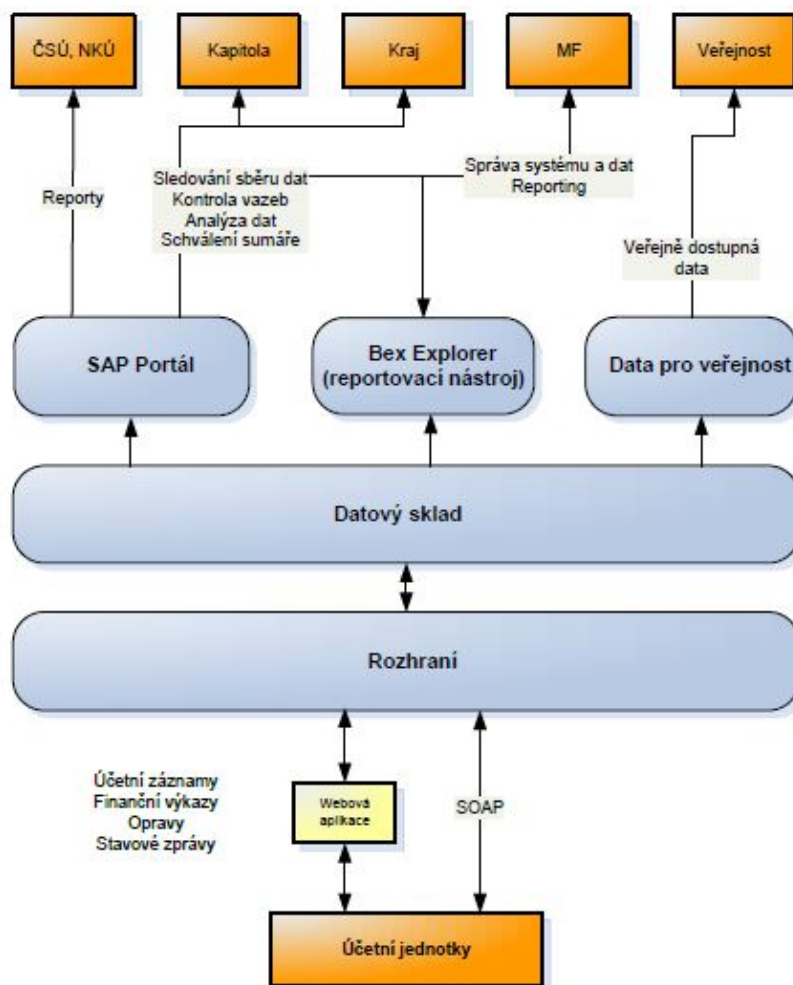
Na následujícím obrázku 2 je znázorněn systém, jak dochází ke zpracování dat od účetních jednotek ke konečným uživatelům (ČSÚ, NKÚ, veřejnost, atd.).

⁴ Precizace – zpřesnění.

⁵ Akruální princip – náklady a výnosy se účtují do toho období, se kterým věcně a časově souvisí, nikoliv, kdy jsou za ně přijaty nebo vydány peněžní prostředky.

⁶ Duplicita – zdvojení.

Obrázek 2: Blokové schéma CSÚIS



Zdroj: Ministerstvo financí (2011)

Všechny vybrané účetní jednotky jsou povinné poskytovat své účetní záznamy do CSÚIS za účelem budoucí konsolidace účetních dat.

4.1.2 Změny v postupech účtování – převodový můstek

V důsledku účetní reformy vznikla vybrané účetní jednotce (příspěvkové organizaci) povinnost zpracovat převodový můstek z roku 2009 na rok 2010. Od odlišného způsobu zpracování se očekávalo omezení či vyřešení některých zažitých nesprávností nebo problémů do budoucna (Mockovčiaková, Prokúpková, & Morávek, 2010).

Převodový můstek byl vytvořen pro dodržení věrného a poctivého obrazu účetnictví vybraných účetních jednotek a dále také, aby byla zachována kontinuita. Jedná se o základ převodu starého systému účtování na nový. V ČÚS 702 (Otevírání a uzavírání účetních knih) je definováno jeho formální a obsahové vymezení. Příloha tohoto standardu obsahuje vzor převodového můstku.

Autorka Svobodová a kolektiv (2012) k postupu účetní jednotky k 1. 1. 2010 uvádí:
„Účetní jednotka uzavírá účetní knihy k 31. prosinci 2009 v souladu s příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Českého účetního standardu č. 502 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Účetní jednotka k 1. lednu 2010

- a) stanoví účtový rozvrh podle § 78 vyhlášky,*
- b) stanoví převodový můstek v souladu se vzorem uvedeným v příloze tohoto standardu a*
- c) otevře účetní knihy v souladu s příslušnými ustanoveními vyhlášky a Českými účetními standardy účinnými k 1. lednu 2010.*

Při otevření účetních knih k 1. lednu 2010 musí navazovat stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) účtu 491 – Počáteční účet rozvahový na stav účtu 962 – Konečný účet rozvahový, a to v souladu s převodovým můstkem, zajišťujícím též bilanční kontinuitu.“

V rámci převodového můstku nastalo několik změn ve směrné účtové osnově. Podrobnější informace k převodovému můstku jsou v příloze 7, kde jsou vyobrazeny nejpodstatnější změny, které nastaly.

K největším změnám došlo v účtových třídách 4 a 9. Původní účtová třída 4 – Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků, byla zrušena a nahrazena syntetickými účty účtové třídy 5. Naopak byla zavedena nová účtová třída 4 – Jména, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování. Dále byla zrušena účtová třída 9 – Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty a byla nahrazena účtovou třídou 9 – Podrozvahové účty.

4.2 Inventarizace majetku a závazků od roku 2011

Ve Sbírce zákonů byla vydána dne 20. září 2010 vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, s účinností od 5. října 2010, která pro vybrané účetní jednotky stanovuje požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv. Uvedená vyhláška ukládá požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace. Jedná se například o to, že VÚJ při inventarizaci má zajistit činnosti, které jsou nutné pro vyhotovení inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů, inventurních závěrů a vyhotovení dalších souvisejících účetních záznamů.

V inventarizační vyhlášce v § 3 odst. 3 je dále dáno, že pro naplnění požadavků na organizaci a způsob provedení inventarizace má VÚJ zajistit, aby její zaměstnanci, nebo jiné osoby, kteří zajišťují provedení inventarizace, byli se všemi skutečnostmi seznámeni. Zajištění zmíněné skutečnosti provádí VÚJ vnitřním předpisem.

Pro vybrané účetní jednotky dle § 17 odst. 1 vyplývá, že první inventarizace proběhnou až v roce 2011, kdy si VÚJ může ustanovení této vyhlášky použít přiměřeně i pro inventarizace související s účetním obdobím roku 2010.

4.3 Změna zákona o účetnictví od 1. 1. 2014

Poslední změna ZoÚ byla provedena ve spojení s rekodifikací⁷ soukromého práva a zákonným opatřením Senátu č. 344/2013, s účinností od 1. 1. 2014. Tyto změny nejsou pro příspěvkové organizace nijak podstatné. Jedná se například o nové vymezení účetních jednotek, rozšíření okruhu osob odpovědných za účetnictví a s tím spojené zavedení solidární odpovědnosti, drobné terminologické změny a nově zavedená přechodná ustanovení ke změnovému zákonu. Co se týče vymezení účetních jednotek, změna nastala u zahraničních osob a zahraničních jednotek. Vzešlo nové ustanovení, které se vztahuje na osoby, jež mají povinnost sestavit účetní závěrku a jsou zodpovědné za vedení účetnictví. Dále nové přechodné ustanovení ZoÚ byla zařazena za účelem dodržení principu kontinuity. Vzhledem k zavedení nové definice účetní jednotky a změny právního institutu, mohou nastat změny ve vedení účetnictví, proto bylo nutné zajistit dodržení zásady kontinuity včetně tvorby výsledku hospodaření. Jak bylo již zmíněno, změny a úpravy v ZoÚ nemají na vedení účetnictví příspěvkových organizací téměř žádný vliv (Morávek & Prokúpková, 2014).

4.4 Charakteristika provedených úprav v účetnictví PO od 1. 1. 2014

Jednou z provedených úprav, které jsou účinné od 1. 1. 2014, bylo zavedení nových samostatných syntetických účtů 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji a 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. V souvislosti se zavedením těchto syntetických účtů bylo zrušeno vykazování dlouhodobého majetku určeného k prodeji v příloze účetní závěrky. Zvýšil se důraz na informace o ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou⁸, jelikož se jedná o koncepčně odlišný přístup manipulace

⁷ Rekodifikace – přijetí nového předpisu, změna zákona.

⁸ Ocenění reálnou hodnotou – ocenění, které odráží současnou tržní situaci.

s tímto majetkem, který vede k odlišnému způsobu jeho ocenění. Před zavedením samostatných syntetických účtů, předávaly účetní jednotky informace pouze v rámci přílohy účetní závěrky (Morávek & Prokúpková, 2014).

Dle novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb., vyhláškou č. 473/2013 Sb. došlo dále k rozdělení syntetického účtu 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění na tři syntetické účty, na účet 336 – Sociální zabezpečení, účet 337 – Zdravotní pojištění, účet 338 – Důchodové spoření. Další změnou je vytvoření nové účtové skupiny 35 – Pohledávky a závazky ze správy daní, která nahradila původní účtovou skupinu 35 – Pohledávky a závazky k účastníkům sdružení.

4.5 Schvalování účetních závěrek

V souvislosti se schvalováním účetních závěrek vznikla zcela nová vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Tato vyhláška stanoví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.

Autoři Morávek a Prokúpková (2014) ke schvalování účetních závěrek (ÚZ) uvádějí:

„Povinnost schvalování ÚZ je pro vybrané ÚJ včetně PO povinností zcela novou, novela ZoÚ však stanovuje povinnost schválení ÚZ všem vybraným jednotkám bez rozdílu.“. A dále pokračují:

„Dva hlavní důvody, proč je nezbytné schvalovat ÚZ vybraných ÚJ:

- *naplnění ustanovení ZoÚ o odpovědnosti samotné ÚJ za svoji ÚZ;*
- *zvýšení validity⁹ dat obsažených v ÚZ vybraných ÚJ.“*

S tímto souvisí doplnění vnitřních předpisů, ve kterých dojde o rozšíření o zmíněnou vnitřní normu. Je to z toho důvodu, aby se již na začátku předcházelo nesrovnalostem a možným neshodám plynoucím z neporozumění. Je nutné přijmout všechny rozumné zásady právě formou zpracovaného vnitřního předpisu (Morávek & Prokúpková, 2014).

⁹ Validita – platnost získaných výsledků vzhledem ke skutečnosti.

5 Metodika a cíl práce

Cílem diplomové práce na téma „Analýza účetnictví neziskové organizace a vliv legislativních změn na její účetnictví“ je analyzovat proces vedení a vykazování účetnictví ve vybrané neziskové organizaci. Konkrétní neziskovou organizací se stala příspěvková organizace Městský dům kultury Sokolov (dále jen MDK), jež je zřízena územním samosprávným celkem, městem Sokolov. Město Sokolov se nachází v Karlovarském kraji. Dále je cílem zaměřit se na specifika účetnictví vybrané příspěvkové organizace a následně provést analýzu a zhodnocení vlivů změn v legislativě na její účetnictví a na závěr navrhnout a doporučit případná optimalizační opatření.

Práce se dělí na dvě části, na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části byla rozebrána problematika, která byla zpracována na základě odborné literatury, zákonů, vyhlášek a ČÚS. Tato část práce byla zaměřena mimo jiné na charakteristiku neziskových organizací obecně a dále se pak práce specializuje na příspěvkové organizace, neboť pro praktickou část byla vybrána právě příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem. Nedílnou součástí teoretické části je rozebrání specifík účetnictví příspěvkových organizací, způsob financování a vykazování. V rámci specifík byla provedena komparace účetnictví v příspěvkových organizacích a v obchodních korporacích. V závěrečné kapitole první části jsou zhodnoceny legislativní vlivy, které příspěvkové organizace ovlivňují.

Praktická část je zpracována především na podkladě účetnictví a vnitřních směrnic, resp. předpisů, které Městský dům kultury Sokolov pro své potřeby vydává. Zdroje informací pro představení vybrané organizace byly čerpány z webové stránky organizace www.mdk Sokolov.cz. K procesu vedení účetnictví byly informace obdrženy prostřednictvím metody osobních pohovorů se zaměstnanci, jako je mzdová účetní, fakturantka nebo pokladní. Podstatnou součástí pro zpracování této práce byl přístup do účetnictví přes účetní software Money S3 a konzultování s certifikovanou účetní. Na základě výstupů z programu Money S3 mohly být prostudovány pohyby na jednotlivých syntetických účtech, a to přispělo k vypracování další části o specifikách účetnictví této PO.

Při analýze hospodaření MDK Sokolov bylo nahlíženo do internetového portálu <http://monitor.statnipokladna.cz/2014/> a do programu HELIOS Fenix, ve kterém se sestavují výkazy. Na základě toho byl vytvořen soubor v programu Microsoft Excel

2013, ve kterém se provedlo stanovení hladiny významnosti jednotlivých položek v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty za jednotlivé činnosti. Níže uvedené první dva vzorce představují procentní vyjádření položky z aktiv na celkových aktivech a procentní podíl položky z pasiv na celkových pasivech.

$$\text{procentní podíl na celkových aktivech} = \frac{\text{položka aktiv}}{\text{celková aktiva}} * 100 \quad (1)$$

$$\text{procentní podíl na celkových pasivech} = \frac{\text{položka pasiv}}{\text{celková pasiva}} * 100 \quad (2)$$

Následující dva vzorce se týkají výkazu zisku a ztráty, prostřednictvím kterých se vypočítal procentní podíl na celkových výnosech, resp. celkových nákladech.

$$\text{procentní podíl na výnosech celkem} = \frac{\text{položka výnosů}}{\text{celkové výnosy}} * 100 \quad (3)$$

$$\text{procentní podíl na nákladech celkem} = \frac{\text{položka nákladů}}{\text{celkové náklady}} * 100 \quad (4)$$

Procento hladiny významnosti bylo stanoveno na 4 % na základě pozorování vnitřních předpisů MDK, ve kterých je stanovena hranice významnosti pro některé finanční ukazatele 4 %.

Nepostradatelnou pomůckou pro vypracování této diplomové práce byly rozborů hospodaření MDK za sledované roky 2012, 2013 a 2014. Dále bylo možno nahlížet do vnitřních směrnic vydaných zřizovatelem, městem Sokolov, které má MDK také k dispozici. Jednalo se mimo jiné o vnitřní směrnici, která se týká schvalování účetní závěrky. Dalšími dokumenty sloužícími k vypracování diplomové práce byly smlouvy, které město Sokolov uzavřelo s MDK Sokolov, mimo jiné smlouva o výpůjčce na budovy, ve kterých provozuje MDK své činnosti.

Pro analýzu a zhodnocení vlivu legislativních změn na účetnictví příspěvkové organizace byly prostudovány platné legislativní předpisy, mezi které se hlavně řadí zákon č. 250/2000 Sb., vyhláška č. 410/2009 Sb. a ZoÚ a následné zjišťování, jak na zjištěné změny MDK reagoval.

Na závěr, na základě získaných informací, jak z odborné literatury, ze zákonů, vyhlášek a ČÚS, tak i ze shromážděných informací z příspěvkové organizace MDK Sokolov, bude provedena syntéza získaných informací a budou navržena možná opatření pro konkrétní příspěvkovou organizaci.

6 Analýza hospodaření MDK

V této kapitole je nejprve vybraná příspěvková organizace představena a je stručně popsáno, z jakých středisek se skládá. Následně je provedena analýza rozvah a analýza výkazů zisků a ztráty v jednotlivých letech. Součástí analýzy je také rozklíčování nákladů a výnosů jednotlivě pro obě činnosti, tedy jak pro hlavní činnost, tak i pro vedlejší, resp. hospodářskou (doplňkovou) činnost.

6.1 Představení příspěvkové organizace

Konkrétní příspěvkovou organizací je Městský dům kultury Sokolov, sídlící na adrese ulice 5. května 655, Sokolov v Karlovarském kraji, jejímž zřizovatelem je územní samosprávný celek, město Sokolov. Městský dům kultury Sokolov je příspěvková organizace, která vznikla 1. 2. 1984 a pracuje na základě aktualizovaného znění zřizovací listiny ze dne 18. prosince 2003 podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a v souladu s § 84 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Místní lidé znají MDK také pod pojmem Hornický dům, vzhledem k těžbě uhlí v blízkém okolí.

Hlavním předmětem a účelem činnosti zmíněné příspěvkové organizace je zabezpečení kulturního a společenského poslání obce a plnění funkcí kulturně výchovného zařízení. Dle zřizovací listiny je úkolem zabezpečit činnosti v následujících oblastech:

- provozování kulturních a kulturně společenských zařízení;
- pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících zábavě;
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti;
- agenturní činnost v oblasti kultury a umění;
- pořádání výstav, veletrhů, přehlídek a obdobných akcí;
- reklamní činnost a marketing;
- návrhářská, designerská a aranžerská činnost;
- vydavatelské a nakladatelské činnosti;
- výuka jazyků;
- činnost informačních a zpravodajských kanceláří;
- pořádání výstav, trhů a veletrhů;
- nákup a prodej uměleckých děl a předmětů kulturní potřeby.

Dále se v aktualizované zřizovací listině uvádí, že je organizace oprávněna provozovat doplňkovou činnost, která ale nesmí narušovat plnění hlavního účelu. Sleduje se od hlavní činnosti odděleně a nesmí být ztrátová. Doplňkovou činností se konkrétně v tomto případě myslí hostinská činnost, provozování veřejných WC, krátkodobé a dlouhodobé pronájmy nebytových prostor.

MDK se dělí na 3 střediska: 1. MDK, 2. Sokolovské infocentrum, 3. Alfa

Středisko 1 – MDK

V budově MDK sídlí vedení příspěvkové organizace, ekonomický úsek, provozně technický úsek a programové oddělení. V rámci hlavní činnosti jsou v prostorách MDK pořádány plesy, dále se v budově nachází městské divadlo a jsou v ní provozovány zájmové činnosti, například několik tanečních skupin a klubů, které nabízejí široké veřejnosti své služby. MDK také pořádá akce jako je Hornická pouť, Sokolovské kulturní léto apod. Při MDK vznikl mimo jiné i orchestr.

V rámci vedlejší hospodářské (doplňkové) činnosti toto středisko zabezpečuje uzavírání smluv na dlouhodobé pronájmy (nájemní smlouvy se subjekty, které mají v prostorách MDK pronajaty po celý rok prostory jako kanceláře, prodejny či restauraci). Dále jsou střediskem 1 uzavírány smlouvy o krátkodobém pronájmu, zpravidla do 48 hodin, například na prodejní výstavy, prodejní akce dealerů, pronájmy prostor na pořádání plesů, firemních akcí apod.). Další vedlejší činností je provozování veřejných WC, které jsou umístěny uvnitř MDK na mincovník (tzv. vnitřní WC) a venkovní WC, které byly vybudovány v těsné blízkosti budovy MDK v rámci projektu pro tělesně postižené občany a pro všechny další občany, kteří navštíví Sokolov či akce pořádané v Sokolově. MDK tyto venkovní veřejné WC spravuje a získává částečně příspěvek od zřizovatele na provoz zařízení.

Středisko 2 – Sokolovské infocentrum (dále jen SIC)

SIC je umístěno v budově MDK a poskytuje veškeré informace o městě a okolí, prodává vstupenky na divadelní představení MDK a na ostatní kulturní akce pořádané MDK. Zároveň jsou v prostorách infocentra k dispozici počítače, které může široká veřejnost za poplatek využít pro vyhledávání informací na internetu, dále SIC nabízí tiskové a kopírovací služby za poplatek. V neposlední řadě prodává vstupenky do kina Alfa, což je středisko 3. Mimo jiné zprostředkovává SIC i předprodej vstupenek v rámci portálu TICKET PRO a je možné si zakoupit vstupenku například na koncert, představení

do různých měst České republiky. SIC zpracovává a distribuuje Sokolovský patriot, což je pravidelný měsíčník o dění ve městě a na zadních stranách je prostor pro placenou reklamu. Dále SIC prodává propagační předměty, jako jsou například pohledy, mapy, knihy, upomínkové předměty apod.

Středisko 3 – Alfa

Alfou je nazýváno 3D kino, které nabízí širokou škálu filmových představení. V předsálí je umístěna kinokavárna Alfa nabízející občerstvení před představením, nebo na představení a MDK touto činností provozuje vedlejší doplňkovou (hospodářskou) hostinskou činnost. Středisko 3 je také občas využíváno k pronájmu například pro školní představení, pro hudební koncerty místních skupin atd.

6.2 Analýza hospodaření Městského domu kultury Sokolov

V rámci analýzy hospodaření je prováděn rozbor jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V rozvaze se sledují významné položky, které k celkovým aktivům nebo k celkovým pasivům činí více než 4 %. Ve druhém zmíněném výkazu se nejprve vytvoří analýza za jednotlivé činnosti, tedy výnosy a náklady za hlavní činnost, pro kterou byla příspěvková organizace zřízena a výnosy a náklady za vedlejší, resp. hospodářskou (doplňkovou) činnost. Na závěr této kapitoly je analyzován výsledek hospodaření pro obě činnosti dohromady.

Vzhledem k tomu, že se jedná o příspěvkovou zřízenou ÚSC, je již k dispozici účetní závěrka za rok 2014. Proto se pracuje s daty za poslední tři roky, tedy rok 2012, 2013 a 2014.

6.2.1 Analýza rozvahy

Významnou položku v aktivech rozvahy, co se týče stálých aktiv, tvoří samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Stavby ve všech třech sledovaných letech tvoří pouze okolo 3 % na hodnotě celkových aktiv. Je to způsobeno tím, že stavby, ve kterých se provádí jak hlavní, tak hospodářská činnost, jsou ve vlastnictví zřizovatele příspěvkové organizace, tedy města Sokolov. MDK Sokolov o těchto budovách nikde neúčtuje, ani v podrozvahové evidenci. Tuto problematiku dále řeší podkapitola 8.2.2 V oběžných aktivech se mezi významné položky řadí krátkodobé pohledávky s krátkodobými poskytnutými zálohami a krátkodobý finanční majetek s běžným účtem. Mezi méně významné položky lze zařadit materiál na skladě, odběratele,

dohadné účty aktivní, zboží na skladě aj. V následující tabulce 4 jsou vyobrazeny nejvýznamnější položky aktiv, které byly srovnávány k celkovým aktivům za sledované roky 2012, 2013 a 2014.

Tabulka 4: Významné položky aktiv MDK Sokolov

	Hodnoty položek aktiv v tis. Kč			Významné položky k aktivům celkem v %		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
AKTIVA CELKEM	23 295	20 423	19 211	100 %	100 %	100 %
A. Stálá aktiva	16 143	15 821	14 565	69 %	77 %	76 %
II. Dlouhodobý hmotný majetek	16 143	15 748	14 523	69 %	77 %	76 %
3. Stavby	674	605	537	3 %	3 %	3 %
4. Samostatné HMV a soubory HMV	15 469	15 143	13 986	66 %	74 %	73 %
B. Oběžná aktiva	7 152	4 602	4 646	31 %	23 %	24 %
II. Krátkodobé pohledávky	3 371	2 257	1 381	14 %	11 %	7 %
4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 363	1 315	835	6 %	6 %	4 %
III. Krátkodobý finanční majetek	3 134	2 039	2 877	13 %	10 %	15 %
9. Běžný účet	2 953	1 950	2 845	13 %	10 %	15 %

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Co se týče pasiv, vlastní kapitál na celkových pasivech vyjadřuje hodnotu okolo 80 %, kdy jmění účetní jednotky zaujímá přes 70 % a zbylou část tvoří fondy účetní jednotky. V níže uvedené tabulce 5 je promítnut vývoj jmění MDK za poslední tři roky.

Tabulka 5: Jmění účetní jednotky v tis. Kč

Text	r. 2012	r. 2013	r. 2014
Jmění účetní jednotky	16 142 tis. Kč	15 351 tis. Kč	14 094 tis. Kč
Transfery na pořízení DHM	583 tis. Kč	423 tis. Kč	376 tis. Kč
Jmění ÚJ a upravující položky CELKEM	16 725 tis. Kč	15 774 tis. Kč	14 470 tis. Kč

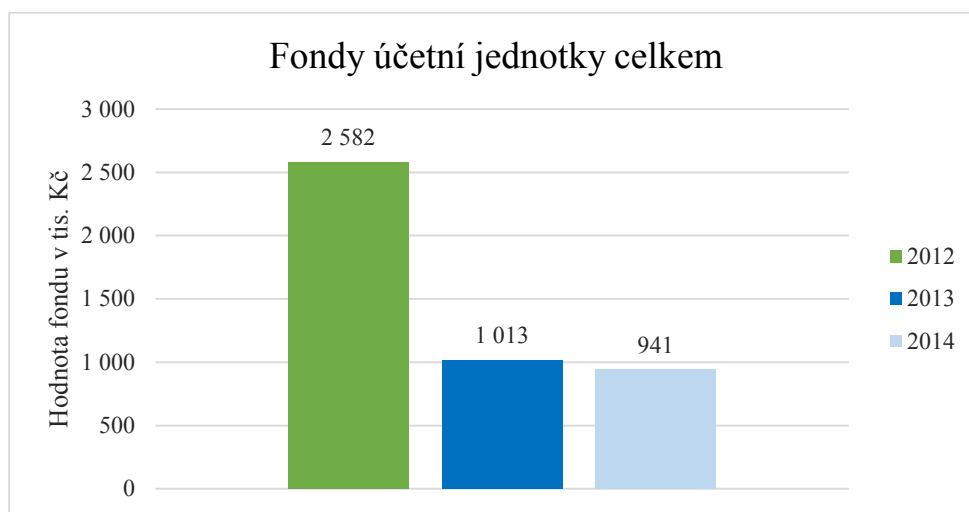
Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Jak je z výše uvedené tabulky 5 patrné, hodnota jmění účetní jednotky i hodnota transferů na pořízení dlouhodobého hmotného majetku klesá. Je to z toho důvodu,

že hodnota odpisů každoročně snižuje jmění účetní jednotky a žádný nový majetek, který by zvyšoval hodnotu tohoto jmění, nebyl pořízen. Další vliv na tento vývoj má rozpouštění účtu 403 (Transfery na pořízení dlouhodobého majetku) do výnosů na účet 672 (Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů) ve výši 10 % ze skutečné výše transferu z Regionálního operačního programu (ROP) Severozápad. Tato problematika je podrobněji rozebrána v podkapitole 8.3.

Další významnou složku pasiv vytvářejí fondy účetní jednotky, které, jak je patrné z grafu 1, také snižují ve sledovaných letech svoji hodnotu. Z grafu 1 je zjevné, že se hodnota fondů změnila z 2 582 tis. Kč v roce 2012 na hodnotu 941 tis. Kč v roce 2014. Je to způsobeno vlivem legislativních změn, kdy se FKSP ještě v roce 2010 tvořilo ze 2 % z hrubých mezd. Od roku 2011 se však tvoří pouze z 1 % z hrubých mezd. Dále velká výše rezervního fondu v roce 2012 byla způsobena převedenými nespotřebovanými finančními prostředky z dotace z EU, jejichž výše činila 1 091 tis. Kč. Tyto prostředky byly použity v roce 2013 na realizaci a dokončení projektu ROP.

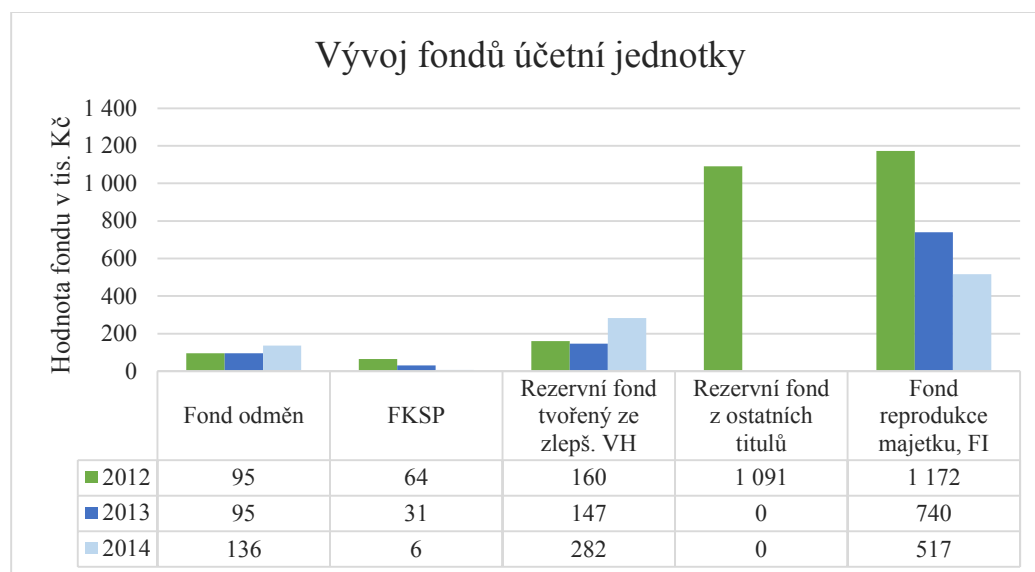
Graf 1: Fondy MDK Sokolov celkem



Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Následující graf 2 zobrazuje vývoj jednotlivých fondů účetní jednotky a jsou srovnány konečné stavy fondů k 31. 12. daného roku. U fondu odměn nedošlo v roce 2012 ani 2013 k žádnému nárůstu. Až v roce 2014 byl navýšen přidělem prostředků ze zlepšeného výsledku hospodaření. Prostředky byly uspořeny v rámci limitu na platy. Zřizovatel tyto uspořené prostředky ponechává v organizaci a převádí v rámci rozdělení VH za rok 2013 v roce 2014 do fondu odměn. V předchozích letech byly vyčerpány veškeré přidělené prostředky na platy.

Graf 2: Vývoj jednotlivých fondů v MDK Sokolov



Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

U FKSP z konečného stavu každého roku je zřejmý každoroční pokles. Podrobněji tento fond bude rozebrán v kapitole 8.7. PO má tvořen RF ze zlepšeného VH a RF z ostatních titulů. Rezervní fond ze zlepšeného VH se vyvíjel dle nespotřebovaných účelově vázaných prostředků na akce, které v rámci vypořádání musel MDK vrátit pro daný rok zřizovateli. Z výše uvedeného grafu 2 je patrné, že rezervní fond z ostatních titulů měl zůstatek pouze v roce 2012 z důvodu nespotřebovaných finančních prostředků z projektu ROP a tyto prostředky byly použity v následujícím roce 2013 k dokončení projektu. Fond reprodukce majetku (investiční fond) má klesající tendenci. Pokles tohoto fondu od roku 2012 byl způsoben vyššími nároky na opravy pronajímané restaurace v roce 2013 i v roce 2014 (restaurace byla zastaralá a byla nutná rekonstrukce, aby ji MDK mohl pronajmout novému nájemci).

6.2.2 Analýza výkazu zisku a ztráty

Vzhledem k tomu, že se jedná o příspěvkovou organizaci, sestavuje se výkaz zisku a ztráty pro jednotlivé činnosti odděleně. Důvodem je sledování jednotlivých nákladů a výnosů spojených s hlavní činností a s hospodářskou činností. Při analýze účetních výkazů byly brány v úvahu významné položky pro grafické znázornění. Významná položka je ta, která se podílela více než 4 % na celkových nákladech určité činnosti nebo na celkových výnosech určité činnosti.

Celkové náklady a celkové výnosy za hlavní činnost MDK Sokolov v jednotlivých letech 2012, 2013 a 2014 jsou pro přehlednost uvedeny v následující tabulce 6:

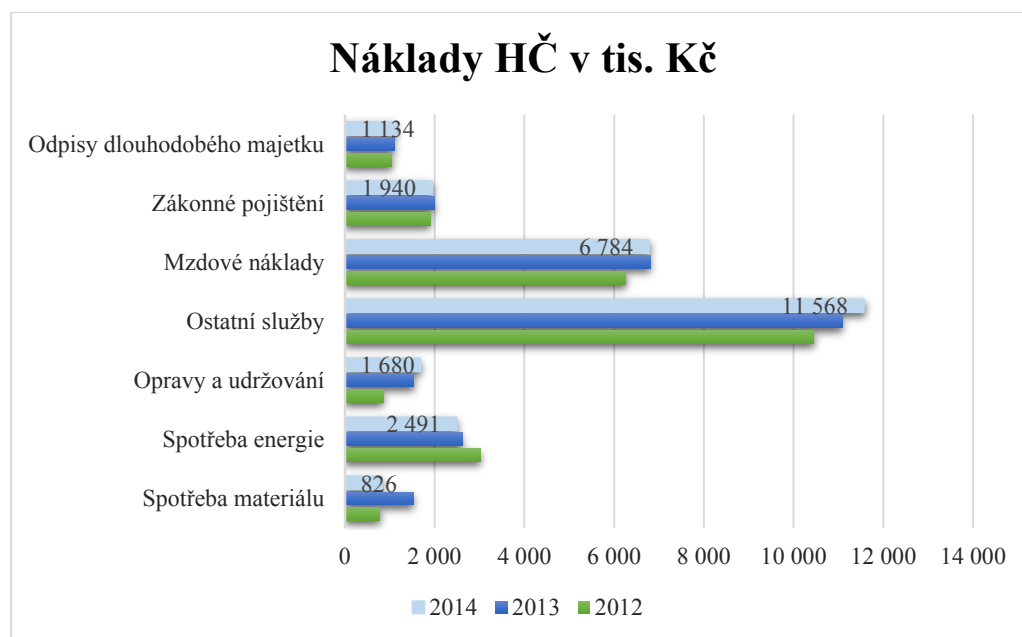
Tabulka 6: Celkové náklady a výnosy za hlavní činnost MDK Sokolov

Náklady a výnosy	2012	2013	2014
Celkové náklady	24 917 tis. Kč	27 636 tis. Kč	27 170 tis. Kč
Celkové výnosy	24 714 tis. Kč	27 557 tis. Kč	27 057 tis. Kč

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Složení významných položek v nákladech hlavní činnosti MDK Sokolov je vyobrazeno na grafu 3, ze kterého je zřejmé, že největší podíl na celkových nákladech za hlavní činnost za poslední 3 roky tvoří ostatní služby, do kterých lze zařadit honoráře účinkujících na kulturním představení, jejich dopravu a ubytování, telefony, poštovné, odvoz odpadu, velkou část tvoří půjčovné za filmy do střediska Alfa aj. Druhé nejvyšší náklady jsou mzdové náklady, které v roce 2014 na celkových nákladech (27 170 tis. Kč) za hlavní činnost tvořily 25 %, konkrétně 6 874 tis. Kč.

Graf 3: Náklady hlavní činnosti MDK Sokolov



Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

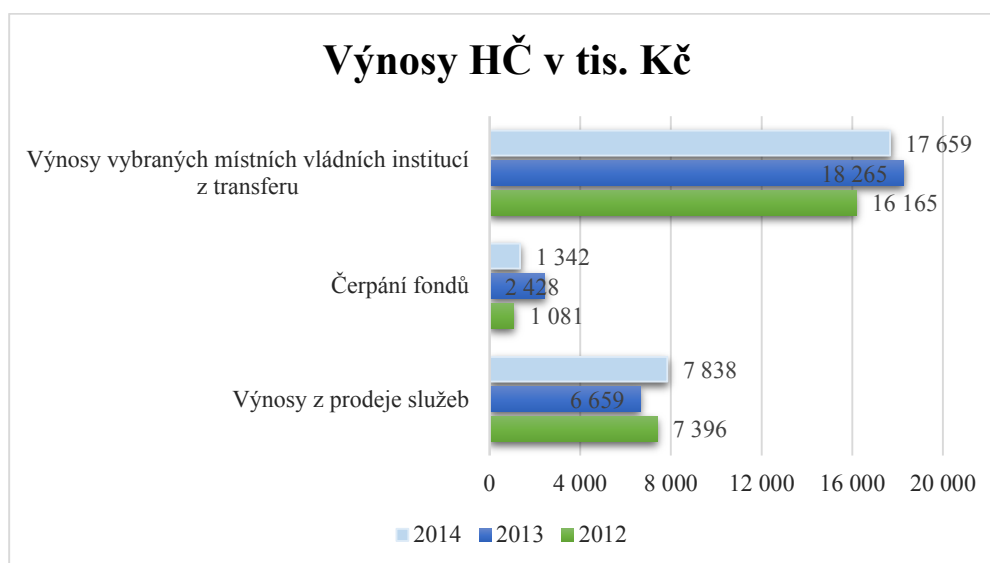
Nelze opomenout další položky, které neztrácejí na významnosti, jako jsou náklady spojené se zákonným pojištěním, opravy a udržování, spotřeba energie a materiálu a odpisy DM. Detailní vývoj významných položek nákladů za hlavní činnost v letech 2012, 2013 a 2014 vyobrazuje výše uvedený graf 3.

Nepodstatnou část zaujímají například náklady na cestovné, náklady na reprezentaci, prodané zboží, daň silniční aj. Nelze je však úplně pominout.

Do výnosů z hlavní činnosti lze zařadit z hlediska významnosti hlavně výnosy vybraných místních vládních institucí z transferu, čerpání fondů a výnosy z prodeje služeb. Podstatnou část představují právě výnosy vybraných místních vládních institucí z transferu díky tomu, že se jedná o PO zřízenou ÚSC a z velké části tyto výnosy tvoří příspěvek od zřizovatele. Konkrétně v roce 2014 celkové výnosy z hlavní činnosti činily 27 057 tis. Kč a příspěvek od zřizovatele tvoří převážnou část, a to 17 087 tis. Kč. Zbylých 572 tis. Kč ve výnosech vybraných místních vládních institucí z transferu za rok 2014 obsahuje dotaci z úřadu práce na platy, rozpouštění účtu 403 ve výši 10 % Infoprkvu a čerpání propagačních materiálů z ROP. Dále o Infoprkvu v podkapitole 8.3.

Do celkové částky výnosů přispívají dále výnosy z prodeje služeb, v roce 2014 tomu konkrétně bylo ve výši 7 838 tis. Kč. Do této skupiny se řadí výnosy za zprostředkování prodeje vstupenek, tržby za kulturní představení (filmové, divadelní), z kulturních akcí a jiné. Na závěr této části musí být zmíněno čerpání fondů, které v roce 2014 činilo 1 342 tis. Kč. Vývoj výnosů z hlavní činnosti za sledované roky 2012, 2013 a 2014 je nastíněn v níže uvedeném grafu 4.

Graf 4: Výnosy z hlavní činnosti MDK Sokolov



Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Jak je z grafu 4 patrné, vývoj výnosů se ve sledovaných letech moc nevychyluje a dá se předpokládat podobný vývoj i v následujících letech.

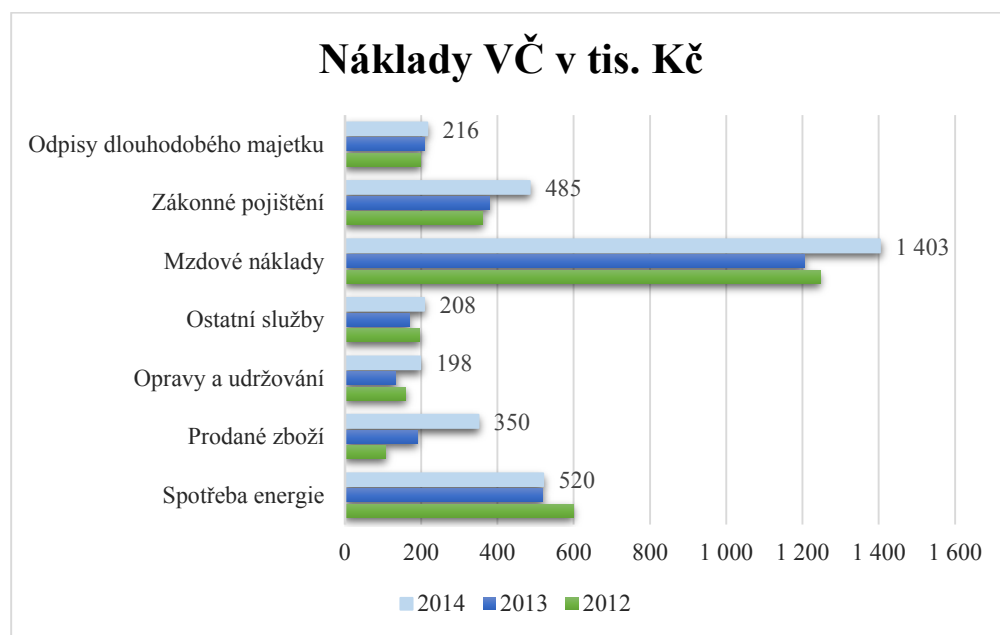
Pro hospodářskou činnost MDK Sokolov jsou celkové náklady a výnosy znázorněné pro přehlednost v níže uvedené tabulce 7.

Tabulka 7: Náklady a výnosy za hospodářskou činnost MDK Sokolov

Náklady a výnosy	2012	2013	2014
Celkové náklady	3 175 tis. Kč	3 081 tis. Kč	3 527 tis. Kč
Celkové výnosy	3 436 tis. Kč	3 504 tis. Kč	3 714 tis. Kč

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

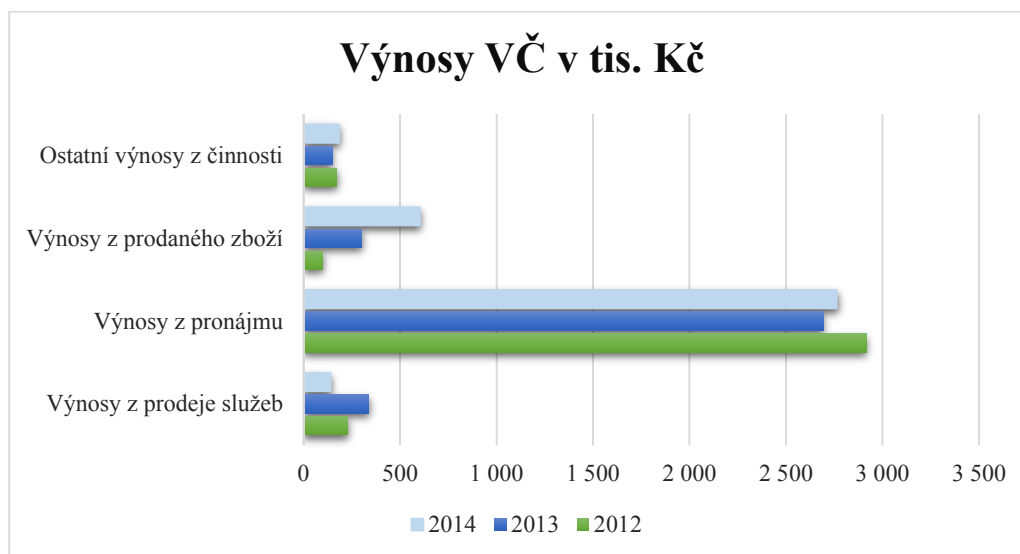
Náklady z hospodářské činnosti (vedlejší činnosti, dále jen VČ), zobrazené v grafu 5, jsou tvořeny největším podílem mzdovými náklady na platy, které se v poměru k celkovým nákladům za hospodářskou činnost pohybují okolo 40 %. V roce 2014 došlo k nárůstu oproti předchozím dvěma letům z důvodu, že provozování kinokavárny v kině Alfa (středisko 3) bylo po celý rok v režii MDK a bylo nutné zvýšení mzdových prostředků na odměny pracovníků, kteří zabezpečovali tuto činnost. Konkrétně v roce 2014 mzdové náklady byly ve výši 1 403 tis. Kč. Stejný vliv měly i zvýšené náklady v roce 2014 na zákonné pojištění a prodané zboží. Ostatní náklady jako ostatní služby, opravy a udržování, spotřeba energie, se vyvíjely přibližně stejným trendem.

Graf 5: Náklady hospodářské činnosti MDK Sokolov

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Výnosy vztahující se k hospodářské činnosti (VČ) jsou uvedeny v grafu 6, kdy jsou na první pohled viditelné nejvyšší výnosy z pronájmu.

Graf 6: Výnosy z hospodářské činnosti MDK Sokolov

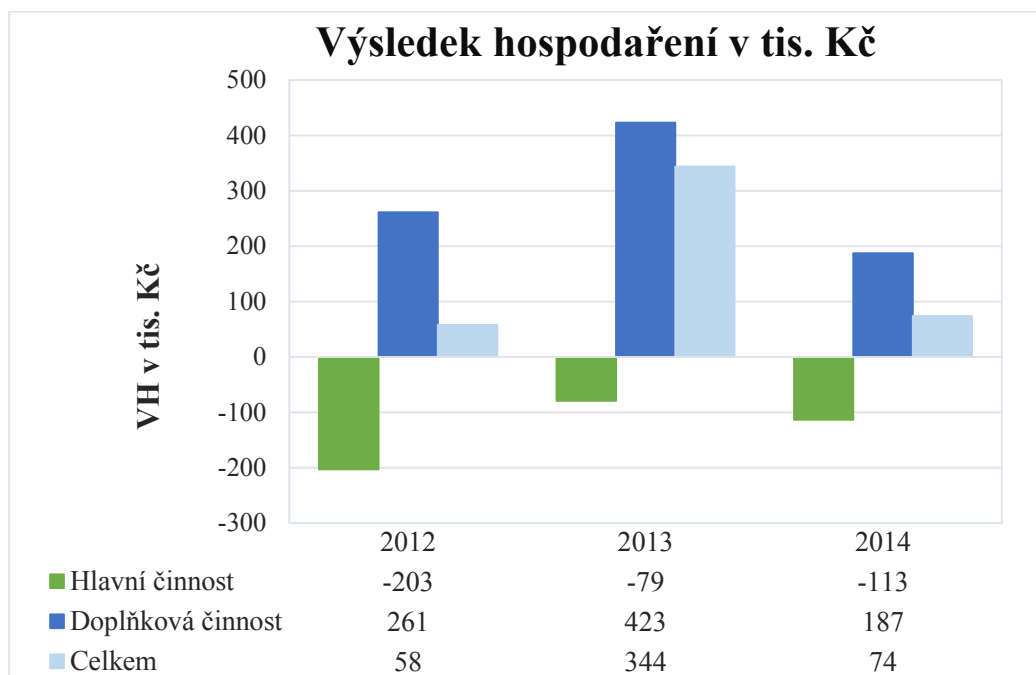


Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Výnosy z pronájmu obsahují jak krátkodobý, tak i dlouhodobý pronájem a v roce 2012 byly vyšší oproti roku 2013 a 2014 z důvodu, že hostinská činnost v kině Alfa (středisku 3) nebyla provozována MDK, ale prostory kinokavárny byly pronajímány. To se změnilo v polovině roku 2013, kdy nájemce předal prostory a hostinskou činnost začal provozovat MDK Sokolov. Proto tato změna ovlivnila i výnosy z prodaného zboží, kdy došlo k nárůstu v roce 2013. Od července 2013 a po celý rok 2014 byla hostinská činnost v režii pouze MDK, kdy si zboží do kinokavárny v prostorách kina Alfa příspěvková organizace nakupovala a prodávala sama. Výnosy z prodeje služeb generují tržby z veřejných WC, které se pohybovaly v přibližně stejné výši jako v předchozích letech a ostatní výnosy z činnosti jsou vyrovnané a tvoří je příjmy z poskytovaných reklam v časopise Patriot a reklam na plesech pořádaných MDK Sokolov.

Následující graf 7 zobrazuje porovnání VH za jednotlivé činnosti ve sledovaných letech 2012, 2013 a 2014 včetně číselných hodnot. Z grafu 7 vyplývá, že rozpočet MDK je postaven na částečném krytí hlavní činnosti z výnosů vedlejší činnosti (zejména z pronájmů svých prostor).

Graf 7: Výsledek hospodaření dle jednotlivých let v MDK Sokolov



Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Výnosy z hlavní činnosti byly v roce 2012 nižší z důvodu poklesu tržeb za filmová představení, jelikož v Karlovarském kraji došlo v roce 2012 k navýšení počtu 3D kin. V následujících letech se tržby za filmová představení ustálily a ovlivnily přibližně stejně VH z hlavní činnosti. V hospodářské (doplňkové) činnosti došlo k nárůstu VH, který byl způsoben nižšími náklady na spotřebu energie (teplo, elektřina), kdy v roce 2012 dohady na spotřebu energie byly mnohem vyšší, než byla skutečná spotřeba. Jak z grafu 7 vyplývá, účetní jednotka si vedla nejlépe v roce 2013 dle údajů z celkového VH, kdy část účelových prostředků z VH musela být vrácena zřizovateli z důvodu nerealizovaných kulturních akcí. Dále MDK získal účelové prostředky na opravy a v rámci výběrových řízení byly opravy realizovány za mnohem nižší cenu, než byly přidělené prostředky v rozpočtu. Úspory se pak promítly ve zlepšeném výsledku hospodaření.

7 Proces vedení a vykazování účetnictví MDK

V následujících podkapitolách je popsán rozsah vedení účetnictví vybrané účetní jednotky Městského domu kultury Sokolov a také způsob vedení účetnictví v MDK, se kterými jsou samozřejmě spjaty používané účetní programy. Dále následují specifika účtování peněžních fondů a transferů.

7.1 Rozsah a způsob vedení účetnictví MDK

Vzhledem k tomu, že se jedná o příspěvkovou organizaci zřízenou ÚSC, je tato organizace povinna vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to tak, aby účetnictví bylo průkazné, úplné, správné, srozumitelné a přehledné.

Příspěvková organizace vede účetnictví od roku 2010 v plném rozsahu i přesto, že se jedná o příspěvkovou organizaci zřízenou ÚSC, která má právo vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Zřizovatel město Sokolov rozhodl o tom, že Městský dům kultury Sokolov povede účetnictví v plném rozsahu. Jejich povinností je tedy účtovat o opravných položkách, tvořit rezervy, oceňovat reálnou hodnotou a v podrozvahové evidenci účtovat o podmíněných závazcích a pohledávkách.

Pro vedení samotného účetnictví MDK je využíván účetní program Money S3. Jedná se o program, který poskytuje širší možnosti pro rozlišení jednotlivých středisek, jednotlivých zakázek s možností sledování činnosti hlavní a vedlejší (hospodářské činnosti) aj. Money S3 je využíváno v ÚJ již přes 10 let, je uživatelsky pohodlnější, protože je zaveden určitý systém pro evidenci účetních dat například majetku a účtování a sledování účelových prostředků prostřednictvím zakázek v účetním programu.

Dalším používaným účetním programem je program HELIOS Fenix, jehož využívání je spjato s neustále se měnícími požadavky a potřebami výkaznictví. Výkazy, které dle platné legislativy musí být odesílány do centralizovaného systému (CSÚIS), jsou sestavovány na základě údajů získaných z programu Money S3. Do konce roku 2013 MDK využíval pouze program Money S3, kdy bylo velmi složité vytváření souborů ve formátu .xml¹⁰ a na to navazující šifrování souborů, které se odesílaly do CSÚIS. Poté vlivem změny legislativy byla povinnost každé účetní jednotky zaslat do CSÚIS potvrzení o schválení účetní závěrky za rok 2013 a program Money S3 tuto textovou konverzi neumožňoval. Proto MDK přistoupil k tomu, že zakoupil rozšířený program

¹⁰ .xml – jedná se o formát, který vyžaduje Ministerstvo financí pro zaslání výkazů do CSÚIS.

HELIOS Fenix výkaznictví a od roku 2014 začal posílat veškeré požadované soubory do CSÚIS přes tento program. Ovládání modulu výkaznictví, v programu HELIOS Fenix, je mnohem jednodušší pro uživatele k odesílání výkazů a i z pohledu legislativy existují mnohé kontrolní mechanismy před odesláním zašifrovaných souborů.

MDK pro vedení mzdového účetnictví využívá ještě třetí program, a to Avensio, na jehož podkladě zpracovává mzdová účetní platy a vše, co je s touto oblastí spojeno.

Konkrétní způsob vedení účetnictví MDK je nastaven pro zadávání informací do účetního software Money S3. Pro pracovníky jsou připraveny v programu opakující se typy účetních operací a jednotliví pracovníci si z těchto předtypů (slovních výrazů a předkontací v účetnictví) pro konkrétní účetní případ vybírají. Například:

- a) u vystavených faktur provádí výstupy těchto faktur jeden pracovník, který má rovněž na starosti uzavírání smluv na krátkodobé a dlouhodobé pronájmy, dále získává podklady od ostatních vedoucích středisek k vyfakturování požadovaných služeb či prodejů zboží. Pracovník si v nastaveném účetním programu vybere např. druh pronájmu a automaticky má v předtypu přednastavenou předkontaci, text a podstatné náležitosti faktury.
- b) Pokladní doklady zadává přímo do programu Money S3 pokladní. Tento pracovník si také vybírá z předtypů předkontací, kde přímo na pokladním dokladu zadává druh nákladu s příslušným analytickým členěním. Tímto přednastavením se vyloučí chybovost a účtování v souladu s legislativou. Při jakékoliv změně legislativy v oblasti účtování stačí opravit typy předkontací a pak už pracovník vybírá a kontroluje správnost nabídnutého zaúčtování každého dokladu.
- c) Došlé přijaté faktury jsou rovněž účtovány dle vybraných předtypů dokladů s členěním na analytické účty. Zaměstnanec pak zadává doklady dle likvidačního lístku faktury, který vždy obsahuje podpisový záznam osoby, která odpovídá za objednané služby či zboží, podpisový záznam odpovědného pracovníka s uvedením jednotlivých analytických účtů, na které má být faktura zaúčtována. Pokud tedy obsahuje více položek z více středisek (například prováděná revize na MDK a středisku ALFA má svůj analytický účet). Předtypy předkontací obsahují informaci, jaké činnosti se týkají, dále středisko a typ nákladového účtu, které může i pracovník opravit dle potřeb, rovněž zaměstnanec musí zadat do zakázky, o jaké čerpání účelové akce se jedná.

- d) Bankovní výpisy účtuje pracovník s využitím předtypů účetních operací, které program nabízí. Pracovník, který zpracovává bankovní výpis, vybere z nabídky předkontací druh účetní operace. Mezi účetní operace patří převážně účtování úhrad přijatých a vydaných faktur, bankovních poplatků a úroků, vkladů a výběrů v hotovosti či ostatních úhrad, jako například pojistné plnění, mezd apod.
- e) Interní doklady zadává odborný pracovník (certifikovaná účetní), kde se zadávají účetní předpisy získaných dotací či záloh, dále předpisy mezd, měsíční odpisy, předpisy čerpání FKSP, cenin (stravenek) atd.

7.2 Specifika účetnictví MDK

MDK vede účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a ČÚS 701 – 710. Dle zákona o účetnictví MDK zaznamenává v rámci svého účetnictví jednotlivé hospodářské činnosti v peněžních jednotkách, vede informace o stavu a pohybu majetku a závazků, nákladech a výnosech a zjišťuje hospodářské výsledky z hlavní činnosti a hospodářské činnosti. Dodržují se účetní zásady, kterými se MDK řídí, jako například zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky, zásada věcného, správného, úplného, průkazného a přehledného vedení účetnictví, zásadu bilanční kontinuity, zásadu oceňování majetku, zásadu opatrnosti, akruálního principu apod.

MDK má zpracované směrnice, které se týkají i účetní oblasti, kdy je v účetní jednotce dodržován stanovený oběh účetních dokladů. Každý doklad musí obsahovat určité náležitosti a podpisové záznamy odpovědných osob, zejména vedoucích pracovníků. Tito pracovníci zodpovídají také za obsahovou, formální a věcnou správnost účetních dokladů, které vstupují do účetnictví a zejména s čerpáním jednotlivých typů nákladů, které byly schváleny v rámci daného rozpočtu na příslušný kalendářní rok.

Účetnictví příspěvkové organizace MDK má svá specifika. Každoročně jsou zřizovatelem schváleny v rámci rozpočtu účelové kulturní akce, které má MDK pořádat. MDK získá z rozpočtu zřizovatele na tyto akce účelově vázané finanční prostředky. Kromě účelových kulturních akcí získává i další účelové prostředky, například na opravy a udržování majetku či účelové prostředky na investice. Proto pro správné podchycení těchto přidělených účelových prostředků musí být vybudován správný účetní systém s příslušnými analytickými účty, na které se pak v průběhu daného roku účtuje.

Počátkem každého kalendářního roku se v MDK provádí rozpis rozpočtu s uvedením plánovaných nákladů a výnosů, a vytváří se příslušné analytické účty na nové účelové

akce, které jsou stanoveny a plánovány na konkrétní účetní (kalendářní) rok. V listopadu předchozího roku bývá zřizovatelem schválen rozpočet nákladů a výnosů na nový kalendářní rok a z pohledu účetnictví MDK musí proběhnout příprava analytických účtů, na kterých se po celý rok budou zaznamenávat vzniklé náklady na konkrétní účelové akce i z hlediska kontroly čerpání rozpočtu. Poté se v účetním programu musí vytvořit nové typy předkontací s danými analytickými účty, aby mohly být správně podchyceny a zaznamenány konkrétní účetní případy.

Dalším atributem je, že MDK může získat prostředky z jiných zdrojů než od zřizovatele a tyto prostředky podléhají také samostatnému podchycení a evidování v účetnictví. Proto i v případě získané dotace z EU musí odděleně sledovat čerpání nákladů či výdajů na investice, dále je třeba na počátku realizace projektu z EU stanovit postup podchycení na nově vytvořených analytických účtech. Dotace z Úřadu práce mají vlastní analytické účty.

7.2.1 Účtování o peněžních fondech v roce 2014

V této kapitole bude prakticky znázorněno účtování o fondech, které vybraná příspěvková organizace Městský dům kultury Sokolov v roce 2014 tvořila a čerpala. Vývojem fondů se již zabývala podkapitola 6.2.1. Aktuální kapitola se však zaměřuje na účtování těchto fondů. Mezi peněžní fondy, o kterých MDK účtuje, patří:

- 411 – Fond odměn;
- 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb;
- 413 – Rezervní fond ze zlepšeného VH;
- 414 – Rezervní fond z ostatních titulů;
- 416 – Fond reprodukce majetku, investiční fond.

Jako první fond, o kterém se bude pojednávat, je fond odměn. V roce 2014 byl tvořen zlepšeným výsledkem hospodaření z roku 2013 ve výši 13,4 % z celkového zlepšeného výsledku hospodaření. Výše přidělu je závislá na uspořené peněžích, které byly určeny na platy. Ve zmíněném roce fond odměn nebyl čerpán. V následující tabulce 8 je k dispozici účtování o tomto fondu v roce 2014.

Tabulka 8: Účtování fondu odměn v MDK za rok 2014

Datum	Text	Částka	MD	D
30. 4. 2014	Tvorba fondu odměn ze zlepšeného VH	40 736 Kč	431	411

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Nepostradatelným fondem v příspěvkové organizaci je fond kulturních a sociálních potřeb, který MDK tvoří z 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a je čerpán v MDK pouze jako příspěvek na stravování formou stravenek. Nárok na stravenku vzniká po odpracování 8 hodinové pracovní doby, kdy nominální hodnota stravenky činí 50 Kč. Pro rok 2014 se skládá z těchto finančních zdrojů: zaměstnavatel 17 Kč;

FSKP 15 Kč;

zaměstnanec 18 Kč.

MDK o tvorbě a čerpání FKSP v roce 2014 účtuje způsobem, který je vyobrazen v níže uvedené tabulce 9.

Tabulka 9: Tvorba a čerpání FKSP v MDK za rok 2014

Text	Částka	MD	D
Tvorba FKSP			
1 % z ročního objemu nákladů zúčtov. na platy	66 295 Kč	527	412
Čerpání FKSP			
Stravenky – zaměstnanci 18 Kč (resp. 24 Kč)	122 514 Kč	335	333
Stravenky – organizace 17 Kč	110 228 Kč	527	333
Stravenky – FKSP 15 Kč (resp. 9 Kč)	91 058 Kč	527	333
Stravenky vydané zaměstnancům	323 800 Kč	333	263
Čerpání FKSP 15 Kč (resp. 9 Kč)	91 058 Kč	412	527

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

V roce 2014 přispíval zaměstnavatel svým zaměstnancům 15 Kč na stravenku pouze do října 2014. Kvůli nedostatku prostředků v FKSP bylo rozhodnuto, že se přispívaná částka z FKSP sníží od listopadu roku 2014 na 9 Kč na stravenku a o rozdíl 6 Kč byl navýšen příspěvek zaměstnanců na konečných 24 Kč na stravenku.

Ve vnitřních předpisech MDK pro rok 2014 bylo určeno, že se nebude poskytovat příspěvek k důchodovému pojištění, ani příspěvek na Vánoce, ani půjčky zaměstnancům. Jediné další možné čerpání FKSP je při životním jubileu některého ze zaměstnanců, kdy mu může být poskytnut nepeněžní dar do výše 2 000 Kč, který by byl z FKSP proplacen.

Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření byl v roce 2014 tvořen 86,6 % zlepšeného výsledku hospodaření a čerpán byl pro rozvoj činnosti. Účtování o RF tvořeném zlepšeným VH za rok 2014 je vyobrazeno v následující tabulce 10:

Tabulka 10: Tvorba a čerpání RF ze zlepšeného VH MDK za rok 2014

Text	Částka	MD	D
Tvorba RF ze zlepšeného výsledku hospodaření			
Převod z VH do RF	263 226, 38 Kč	431	413
Čerpání RF ze zlepšeného výsledku hospodaření			
Rozvoj činnosti organizace	129 091 Kč	413	648

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Z tohoto fondu byl pořízen počítač, notové stojánky, výstavní panely, látka na výzdobu, nebo fotoaparát NIKON aj.

MDK v roce 2014 také tvořil a čerpal rezervní fond z ostatních titulů, kdy mu byl na začátku roku přislíben finanční dar, který posléze byl poskytnut na účet a MDK ho následně vyčerpal. Postup účtování rezervního fondu z ostatních titulů za rok 2014 je uveden v následující tabulce 11 s podchycením i v podrozvahové evidenci:

Tabulka 11: Tvorba a čerpání RF z ostatních titulů MDK za rok 2014

Datum	Text	Částka	MD	D
10. 1. 2014	Slíbený finanční dar	10 000 Kč	933	999
Tvorba RF z ostatních titulů				
27. 1. 2014	Přijetí daru na běžný účet	10 000 Kč	241	414
27. 1. 2014	Operace po obdržení peněz	10 000 Kč	999	933
Čerpání RF z ostatních titulů				
20. 2. 2014	Čerpání peněžního daru	10 000 Kč	414	648

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Posledním fondem, který MDK tvoří a následně také čerpá je fond reprodukce majetku, tedy investiční fond. Investiční fond je tvořen z odpisů dlouhodobého hmotného majetku, do kterého mimo jiné patří Infoprvek, který bude více rozebrán v podkapitole 8. 3. MDK tento fond v roce 2014 čerpal na nákup dlouhodobého majetku, konkrétně na koupi ozvučení loutkové scény a dále byl použit na vrácení nevyčerpaných prostředků zřizovateli. Účtování o tvorbě a čerpání fondu investice následuje v tabulce 12:

Tabulka 12: Tvorba a čerpání investičního fondu MDK za rok 2014

Text	Částka	MD	D
Tvorba investičního fondu			
Tvorba FI z odpisů DHM	1 350 167 Kč	401	416
Čerpání fondu investic			
Vratka nevyčerp. prostředků zřizovateli	317 205 Kč	416	349
Nákup DHM – ozvučení loutkové scény	93 170 Kč	042	321
Zařazení DHM	93 170 Kč	022	042
Čerpání fondu na nákup DHM	93 170 Kč	416	401
Opravy a udržování	1 203 176 Kč	416	648

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Opravy a udržování majetku MDK je prováděno každý měsíc a organizace o čerpání fondu na opravy a udržování účtuje v interních dokladech každý měsíc. Částka 1 203 176,43 Kč činí celkové čerpání fondu za rok 2014.

7.2.2 Účtování transferů v roce 2014

V této části bude nastíněno účtování a výše veškerých dotací, které MDK v roce 2014 obdržel. Nejdůležitější finanční prostředky, které MDK potřebuje pro svoji činnost, jsou poskytnuty od jeho zřizovatele, tedy města Sokolova. MDK hospodaří s prostředky, které nejsou přímo spojené s určitým účelem (na provoz – energie, odpisy) a s účelovými prostředky, které jsou určeny přímo na konkrétní účel, a to na kulturní akce a na limit prostředků na platy. Účelovými prostředky se rozumí prostředky na konkrétní akce, jako je Hornická pouť, která v účelových prostředcích zaujímá vždy největší část. V roce 2014 bylo na Hornickou pouť přiděleno 1 150 000 Kč. Kromě účelových prostředků do konkrétních akcí patří určité opravy a ostatní účelové prostředky, jako je údržba a provoz aplikace do mobilních telefonů. Město Sokolov každé čtvrtletí MDK zasílá určitou výši prostředků. Celková částka, kterou MDK dostal od zřizovatele na provoz za rok 2014, činila 17 087 300 Kč, kdy účtování bylo provedeno jako v tabulce 13:

Tabulka 13: Účtování příspěvku od zřizovatele za rok 2014

Text	Částka	MD	D
Předpis nároku na příspěvek od zřizovatele	17 087 300 Kč	348	672
Přijetí příspěvku od zřizovatele na běžný účet	17 087 300 Kč	241	348

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Veliká část z přidělených peněžních prostředků putuje na platy a dále na nahodilé opravy budovy Hornického domu a budovy kina Alfa.

Pravidelnou každoroční dotaci pobírá MDK od Úřadu práce, kdy zaměstnává osoby, které byly v evidenci uchazečů o zaměstnání. Dotaci úřad práce poskytuje MDK v měsíčních příspěvcích a účtování o dotaci z Úřadu práce s celkovými hodnotami za rok 2014 je znázorněno v následující tabulce 14:

Tabulka 14: Účtování dotace z Úřadu práce za rok 2014

Text	Částka	MD	D
Předpis dotace z Úřadu práce	519 883 Kč	348	672
Přijetí dotace na běžný účet	519 883 Kč	241	348

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Vlivem legislativních změn, konkrétně převodovým můstkem, byla ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., v příloze č. 7, změněna směrná účtová osnova a vznikly nové syntetické účty 671 a 672¹¹, kdy pro MDK nastal problém, jak zařadit účtování dotace z Úřadu práce. Zda se jedná o dotaci z ústřední, nebo z místní vládní instituce. Do roku 2011 o této dotaci MDK účtoval na účet 671 a následně od roku 2012 nastala změna a začalo se účtovat na účet 672. Při posílání účetní závěrky do CSÚIS za rok 2012, a při procházení kontrolních vazeb v CSÚIS, nebyl účet 671 přijat, proto muselo dojít k přeúčtování dotace z Úřadu práce na účet 672 a od této doby účtují tímto způsobem i nadále. Jestliže by se však rozhodovalo mezi účtem 671 a účtem 672, rozhodující by bylo, kdo je příjemcem transferu. V případě MDK by měl využívat účet 672 jako výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů. Ovšem význam názvů účtů může vést ke spekulacím.

Jak již bylo zmíněno, jednotlivé příspěvky od zřizovatele a přiznané dotace z úřadu práce jsou zasílány v měsíčních částkách, kdy MDK o těchto pohybech účtuje do interních dokladů a samozřejmě jednotlivé transfery analyticky rozlišuje, aby vše bylo přehledně podchyceno.

¹¹ 671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů,
672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů.

8 Analýza a zhodnocení vlivů legislativních změn na účetnictví MDK

Diplomová práce je zaměřena na vliv legislativních změn na účetnictví MDK po roce 2010.

8.1 Převodový můstek k 1. 1. 2010

Vlivy legislativních změn na účetnictví MDK se promítly postupně se změnou legislativy v několika etapách. První velká změna nastala od 1. 1. 2010, kdy došlo ke změně vykazování celého účetnictví státu zrušením vyhlášky č. 505/2002 Sb., a jejím nahrazením novou vyhláškou č. 410/2009 Sb. Tato změna vyhlášek přispěla zejména k transformaci účtování fondů z účtů třídy 9 na třídu 4. Koncem roku 2009 tak musel být proveden převodový můstek a převedení zanikajících účtů na nově pojmenované účty. Vlivem těchto změn muselo dojít v účetním programu Money S3 k přejmenování a znovunastavení správných účtů a předkontací, dle vyžadované legislativy, ručně. Účetní program toto automaticky v té době ještě neprováděl. Proto musela certifikovaná účetní projít veškeré účty směrné účtové osnovy a u každého použitého účtu ručně nastavit účet pro převod zůstatku a následně v roce 2010 přejmenovat nově vzniklé účty dle platné směrné účtové osnovy pro rok 2010.

Změnou legislativy přibýly přílohy, které bylo nutné vytvořit v rámci mezitímních účetních závěrek, a došlo tak k mnohem podrobnějším textovým komentářům. V souvislosti s tím došlo ke změně vykazování účetních dat v nové struktuře účetních výkazů a pro jejich srovnatelnost s minulým obdobím musela účetní jednotka k podchycení účetních údajů vytvořit novou strukturu analytických účtů, aby byly správně zobrazeny obraty účtů v povinných přílohách k účetní závěrce. Například došlo k vytváření jiných analytických účtů na tvorbu fondů a jiných analytických účtů na konkrétní čerpání fondů, protože příloha nově obsahovala jejich podrobné sledování.

Konkrétně MDK vytvořil například u rezervního fondu nové analytické účty takto u:

a) tvorby fondu:

41301 Zlepšený hospodářský výsledek;

41402 Nespotřebované dotace z rozpočtu Evropské unie;

41403 Nespotřebované dotace z mezinárodních smluv;

41404 Peněžní dary – účelové;

41405 Peněžní dary – neúčelové;

41406 Ostatní tvorba;

b) u čerpání fondu:

41407 Úhrada zhoršeného výsledku hospodaření;

41408 Úhrada sankcí;

41409 Posílené investičního fondu se souhlasem zřizovatele;

41410 Časové překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady;

41411 Ostatní čerpání.

8.2 Účtování v podrozvahové evidenci

8.2.1 Účtování o finančních darech v podrozvahové evidenci

V souvislosti s povinností vedení účetnictví v plném rozsahu (u MDK od r. 2010) nastala pro vybranou účetní jednotku povinnost účtovat o některých i neuskutečněných případech v podrozvahové evidenci. Vlivem změny legislativy pro MDK v praxi vyplynulo účtovat i o přislíbených finančních darech, nebo o jakékoliv smlouvě. Ve chvíli, kdy byla uzavřena Smlouva o finančním daru, bylo nutno účtovat v interních dokladech postupem uvedeným v tabulce 15:

Tabulka 15: Účtování o finančním daru v podrozvahové evidenci

Text	MD	D
Slíbený finanční dar	933	999
Přijetí peněz na bankovní účet	241	414
Operace po obdržení finančního daru	999	933

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

8.2.2 Účtování o budovách v podrozvahové evidenci

V souvislosti s účtováním v podrozvahové evidenci byla na místě otázka, zda by neměla účetní jednotka účtovat i o svěřeném majetku, který má na základě smlouvy o výpůjčce, svěřený od svého zřizovatele. Jedná se zejména o dlouhodobý majetek, ve kterém provozuje svou hlavní činnost a který využívá k hospodářské činnosti a pronajímá jej na základě nájemních smluv. Konkrétně je uvažováno o budově samotného Hornického domu a budově, ve které se nachází kino Alfa. Tento majetek MDK nemá vykázáný v rozvaze, a ani na podrozvahových účtech. MDK by o tomto majetku měl podle platné legislativy (ČÚS 710) účtovat v podrozvahové evidenci

na syntetickém účtu 966 a zřizovatel by měl mít tento majetek evidovaný na syntetickém účtu 021. V příloze účetní závěrky MDK o tomto majetku také nemá ani zmínku, a nikde tedy není uváděno, jakou hodnotu má svěřený majetek, který využívá. V tabulce 16 je uveden možný způsob účtování tohoto problému.

Tabulka 16: Účtování budov u PO a zřizovatele

Text	MD	D
Účtování o budovách v příspěvkové organizaci		
Vedení budov v podrozvahové evidenci	999	966
Účtování o budovách u zřizovatele		
Vedení budov na majetkovém účtu	021	081

Zdroj: Vlastní zpracování

Při procházení katastru nemovitostí bylo ověřeno, že budovy vlastní zřizovatel, město Sokolov, avšak při nahlížení do výkazů zřizovatele přes internetový portál monitor.statnipokladna.cz, není zřejmé, zda o budovách zřizovatel vede nějakou evidenci, nebo jestli o majetku účtuje.

Je tedy otázkou, jestli má zřizovatel budovy evidovány na syntetickém účtu 021, nebo o těchto budovách ani MDK, a ani město Sokolov neúčtuje. Čistě teoreticky, kdyby se jednalo o svěřený majetek, MDK by zaúčtoval budovy na účet 021 – Stavby do stálých aktiv v rozvaze, pravděpodobně by nepřekročil hodnotu netto aktiv 100 mil. Kč za dva po sobě jdoucí roky a nenastala by povinnost vykazovat Pomocný analytický přehled (dále jen PAP), který vychází z novely vyhlášky 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.

Vzhledem k tomu, že po prozkoumání jednotlivých smluv, které MDK vlastní, bylo zjištěno, že se skutečně jedná v této oblasti o smlouvu o výpůjčce, zřizovatel vede zmíněné budovy na syntetickém účtu 021 a MDK by proto měl hodnotu majetku ve výpůjčce uvést do své podrozvahové evidence.

8.3 Nejednotnost účtování transferů

Vlivem změny legislativy účetnictví došlo k problémům v účtování transferů, kdy nebyla jednoznačná stanoviska účtování, zejména u přijetí transferu ze zahraničí. U MDK

došlo v letech 2010 a 2011 k příslibení a získání dotace z Regionálního operačního programu (ROP) Severozápad ve výši 85 % na informační tabuli umístěnou před budovou MDK (dále jen Infoprvek). V roce 2011 byla zpracována projektová dokumentace na investici „Infoprvek MDK“ za 33 922 Kč a v roce 2012 byla investice zrealizována přijatou fakturou (PF2012882) za 651 419 Kč a zařazena do užívání k 31. 10. 2012. Následující měsíc, po zařazení investice, bylo započato odepisování dlouhodobého majetku pořízeného z 15 % z vlastních zdrojů a z 85 % z ROP. V účetnictví MDK došlo k proúčtování dohadu na dotaci ve výši 85 % a zbývající část byla kryta z vlastních zdrojů. Odepisování Infoprvku bylo nastaveno na dobu 10 let, jelikož se jednalo o ostatní stavby. ČÚS a metodiky Ministerstva financí v té době neobsahovaly žádné informace, jak účtovat. MDK proúčtoval o Infoprvku v roce 2012 způsobem, který je uveden v následující tabulce 17:

Tabulka 17: Účtování o Infoprvku v roce 2012

Text	Částka	MD	D
Projektová dokumentace	33 922 Kč	042	321
Pořízení Infoprvku (PF2012882)	651 419 Kč	042	321
Zařazení Infoprvku do užívání (včetně projektové dokumentace)	685 341 Kč	021	042
Zapojení investičního fondu – ve výši PF	651 419 Kč	416	401
Zaučtování odpisů za první rok ve výši 100 % (1. rok 2 měsíce)	11 422 Kč	551	081
Dohad dotace z ROP (85 %)	582 540 Kč	388	403

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

$$\text{Výpočet odpisu: } \frac{685341}{(12 * 10)} * 2 = 11422$$

V roce 2013 byla 31. října proplacena dotace v celkové výši způsobilých výdajů 470 049,70 Kč. Tím muselo dojít k odúčtování očekávané dotace na straně MD 403 (Transfery na pořízení DM) a na straně D 388 (Dohadné účty aktivní) ve výši 582 540 Kč a zaučtování skutečné výše transferu. Otázkou bylo, zda účtovat rozpuštění transferu od 1. 11. 2012, nebo od 1. 1. 2013. K zamyšlení rovněž bylo, zda účtovat rozpuštění transferu rozvahově (strana MD 403, strana D 401), nebo výsledkově (strana MD 403, strana D 672). Nakonec na základě doporučení zřizovatele bylo účtováno výsledkově

a došlo k rozpuštění transferu ve výši 10 % za rok 2013, tedy od 1. 1. 2013. Zmíněné účtování je rozepsáno v následující tabulce 18:

Tabulka 18: Účtování o Infoprkvku v roce 2013

Text	Částka	MD	D
Odúčtování očekávané dotace	582 540 Kč	403	388
Poukázání částky skutečné výše transferu	470 049,70 Kč	401	403
Rozpuštění účtu 403 k 31. 12. 2013 ve výši 10 %	47 004,97 Kč	403	672

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Z výše uvedeného vyplývá velmi složité účtování a nejednoznačný výklad nově vzniklých legislativních předpisů, zejména ČÚS 703 – Transfery.

8.4 Účtování o opravných položkách k pohledávkám

V návaznosti na ČÚS 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek došlo k povinné tvorbě opravných položek k pohledávkám po splatnosti více jak 3 měsíce. Z toho vyplynula nutnost vyhotovení vnitřního předpisu, jak postupovat v případě aplikace ČÚS 706. Účtování bylo v MDK nastaveno tak, že se o opravných položkách k pohledávkám účtuje 1x ročně vždy k 31. 12. Zejména u dokladové inventarizace došlo k tomu, že je promítnut také výsledek inventarizace do účetnictví a z toho vyplynulo přeúčtování například pohledávek po splatnosti na jiný analytický účet. Zároveň byl změněn vnitřní předpis o tom, jak má být v závěru roku v účetní jednotce postupováno. Změna legislativy v této oblasti se promítla i do nákladů účetní jednotky, kdy poprvé, když se vytvářely opravné položky k nedobytným pohledávkám, musel zřizovatel navýšit příspěvek zřizovatele na Odpis pohledávek a vznikly tak účetní náklady.

8.5 Inventarizační vyhláška č. 270/2010 Sb.

Pro vybrané účetní jednotky byla schválena v rámci změny legislativy nová vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků k provádění inventarizací, která je platná od 5. 10. 2010. Inventarizační vyhláška je specifická v organizačním zajištění a způsobu provedení inventarizace. Tato vyhláška je požadována od všech obcí a příspěvkových organizací. Zřizovatel město Sokolov nevydal v této záležitosti žádný pokyn a v MDK je inventarizační předpis zastaralý. Uvádí pouze provádění inventarizací dle zákona o účetnictví a v účetní jednotce tento nový předpis do své inventarizace neimplementovali. Například inventarizační vyhláška uvádí v § 3 odst. 1 písm. j),

že by měla být stanovena hranice pro odsouhlasení závazků a pohledávek v určité výši, což MDK v praxi neaplikuje a žádné pohledávky a závazky nejsou odsouhlasovány.

8.6 Schvalovací vyhláška č. 220/2013 Sb.

Dne 30. 7. 2013 byla ve Sbírce zákonů v části č. 88 zveřejněna vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Tzv. schvalovací vyhláška nabyla účinnosti dnem 1. srpna 2013. Následně byla vydána změnová vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek – s účinností od 1. ledna 2014. Dle schvalovací vyhlášky je termín schválení řádné závěrky do 30. 6. Avšak při schvalování účetní závěrky za účetní období roku 2012 byl termín prodloužen o 3 měsíce, tedy do 30. 9. 2013. Schvalování účetních závěrek za další roky, tedy od roku 2013, probíhá standardně do 30.6. Schvalujícím orgánem výkazů MDK Sokolov je Rada města Sokolova.

Vlivem legislativních změn se poprvé v roce 2014 pro MDK stalo další povinností poslat v .xml formátu zprávu o schválení účetní závěrky i za rok 2012. Bylo požadováno zaslat v .xml formátu do CSÚIS oznámení o schválení účetní závěrky za rok 2012 do 31. 3. 2014 a za rok 2013 zaslání schválení účetní závěrky roku 2013 do 31. 7. 2014. Následně bude každý rok MDK zasílat informaci o schválení nebo neschválení účetní závěrky vždy do 31. 7. po ukončení účetní závěrky.

Vnitřní směrnice města Sokolova pro schvalování účetní závěrky udává, že pokud Rada města Sokolova na základě předložených nebo vyžádaných podkladů nezjistí, že účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví příspěvkové organizace, účetní závěrku schválí. Jestliže zjistí skutečnosti, které by mohly vést k neschválení, vyjádří tyto skutečnosti účetní jednotce, která v následujícím účetním období sjedná nápravu. Pokud budou skutečnosti následně opraveny, rada města Sokolova účetní závěrku schválí.

MDK má povinnost předat informaci o schválení či neschválení, včetně souvisejících informací, do centrálního systému účetních informací státu. S ohledem na to, že využívaný účetní program Money S3 neumožňoval .xml formát, musel být zakoupen nový účetní program (HELIOS Fenix), modul výkaznictví, přes který se všechny požadované výkazy odesílají do CSÚIS.

8.7 Tvorba a čerpání FKSP

Legislativní změny měly vliv mimo jiné také na fond kulturních a sociálních potřeb, který se řídí vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Do roku 2010 včetně se dle zmíněné vyhlášky FKSP tvořil ze 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy, avšak s účinností od 1. 1. 2011 byla tato vyhláška novelizována vyhláškou č. 365/2010 Sb. ze dne 6. prosince 2010. Novelizace s sebou přinesla zásadní změnu, a to tvorbu FKSP pouze z 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů a odměny za pracovní pohotovost apod.

Zmíněná legislativní změna se také promítla v FKSP v MDK, kdy MDK od 1. 1. 2011 začal FKSP tvořit z 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy. Z následující tabulky 19 je zcela patrné, že tato legislativní změna negativně ovlivnila množství prostředků ve fondu. FKSP se každoročně snižoval tak, že čerpání tohoto fondu bylo každoročně vyšší, než samotná tvorba fondu v daném roce.

Tabulka 19: Vývoj FKSP v tis. Kč za posledních 6 let

Rok	Počáteční stav	Tvorba	Čerpání	Konečný stav
2009	454	195	256	392
2010	392	122	232	283
2011	283	63	250	95
2012	95	62	93	64
2013	64	65	98	31
2014	31	66	91	6

Zdroj: Účetnictví MDK Sokolov, vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že fond FKSP v roce 2014 nepostačoval na krytí potřeb zaměstnanců na stravné, byl nucen MDK přistoupit ke zvýšení platby za stravenky na straně zaměstnanců a za listopad a prosinec 2014 došlo k navýšení příspěvku na stravenky od zaměstnanců o 6 Kč a k ponížení o tuto částku FKSP (zaměstnanec tak zaplatil 24 Kč za stravenku a z FKSP byl příspěvek ve výši 9 Kč). Tento fond při tvorbě 1 % nepostačil krýt několik let nastavený příspěvek z FKSP na stravenky v hodnotě 15 Kč. Pokud by nedošlo ke změně legislativy a tvorba fondu byla ve výši 2 %, jak tomu bylo do konce roku 2010, zaměstnancům by se mohly poskytovat i další výhody, které tento fond umožňuje. Například v minulosti byly zaměstnancům z tohoto fondu poskytovány půjčky pro bytové potřeby.

Z důvodu stále klesající hodnoty FKSP musel MDK přistoupit nejen ke snížení příspěvku na stravenky, ale také ve vnitřním předpise pro rok 2015 bylo změněno, oproti předešlým letům, odměňování zaměstnanců při životním jubileu. Od roku 2015 není možné již poskytovat žádné další příspěvky, neboť v FKSP na ně nejsou finanční prostředky.

9 Návrhy možných opatření

Diplomová práce se zabývá legislativními změnami u konkrétní příspěvkové organizace. Při podrobnějším prostudování legislativy týkající se problematiky příspěvkových organizací je možné dojít k závěru, že schválená legislativa v některých případech nemá pro účetní jednotku jednoznačnou aplikaci těchto právních norem a výklad legislativních předpisů se „za chodu“ mění a upřesňuje.

9.1 Doporučení týkající se legislativních změn

V osmé kapitole jsou popsány vlivy legislativních změn na účetnictví konkrétní příspěvkové organizace, zejména jakým způsobem účetní jednotka řešila změny legislativy při zavedení reformy veřejných financí po roce 2010. S těmito změnami pro MDK mělo vyplynout, v rámci vnitřního uspořádání, sledování nových legislativních změn a jejich aplikaci do vnitřních předpisů. Například aktualizace směrnic k oběhu účetních dokladů z toho důvodu, aby byly tyto informace správně a věrohodně implementovány do účetního systému v souladu s platnou legislativou. Některé věci uvnitř ÚJ se změnily, některé zůstaly zachovány. Změnit se musely i vnitřní předpisy průběžně s účinností nově platných úprav vyhlášek, které byly zmíněny již v teoretické části. Některé změny legislativy však nebyly promítnuty do vnitřních předpisů vůbec. Je na místě několik doporučení, které by MDK mohl implementovat. Jsou uvedeny níže.

9.1.1 Sjednocení terminologie

Při srovnání základních právních norem, které upravují vznik příspěvkové organizace jako zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, dále na to navazující účetní předpisy upravené vyhláškou č. 410/2009 Sb., bylo zjištěno, že není jednoznačná terminologie v těchto předpisech. Zákon č. 250/2000 Sb. v § 27, odst. 2 písmeno g) má uvedeny náležitosti zřizovací listiny, která má obsahovat okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace. V tomto zákoně je tedy definována doplňková činnost. V jiných navazujících právních normách není o doplňkové činnosti příspěvkové organizace zmínka a tyto předpisy používají termín hospodářská činnost. Například v příloze č. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. je vzor výkazu zisku a ztráty s uvedením sledování za hlavní a hospodářskou činnost. V odborné literatuře se někdy v souvislosti s doplňkovou (resp. hospodářskou) činností uvádí i pojem vedlejší činnost. V aktualizované zřizovací listině MDK z roku 2003 je uvedena doplňková činnost dle zákona č. 250/2000 Sb.

Doporučení: S ohledem na vykazování a sledování hlavní činnosti od doplňkové (hospodářské) činnosti by například byla vhodná změna právní normy. Řešením by bylo upravit náležitosti zřizovací listiny v § 27, zákona č. 250/2000 Sb. odst. 2 písmeno g), kde by bylo pozměněno slovo „doplňkové činnosti“ a nahrazeno „hospodářské činnosti“ takto:

*„Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat: g) okruhy **hospodářské činnosti** navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou ji zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a sleduje se odděleně.“*

Pokud by došlo k této změně v zákoně č. 250/2000 Sb., bylo by potřeba aktualizovat zřizovací listinu MDK.

Nebo druhá možnost je tuto terminologii ponechat v zákoně o rozpočtových pravidlech a nahradit terminologicky hospodářskou činnost doplňkovou činností provedenou změnou přímo ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. a její příloze.

9.1.2 Registrace ve veřejném rejstříku

K problematice související s legislativou MDK také patří, že MDK není zveřejněn ve veřejném rejstříku, jelikož vznikl před rokem 2000, konkrétně v roce 1984. Od roku 2000 všechny nově vzniklé příspěvkové organizace musely být vedeny v obchodním rejstříku a zveřejňovat v souladu s § 21a ZoÚ účetní závěrku. Z toho vyplývá, že jsou povinni každoročně zasílat účetní závěrku do sbírky listin. Veřejný rejstřík umožňuje dalším uživatelům získat informace o účetní jednotce. MDK tyto informace zveřejněny nemá, jelikož není veden ve veřejném rejstříku. V posledních letech při přidělování dotací jsou požadovány i výpisy z veřejného rejstříku a MDK v žádném veřejně přístupném rejstříku není zaregistrován. Dalším možným problémem, který může v praxi nastat, pokud není PO registrována ve veřejném rejstříku, je, že nemá ze zákona registrovanou datovou schránku. V souvislosti se změnou legislativy vyplynula povinnost zasílat daňová priznání pro všechny právnické osoby finanční správě elektronickou formou přes datovou schránku.

Doporučení: S ohledem na výše uvedené informace by bylo dobré tuto účetní jednotku registrovat u veřejného rejstříku, aby v budoucnosti nemohlo být ohroženo získání určitých druhů dotací, jak z veřejných, tak evropských nebo mezinárodních zdrojů.

Zároveň se zde nabízí doporučení, aby byla MDK přiřazena datová schránka, protože stále více institucí se dožaduje komunikace elektronickou formou přes datové schránky.

9.1.3 Pořízení nového softwaru

Jak již bylo v praktické části uvedeno, účetní jednotka zaznamenává účetní data do několika účetních softwarů. Samotné účetnictví zpracovává v účetním programu Money S3, výkazy sestavuje v účetním programu HELIOS Fenix a mzdové účetnictví provádí v programu Avensio. Bylo by vhodné najít takový účetní systém, který by uměl zpracovávat i platy a který by byl připraven na vedení PAP – pomocný analytický přehled v budoucnosti. Současný program Money S3 byl vyvinut pro malé a střední podnikatele a snažil se před několika lety zaměřit i na neziskové i příspěvkové organizace. V současné době se změnou legislativy se zaměřuje na aktualizace minimálně a některé novinky legislativy ani nezpracovává.

Doporučení: Změna účetního softwaru, který by pohodlně řešil přechod z dosavadního programu Money S3 na nový software a měl by zaručené aktualizace navazující na změnu legislativy. Včetně možnosti zpracování mzdového účetnictví, které by navazovalo na statistické výkazy, které jsou požadovány pro vybrané účetní jednotky v rámci sledování statistiky platů. Dále, aby z tohoto účetního softwaru bylo možné odesílat výkazy do CSÚIS, což je dle platné legislativy pro příspěvkovou organizaci povinností.

9.1.4 Vnitřní předpis na evidenci smluv a majetku

Dalším možným navrhujícím opatřením pro MDK by bylo, v rámci povinnosti vést podrozvahovou evidenci, zapracovat do vnitřního předpisu, jak postupovat v případě uzavření jakýchkoliv smluv. Je to z důvodu podchycení informací z těchto smluv pro podrozvahovou evidenci. Je potřeba vést evidenci o jakékoliv, byť jen přislíbené, dotaci, daru aj. z toho důvodu, aby o uvažované záležitosti (např. přislíbené dotaci z EU, ROP či z Karlovarského kraje) byla včas informována účtárna a mohlo se o zmíněném správně účtovat v podrozvahové evidenci.

Doporučení: Vypracování vnitřního předpisu, který bude udávat podmínky, jak bude vedena evidence jakýchkoliv smluv a zároveň bude nastíněno, jak mají zaměstnanci postupovat. Zároveň by bylo třeba k tomu vypracovat vnitřní předpis, aby účetnictví bylo správné, jak ukládá ZoÚ.

Jak již bylo zmíněno v předešlých kapitolách, MDK nemá zcela v pořádku evidenci budov, ve kterých vykonává svou hlavní i vedlejší činnost. Majetek, který

má od zřizovatele města Sokolov ve výpůjčce, MDK nijak neeviduje a měl by o tomto majetku také účtovat. Majetek ve výpůjčce by měl být dle platné legislativy zaveden do podrozvahové evidence a měl by se stát součástí fyzické a dokladové inventury. Dosud o tomto majetku MDK neúčtuje a ani neprovádí fyzickou inventarizaci. Dále nemá nikde vedenou evidenci o tomto majetku a předpokládá se, že tento majetek vlastní a je v účetnictví zřizovatele.

Doporučení: Zapracování do vnitřního předpisu evidenci majetku ve výpůjčce a vyvolání jednání se zřizovatelem s tím, že je třeba odsouhlasit si hodnoty majetku ve výpůjčce, aby bylo zřejmé, v jaké hodnotě má být majetek evidován. Nedílnou součástí je také zapracování do podrozvahové evidence v příloze k účetní závěrce MDK.

9.1.5 Úprava vnitřního předpisu týkající se inventarizace

Po prostudování vnitřních předpisů v MDK, které by měly být také v souladu s platnou legislativou, není správně vypracován vnitřní předpis k inventarizaci majetku ÚJ. Vnitřní předpis pouze zmiňuje ZoÚ a je zcela pomínuta vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Vzhledem k tomu, že inventarizace není v souladu s platnou vyhláškou, ani pracovníci MDK nejsou na inventarizaci majetku řádně proškoleni. Tím pádem není prováděna fyzická a dokladová inventarizace v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb. Inventurní soupisy fyzické a dokladové inventarizace po formální stránce nejsou dle požadavků této vyhlášky a ve vnitřním předpise nejsou zapracovány ani skutečnosti, které uvádí vyhláška.

Doporučení: Změna vnitřního předpisu, aby byl uveden do souladu nejen se zákonem o účetnictví, ale i s vyhláškou č. 270/2010 Sb. A následně zajistit řádné proškolení zaměstnanců odborně způsobilou osobou, k provádění dokladové a fyzické inventarizaci v souladu s vyhláškou. V příloze 8 této práce je k dispozici možný návrh, jak by vnitřní směrnice pro inventarizaci majetku a závazků mohla vypadat.

9.2 Doporučení týkající se čerpání fondů

9.2.1 Čerpání fondu odměn

Po analýze rozvahy, konkrétně jednotlivých fondů příspěvkové organizace, bylo zjištěno, že hodnota fondu odměn za poslední dva roky vzrostla z 95 tis. Kč na 136 tis. Kč a zároveň tento fond nebyl v průběhu posledních 3 let čerpán. Je to z toho důvodu, že MDK nemá povědomí, na co by tento fond mohl být čerpán. Legislativa vztahující

se k této problematice (zákon č. 250/2000 Sb.) pouze určuje, že má být použit na odměny pro zaměstnance, ale přednostně se z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy. Ovšem co se myslí pojmem „odměny“ pro zaměstnance, již není definováno.

Doporučení: Vyskytuje se možnost čerpat fond odměn na jubilea zaměstnanců a na výjimečnou odměnu pro zaměstnance odcházejících do důchodu. Tyto odměny jsou zmíněné sice ve vyhlášce č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ale nenarazilo se na žádný problém v tomto ohledu. Jelikož ve vyhlášce č. 114/2002 Sb. není, že by se tento způsob odměn nemohl vyplácet z jiných fondů, než je FKSP. Je třeba ale dbát na to, aby ve fondu bylo stále dostatek peněz kvůli možné úhradě případného překročení prostředků na platy.

9.2.2 Čerpání fondu investic

Další doporučení se týká investičního fondu, jelikož po prozkoumání čerpání investičního fondu bylo zjištěno, že se rozpouští tento fond na nákup DHM a dále pouze na opravy a udržování (tedy náklady na syntetickém účtu 511). Je na zvážení, zda by nebylo možné fond investic čerpat i na materiál, služby a platy, s opravami a udržováními souvisejícími. Tedy nejen syntetický účet 511, ale také účty 501, 518 a 521 (pokud by se jednalo o opravu vlastními zaměstnanci). Otázkou je, zda lze investiční fond čerpat také na náklady související s investicí, což zákon č. 250/2000 Sb. nevymezuje. V tomto zákoně v § 31 odst. 2 písmeno c) je pouze uvedeno: „*Investiční fond příspěvková organizace používá k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav majetku, který příspěvková organizace používá pro svou činnost; takto použité prostředky se z investičního fondu převádějí do výnosů příspěvkové organizace*“. Financováním údržby by se mohl považovat například i nakoupený materiál na údržbu (mycí prostředky, pracovní oděv pro pracovníky údržby aj.) a platy zaměstnanců zaměstnaných na základě dohod o provedení práce, kteří se podílejí na údržbě.

Doporučení: Vzhledem k tomu, že v legislativě není přesně dané, co se myslí pod pojmy „financování údržby a opravy majetku“, je možné se na čerpání fondu investic domluvit se zřizovatelem a dále vypracovat vnitřní předpis, kde by bylo uvedeno, jak postupovat. Bylo by to z toho důvodu, aby odborní pracovníci zpracovávající účetnictví měli veškeré informace, které se týkají údržby a oprav dlouhodobého majetku a aby postupovali v souladu s pravidly stanovené zřizovatelem.

9.3 Doporučení týkající se hospodářské činnosti

9.3.1 Pořádání školení nebo kurzů

Hornický dům (budova MDK) je velice prostorný objekt s mnoha místnostmi, které jsou pouze částečně využívány. Stálo by za zvážení, zdali by nebylo vhodné pro zvýšení zisku z hospodářské činnosti zavést např. pravidelně každý měsíc školení nebo kurzy z určitých oblastí. Určitými oblastmi je myšleno účetnictví, daně, mzdové účetnictví, osobní rozvoj, teambuildingové lekce aj. Kdyby MDK pořádalo zmíněná školení nebo kurzy, největším nákladem by byl poplatek za přednášejícího. Vzhledem k tomu, že prostory jsou ve výpůjčce od zřizovatele, energie jsou hrazeny celkově a zaměstnankyním Infocentra by byl rozšířen okruh pracovní náplně na organizování těchto akcí. Tím pádem by nevznikly další mzdové náklady a informace o konkrétních událostech by byly dány do oběhu prostřednictvím oblíbeného měsíčníku Patriot, který je také v režii MDK. Odměna přednášejícímu by se uhradila z vložného na semináře, školení, kurzy a zbývající část z vložného by mohla zvýšit zisk z hospodářské činnosti. Ve městě se podobná školení nebo kurzy nepořádají a je pravděpodobné, že by o tyto vzdělávací akce mohl být zájem.

Doporučení: Zvážení zavedení školení nebo kurzů z různých oblastí, s nimiž by se mohl zvýšit zisk za hospodářskou činnost.

9.3.2 Zvýšení cen krátkodobých pronájmů

Po prozkoumání vnitřního předpisu upravujícího ceny krátkodobých pronájmů za poslední 3 roky bylo zjištěno, že cena je stále na stejné úrovni. Vzhledem k tomu, že cenová hladina v ekonomice roste, bylo by vhodné ceny krátkodobých pronájmů alespoň nepatrně zvýšit (např. o růst inflace). Opět by se to odrazilo v zisku za hospodářskou činnost.

Doporučení: Zvýšení cen krátkodobých pronájmů.

10 Závěr

Stále probíhající reforma účetnictví v oblasti veřejných financí se zaměřuje na přiblížení účetnictví, účetního výkaznictví a vypovídací schopnosti účetních informací veřejného sektoru ostatním uživatelům. Zejména se jednalo o přechod na aktuální účetní princip a využití účetních informací pro hodnocení efektivnosti procesů s aplikací některých metod a postupů využívaných v podnikatelské sféře. Konkretizaci změn v oblasti účetnictví přinesla vyhláška č. 410/2009 Sb., která nabyla účinnosti od 1. 1. 2010 a zavedla nové účetní metody a postupy. Pro vybrané účetní jednotky z toho vyplynuly nové povinnosti v oblasti vedení účetnictví, odepisování majetku, oceňování a sestavování účetních výkazů.

Je samozřejmé, že legislativní změny se promítají do několika oblastí. Ať se jedná o účetnictví, právo nebo daně. Cílem této diplomové práce však bylo poukázat na vliv legislativních změn na účetnictví konkrétní neziskové organizace a analyzovat implementaci nové úpravy legislativy od roku 2010 až do roku 2014 v praxi. Dále bylo upozorněno i na navazující předpisy v souvislosti s hospodařením vybraných účetních jednotek, se zaměřením na konkrétní příspěvkovou organizaci. Vybranou příspěvkovou organizací je Městský dům kultury Sokolov a v práci je nastíněno, jak se změny legislativy promítly v praxi v konkrétní organizaci.

Práce se zaměřuje i na konkrétní hospodaření MDK, který není založen za účelem dosahování zisku. Byla provedena analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty, ve které byly rozebrány určité složky těchto výkazů, a na závěr byl analyzován samotný výsledek hospodaření, který jako PO vede pro hlavní činnost a pro hospodářskou činnost zvlášť. Bylo zjištěno, že rozpočet MDK je postaven na částečném krytí hlavní činnosti z výnosů vedlejší činnosti, která má tržby zejména z pronájmů.

Mezi specifika účetnictví v příspěvkové organizaci se řadí například zpracované směrnice na stanovený oběh účetních dokladů, kdy je přesně dáno, jaké náležitosti každý doklad musí obsahovat. Dalším specifikem účetnictví PO jsou každým rokem zřizovatelem schválené prostředky, které MDK poskytuje, a to jak na konkrétní účelové kulturní akce pořádané MDK, tak i na neúčelové aktivity. Mezi atributy účetnictví PO patří fondy a transfery, které jsou důležitým zdrojem pro její financování.

Vzhledem k měnící se legislativě bylo v diplomové práci nastíněno, jak se MDK vypořádal s převodovým můstkem v roce 2010, kdy došlo k převedení zanikajících účtů

na nově pojmenované a nově vzniklé účty. Bylo zjištěno, že i přesto, že MDK podléhá plnému rozsahu účetnictví, neúčtuje v podrozvahové evidenci o budovách zřizovatele, které má na základě smlouvy o výpůjčce k dispozici.

Při zpracování informací o účtování transferu z ROP Severozápad na Infoprvek došlo ke vzniku skutečnosti, že není zcela jasné, zda se má o rozpuštění dotace z EU účtovat rozvahově nebo výsledkově. Na základě doporučení zřizovatele města Sokolov bylo o Infoprvku nakonec účtováno výsledkově. Vlivem legislativní změny v roce 2010 vzešla povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Zřizovatel nevyužil možnosti zjednodušeného rozsahu a s tím vznikla MDK povinnost účtovat o opravných položkách. MDK se s tím vypořádal tak, že o opravných položkách účtuje vždy k 31. 12. daného roku.

Dalšími legislativními změnami v účetnictví příspěvkových organizacích proběhly se zavedením inventarizační a schvalovací vyhlášky. Legislativa dále ovlivnila jeden z peněžních fondů, který MDK tvoří a také čerpá. Jedná se o FKSP, který se kvůli změnám legislativy tvoří nižším přidělem, než by MDK potřeboval k čerpání.

Na závěr diplomové práce byly zpracovány návrhy možných opatření. Mezi první doporučení jsou zařazena ta, která se týkají legislativy. Například návrh, aby se MDK registroval ve veřejném rejstříku z důvodu, aby v budoucnosti neměl problém na získání dotace. Nebo také opravení vnitřních předpisů tak, aby reagovaly na vzniklé legislativní změny. Další doporučení se týká čerpání fondu odměn a fondu investic. MDK fond odměn za poslední tři roky nečerpal, neboť si není jist, na jaké odměny se lze fond odměn čerpat. Ke zvýšení zisku za hospodářskou činnost bylo doporučeno, aby se začala pořádat určitá školení nebo kurzy v prostorách Hornického domu. Dále bylo navrženo, aby došlo ke zvýšení cen za krátkodobé pronájmy s růstem cenové hladiny v ekonomice.

Změny v účetnictví vlivem legislativy proběhly postupně a některé otázky v souvislosti s účetním podchycením informací a účetních dat nejsou ještě zcela vyřešeny. Řada problémů účetní reformy není ani v právních předpisech dořešena, nebo není řešena vůbec. I proto lze očekávat další vývoj legislativních změn, které bude muset příspěvková organizace průběžně sledovat a aplikovat v praxi.

Účetnictví příspěvkových organizací je komplikované a každým rokem prochází neustálými změnami, což vede k nejednotné metodice. V praxi se v účtování objevují nesrovnalosti, i přestože je k dispozici mnoho materiálů, jak účtovat. Bylo by vhodné, aby na problematiku neziskového sektoru byl brán větší zřetel.

11 Summary a keywords

The goal of the graduation theses was to point out the impact of legislative changes to accounting of the specific nonprofit organization and to analyze an implementation of new revising legislation from 2010 until 2014 into practice. It was also focused on the related regulations in connection with economy of selected accounting entities with the focus on a specific subsidized organization.

The specific subsidized organization is Městský dům kultury Sokolov, incorporated by municipal authorities, which is the center of cultural events in the town Sokolov. In the theses it was outlined, how the legislative changes are projected into practice in this specific subsidized organization.

The theses also concentrates on the specifics of accounting and on the process of bookkeeping in the chosen subsidized organization and on its ways of financing and reporting. In the conclusion several measures were proposed, which mainly relate to the legislation, also to outflows of financial funds and finally recommendations related to a supplementary activity were proposed.

Keywords: nonprofit organization, subsidized organization, specifics of accounting, financial funds, legislative changes

Přehled použité literatury

- [1] Agard, K. A. (2011). *Leadership in nonprofit organizations: a reference handbook*. Thousand Oaks: SAGE Publications, Inc.
- [2] Fiolleau, K., Hoang, K., & Jamal, K. (2010). *A Director's Guide to Corporate Financial Reporting*. New York: Business Expert Press, LLC.
- [3] Jurajdová, H., & Selešovský, J. (2004). *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. Brno: Masarykova univerzita v Brně. Ekonomicko-správní fakulta.
- [4] Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- [5] Maderová Voltnerová, K. (2013). *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o.
- [6] Maderová Voltnerová, K., & Tégl, P. (2011). *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC*. Ostrava: ANAG, spol. s r. o.
- [7] Merličková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG.
- [8] Mockovčiaková, A., Prokúpková, D., & Morávek, Z. (2010). *Meritum Segment Příspěvkové organizace 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- [9] Mockovčiaková, A., Prokúpková, D., & Morávek, Z. (2012). *Meritum Příspěvkové organizace 2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- [10] Morávek, Z., & Prokúpková, D. (2014). *Příspěvkové organizace 2014*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.
- [11] Nováková, Š. (2010). *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010 (Sbírka souvztažností s výkladem)*. Praha: Příbramská tiskárna s. r. o.
- [12] Olejníček, A., & Harašta, P. (2000). *Organizace neziskového sektoru - typologie*. Vyškov: Vysoká vojenská škola pozemního vojska.
- [13] Otrusínová, M., & Kubíčková, D. (2011). *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek - po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck.
- [14] Pelc, V. (2010). *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. Praha: C. H. Beck.
- [15] Prokúpková, D., & Svoboda, M. (2014). *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer.

- [16] Rekořík, J., & kolektiv. (2007). *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Praha: Ekopress, s.r.o.
- [17] Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2010). *Účetní reforma 2010 a ÚSC*. Acha obec účtuje s.r.o.
- [18] Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO*. Acha obec účtuje s.r.o.
- [19] *Státní pokladna, Ministerstvo financí*. (4. Duben 2011). Načteno z CSÚIS: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>
- [20] Stejskal, J., Kuvíková, H., & Mařátková, K. (2012). *Neziskové organizace - vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- [21] Svobodová, J., & kolektiv. (2012). *Účtová osnova, české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG.
- [22] Takáčová, H. (2010). *Účetnictví neziskových organizací*. Praha, Hl. město Praha, Česká republika: Nakladatelství Oeconomica.
- [23] Vodáková, J. (2012). *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- [24] Česká republika. (1991). *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*.
- [25] Česká republika. (2002). *Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů*.
- [26] Česká republika. (2000). *Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů*.
- [27] Česká republika. (2009). *Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*.
- [28] Česká republika. (2009). *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů*.
- [29] Česká republika. (2010). *Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků*.
- [30] Česká republika. (2013). *Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek*.

Seznam zkratk

ČSÚ – Český statistický úřad

D – Strana dal

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DM – Dlouhodobý majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

FI – Fond investic

FKSP – Fond kulturních a sociálních potřeb

FO – Fond odměn

HČ – Hlavní činnost

HMV – Hmotné movité věci

MD – Strana má dáti

MF – Ministerstvo financí

NKÚ – Nejvyšší krajský úřad

NO – Nezisková organizace

OP – Opravné položky

OSS – Organizační složka státu

PAP – Pomocný analytický přehled

PF – Přijatá faktura

PO – Příspěvková organizace

ROP – Regionální operační program

RF – Rezervní fond

SF – Státní fond

ÚJ – Účetní jednotka

ÚSC – Územní samosprávný celek

ÚZ – Účetní závěrka

VČ – Vedlejší činnost (resp. hospodářská, doplňková)

VH – Výsledek hospodaření

VÚJ – Vybraná účetní jednotka

VZZ – Výkaz zisku a ztráty

ZoÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1: Základní rozdíly v účetnictví PO a obchodních korporacích.....	10
Tabulka 2: Členění přílohy vybrané účetní jednotky	19
Tabulka 3: Novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb.	20
Tabulka 4: Významné položky aktiv MDK Sokolov.....	32
Tabulka 5: Jmění účetní jednotky v tis. Kč.....	32
Tabulka 6: Celkové náklady a výnosy za hlavní činnost MDK Sokolov	35
Tabulka 7: Náklady a výnosy za hospodářskou činnost MDK Sokolov.....	37
Tabulka 8: Účtování fondu odměn v MDK za rok 2014	43
Tabulka 9: Tvorba a čerpání FKSP v MDK za rok 2014.....	44
Tabulka 10: Tvorba a čerpání RF ze zlepšeného VH MDK za rok 2014	45
Tabulka 11: Tvorba a čerpání RF z ostatních titulů MDK za rok 2014.....	45
Tabulka 12: Tvorba a čerpání investičního fondu MDK za rok 2014	46
Tabulka 13: Účtování příspěvku od zřizovatele za rok 2014.....	46
Tabulka 14: Účtování dotace z Úřadu práce za rok 2014	47
Tabulka 15: Účtování o finančním daru v podrozvahové evidenci	49
Tabulka 16: Účtování budov u PO a zřizovatele	50
Tabulka 17: Účtování o Infoprvcu v roce 2012	51
Tabulka 18: Účtování o Infoprvcu v roce 2013	52
Tabulka 19: Vývoj FKSP v tis. Kč za posledních 6 let.....	54
Graf 1: Fondy MDK Sokolov celkem.....	33
Graf 2: Vývoj jednotlivých fondů v MDK Sokolov	34
Graf 3: Náklady hlavní činnosti MDK Sokolov	35
Graf 4: Výnosy z hlavní činnosti MDK Sokolov.....	36
Graf 5: Náklady hospodářské činnosti MDK Sokolov	37
Graf 6: Výnosy z hospodářské činnosti MDK Sokolov.....	38
Graf 7: Výsledek hospodaření dle jednotlivých let v MDK Sokolov	39

Seznam obrázků

Obrázek 1: Financování neziskových organizací.....	15
Obrázek 2: Blokové schéma CSÚIS	23

Přílohy

Příloha 1 – Směrná účtová osnova pro PO platná od roku 2010

Příloha 2 – Rozdělení neziskových organizací dle legislativy ČR od roku 2013

Příloha 3 – Účtování peněžních fondů

Příloha 4 – Účtování transferů

Příloha 5 – Základní struktura rozvahy

Příloha 6 – Legislativa neziskových organizací od roku 2014

Příloha 7 – Převodový můstek pro účty třídy 9 na třídu 4

Příloha 8 – Vnitřní předpis – Směrnice k provedení inventarizace – NÁVRH

Příloha 1

Směrná účtová osnova pro PO platná od roku 2010

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 – Software
014 – Ocenitelná práva
015 – Povolenky na emise a preferenční limity
018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek

odpisovaný
021 – Stavby
022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek

neodpisovaný
031 – Pozemky
032 – Kulturní předměty

04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý

majetek
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

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý

majetek
051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

061 – Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
062 – Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
063 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
067 – Dlouhodobé půjčky
068 – Terminované vklady dlouhodobé
069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému

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

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému

majetku
081 – Oprávky ke stavbám
082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
089 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky

11 – Materiál

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

12 – Zásoby vlastní výroby

121 – Nedokončená výroba
122 – Polotovary vlastní výroby
123 – Výrobky

13 – Zboží a ostatní zásoby

131 – Pořízení zboží
132 – Zboží na skladě a v prodejnách
138 – Zboží na cestě
139 – Ostatní zásoby

14 – Opravné položky k dlouhodobým

pohledávkám
142 – Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem dlouhodobým
144 – Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
146 – Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
149 – Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám

15 – Opravné položky k dlouhodobému

nehmotnému majetku
151 – Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
152 – Opravné položky k software
153 – Opravné položky k ocenitelným právům
154 – Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
156 – Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
157 – Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku

16 – Opravné položky k dlouhodobému

hmotnému majetku
161 – Opravné položky k pozemkům
162 – Opravné položky ke kulturním předmětům
163 – Opravné položky ke stavbám
164 – Opravné položky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
165 – Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů
167 – Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
168 – Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku

17 – Opravné položky k dlouhodobému

finančnímu majetku
171 – Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
172 – Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
173 – Opravné položky k dluhovým cenným papírům drženým do splatnosti
175 – Opravné položky k dlouhodobým půjčkám
176 – Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
177 – Opravné položky k pořizovanému dlouhodobému finančnímu majetku

18 – Opravné položky k zásobám

181 – Opravné položky k materiálu
182 – Opravné položky k nedokončené výrobě
183 – Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
184 – Opravné položky k výrobkům
185 – Opravné položky ke zboží
186 – Opravné položky k ostatním zásobám

19 – Opravné položky ke krátkodobým

pohledávkám
191 – Opravné položky k směnkám a inkasu
192 – Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti
193 – Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem krátkodobým
194 – Opravné položky k odběratelům
195 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
196 – Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek
197 – Opravné položky za účastníky sdružení
198 – Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení
199 – Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

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

22 – Bankovní účty organizačních složek

státu a běžné účty státních fondů
222 – Příjmový účet organizačních složek státu
223 – Zvláštní výdajový účet
224 – Běžné účty státních fondů
225 – Běžné účty fondů organizačních složek státu
227 – Účet hospodaření státního rozpočtu

23 – Bankovní účty územních

samosprávných celků
231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků
236 – Běžné účty fondů územních samosprávných celků

24 – Ostatní bankovní účty

241 – Běžný účet
243 – Běžný účet FKSP
244 – Terminované vklady krátkodobé
245 – Jiné běžné účty
247 – Účty spravovaných prostředků
248 – Souhrnné účty
249 – Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

25 – Krátkodobý finanční majetek

251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
256 – Jiné cenné papíry

26 – Peníze

261 – Pokladna
262 – Peníze na cestě
263 – Ceníny

28 – Krátkodobé úvěry a půjčky

281 – Krátkodobé úvěry
282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)
283 – Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů
289 – Jiné krátkodobé půjčky

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Krátkodobé pohledávky

311 – Odběratel
312 – Směnky k inkasu
313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy
315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti
316 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé
317 – Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů

318 – Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek
319 – Pohledávky ze sdílených daní

32 – Krátkodobé závazky

321 – Dodavatelé
322 – Směnky k úhradě
323 – Závazky z dávek sociálního zabezpečení
324 – Krátkodobé přijaté zálohy
325 – Závazky z dělení správy a kaucí
326 – Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé
327 – Přijaté zálohy daní
328 – Závazky z výběru daní
329 – Závazky ze sdílených daní

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

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

34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

341 – Daň z příjmů
342 – Jiné přímé daně
343 – Daň z přidané hodnoty
344 – Jiné daně a poplatky
345 – Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce
346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
347 – Závazky k vybraným ústředním vládním institucím
348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím

35 – Pohledávky a závazky k účastníkům sdružení

351 – Pohledávky za účastníky sdružení
352 – Závazky k účastníkům sdružení

36 – Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací

361 – Krátkodobé pohledávky z ručení
362 – Krátkodobé závazky z ručení
363 – Pevné termínové operace a opce
364 – Závazky z neukončených finančních operací
365 – Pohledávky z finančního zajištění
366 – Závazky z finančního zajištění
367 – Pohledávky z vydaných dluhopisů
368 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů

37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky

371 – Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
372 – Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery
374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
377 – Ostatní krátkodobé pohledávky
378 – Ostatní krátkodobé závazky

38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní

39 – Vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty

395 – Vnitřní zúčtování
398 – Spojovací účet při sdružení

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

40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky

401 – Jmění účetní jednotky
402 – Fond privatizace

403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
404 – Agregované příjmy a výdaje minulých let
405 – Kursové příjmy
406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody
407 – Jiné oceňovací rozdíly
408 – Opravy minulých období

41 – Fondy účetní jednotky

411 – Fond odměn
412 – Fond kulturních a sociálních potřeb
413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
414 – Rezervní fond z ostatních titulů
416 – Fond reprodukce majetku, investiční fond
419 – Ostatní fondy

43 – Výsledky hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
432 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

44 – Rezervy

441 – Rezervy

45 – Dlouhodobé závazky

451 – Dlouhodobé úvěry
452 – Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
453 – Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů
455 – Dlouhodobé přijaté zálohy
456 – Dlouhodobé závazky z ručení
457 – Dlouhodobé směnky k úhradě
458 – Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
459 – Ostatní dlouhodobé závazky

46 – Dlouhodobé pohledávky

462 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé
464 – Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů
465 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy
466 – Dlouhodobé pohledávky z ručení
468 – Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
469 – Ostatní dlouhodobé pohledávky

47 – Dlouhodobé zálohy na transfery

471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery
472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

49 – Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

491 – Počáteční účet rozvahový
492 – Konečný účet rozvahový
493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období
499 – Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálů
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

51 – Služby

511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné
513 – Náklady na reprezentaci
516 – Aktivace vnitroorganizačních služeb
518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady
524 – Zákonné sociální pojištění
525 – Jiné sociální pojištění
527 – Zákonné sociální náklady
528 – Jiné sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitostí
538 – Jiné daně a poplatky
539 – Vratky daní z nadměrných odpočtů

54 – Ostatní náklady

541 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
542 – Jiné pokuty a penále
543 – Dary
544 – Prodaný materiál
547 – Manka a škody
548 – Tvorba fondů
549 – Ostatní náklady z činnosti

55 – Odpisy, rezervy a opravné položky

551 – Odpisy dlouhodobého majetku
552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek
553 – Prodaný dlouhodobý hmotný majetek
554 – Prodané pozemky
555 – Tvorba a zúčtování rezerv
556 – Tvorba a zúčtování opravných položek
557 – Náklady z vyřazených pohledávek
558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku

56 – Finanční náklady

561 – Prodané cenné papíry a podíly
562 – Úroky
563 – Kurzové ztráty
564 – Náklady z přecenění reálnou hodnotou
569 – Ostatní finanční náklady

57 – Náklady na transfery

571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery
572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

58 – Náklady ze sdílených daní a poplatků

581 – Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
582 – Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob
584 – Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty
585 – Náklady ze sdílených spotřebních daní
586 – Náklady z ostatních sdílených spotřebních daní a poplatků

59 – Daň z příjmů

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

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží

601 – Výnosy z prodeje vlastních výrobků
602 – Výnosy z prodeje služeb
603 – Výnosy z pronájmu
604 – Výnosy z prodaného zboží
605 – Výnosy ze správních poplatků
606 – Výnosy z místních poplatků
607 – Výnosy ze soudních poplatků
609 – Jiné výnosy z vlastních výkonů

63 – Výnosy z daní a poplatků

631 – Výnosy z daně z příjmů fyzických osob
632 – Výnosy z daně z příjmů právnických osob
633 – Výnosy ze sociálního pojištění
634 – Výnosy z daně z přidané hodnoty
635 – Výnosy ze spotřebních daní
636 – Výnosy z majetkových daní
637 – Výnosy z energetických daní
638 – Výnosy z daně silniční
639 – Výnosy z ostatních daní a poplatků

64 – Ostatní výnosy

641 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642 – Jiné pokuty a penále
643 – Výnosy z vyřazených pohledávek
644 – Výnosy z prodeje materiálů
645 – Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
646 – Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
647 – Výnosy z prodeje pozemků
648 – Čerpání fondů

649 – Ostatní výnosy z činnosti

66 – Finanční výnosy

661 – Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
662 – Úroky
663 – Kursové zisky
664 – Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
669 – Ostatní finanční výnosy

67 – Výnosy z transferů

671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů
672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

68 – Výnosy ze sdílených daní a poplatků

681 – Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
682 – Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob
684 – Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty
685 – Výnosy ze sdílených spotřebních daní
686 – Výnosy ze sdílených majetkových daní
688 – Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 9 – Podrozvahové účty

90 – Majetek účetní jednotky

901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
903 – Ostatní majetek

91 – Vyřazené pohledávky a závazky

911 – Vyřazené pohledávky
912 – Vyřazené závazky

92 – Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

921 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou

922 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou

923 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce

924 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce

925 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

926 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

93, 94, 95 – Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva

931 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku

932 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku

933 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
934 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv

939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

942 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
943 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům

944 – Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění

945 – Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění

947 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

948 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

949 – Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva

951 – Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

951 – Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

96 – Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

961 – Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv

962 – Dlouhodobé podmíněné závazky z leasingových smluv

963 – Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu

964 – Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu

965 – Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce

966 – Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce

967 – Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

968 – Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

97 a 98 – Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva

971 – Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku

972 – Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku

973 – Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
974 – Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv

975 – Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

976 – Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

978 – Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní

979 – Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní

981 – Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění

982 – Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění

983 – Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

984 – Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

985 – Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

986 – Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

Příloha 2

Rozdělení neziskových organizací dle legislativy ČR do roku 2013

Zákon o dani z příjmů č. 568/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů využíval před rekodifikací soukromého práva, nového občanského zákoníku (do 31. 12. 2013), pojem poplatník, který není založen nebo zřízen za účelem výdělečné činnosti a za neziskové poplatníky považoval v § 18 odst. 8:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu
- občanská sdružení;
- odborové organizace;
- politické strany a politická hnutí;
- registrované církve a náboženské společnosti;
- nadace, nadační fondy;
- obecně prospěšné společnosti;
- veřejné vysoké školy;
- veřejné výzkumné instituce;
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu;
- obce;
- organizační složky státu;
- kraje;
- příspěvkové organizace;
- státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.

Výše uvedené druhy neziskových organizací mají svá specifika a odlišují se i tím, jak jsou a jak byly zřizovány, dále jak byly a jsou upravovány příslušnými zákony, vyhláškami, případnými nařízeními vlády, kde byly stanoveny např. vznik, zánik, statutární orgán, způsob řízení a způsob jejich hospodaření.

Do konce roku 2013 existovalo mnoho právních norem, které upravovaly jednotlivé neziskové organizace. Přehled druhů neziskových organizací a k nim vztahující se právní normy zpracovali do přehledné tabulky autoři Stejskal, Kuvíková a Maťátková (2012).

Přehled právních norem upravujících druhy NO

Druh neziskové organizace	Nomenklatura právní normy
Zájmová sdružení právnických osob	§ 20f a následující zákon č. 40/1964 Sb.
Občanská sdružení včetně odborových organizací	Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
Politické strany a politická hnutí	Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích
Registrované církve a náboženské společnosti	Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností
Nadace, nadační fondy	Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech
Obecně prospěšné společnosti	Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech
Veřejné vysoké školy	Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách
Veřejné výzkumné instituce	Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích
Školy a školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu	Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání
Obce	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení)
Kraje	Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení)
Příspěvkové organizace a organizační služby státu	Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech
Příspěvkové organizace a organizační složky obcí a krajů	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
Státní fondy	Každý státní fond je zřízen zvláštním zákonem
Organizace s mezinárodním prvkem	Zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizace s mezinárodním prvkem
Společenství vlastníků bytových jednotek	Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům
Honební společenstva	Zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti

Zdroj: Stejskal, Kuvíková, Mařátková (2012)

Příloha 3

Účtování peněžních fondů

1) Rezervní fond

a) Účtování tvorby a použití rezervního fondu

Text	MD	D
Tvorba RF ze zlepšeného výsledku hospodaření a jeho následné použití		
Rozdělení výsledku hospodaření do rezervního fondu	431	413
Účtování o použití rezervního fondu tvořeného z výsledku hospodaření	413	648
Tvorba RF přijetím finančních darů a jeho následné použití k úhradě provozních nákladů		
Finanční dar, který je součástí RF		
- poskytnutý bezhotovostně na běžný účet	241	414
- poskytnutý v hotovosti	261	414
Náklady, na jejichž úhradu má být dar použit:		
- materiál	501	321
- služby	518	321
- ostatní provozní náklady	549	321
Použití finančních prostředků k úhradě závazků vůči dodavateli		
- převodem	321	241
Účtování o použití RF (k datu úhrady)	414	648

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

V další tabulce je vyobrazeno zaúčtování použití RF k úhradě ztráty. Odlišují se bezprostředně předcházející účetní období a předchozí léta vyjma bezprostředně předcházejícího účetního období.

b) Čerpání rezervního fondu na úhradu ztráty

Text	MD	D
Použití RF z výsledku hospodaření na úhradu ztráty z předešlých let		
- úhrada ztráty za předchozí léta (vyjma ztráty za bezprostředně předcházející účetní období)	413	432
- úhrada ztráty za bezprostředně předcházející účetní období	413	431

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

2) Fond investic

V níže uvedené tabulce je vyobrazeno možné účtování o tvorbě fondu investic.

a) Tvorba investičního fondu

Text	MD	D
Tvorba investičního fondu odpisy DHM a DNM		
Odpisy majetku dle ČÚS 708:		
- DNM	551	07x
- DHM	551	08x
Tvorba IF peněžními prostředky ve výši odpisů	401	416
Tvorba IF investiční dotací z rozpočtu zřizovatele (ÚSC)		
Předpis transferu od zřizovatele	348	401
Přijetí investičního transferu	241	348
Tvorba investičního fondu	401	416
Tvorba IF přijetím darů a příspěvků od jiných subjektů		
Finanční dar, který je součástí IF - poskytnutý bezhotovostně	241	416
Tvorba IF převodem z rezervního fondu		
Použití RF tvořeného z výsledku hospodaření k posílení FI	413	416
Použití RF tvořeného finančními dary k posílení FI	414	416

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

Účtování o čerpání fondu investic je nastíněno v následující tabulce.

b) 20 Čerpání investičního fondu

Text	MD	D
Čerpání investičního fondu k financování investičních výdajů		
Úhrada ceny za nákup DHM – použití FI	416	401
Čerpání investičního fondu na financování údržby a oprav majetku		
Náklady na údržbu a opravy majetku	511	321
Úhrada nákladů převodem na údržbu a opravy majetku	321	241
Účtování o použití FI	416	648

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

3) FKSP

Účtování o tvorbě FKSP následuje v tabulce. Jak je patrné, příspěvková organizace má pro účely tvorby a čerpání FKSP ve směrné účtové osnově speciální syntetický účet 243 – Běžný účet FKSP.

a) Tvorba FKSP

Text	MD	D
Tvorba FKSP		
Náklady na tvorbu FKSP (1 % z objemu platů) – předpis	527	412
Převod peněžních prostředků z provozního bankovního účtu	262	241
Připsání peněžních prostředků na běžný účet FKSP	243	262

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

V níže uvedené tabulce je nastíněno několik účetních případů k čerpání FKSP.

b) Čerpání FKSP

Text	MD	D
Příspěvek na stravování – prostřednictvím jiné osoby		
Příspěvek na stravování z FKSP	412	
Doplatek zaměstnance	335	
Náklady nad rámec příspěvku z FKSP a doplatku zaměstnance (provozní náklad)	527	
Závazek vůči poskytovateli		321
Převod peněžních prostředků z běžného účtu FKSP	262	243
Připsání peněžních prostředků na provozní bankovní účet	241	262
Příspěvek na stravování – ve vlastním stravovacím zařízení		
Příspěvek na stravování z FKSP	412	
Doplatek zaměstnance	335	
Závazek vůči poskytovateli		602
Převod peněžních prostředků z běžného účtu FKSP	262	243
Připsání peněžních prostředků na provozní bankovní účet	241	262
Příspěvek na rekreaci		
Příspěvek na rekreaci z FKSP	412	
Doplatek zaměstnance	335	
Závazek vůči dodavateli (např. cestovní kancelář)		321
Úhrada závazku dodavateli	321	243

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

4) Fond odměn

V níže uvedené tabulce jsou uvedené souvztažné účty, které se vztahují k příslušnému účtování.

a) Tvorba fondu odměn

Text	MD	D
Tvorba fondu odměn ze zlepšeného výsledku hospodaření		
Rozdělení výsledku hospodaření - do fondu odměn	431	411

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

Účtování o problematice čerpání fondu odměn je vyobrazeno v níže uvedené tabulce.

b) Čerpání fondu odměn

Text	MD	D
Čerpání fondu odměn		
Náklady na platy a odměny zaměstnancům – předpis	521	331
Úhrada platů převodem	331	241
Účtování o použití FO	411	648

Zdroj: Maderová Voltnerová (2013)

Příloha 4

Účtování transferů

Účtování o transferech, které nepodléhají vypořádání, se účtuje jako v tabulce níže.

a) Účtování transferů nepodléhajících vypořádání

Popis účetní operace	MD	D
Transfery nepodléhající vypořádání bez časového rozlišení		
Předpis pohledávky na dotaci	346, 348	671, 672
Inkaso pohledávky	241	346, 348
Transfery nepodléhající vypořádání s časovým rozlišením		
Předpis pohledávky za dotaci	346, 348	384
Inkaso pohledávky	241	346, 348
Postupné rozpouštění do výnosů v časové souvislosti s účtovanými náklady	384	671, 672

Zdroj: Morávek, Prokúpková (2014)

b) Transfery podléhající vypořádání

Popis účetní operace	MD	D
Transfery podléhající vypořádání v běžném účetním období		
Přijatá záloha na transfer	241	374
Dodavatelská faktura za opravu	511	321
Úhrada faktury	321	241
Předpis nároku na dotaci	346; 348	671; 672
Zúčtování přijaté zálohy s nárokem	374	346
Vrácení nespotřebovaných prostředků	374	241
Transfery podléhající vypořádání v příštím účetním období		
Přijatá záloha na transfer	241	374
Na konci roku podle čerpání dotace (v nákladech)	388	671, 672
Následující účetní období		
Zúčtování transferu	346	388
Vypořádání nároku s poskytnutou zálohou	374	346
Vrácení nespotřebované části	346	241

Zdroj: Morávek, Prokúpková (2014)

Jestliže transfery podléhají vypořádání, jsou zachyceny prostřednictvím účtu 374 – Přijaté zálohy na dotace a je to propojené na dohadné účty, což bylo znázorněno v tabulce výše.

Transfery se účtují případně na podrozvahovou evidenci, když se jedná o přijaté transfery ze zahraničí, což je znázorněno v následující tabulce.

c) Transfery ze zahraničí

Popis účetní transakce	MD	D
Předpis krátkodobé podmíněné pohledávky	913	999
Zánik krátkodobé podmíněné pohledávky	999	913
Předpis pohledávky – transfer	346, 348	671, 672

Zdroj: Morávek, Prokúpková (2014)

Příloha 5

Základní struktura rozvahy

AKTIVA	PASIVA
Stálá aktiva	Vlastní kapitál
Dlouhodobý nehmotný majetek Dlouhodobý hmotný majetek Dlouhodobý finanční majetek Dlouhodobé pohledávky	
Oběžná aktiva	Fondy ÚJ
Zásoby	Fond kulturních a sociálních potřeb Rezervní fond Fond odměn Fond reprodukce majetku
Krátkodobé pohledávky Přechodné účty aktiv	Výsledek hospodaření Cizí zdroje
Krátký finanční majetek Bankovní účty	Dlouhodobé závazky
Cenné papíry Ceniny Pokladna	Krátkodobé závazky Přechodné účty pasiv

Zdroj: Prokúpková, Svoboda (2014)

Příloha 6

Legislativa neziskových organizací od roku 2014

Od ledna roku 2014 vstoupila v platnost velká rekodifikace soukromého práva. Vyšel a vstoupil v platnost nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník). Tyto změny soukromého kodexu se promítly se ve spoustě dalších právních předpisů. Například pojetí veřejné prospěšnosti se promítlo v odlišném zdaňování u neziskových organizací oproti předchozí legislativě.

Přehled neziskových organizací a právní normy od 1. 1. 2014

Druh neziskové organizace	Druh právní normy k 31. 12. 2013	Použitá legislativa vč. účetních předpisů od 1. 1. 2014
Zájmová sdružení právnických osob	§ 20f a následující zákon č. 40/1964 Sb. Používá se pouze pro již založená zájmová sdružení právnických osob. Nová právní norma nevznikla.	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník právní úpravu zájmových sdružení právnických osob neobsahuje. S účinností toho zákona již nebude možné založit další nové sdružení, nastane tedy tzv. „stop stav“ v počtu zájmových sdružení právnických osob. Právní úprava zájmových sdružení právnických osob po účinnosti občanského zákoníku je řešena v přechodných ustanoveních § 3051, případně § 3041 a § 3042. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČUS 401-414 nebo vyhlášky č. 507/2002 Sb.
Občanská sdružení včetně odborových organizací	Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů Účinností od 1. 1. 2014 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku tento zákon byl zrušen.	Zákon byl zrušen a nahrazen zákonem č. 89/2012 Sb., § 214 až § 302; Odborové organizace: Podle § 3025 se ustanovení nového občanského zákoníku o právnických osobách a spolku na odborové organizace použijí přiměřeně jen v rozsahu,

		<p>v jakém to neodporuje jejich povaze zástupců zaměstnanců podle mezinárodních smluv, kterými je ČR vázána a které upravují svobodu sdružování a ochranu práva svobodně se sdružovat.</p> <p>Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414 nebo vyhlášky č. 507/2002 Sb.</p>
Politické strany a politická hnutí	Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích	<p>Zákon platí, nebyl zrušen.</p> <p>Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414 nebo vyhlášky č. 507/2002 Sb.</p>
Registrované církve a náboženské společnosti	Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností	<p>Zákon platí, nebyl zrušen.</p> <p>Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414, vyhlášky č. 507/2002 Sb.</p>
Nadace, nadační fondy	Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech	<p>Nová úprava v zákonu 89/2012 Sb., občanském zákoníku v § 303 – 305 jsou definovány fundace, dále § 306 až § 393 se týká nadací a § 394 až 401 upravuje nadační fondy;</p> <p>Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414, vyhlášky č. 507/2002 Sb.</p>
Obecně prospěšné společnosti	Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech	<p>Zákon zrušen, ale stávající o.p.s. fungují v souladu s původním předpisem. Od 1. 1. 2014 nebudou vznikat nové o.p.s.</p> <p>V novém občanském zákoníku v § 3050 je uvedena možnost</p>

		transformace na ústav, nadaci nebo nadační fond. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Veřejné vysoké školy	Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Veřejné výzkumné instituce	Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Školy a školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu	Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném vzdělávání	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Obce	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení)	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701 – 710.
Kraje	Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení)	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701 – 710.
PO a organizační služby státu	Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701 – 710.
PO a organizační složky obcí a krajů	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701 – 710.
Státní fondy	Každý státní fond je zřízen zvláštním zákonem	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701-710.

Organizace s mezinárodním prvkem	Zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizace s mezinárodním prvkem	Zákon byl zrušen. Od 1.1.2014 se řídí občanským zákoníkem a aplikují ustanovení o spolcích. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Společenství vlastníků bytových jednotek	Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům	Zákon byl zrušen. Nahrazen novým občanským zákoníkem v § 1157 až § 1190 řeší bytové spoluvlastnictví a SVJ od § 1194 až § 1222. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.
Honební společenstva	Zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti	Zákon platí, nebyl zrušen. Účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ČÚS 401 – 414.

Zdroj: Vlastní zpracování

Například z nejrozšířenější formy neziskových organizací – občanských sdružení se od 1. 1. 2014 staly spolky. Tento pojem zavádí nový Občanský zákoník. Úkolem je, aby byl kladen větší důraz na spolkovou činnost a členský charakter spolků. Již existující občanská sdružení mají povinnost se do 3 let dát do souladu s novou právní úpravou a budou se jmenovat zapsaný spolek (zkratka z. s.). Neziskové subjekty mají možnost transformovat se na nově zavedené formy ústav nebo sociální družstvo.

Od roku 2014 definuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, veřejnou prospěšnost v § 146. Tento paragraf obsahuje obecné ustanovení o veřejné prospěšnosti. Veřejná prospěšnost je chápána jako možná vlastnost právnických osob. Tento § občanského zákoníku uvádí: „*Veřejná prospěšnost je právnická osoba v tomto pojetí má být veřejně prospěšnou, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním, vlastní činností, k dosahování obecného blaha, a to pokud na její rozhodování mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.*“. K podrobnější právní úpravě mělo dojít zákonem o veřejné prospěšnosti, avšak tento zákon se nepodařilo přijmout.

Příloha 7

Převodový můstek pro účty třídy 9 na třídu 4

Směrná účtová osnova 2009	Směrná účtová osnova 2010
901 – Fond dlouhodobého majetku	401 – Jmění účetní jednotky 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku
902 – Fond oběžných aktiv	401 – Jmění účetní jednotky
903 – Fond hospodářské činnosti	401 – Jmění účetní jednotky
909 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	407 – Jiné oceňovací rozdíly
917 – Peněžní fondy	419 – Ostatní fondy
918 – Jiné finanční fondy	419 – Ostatní fondy
931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	432 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
933 – Převod zúčtování příjmů a výdajů minulých let	401 – Jmění účetní jednotky
951 – Dlouhodobé bankovní úvěry	451 – Dlouhodobé úvěry
953 – Vydané dluhopisy	453 – Vydané dluhopisy
954 – Závazky z pronájmu	454 – Závazky z pronájmu
955 – Dlouhodobé přijaté zálohy	455 – Dlouhodobé přijaté zálohy
958 – Dlouhodobé směnky k úhradě	457 – Dlouhodobé směnky k úhradě
959 – Ostatní dlouhodobé závazky	459 – Ostatní dlouhodobé závazky
961 – Počáteční účet rozvažný	491 – Počáteční účet rozvažný
962 – Konečný účet rozvažný	492 – Konečný účet rozvažný
963 – Účet výsledku hospodaření	493 – Výsledek hospodaření běžného účetního období
964 – Saldo výdajů a nákladů	401 – Jmění účetní jednotky
965 – Saldo příjmů a výnosů	401 – Jmění účetní jednotky
971 – 988 Podrozvahové účty	Účtová třída 9 – Podrozvahové účty

Zdroj: Otrusínová, Kubičková (2011)

Příloha 8

Vnitřní předpis – Směrnice k provedení inventarizace – NÁVRH

Čl. 1

Předmět úpravy

Tato směrnice slouží k vnitřním potřebám Městského domu kultury Sokolov, příspěvkové organizace (dále jen „MDK“, nebo „organizace“). Povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků se řídí v souladu s následujícími právními předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví)
- 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 prováděcí vyhláška)
- Vyhláška č.270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen inventarizační vyhláška)
- České účetní standardy č. 701 až č. 710

Čl. 2

Závaznost směrnice

Všichni pracovníci, kteří jsou v organizaci v trvalém pracovním poměru, jsou povinni se účastnit inventarizačních prací. Podle této směrnice a zásad v ní uvedených postupují všichni zaměstnanci, kteří svou náplní práce mají vliv na správnost provedené inventarizace nebo jsou odpovědní za majetek. Členové inventarizačních komisí, kteří se v rámci plnění svých úkolů stanou účastníky provádění inventarizací, jsou povinni plnit pokyny ve smyslu zásad stanovených touto směrnicí. Výjimky schvaluje ředitel organizace.

Čl. 3

Cíle a obsah inventarizace

Provedení inventarizace veškerého majetku a závazků je vždy stanoveno v souvislosti s řádnou účetní závěrkou. V ostatních případech, kdy je nutno ověřit stav majetku a závazků, buď veškerého majetku a závazků, nebo pouze určitého druhu majetku a závazků, se stanoví provedení mimořádné inventarizace. Řádnou i mimořádnou inventarizaci vyhláší ředitel organizace svým příkazem.

Inventarizací majetku a závazků se zajišťuje:

- průkaznost účetnictví
- ověření skutečného stavu s účetním stavem
- existence a výskyt majetku

Inventarizací se zjišťuje:

- správnost vedení evidence a úplné dokumentace
- technický stav majetku
- ochrana majetku
- odpovědnost za majetek

Tato směrnice upravuje provádění inventarizací veškerého majetku a závazků, ostatních pasiv (vlastních zdrojů a rezerv), podrozvahových účtů a operativní evidence. Inventarizace se provádí vždy ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky.

Čl. 4

Organizační zajištění a odpovědnosti při provedení inventarizace

Kulturně výchovný pracovník – pokladník, jako osoba odpovědná za inventarizace, je pověřen ředitelem organizace k zabezpečení inventarizace majetku a závazků a odpovídá za jejich správné a včasné provádění.

Pro zajištění správného provádění inventarizací, zajistí ředitel zpracování vnitřního příkazu ředitele a tento pokyn stanoví:

- druhy majetku;
- obsazení inventarizační komise;
- časový harmonogram;
- povinnosti a pravomoci inventarizačních komisí.

Za organizaci, řízení a provádění inventarizace majetku včetně dodržení výše uvedených předpisů a ustanovení této směrnice odpovídá předseda Ústřední inventarizační komise (dále ÚIK), kterým je vždy kulturně výchovný pracovník – pokladník. ÚIK zabezpečí svolání předsedů dílčích inventarizačních komisí (dále DIK) na instruktáž, kde budou seznámeni s postupem inventarizací včetně termínů. Toto proškolení stvrzují písemně. ÚIK v průběhu inventarizací metodicky usměrňuje provádění dílčích inventur. ÚIK odpovídá za provedení rekapitulace všech výsledků inventarizačních prací a za podání souhrnné zprávy řediteli organizace včetně návrhu na vypořádání inventarizačních rozdílů tzn. manka, schodky, přebytky a zjištěných škod

na majetku. Za provedení inventarizací a dodržení příslušných ustanovení této směrnice odpovídají předsedové DIK, každý na svém svěřeném úseku a každý za svěřenou oblast majetku a závazků.

Pracovníci hmotně odpovědní za svěřený majetek předají před zahájením inventarizačních prací do účtárny veškeré podklady týkající se stavu či pohybu majetku, a při inventarizaci stvrdí svým podpisem, že inventarizace proběhla za jejich přítomnosti a že veškeré doklady byly předány a žádné informace o majetku nebyly zatajeny.

Čl. 5

Metody a postup při provádění inventur

Stav majetku a závazků bude zjištěn:

- a) fyzickou inventurou,
- b) dokladovou inventurou, nebo
- c) kombinací obou způsobů,

vždy ale musí být zvlášť inventarizační soupisy za fyzickou a dokladovou inventuru.

Fyzické inventury se provádí u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho fyzickou existenci. Provedení fyzické inventury se řídí § 6 inventarizační vyhlášky.

Dokladové inventury se provádí u pohledávek, závazků, nehmotného majetku nebo u stavu jiných aktiv a jiných pasiv, u kterých nelze vizuálně zjistit jejich fyzickou existenci. Provedení dokladové inventury se řídí § 7 inventarizační vyhlášky. Inventury budou provedeny v závislosti podle jednotlivých druhů majetku a závazků tak, aby byla možnost zjištěné stavy porovnat se stavem v účetnictví.

Zjištěný stav majetku nebo závazků se zaznamenává v inventurních soupisech. Všechny inventurní soupisy za svěřenou oblast musí být podepsány pracovníky odpovědnými za provedení inventury. Pracovníci odpovědní za provedení inventur předloží neprodleně od ukončení inventur podepsané inventurní soupisy a zápis o provedení inventury na příslušných formulářích.

Inventarizační komise vyhotovují inventarizační záznamy o provedení inventur majetku a tyto záznamy obsahují:

- a) označení inventarizovaného majetku nebo závazků;
- b) celkovou hodnotu inventarizovaného majetku nebo závazků podle jednotlivých druhů;

- c) období, v němž byla inventura provedena;
- d) počet stran přiložených inventurních soupisů;
- e) porovnání skutečného a účetního stavu k datu inventarizace;
- f) rekapitulace zjištěných stavů v porovnání s účetními stavvy;
- g) zjištěné inventarizační rozdíly včetně zdůvodnění jejich vzniku;
- h) návrhy nebo protokoly na vyřazení neupotřebitelného nebo poškozeného majetku;
- i) datum vyhotovení inventarizačního zápisu, jména a podpisy členů DIK;
- j) přílohy související s inventarizací;
- k) návrhy na řešení inventarizačních rozdílů.

Pokud vznikly inventarizační rozdíly neúmyslnou záměnou nebo chybným zaúčtováním, budou tyto případy ještě před vyčíslením konečných inventarizačních rozdílů napraveny. Pokud nebyly zajištěny žádné inventarizační rozdíly či závady, bude toto zjištění výslovně uvedeno v zápise.

Při inventuře dlouhodobého majetku, drobného dlouhodobého majetku a zásob bude zvlášť sepsán majetek, který je poškozený, který není používán, anebo který je nadbytečný.

1. Vymezení a rozsah inventarizace

- a) Inventarizací se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví nebo vznikly inventarizační rozdíly.
- b) Obecně se inventarizace provádí ke dni řádné účetní závěrky.
- c) Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.
- d) Mimořádná účetní závěrka se provádí ke dni, kdy došlo ke změně v osobě hmotně odpovědného pracovníka, v případě živelných pohrom, loupeže a na základě nařízení vedoucího účetní jednotky.
- e) Inventarizace se provádí:
 - **periodická** – k okamžiku sestavení účetní závěrky (řádné nebo mimořádné),

- **průběžná** – v průběhu účetního období pouze u zásob, u nichž se účtuje podle druhů, místa uložení nebo hmotně odpovědných osob, a u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásoba uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.

2. Plán inventur

Organizace sestavuje plán inventur, ve kterém budou uvedeny členové ústřední a dílčí inventarizační komise. Plán inventur se sestavuje nejpozději do zahájení první inventury, který podepisuje ředitel organizace.

Plán inventur obsahuje nejméně údaje:

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

Čl. 6

Vypořádání inventarizační rozdíly

Inventarizačním rozdílem se rozumí inventarizační manko nebo inventarizační přebytek. Skutečné stavy majetku a závazků se musí po zachycení v inventurních soupisech porovnat se zápisy o stavech těchto prostředků v účetnictví nebo v operativní evidenci. Jestliže se při tomto porovnání zjistí rozdíly, je třeba je vyčíslit v jednotkách množství a v peněžních jednotkách. Nevyjadřují-li se stavy v jednotkách množství, vyčíslují se inventarizační rozdíly jen v peněžních jednotkách.

Inventarizační rozdíly se písemně zachycují v inventurních soupisech, popř. inventarizačních zápisech, ve zvláštních přehledech nebo přímo na účetních dokladech, na jejichž podkladě se inventarizační rozdíly vyúčtují. Inventarizační rozdíly, zjištěné

u majetku vedeného v účetnictví, pokud je nelze ihned po zjištění vyúčtovat s konečnou platností, se zachytí v příslušném analytickém vyjádření na zvláštním analytickém účtu nevypořádaných inventarizačních rozdílů, na němž se ponechají až do rozhodnutí o jejich vypořádání. Kompenzace zjištěných inventarizačních rozdílů mezi jednotlivými druhy majetku nebo závazků není povolena.

Čl. 7

Prošetření rozdílů

U všech inventarizačních rozdílů se musí pracovníci odpovědní za tyto prostředky vyjádřit k jejich vzniku. V návrzích na konečné vypořádání inventarizačních rozdílů je povinnost uvést, zda jsou zaviněná nebo nezaviněná, a dále postupovat podle ustanovení zákoníku práce.

Při prověřování a vzniku inventarizačních rozdílů je třeba provést a rozebrat:

- a) charakteristiku inventarizačních rozdílů
- b) příčiny inventarizačních rozdílů
- c) vyjádření hmotně odpovědných osob ke vzniklým rozdílům
- d) návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů.

Zaučtování nebo vypořádání inventarizačních rozdílů a ostatních administrativních nedostatků musí být řádně zdokumentováno a přehled inventurních rozdílů musí být dodatečně doplněn o čísla dokumentů, kterými byly provedeny opravy stavu majetku nebo pohledávek.

Čl. 8

Návrhy, zprávy a opravy inventarizovaného majetku

K inventarizační dokumentaci budou dodatečně přiloženy zprávy odpovědných pracovníků o tom, jak bylo naloženo s podněty zjištěných v průběhu inventarizací směřujících ke zlepšení péče o majetek.

Návrhy na vyřazení včetně návrhů na likvidaci inventarizovaného majetku předloží spolu s inventurními soupisy předsedové DIK k projednání ÚIK, která je prověří a odsouhlasené předá k provedení a vyřízení škodní a likvidační náhradové komisi organizace. Pro opravy v inventurních soupisech a v inventurních zápisech platí přiměřené předpisy o opravách zápisů v účetních písemnostech. Týká-li se oprava skutečných stavů majetku, musí být poznámka o provedené opravě podepsána těmi členy

inventarizační komise a pracovníky odpovědnými za hospodářské prostředky, kteří podepsali opravovanou písemnost. Dodatečné opravy v inventurních soupisech, týkající se zjištěných skutečných stavů hospodářských prostředků, musí být písemně zdůvodněny.

Čl. 9

Ocenění pohledávek a závazků

Podle § 3 vyhlášky 270/2010 Sb. ods.1), písm. j): Inventarizační činnosti v bodu j) stanoví výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude prováděno vzájemné odsouhlasení jednotlivých pohledávek a závazků a zajišťuje toto odsouhlasení. Vnitřní přepis Městského domu kultury v Sokolově stanovuje takto ocenění pohledávek a závazků:

a) pohledávky:

V souladu s §3 vyhlášky 270/2010 Sb. ods.1), písm. j) se v rámci dokladové inventarizace provádí vzájemné odsouhlasení pohledávek na syntetickém účtu 311 po splatnosti více jak 6 měsíců a jejich ocenění převyšší částku 80 tisíc Kč je nutné provést u těchto pohledávek vzájemné odsouhlasení těchto pohledávek odběratelem.

b) závazky:

U závazků vedených na účtu 321 je prováděno vzájemné odsouhlasení s dodavatelem v případě těch závazků, které jsou půl roku po splatnosti a jejich výše převyšší částku 50 tisíc Kč.

Čl. 10

Instruktaž k provádění inventarizací

V příloze č. 1 tohoto vnitřního předpisu je uvedena Instruktaž k provádění inventarizací.

Čl. 11

Závěrečná ustanovení

Tato směrnice je součástí vnitřního kontrolního systému organizace. Tato směrnice je závazná pro postupy a práce na inventarizaci majetku a závazků příspěvkové organizace, pro všechny zainteresované pracovníky včetně vedoucích pracovníků, kteří hospodaří s majetkem příspěvkové organizace podle obecně závazných předpisů.

Tato směrnice ruší platnost směrnice č. ____.

Tato směrnice nabývá účinnosti dnem schválení.

Kontrolou plnění příkazu pověřuji _____.