

HOSPODAŘENÍ A VEDENÍ ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ V UKÁZKÁCH A PŘÍKLADECH

- vybraná ustanovení právních předpisů
- vznik, sloučení, splynutí, rozdělení a zrušení příspěvkových organizací
- ukázky účetních metod a jejich použití
- testy k ověření získaných znalostí
- příklady účtování

HOSPODAŘENÍ A VEDENÍ ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

v ukázkách a příkladech

Jaroslava Svobodová



Nakladatelství ANAG

Případné zásadní legislativní změny, k nimž dojde v období mezi jednotlivými vydáními, budou ošetřeny formou vkládané aktualizace, která bude po dobu prodejnosti publikace volně ke stažení na www.anag.cz. Nutnost aktualizace posuzuje na základě legislativních změn výhradně autor ve spolupráci s nakladatelstvím. Aktualizace však v žádném případě nemohou nahradit nová vydání knihy.

Aktualizaci zašleme zdarma na vyžádání



anag@anag.cz, tel.: 585 757 411

Obsah

Nejpoužívanější právní předpisy	10
Úvod	11
I. OBECNĚ K PŘÍSPĚVKOVÝM ORGANIZACÍM	13
1. Charakteristika příspěvkových organizací	13
2. Státní příspěvkové organizace	13
2.1 Vybraná ustanovení zákona č. 218/2000 Sb.	13
2.2 Společná ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. pro hospodaření organizačních složek státu a příspěvkovou organizací.....	20
2.3 Zrušení státní příspěvkové organizace	24
3. Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí	28
3.1 Vybraná ustanovení zákona č. 250/2000 Sb.	28
3.2 Vznik, rozdělení, sloučení, splnutí nebo zrušení příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí.....	36
3.2.1 Zrušení.....	38
3.2.2 Rozdělení	40
3.2.3 Sloučení	42
3.2.4 Splnutí	43
3.3 Vedení účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí	45
3.3.1 Právní předpisy	45
3.3.2 České účetní standardy.....	45
4. Právní předpisy související s hospodařením příspěvkových organizací	47
5. Vedení účetnictví příspěvkových organizací	50
II. ZÁKON č. 563/1991 Sb.	52
1. Obecná ustanovení	52
1.1 Vymezení některých pojmů.....	53
1.2 Předmět účetnictví.....	53
1.3 Účetní období, podvojné zápisy.....	55
1.4 Vedení účetnictví	55
1.5 Odpovědnost za vedení účetnictví	59
1.6 Účetní případy, účetní doklady, účetní zápisy	59
1.7 Věrný a poctivý obraz účetnictví	60
1.8 Povinnosti vztahující se k vedení účetnictví	62

2. Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy	63
2.1 Rozsah vedení účetnictví	63
2.1.1 Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	63
2.2 Účetní doklady	64
2.3 Účetní zápisy	65
2.4 Účetní knihy	66
2.4.1 Ostatní ustanovení o účetních knihách	67
2.4.2 Otevírání a uzavírání účetních knih	67
2.5 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	68
2.5.1 Příklad účtového rozvrhu příspěvkové organizace, která vede účetnictví v plném rozsahu	69
2.5.2 Příklad účtového rozvrhu příspěvkové organizace, která vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	79
3. Účetní závěrka	91
3.1 Účetní závěrka	91
3.1.1 Rozvaha	91
3.1.2 Výkaz zisku a ztráty	92
3.1.3 Příloha účetní závěrky	94
3.2 Další obsahové povinnosti (náležitosti) účetní závěrky	95
3.3 Rozvahový den	96
3.3.1 Rozlišení účetních závěrek	97
3.3.2 Informace v účetní závěrce	98
3.3.3 Dlouhodobost a krátkodobost	99
3.4 Ověření účetní závěrky auditorem	100
3.5 Způsoby zveřejňování	100
4. Ukázky způsobů oceňování	101
4.1 Způsoby oceňování majetku a závazků	101
4.1.1 Okamžik ocenění	103
4.1.2 Oceňování souboru majetku	103
4.1.3 Přepočet cizích měn	103
4.2 Rezervy, opravné položky, odpisy dlouhodobého majetku (některé účetní metody)	104
4.2.1 Rezervy	104
4.2.2 Opravné položky	105
4.2.3 Odpisy dlouhodobého majetku	105
4.3 Reálná hodnota	105
4.3.1 Odhady v účetnictví	107

4.4	Odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	109
4.4.1	Odpisy	109
4.4.2	Odhady a odpisy	110
5.	Inventarizace majetku a závazků	112
5.1	Způsoby zjišťování stavu majetku a závazků	114
5.2	Vyhláška č. 270/2010 Sb.	123
5.3	Určení předmětu inventarizace	123
6.	Úschova účetních dokladů	126
6.1	Úschova účetních záznamů	126
6.2	Povinnost úschovy účetních záznamů	127
7.	Ustanovení společná, přechodná a závěrečná	129
7.1	Obsah a forma účetního záznamu	129
7.2	Průkazný účetní záznam	131
7.2.1	Podpisový záznam	132
7.2.2	Přenos průkazného účetního záznamu	133
7.3	Opravy účetních záznamů	133
7.4	České účetní standardy	134
7.5	Přestupky	135
7.6	Zmocnění k vydání vyhlášek	136
III.	VYHLÁŠKA č. 410/2009 Sb.	139
1.	Působnost vyhlášky	139
2.	Části účetní závěrky a označování jejich položek	140
2.1	Rozvaha, závazné vzory	140
2.1.1	Uspořádání aktiv a pasiv rozvahy	141
2.2	Výkaz zisku a ztráty	148
2.3	Přehled o peněžních tocích	154
2.4	Přehled o změnách vlastního kapitálu	156
2.5	Příloha	159
3.	Ostatní pravidla sestavování účetní závěrky	175
4.	Vedení účetnictví příspěvkových organizací ve zjednodušeném rozsahu	175
5.	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	176
5.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	176
5.1.1	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	178
5.1.2	Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku	179

5.2	Dlouhodobý hmotný majetek	179
5.2.1	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	182
5.2.2	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku	184
5.3	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný	185
5.4	Nedokončený dlouhodobý majetek	186
5.5	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	186
5.6	Dlouhodobý majetek v knize podrozvahových účtů	187
6.	Finanční majetek	188
6.1	Dlouhodobý finanční majetek	188
6.1.1	Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku	189
6.2	Krátkodobý finanční majetek	190
7.	Pohledávky	194
7.1	Dlouhodobé pohledávky	194
7.2	Krátkodobé pohledávky	195
7.3	Opravné položky k pohledávkám	199
8.	Zásoby	200
8.1	Opravné položky k zásobám	202
9.	Vlastní kapitál	202
10.	Fondy účetní jednotky	204
11.	Výsledek hospodaření	206
12.	Rezervy	206
13.	Závazky	207
13.1	Dlouhodobé závazky	207
13.2	Krátkodobé závazky	207
14.	Náklady	212
14.1	Náklady z činnosti	212
14.2	Finanční náklady	217
14.3	Náklady na transfery	218
15.	Výnosy	219
15.1	Výnosy z činnosti	219
15.2	Finanční výnosy	221
15.3	Výnosy z transferů	222
16.	Výsledek hospodaření	223

17. Obsahové vymezení položek přehledu o peněžních tocích	223
18. Obsahové vymezení položek přehledu o změnách vlastního kapitálu	228
19. Členění přílohy	233
19.1 Uspořádání a označování podrozvahových účtů	238
19.1.1 Majetek a závazky účetní jednotky	242
19.1.2 Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů	243
19.1.3 Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	246
19.1.4 Další podmíněné pohledávky	248
19.1.5 Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů	251
19.1.6 Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	253
19.1.7 Další podmíněné závazky, ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva	256
20. Účetní metody	260
20.1 Vymezení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	260
20.1.1 Technické zhodnocení	262
20.2 Způsob oceňování zásob a vymezení nákladů souvisejících s pořízením zásob	276
20.3 Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji	277
20.4 Postup tvorby a použití opravných položek	278
20.5 Odpisování dlouhodobého majetku	279
20.6 Nekrytí fondu reprodukce majetku, fondu investic	281
20.7 Postup tvorby a použití rezerv	286
20.8 Vzájemné zúčtování	286
20.9 Metoda časového rozlišení	287
20.10 Metoda kurzových rozdílů	288
20.11 Metoda oceňování souboru majetku	288
20.12 Některá specifika oceňování podmíněných aktiv a podmíněných pasiv	289
21. Směrná účtová osnova	290

IV. VYHLÁŠKA č. 383/2009 Sb.	308
1. Základní pojmy	308
2. Formát a struktura předávaných účetních záznamů	309
3. Technický manuál centrálního systému účetních informací státu	309
4. Pomocný analytický přehled	311
5. Přenos účetních záznamů	312
6. Ostatní ustanovení vyhlášky č. 383/2009 Sb.	312
7. Přílohy vyhlášky č. 383/2009 Sb.	314
V. VYHLÁŠKA č. 270/2010 Sb.	317
1. Předmět úpravy	317
2. Základní pojmy	317
3. Inventarizační činnosti	319
3.1 Příloha inventarizační zprávy	321
3.2 Plán inventur	321
3.3 Provedení fyzické inventury	322
3.4 Provedení dokladové inventury	322
3.5 Inventurní soupis, dodatečný inventurní soupis a zjednodušený inventurní soupis	322
3.6 Inventarizační identifikátor	322
4. Ostatní ustanovení vyhlášky č. 270/2010 Sb.	323
VI. VYHLÁŠKA č. 220/2013 Sb.	326
1. Základní pojmy	326
2. Zajištění a příprava podkladů pro schvalování	326
2.1 Podklady pro schvalování a nahlížení do účetních záznamů	326
2.2 Schválení účetní závěrky	327
2.3 Neschválení účetní závěrky	328
2.4 Náprava nedostatků při neschválení z věcných důvodů	328
2.5 Náprava nedostatků při neschválení z formálních důvodů	328
2.6 Dodatečný postup schvalujícího orgánu	329

3. Protokol o schvalování účetní závěrky	329
3.1 Bližší podmínky hlasování schvalujícího orgánu	330
3.2 Organizace činností	330
3.3 Předávání podkladů a podněty schvalujícího orgánu	330
3.4 Dotčené osoby účetní jednotky	331
4. Ostatní ustanovení vyhlášky č. 220/2013 Sb.	331
 VII. ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY č. 701 až č. 710.....	334
ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech.....	334
ČÚS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih	336
ČÚS č. 703 – Transfery	337
ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky	338
ČÚS č. 705 – Rezervy	341
ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek.....	342
ČÚS č. 707 – Zásoby	343
ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku	348
ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje	352
ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek	354
 VIII. PŘÍKLADY POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ	358

Úvod

Předmětem této publikace jsou příspěvkové organizace, tzn. účetní jednotky, které jsou jednou z forem účetních jednotek, které zahrnujeme mezi některé vybrané účetní jednotky, u nichž hlavním předmětem činnosti není podnikání. Příspěvkové organizace jsou tedy součástí tzv. neziskové sféry.

Tato publikace je zaměřena na dvě oblasti:

- hospodaření příspěvkových organizací v rozlišení na státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem jsou územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- vedení účetnictví příspěvkových organizací.

V oblasti hospodaření příspěvkových organizací je v publikaci vycházeno z ustanovení právních předpisů týkajících se hospodaření státních příspěvkových organizací a příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí, tj. ze zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

V oblasti vedení účetnictví publikace obsahuje velké množství názorných příkladů a ukázek postupů účtování příspěvkových organizací v souladu s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, a Českých účetních standardů č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Vysvětleny zde budou zejména účetní metody, tj. způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy tvorby a použití rezerv, postupy odpisování dlouhodobého majetku včetně konkrétních ukázek používání účetních metod. Pozornost bude věnována i ustanovením 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, včetně ukázek, které se týkají Pomocného analytického přehledu, vyhlášky č. 270/2010 Sb.,

o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Součástí publikace jsou u vybraných kapitol i testy k ověření získaných znalostí.

Tato publikace by měla pomoci především pracovníkům, kteří se v příspěvkových organizacích zabývají hospodařením, vedením účetnictví, evidencí majetku, ale i kontrolním pracovníkům. Publikace může být i nápomocná zřizovatelům příspěvkových organizací v souvislosti s finančním řízením.

únor 2021

Jaroslava Svobodová

I. OBECNĚ K PŘÍSPĚVKOVÝM ORGANIZACÍM

1. Charakteristika příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace jsou jedním druhem (formou) některých vybraných účetních jednotek. Příspěvkové organizace v návaznosti na jejich zřizovatele rozlišujeme na **státní příspěvkové organizace** a na **příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí**.

Příspěvkové organizace jsou charakterizovány způsobem financování; na příslušný rozpočet jsou napojeny finančními vztahy, tzn. příspěvkem nebo odvodem. Jsou to účetní jednotky, které poskytují své výkony obvykle za ceny, které nestačí uhradit jejich náklady, a proto jim je ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu územního samosprávného celku, případně dobrovolného svazku obcí poskytován „příděl“ finančních prostředků k vyrovnání rozdílu mezi náklady a výnosy. Tento „příděl“ je nazýván příspěvkem. Prostřednictvím příspěvkových organizací Česká republika a územní samosprávné celky zabezpečují plnění svých povinností. Příspěvkové organizace nevytvářejí „hrubý domácí produkt“, ale naopak formou dotací a příspěvků čerpají finanční prostředky na pokrytí svých potřeb ze státního rozpočtu a z rozpočtů územních samosprávných celků. Příspěvkové organizace působí např. v oblasti vědy a výzkumu, školství, zdravotnictví, kultury, sociální péče, obrany a bezpečnosti a v dalších oblastech.

Hospodaření příspěvkových organizací upravují následující právní předpisy:

- **zákon č. 218/2000 Sb. – § 53 až § 63 (státní příspěvkové organizace),**
- **zákon č. 250/2000 Sb. – § 27 až § 37b (příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí).**

2. Státní příspěvkové organizace

2.1 Vybraná ustanovení zákona č. 218/2000 Sb.

Zákon č. 218/2000 Sb. upravuje mimo jiné i hospodaření příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace, které jsou „v područí“ uvedeného zákona, nazýváme státními příspěvkovými organizacemi.

3. Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí

3.1 Vybraná ustanovení zákona č. 250/2000 Sb.

Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí jsou povinny dodržovat při hospodaření mimo jiné i ustanovení citovaných paragrafů jmenovaného zákona. *(Red. pozn.: Změny provedené novelou č. 484/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2022 jsou v textu zákona označeny rastrem a opatřeny redakční poznámkou.)*

§ 27

Zřizování, změny a zrušení příspěvkových organizací

(1) Územní samosprávný celek zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.

- (2) Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat
- a) úplný název zřizovatele, je-li jím obec, uvede se také její zařazení do okresu,
 - b) název, sídlo příspěvkové organizace a identifikační číslo osoby poskytnuté správcem základního registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci; název musí vylučovat možnost záměny s názvy jiných příspěvkových organizací,
 - c) vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti,
 - d) označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace,
 - e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření (dále jen „svěřený majetek“),
 - f) vymezení práv, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel k němuž byla zřízena; zejména se uvedou práva a povinnosti spojené s jeho plným efektivním a ekonomicky účelným využitím, s péčí o jeho ochranu, rozvoj a zvelebení, podmínky pro jeho případnou další investiční výstavbu, dále pravidla pro výrobu a prodej zboží, pokud jsou předmětem činnosti organizace, práva a povinnosti spojená s případným pronajímáním svěřeného majetku jiným subjektům a podobně,
 - g) okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou jí 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,
 - h) vymezení doby, na kterou je organizace zřízena.

(3) Zřizovatel vede o všech jím zřízených příspěvkových organizacích evidenci obsahující tyto údaje:

- a) název,

Ustanovení § 27 odst. 9 zákona č. 250/2000 Sb. stanoví: „Rozhodne-li zřizovatel o zrušení organizace, přechází uplynutím dne uvedeného v jeho rozhodnutí o zrušení její majetek, práva a závazky na zřizovatele.“

Zrušení příspěvkové organizace A můžeme znázornit následovně:



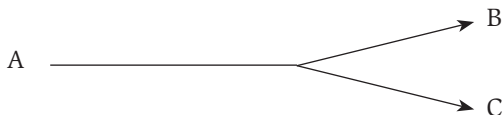
^{*)} ÚSC – územní samosprávný celek

V souvislosti se zjištěním skutečného stavu majetku, závazků, jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností zaúčtovaných v knize podrozvahových účtů, vypořádání a zaúčtování inventarizačních rozdílů, sestavením účetní závěrky včetně zajištění připojení podpisového záznamu statutárního orgánu a předání (přenosu) účetní závěrky do centrálního systému účetních informací státu je nezbytné, aby zřizovatel výše uvedené skutečnosti organizačně, případně fyzicky zajistil buď svými zaměstnanci (pracovníky), resp. pracovníky rušené příspěvkové organizace, které by převedl jako své zaměstnance.

3.2.2 Rozdělení

Rozdělení příspěvkové organizace na dvě účetní jednotky můžeme vyjádřit níže uvedeným znázorněním, ze kterého vyplývá, že **příspěvková organizace A zaniká** (rozdělí se) a **vzniknou dvě nové příspěvkové organizace B a C**.

Příkladem bude rozdělení příspěvkové organizace A, kterým vzniknou dvě nové příspěvkové organizace k 1. 7. Průsečík přímky A, B a C je tedy v tomto případě okamžikem vzniku dvou nových příspěvkových organizací, tj. 1. 7. Ze znázornění je patrné, že příspěvková organizace A zaniká k 30. 6., a končí svou činnost a nově vznikají dvě nové příspěvkové organizace B a C.



V případě zániku příspěvkové organizace A by tato účetní jednotka měla podle § 19 odst. 1 ZoÚ sestavit ke dni zániku, tj. k 30. 6., mimořádnou účetní závěrku, v tomto případě konečnou účetní závěrku.

3. Účetní závěrka

3.1 Účetní závěrka

Ustanovení § 18 ZoÚ vymezuje účetní závěrku právě v návaznosti na ustanovení tohoto zákona. Je nezbytné zdůraznit, že **účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:**

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5 a 6 ZoÚ.

Vybrané účetní jednotky včetně příspěvkových organizací sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2 ZoÚ, tj.:

- aktiva celkem ve výši 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obrátu ve výši 80 000 000 Kč.

3.1.1 Rozvaha

Z hlediska účetnictví je majetek vnímán z pohledu:

- konkrétní formy, v níž jsou prostředky (majetek) vázány,
- zdrojů, jimiž jsou prostředky (majetek) financovány.

Každý druh majetku, s nímž účetní jednotka hospodaří, musel být financován z určitého zdroje. Pokud se jedná o majetek z hlediska konkrétní formy, v níž se projevuje, mluvíme o **aktivech**. Vyjadřujeme-li původ majetku (z jakých zdrojů byl pořízen), mluvíme o **pasivech**. Tato dvojí klasifikace majetku, na které je založeno účetnictví jako systém, je výchozím metodickým znakem, který nazýváme **bilanční princip**.

Obsahem (aktiva a pasiva) a základní funkcí rozvahy je přehledně uspořádat majetek a závazky účetní jednotky v peněžním vyjádření a poskytnout základ pro zhodnocení finanční situace účetní jednotky. Podle časového okamžiku, k němuž se rozvaha sestavuje, rozlišujeme tzv. **zahajovací rozvahu** – sestavuje se při založení účetní jednotky, **počáteční rozvahu** – sestavuje se k počátku účetního období, a **konečnou rozvahu** – sestavuje se nejen ke konci každého účetního období, ale také při ukončení činnosti účetní jednotky.

3.3.1 Rozlišení účetních závěrek

Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k rozvahovému dni (tj. k poslednímu dni účetního období – 31. 12.). **Mimořádnou účetní závěrku** sestavují v ostatních případech. Mimořádnou účetní závěrkou je i konečná účetní závěrka v návaznosti na zvláštní právní předpis. **Mezitímní účetní závěrku** sestavují účetní jednotky v případě, že to vyžaduje zvláštní právní předpis.

Účetní jednotka může sestavit mezitímní účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V případě sestavení mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci pouze pro účely vyjádření ocenění majetku a závazků.

Přehled účetních závěrek:

Druh účetní závěrky	Okamžik sestavení účetní závěrky	Provedení inventarizace
Řádná účetní závěrka (§ 19 odst. 1 ZoÚ)	Při uzavírání účetních knih k poslednímu dni účetního období v souladu s § 17 odst. 2 písm. b) ZoÚ	Účetní jednotka provede inventarizaci majetku a závazků v souladu s § 6, § 29 a § 30 ZoÚ
Mimořádná účetní závěrka (§ 19 odst. 1 ZoÚ)	Při uzavírání účetních knih v ostatních případech, tj. ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, podle § 17 odst. 2 písm. a) ZoÚ	Účetní jednotka provede inventarizaci majetku a závazků v souladu s § 6, § 29 a § 30 ZoÚ
Mezitímní účetní závěrka (§ 19 odst. 3 ZoÚ)	Na základě zvláštních právních předpisů v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne, účetní jednotka neuzavírá účetní knihy	Účetní jednotka provede inventarizaci pouze pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3 ZoÚ

Důležitým ustanovením, které vyplývá z § 19 ZoÚ, je, že účetní jednotky sestavují rozvahu tak, aby zůstatky účtů, které obsahuje rozvaha, jimiž se otevírá účetní období, navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo. Toto ustanovení platí i pro podrozvahové účty.

nebo mimořádné se provádí inventarizace majetku a závazků, tzv. **periodická inventarizace**.

Povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení je důležitá z hlediska následných kontrol v oblasti majetku a nakládání s ním.

5.1 Způsoby zjišťování stavu majetku a závazků

Účetní jednotky včetně příspěvkových organizací jsou povinny své skutečné stavy majetku a závazků při inventarizaci zjišťovat:

- **fyzickou inventurou** u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku nebo
- **dokladovou inventurou** u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Zjišťování skutečných stavů majetku a závazků (fyzickou nebo dokladovou inventurou) v návaznosti na jednotlivé druhy majetku můžeme znázornit v následujícím přehledu.

Přehled majetku a závazků podléhajících inventarizaci u některých vybraných účetních jednotek

Předmět inventarizace	Syntetický účet	Způsob zjišťování skutečných stavů
Software	013	Di, Fi
Ocenitelná práva	014	Di, Fi
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018	Di, Fi
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	Di
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	Di
Oprávky k software	073	Di
Oprávky k ocenitelným právům	074	Di
Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku	078	Di

2.5 Příloha

Ustanovení § 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanoví, že závazný základní vzor tabulkových částí přílohy účetní závěrky (tzn. stejný vzor pro všechny „formy“ vybraných účetních jednotek včetně příspěvkových organizací v působnosti vyhlášky) stanoví příloha č. 5 v souladu s § 45 citované vyhlášky, který obsahuje uspořádání a označování položek přílohy. Je nutné upozornit na to, že v návaznosti na jednotlivé tabulkové části přílohy č. 5 a pro snadnější sestavení by měly účetní jednotky vymezit příslušné analytické účty (např. týkající se syntetických účtů 021 – *Stavby* a 031 – *Pozemky*).

Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v ostatních částech účetní závěrky.

Příloha č. 5 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.

Příloha	
ZÁKLADNÍ	
Název, sídlo, právní forma a předmět činnosti účetní jednotky, IČ sestavená k (v Kč, s přesností na dvě desetinná místa) okamžik sestavení:	
A.1.	Informace podle § 7 odst. 3 zákona (TEXT)
A.2.	Informace podle § 7 odst. 4 zákona (TEXT)
A.3.	Informace podle § 7 odst. 5 zákona (TEXT)

5.3 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný

Ustanovení § 11 a § 14 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vymezuje i obsahové vymezení jednotlivých položek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku neodpisovaného.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný je vykazován v aktivech rozvahy v položkách A.I. a A.II. a účtován na níže uvedených syntetických účtech:

Číslo syntetického účtu směrné účtové osnovy	Název syntetického účtu směrné účtové osnovy
031	Pozemky
032	Kulturní předměty
035	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji
036	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

Z ustanovení § 14 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vyplývá, že položka „**A.II.1. Pozemky**“ (viz syntetický účet 031 směrné účtové osnovy) **obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zásobami**. Tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách „A.II.3. Stavby“, „A.II.5. Pěstitelské celky trvalých porostů“, „A.II.7. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 14 odst. 7 písm. d) vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Co se týká syntetického účtu 031 – *Pozemky*, je nezbytné upozornit na § 55 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ze kterého vyplývá, že ocenění pořízeného pozemku je včetně lesního porostu nebo osázení stromy a keři, pokud nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů.

Položka aktiv rozvahy „**A.II.2. Kulturní předměty**“ (viz syntetický účet 032 směrné účtové osnovy) obsahuje, **bez ohledu na výši ocenění**, zejména kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla a obdobné věci, a to včetně souborů tohoto majetku. Neobsahuje majetek uvedený v položkách aktiv rozvahy „A.II.3. Stavby“, „A.II.4. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“, „A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“, „B.I.7. Pořízení zboží“, „B.I.8. Zboží na skladě“, „B.I.9. Zboží na cestě“ a „B.I.10. Ostatní zásoby“.

7.2 Krátkodobé pohledávky

Ustanovení § 22 vyhlášky č. 410/2009 Sb. obsahově vymezuje položky krátkodobých pohledávek (syntetické účty účtové skupiny 31, 33, 34, 35, 36) směrné účtové osnovy včetně položek časového rozlišení a dohadných účtů aktivních (syntetické účty účtové skupiny 38).

Níže uvedený přehled obsahuje číslo a název syntetického účtu účtové skupiny 31, 33, 34, 35, 36 a 38 včetně označení a obsahové vymezení položek aktiv rozvahy.

§	Číslo a název syntetického účtu	Označení a obsahové vymezení položky rozvahy (syntetického účtu)
22	311 - Odběratelé	Položka „ B.II.1. Odběratelé “ obsahuje částky pohledávek v oblasti soukromoprávních vztahů mezi odběrateli a dodavateli.
	312 - Směnky k inkasu	Položka „ B.II.2. Směnky k inkasu “ obsahuje hodnoty směnek cizích přijatých od odběratelů a jiných plátců.
	313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry	Položka „ B.II.3. Pohledávky za eskontované cenné papíry “ obsahuje částky pohledávek za směnky nebo jiné cenné papíry předané bance k proplacení, a to před dobou jejich splatnosti.
	314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy	Položka „ B.II.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy “ obsahuje částky krátkodobých poskytnutých záloh a závdavků dodavatelům před splněním smlouvy dodavatelem.
	315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti	Položka „ B.II.5. Jiné pohledávky z hlavní činnosti “ obsahuje zejména pohledávky z titulu pokut, penále a jiných sankcí, místních, správních a soudních poplatků a jiné pohledávky vzniklé v rámci hlavní činnosti účetní jednotky nebo v souvislosti s ní, které nejsou vykázány v některé z položek krátkodobých pohledávek.
	316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé	Položka „ B.II.6. Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé “ obsahuje krátkodobé návratné finanční výpomoci poskytnuté podle jiných právních předpisů.

15.3 Výnosy z transferů

Ustanovení § 40 vyhlášky č. 410/2009 Sb. obsahově vymezuje položky výnosů z transferů (syntetických účtů účtové skupiny 67 směrné účtové osnovy) výkazu zisku a ztráty.

Níže uvedený přehled obsahuje číslo a název syntetického účtu účtové skupiny 67 včetně označení a obsahové vymezení položek výkazu zisku a ztráty.

§	Číslo a název syntetického účtu	Označení a obsahové vymezení položky výkazu zisku a ztráty (syntetického účtu)
40	671 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů	Položka „ B.IV.1. Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů “ obsahuje u organizačních složek státu, jimi zřízených příspěvkových organizací a státních fondů zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek.
	672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	Položka „ B.IV.2. Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů “ obsahuje u krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, jimi zřízených příspěvkových organizací a u Regionálních rad regionů soudržnosti zejména výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek.
	675 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů	Položka „ B.IV.3. Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů “ obsahuje u organizačních složek státu výnosy z titulu předfinancování dotací, grantů, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžních darů poskytovaných zejména z rozpočtu Evropské unie těmito organizačními složkami státu z příslušné kapitoly státního rozpočtu.

Příklad účtování

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Účetní odpis dlouhodobého nehmotného majetku	15	551	07x
2.	Účetní odpis dlouhodobého hmotného majetku	20	551	08x

Předmětem odpisování u některých vybraných účetních jednotek včetně příspěvkových organizací nejsou podle § 66 odst. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb.:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené jinými právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v pronájmu nebo ve výpůjčce,
- majetek oceněný podle § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ, soubory tohoto majetku podle § 71 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. a technické zhodnocení tohoto majetku, s výjimkou technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb,
- dlouhodobý majetek, který se podle § 27 ZoÚ oceňuje reálnou hodnotou,
- drobný dlouhodobý majetek.

20.6 Nekrytí fondu reprodukce majetku, fondu investic

K ustanovení § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. bych ráda uvedla něco z historie vzniku předmětného ustanovení.

Dne 1. 1. 2005 nabyla účinnosti vyhláška č. 549/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 505/2002 Sb., s výjimkou § 34 odst. 9, který účetní jednotky použijí již při sestavení účetní závěrky za účetní období započatá v roce 2004. Vyhláška č. 549/2004 Sb. byla zveřejněna v části 186 Sbírky zákonů dne 29. 10. 2004.

Ověřte si svoje znalosti

1. Co jsou příspěvkové organizace povinny při vedení účetnictví dodržovat?

- a) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů, směrnou účtovou osnovu a účetní metody stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb. ☐
- b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky a účetní metody stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb. ☐
- c) uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů a směrnou účtovou osnovu stanovenou vyhláškou č. 410/2009 Sb. ☐

2. Jsou příspěvkové organizace povinny sestavovat jednotlivé části účetní závěrky podle závazných vzorů, které obsahuje vyhláška č. 410/2009 Sb.?

- a) ne ☐
- b) ano ☐
- c) závazné vzory jednotlivých částí účetní závěrky prováděcí právní předpis neobsahuje ☐

3. Jak příspěvkové organizace sestavují účetní závěrku a jak se v účetní závěrce vykazují jednotlivé položky?

- a) účetní závěrku sestavují v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč ☐
- b) účetní závěrku sestavují v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč, s přesností na dvě desetinná místa ☐
- c) účetní závěrku sestavují v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v tisících Kč ☐

4. Na jakém podkladě příspěvkové organizace sestavují účtový rozvrh?

- a) směrné účtové osnovy ☐
- b) závazných vzorů jednotlivých částí účetní závěrky ☐
- c) obsahového vymezení položek účetní závěrky ☐

5. Vykazují příspěvkové organizace v aktivech rozvahy drobný dlouhodobý nehmotný majetek?

- a) předmětem aktiv rozvahy je i drobný dlouhodobý nehmotný majetek ☐
- b) předmětem aktiv rozvahy není drobný dlouhodobý nehmotný majetek ☐
- c) drobný dlouhodobý nehmotný majetek je vykazován v příloze účetní závěrky (je předmětem knihy podrozvahových účtů) ☐

2.3 Neschválení účetní závěrky

Pokud schvalující orgán na základě předložených nebo vyžádaných podkladů zjistí, že schvalovaná účetní závěrka neposkytuje v rozsahu posuzovaných požadavků podle § 4 vyhlášky č. 220/2013 Sb. věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a to ani v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období, neschválí tuto účetní závěrku (§ 7 vyhlášky č. 220/2013 Sb.).

Schvalující orgán neschválí účetní závěrku rovněž v případech, že mu nebyly předloženy veškeré významné podklady podle § 5 citované vyhlášky nebo podklady, které si vyžádal.

Zápis o neschválení účetní závěrky obsahuje popis skutečností, pro které nebyla účetní závěrka schválena, odůvodnění tohoto neschválení s důrazem na skutečnosti vyjmenované v § 4 vyhlášky č. 220/2013 Sb. a lhůtu k odstranění zjištěných vad.

Schvalující orgán nemůže neschválit pouze část účetní závěrky.

2.4 Náprava nedostatků při neschválení z věcných důvodů

V případě neschválení účetní závěrky z důvodů uvedených v § 7 odst. 1 vyhlášky č. 220/2013 Sb. zajistí účetní jednotka nápravu zjištěných skutečností, včetně odstranění odstranitelných vad ve stanovené lhůtě (§ 8 vyhlášky č. 220/2013 Sb.).

Není-li možné nebo účelné zjištěné vady ve lhůtě stanovené schvalujícím orgánem odstranit, a to zejména v běžném účetním období, oznámí tuto skutečnost účetní jednotka neprodleně schvalujícímu orgánu.

2.5 Náprava nedostatků při neschválení z formálních důvodů

V případě neschválení účetní závěrky z důvodů uvedených v § 7 odst. 2 vyhlášky č. 220/2013 Sb. zajistí účetní jednotka neprodleně předání příslušných podkladů schvalujícímu orgánu (§ 9 vyhlášky č. 220/2013 Sb.).

Není-li možné příslušné podklady schvalujícímu orgánu předat, oznámí tuto skutečnost účetní jednotka neprodleně schvalujícímu orgánu.

Tvorba a zvýšení rezervy se účtuje prostřednictvím příslušného účtu nákladů. Použití, snížení nebo zrušení rezervy pro nepotřebnost se účtuje opět prostřednictvím příslušného účtu nákladů.

Příklad – Tvorba a použití rezervy na budoucí závazky

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Tvorba rezervy na budoucí závazky	100	555	441
2.	Předpis závazku	100	518	321
3.	Čerpání rezervy	100	441	555
4.	Úhrada závazku	100	321	241

ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek

Tento standard obsahuje obecná pravidla k postupům účtování o opravných položkách včetně základních postupů účtování.

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku podle § 26 odst. 3 ZoÚ za podmínek uvedených v § 13, § 16, § 18, § 21, § 23 a § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Přechodné snížení hodnoty majetku se zobrazuje v účetnictví účetní jednotky průběžně k okamžiku zjištění, nejpozději však k rozvahovému dni s vazbou na inventarizaci majetku. Dále obsahuje obecná pravidla k postupům účtování o vyřazení pohledávek včetně základních postupů účtování o vyřazení pohledávek.

O vyřazení pohledávek v případech uvedených v bodech 5.2. a 5.3. tohoto standardu účtuje účetní jednotka na stranu Má dáti účtu 557 – *Náklady z vyřazených pohledávek* se souvztažným zápisem na stranu Dal příslušného syntetického účtu pohledávek.

Příklad – Tvorba opravné položky k ostatním zásobám

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Tvorba opravné položky k ostatním zásobám	56	556	186
2.	Zrušení opravné položky k ostatním zásobám	56	186	556

17. Vyřazení drobného dlouhodobého hmotného majetku v příspěvkových organizacích

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Vyřazení drobného dlouhodobého hmotného majetku	39	088	028

18. Pořízení krátkodobého majetku způsobem A v příspěvkových organizacích

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Předpis závazku (dodavatelské faktury za pořízení zásob – způsobem A)	100	111	321
2.	Úhrada závazku (dodavatelské faktury za pořízení zásob)	100	321	241
3.	Převzetí zásob na sklad	100	112	111

19. Pořízení krátkodobého majetku způsobem B v příspěvkových organizacích

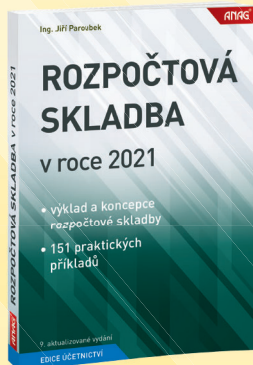
č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Předpis závazku (dodavatelské faktury za pořízení zásob – způsobem B)	100	501	321
2.	Úhrada závazku (dodavatelské faktury za pořízení zásob)	100	321	241

20. Účtování nákladů v příspěvkových organizacích

č.	Text	v tis. Kč	MD	D
1.	Předpis závazku (dodavatelské faktury za opravu dlouhodobého hmotného majetku)	150	511	321
2.	Úhrada závazku (dodavatelské faktury za opravu dlouhodobého hmotného majetku)	150	321	241
3.	Předpis závazku (dodavatelské faktury za pořízení materiálových zásob při pořízení způsobem A)	200	111	321
5.	Převzetí pořízených materiálových zásob na sklad	200	112	111



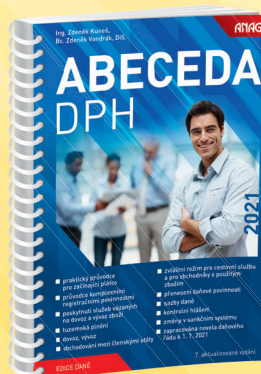
MĚSÍČNÍK
MZDOVÁ ÚČETNÍ



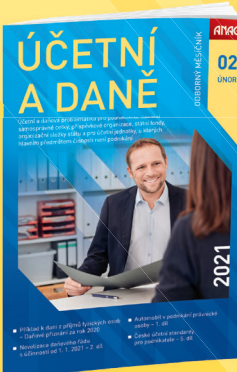
EDICE
ÚČETNICTVÍ



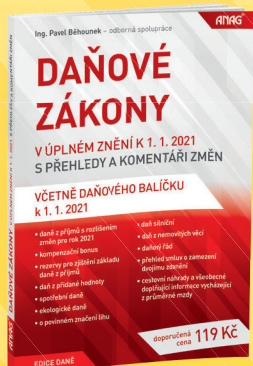
DOUHEMĚSÍČNÍK
PRAKTICKÁ PERSONALISTIKA



EDICE
DANE



MĚSÍČNÍK
ÚČETNÍ A DANĚ



EDICE
DANE

