

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH**

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010

Jana Červená

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

**Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účetnictví příspěvkových organizací na příkladu konkrétní organizace

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Marie Oubrechtová

Autor
Jana Červená

2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana ČERVENÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetnictví příspěvkových organizací na příkladu konkrétní organizace**

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

Cíl práce:

Specifika účetnictví příspěvkových organizací na příkladu účetní jednotky z oblasti školství

Metodický postup(osnova):

1. Úvod: Vymezení pojmu příspěvková organizace, platná legislativa v účetnictví příspěvkových organizací
2. Teoretická část: Základní postupy účtování příspěvkových organizací v oblasti:
 - dlouhodobého majetku a zdrojů jeho financování, technického zhodnocení a účetních odpisů
 - výsledku hospodaření
 - finančních fondů, fondu kulturních a sociálních potřeb
 - hospodářské činnosti
3. Praktická část: Popis účetní jednotky, způsob jejího financování
 - Názorné příklady nejčastěji řešených účetních případů
 - Účetní rozvrh a návrh vnitřní účetní směrnice
 - Pravidla pro čerpání FKSP a sestavení rozpočtu FKSP
4. Závěr: Shrnutí specifik účtování v příspěvkových organizací

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Vyhláška č. 505/2002 Sb., v platném znění

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., v platném znění

Zákon č. 250/2002 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

Vyhláška 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění

FKSP ve školství, Libnarová A., Karviná: Antonín Pavera - PARIS, 2008, 95 s., ISBN 978-80-87173-01-5

Abeceda účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu, Svobodová J., 2008. Olomouc: Anag, 2008, 504 s.

Vedoucí bakalářské práce:


Ing. Marie Oubrechtová
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

6. března 2009

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2010


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 6. března 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Účetnictví příspěvkových organizací na příkladu konkrétní organizace vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě, fakultou elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

Ve Volyni 19.dubna 2010



Jana Červená

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Marii Oubrechtové za pomoc se zpracováním tématu a za vstřícné jednání při všech konzultacích. Současně děkuji vedení ZUŠ Volyně za přístup ke všem materiálům a korekci všech připravených směrnic.

Obsah práce

1. Úvod, cíl práce	2
2. Teoretická část	3
2.1. Vymezení pojmu příspěvková organizace	3
2.2. Platná legislativa v účetnictví příspěvkových organizací	4
2.3. Postupy účtování a základní souvztažnosti	5
2.3.1. Dlouhodobý majetek	5
2.3.2. Technické zhodnocení	9
2.3.3. Účetní odpisy	10
2.3.4. Výsledek hospodaření	12
2.3.5. Finanční fondy	13
2.3.6. Fond kulturních a sociálních potřeb	15
2.3.7. Hospodářská činnost	18
3. Metodika	20
4. Praktická část.....	21
4.1. Popis účetní jednotky, způsob jejího financování.....	21
4.2. Analýza hospodaření	22
4.3. Názorné příklady nejčastěji řešených účetních případů.....	24
4.4. Účetní rozvrh a návrh vnitřní účetní směrnice.....	26
4.4.1. Vnitřní účetní směrnice příspěvkové organizace - obecné požadavky	26
4.4.2. Účtový rozvrh příspěvkové organizace ZUŠ Volyně.....	29
4.4.3. Vnitřní účetní směrnice pro ZUŠ Volyně	33
4.4.4. Způsob čerpání prostředků z FKSP ZUŠ Volyně na rok 2010	40
5. Závěr	42
6. Summary	44
7. Seznam použitých zdrojů.....	45

1. Úvod, cíl práce

Účetnictví příspěvkových organizací je specifické oproti účetnictví podnikatelských subjektů. Příspěvkové organizace nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisků, jejich úkolem je zajišťovat služby pro občany, o kterých zřizovatel rozhodne, že jsou potřebné či prospěšné. Mnohdy pokrývají takový okruh činností, který by byl pro podnikatelskou sféru téměř nezajímavý. Cílem bakalářské práce je všeobecně charakterizovat účetnictví příspěvkových organizací, jejich základní znaky financování a hospodaření, poukázat na základní problematiku účetních operací těchto organizací a zároveň aplikovat zjištěné poznatky v konkrétní organizaci.

Usnesením vlády č. 561 ze dne 23.5.2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu od 1.1.2010. Tímto krokem byla oficiálně zahájena účetní reforma v oblasti veřejných financí. Základním cílem reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. Dne 1. ledna 2009 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Tímto byl nastaven právní rámec pro vznik účetnictví státu od 1.1.2010.

Podstatou účetnictví státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, **příspěvkové organizace** a zdravotní pojišťovny.

Všechny výše uvedené skutečnosti podstatně ovlivní účtování příspěvkových organizací v roce 2010. Tento rok bude přechodný, provázen velkým množstvím změn, bude naprosto nestandardní, protože ještě v únoru 2010 nejsou vydané všechny potřebné předpisy a normy. O konkrétním stavu legislativy se podrobněji zmiňuji v části Platná legislativa v účetnictví příspěvkových organizací. Vzhledem k tomu, že svoji práci jsem sestavovala v období podzim 2009 až únor 2010, byla jsem nucena pracovat s materiály, které byly v tu dobu k dispozici, přestože nebyly úplné a vyčerpávající. Již známé a nové skutečnosti jsou začleněny do postupů, které byly používány do roku 2009.

V teoretické části práce jsem se soustředila na aktuální problémy v účetnictví PO v oblasti účtování majetku, účetních odpisů, technického zhodnocení, finančních fondů a fondu kulturních a sociálních potřeb, výsledku hospodaření a doplňkové činnosti - tedy na účetní případy, se kterými se účetní pracovníci setkávají v každodenní práci. V jednotlivých oblastech účtování jsou uváděné konkrétní příklady souvztažností, práci jsem se pokusila sestavit tak, aby sloužila jako návod pro nové účetní či vedoucí pracovníky těchto organizací.

V praktické části práce jsem se zaměřila na konkrétní příspěvkovou organizaci, způsob jejího financování a na význam vnitřních směrnic. Na základě praktických poznatků získaných v Základní umělecké škole Volyně jsem sestavila vnitřní účetní směrnici včetně účetního rozvrhu - pro rok 2010 (podle nové platné legislativy) a pravidel čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb.

2. Teoretická část

2.1. Vymezení pojmu příspěvková organizace

Příspěvková organizace je právnickou osobou veřejného práva, respektive vzniká a zaniká rozhodnutím zřizovatele. Zřizovatel příspěvkové organizace zřizuje pro takové činnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat úplný název zřizovatele, název, sídlo příspěvkové organizace a její IČ, vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti, označení statutárních orgánů a jejich působnosti, vymezení majetku zřizovatele předaného příspěvkové organizaci do správy, vymezení majetkových práv pro efektivní využívání obhospodařovaného majetku a okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel zřízení příspěvkové organizace (1).

Zřizovatelem příspěvkové organizace může být územní samosprávný celek (obec, město, kraj), nebo stát prostřednictvím organizační složky státu (např. ministerstva). Příspěvkové organizace lze tedy rozdělit na státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky. Pravidla hospodaření příspěvkových organizací jsou upravena zejména ve dvou zákonech:

1. Státní příspěvkové organizace se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech;
2. Územní příspěvkové organizace se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních samosprávných celků.

Oba typy příspěvkových organizací hospodaří s peněžními prostředky:

- získanými vlastní činností
- získanými z rozpočtu svého zřizovatele, přičemž u státních příspěvkových organizací to mohou být prostředky pouze v rámci finančních vztahů stanovených zřizovatelem
- s prostředky svých fondů
- s peněžními dary od fyzických a právnických osob, včetně prostředků poskytnutých ze zahraničí.

Významným rozdílem při hospodaření příspěvkových organizací je to, že pokud výsledkem hospodaření státní příspěvkové organizace bude ztráta a tato nebude pokryta:

- a) z rezervního fondu příspěvkové organizace,
- b) z rozpočtu kapitoly zřizovatele, není-li dostatek prostředků v rezervním fondu příspěvkové organizace,
- c) ze zisku po zahrnutí příspěvku na provoz nebo odvodu z provozu příspěvkové organizace v následujícím rozpočtovém roce, není-li dostatek prostředků ani v rozpočtu kapitoly, zruší zřizovatel příspěvkovou organizaci do konce roku následujícího po roce, z jehož výsledku hospodaření měl být uhrazen zhoršený výsledek hospodaření, pokud jej neuhradí z rozpočtu kapitoly. Je-li to nezbytné, zajistí činnost doposud zajišťovanou příspěvkovou organizací organizační složkou státu. U územních příspěvkových organizací takováto podmínka stanovena není a tyto příspěvkové organizace mohou hospodařit se ztrátou bez hrozby povinného zrušení této organizace (2).

Ačkoliv název právní formy je stejný, v pravidlech hospodaření jednotlivých typů příspěvkových organizací existuje mnoho rozdílů. V dalších částech práce se zaměřím na pravidla a postupy účtování u příspěvkové organizace zřizované územním samosprávným celkem.

2.2. Platná legislativa v účetnictví příspěvkových organizací

rok 2009

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- Vyhláška č. 505/2002 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 v platném znění
- České účetní standardy č. 501 - 522 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., v platném znění

rok 2010

- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který byl novelizován zákonem č. 304/2008 Sb. s účinností od 1. ledna 2010, s výjimkou ustanovení, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2009.
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato vyhláška zcela nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb.

Směrná účtová osnova

Přílohou vyhlášky je mimo jiné i nová Směrná účtová osnova, podle které budou zavedeny nové účty a některé budou zrušeny. Spolu se směrnou účtovou osnovou byl vydán oficiální a závazný převodový můstek pro přenos dat dle nové platné směrné účtové osnovy.

Struktura účtové osnovy:

- třída 0 - Dlouhodobý majetek: hranice pro zařazení dlouhodobého majetku zůstávají, jsou zavedeny nové účty: 044 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, 045 - Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku
- třída 1 - Zásoby a opravné položky: veškeré opravné položky ve třídě č. 1
- třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky: změny hlavně pro územní samosprávné celky
- třída 3 - Zúčtovací vztahy: pohledávky a závazky nutno rozčlenit na krátkodobé a dlouhodobé, ve třídě 3 se účtuje o krátkodobých pohledávkách a závazcích
- třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a dlouhodobé pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování: zcela nové uspořádání
 - Účet 401 vlastní jmění - převedou se účty 901 a 902
 - Účty dlouhodobých závazků a pohledávek
 - Rezervní fond se bude nově členit na
 - 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a
 - 414 - Rezervní fond z ostatních titulů

- třída 5, 6 - Náklady, výnosy
- třída 7 a 8 Vnitroorganizační účetnictví
- třída 9 - Podrozvahové účty: od 1. ledna 2010 dochází k výraznému nárůstu účtování na podrozvahových účtech, jejichž náplň i číslo účtu je pevně stanoveno. V knize podrozvahových účtů se účtují skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, ale nesplňují všechny podmínky pro provedení zápisu v hlavní knize.

➤ České účetní standardy

České účetní standardy č. 501 - 522 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., v platném znění byly s účinností od 1.1.2010 zrušeny. Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví postupují vybrané účetní jednotky podle Českých účetních standardů vždy, ale dosud byly přijaty s účinností od 1.1.2010 pouze:

- Český účetní standard pro některé účetní jednotky č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech
- Český účetní standard pro některé účetní jednotky č. 702 - Otevírání a uzavírání účetních knih
- Český účetní standard pro některé účetní jednotky č. 703 - Transfery
- Český účetní standard pro některé účetní jednotky č. 704 - Fondy účetní jednotky.

Podle dostupných informací s největší pravděpodobností vyjdou další standardy na podzim 2010, s účinností od 1.1.2011. Ministerstvem financí jsou vydána vzorová schémata účtování podle jednotlivých oblastí.

➤ Od 1.10.2010 měly být vydány tři zcela nové prováděcí vyhlášky:

- Vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů - byla uveřejněna dne 10.11.2009 .
- konsolidační, o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku
- inventarizační, o inventarizaci majetku a závazků, dopřesňuje pojmy a postupy, ale stále jsou v této oblasti důležité vnitřní předpisy.

Návrhy konsolidační a inventarizační vyhlášky nebyly dosud zpracovány.

2.3. Postupy účtování a základní souvztažnosti

2.3.1. Dlouhodobý majetek

Vlastnická kategorizace majetku

Příspěvkové organizace územních samosprávných celků jsou v oblasti majetku řízeny zákonem č. 250/2000Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vymezuje jednak vztah k majetku a dále majetková práva ve vztahu k péči o majetek. Z hlediska vlastnických vztahů se jedná o majetek:

- zřizovatele, svěřený příspěvkové organizaci do správy k vlastnímu hospodářskému využití (účtuje o něm příspěvková organizace);
- získaný na základě výpůjčky či jiného bezplatného využívání (účtuje zřizovatel);
- získaný na základě nájemní nebo podnájemní smlouvy (účtuje zřizovatel);
- vlastní (účtuje o něm příspěvková organizace).

Majetkem zřizovatele je rovněž ten majetek, který pořídila sice příspěvková organizace, ale z účelových prostředků zřizovatele. U tohoto majetku zřizovatel vymezí ve zřizovací listině majetková práva podle § 27 odst. 2 písm. f) (1).

Vlastním majetkem příspěvkové organizace jsou práva, pohledávky a závazky, které jí byly do vlastnictví převedeny přímo zákonem; v jejím vlastnictví je i majetek z těchto zdrojů pořízený a dále majetek získaný od cizích subjektů darem, dědictvím a majetek pořízený z vlastních zdrojů - například z doplňkové činnosti zřizovatelem povolené (3, s. 77).

Účtování o dlouhodobém majetku

Vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je věcně v podstatě totožné v účetních, daňových předpisech a na položkách rozpočtové skladby (přes jistou rozdílnost v názvech plynoucí z rozdílných potřeb). Také cenový práh pro způsob financování při pořizování výše uvedeného (dlouhodobého) majetku je stejný ve všech právních (i daňových) předpisech.

Předpokládá se, že jde o majetek, k němuž má účetní jednotka vlastnické právo resp. s majetkem hospodařit podle ustanovení § 27 odst. 2 písm. e) a f) zákona 250/2000 Sb., které je doložitelné a prokazatelné. Cizí majetek např. pronajatý, eviduje účetní jednotka na podrozvahových účtech (4, s. 124).

Tabulka č. 1: Klasifikace dlouhodobého majetku

Číslo účtu	Název	Cenová hranice v Kč
012, 013, 014, 015 019	Dlouhodobý nehmotný majetek	nad 60 000 Kč
018	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	od 7 000 do 60 000 Kč
021, 022, 029	Dlouhodobý hmotný majetek	nad 40 000 Kč
025	Pěstitelské celky	bez ohledu na pořizovací cenu
028	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	od 3 000 do 40 000 Kč
031	Pozemky	bez ohledu na pořizovací cenu
032	Umělecká díla a předměty	bez ohledu na pořizovací cenu
	Dlouhodobý finanční majetek	
061, 062, 063, 066, 067, 068, 069		bez ohledu na pořizovací cenu

Zdroj: (4, s. 125)

Cenový práh 60 000 Kč pro dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNHM) a 40 000 Kč pro dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) platí pro majetek pořízený od 1. 1. 1999. Pro majetek dříve pořízený platí původní hranice dle předpisů v době zařazení.

Do konce roku 1995:	cenový práh pro	DNHM	20 000 Kč
		DHM	10 000 Kč
Od roku 1996 - 1998:	cenový práh pro	DNHM	40 000 Kč
		DHM	20 000Kč

V účtové třídě 0 Dlouhodobý majetek se účtuje o:

- pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku;
- oprávkách k dlouhodobému majetku, který je předmětem odpisování podle § 28 zákona o účetnictví a § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb;
- poskytnutých zálohách na nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek;
- příspěvková organizace není oprávněna nakupovat akcie či jiné cenné papíry (4, s. 125).

Pořízení dlouhodobého majetku

Technika a metodika pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je v zásadě totožná a spočívá zejména v těchto zásadách:

- věci nabývané do vlastnictví jsou do okamžiku jejich uvedení do užívání nedokončeným majetkem, bez ohledu na způsob pořízení,
- na příslušném účtu pořízení (účet 041, 042, 043) se zachytí a sečtou, resp. vykalkulují výdaje s pořízením související na celkovou částku, v níž bude dlouhodobý majetek oceněn po zařazení na příslušný účet dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku (4, s. 125).

Pořízení majetku:

- dodavatelsky (koupí),
- vytvořením vlastní činností (ve vlastní režii),
- bezúplatným převodem podle zvláštních právních předpisů,
- darováním,
- systémovou dotací,
- leasingem.

Vyřazování dlouhodobého majetku se realizuje:

- prodejem,
- likvidací, demolicí,
- bezúplatným převodem,
- darováním,
- převodem na základě právních předpisů,
- v důsledku manka nebo škod,
- vkladem do obchodní společnosti.

Není-li dlouhodobý majetek při vyřazení plně odepsán, doodepíše se jednorázově zůstatková cena na účet 551, při prodeji na účet 552 nebo 553 - Zůstatková cena prodaného DNM a DHM, při bezúplatném převodu se sníží fond dlouhodobého majetku (účet 401), při zjištění manka i vzniku škody se zůstatková cena zaúčtuje na účtu 547 - Manka a škody (1).

Zaúčtování je shrnuto na jednoduchých příkladech v následující tabulce:
(pořizovací cena předmětu 100, oprávky 70, prodejní cena 40)

Tabulka č. 2: Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku

Název operace	Částka	MD	D
I. Vyřazení likvidací			
1. Počáteční stav účtu 022	100	022	
2. Počáteční stav účtu 082	70		082
3. Doodepsání zůstatkové ceny	30	551	082
4. Vyřazení majetku	100	082	022
5. Úprava zdrojů krytí	30	401	416
II. Vyřazení prodejem			
1. Počáteční stav účtu 022	100	022	
2. Počáteční stav účtu 082	70		082
3. Doodepsání zůstatkové ceny	30	553	082
4. Vyřazení majetku	100	082	022
5. Úprava zdrojů krytí	30	401	416
6. Předpis vydané faktury	40	311	646
III. Vyřazení bezúplatným převodem			
1. Počáteční stav účtu 022	100	022	
2. Počáteční stav účtu 082	70		082
3. Vyřazení DHM			
a) v pořizovací ceně	100		022
b) opravek	70	082	
c) zůstatkové ceny	30	401	
IV. Vyřazení v důsledku manka			
1. Počáteční stav účtu 022	100	022	
2. Počáteční stav účtu 082	70		082
3. Zaúčtování zůstatkové ceny	30	547	082
4. Vyřazení majetku	100	082	022
5. Úprava zdrojů krytí	30	401	416
6. Předpis manka odpovědné osobě	20	335	649
7. Úhrada manka odpovědnou osobou	20	261	335

zdroj: (1, s. 28)

Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku se děje v souladu s ustanovením § 25 a § 27 zákona o účetnictví. Pro účely zákona o účetnictví se rozumí:

- pořizovací cenou: cena pořízení včetně vedlejších pořizovacích nákladů;
- reprodukční pořizovací cenou: cena za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý darováním, vlastní činností, pokud je reprodukční cena nižší než vlastní náklady, nově zjištěný (např. při inventarizaci);
- vlastními náklady: veškeré náklady bezprostředně související s vytvořením investičního majetku vlastní činností;
- reálnou hodnotou: majetek určený k prodeji (4, s. 126).

2.3.2. Technické zhodnocení

Abychom mohli správně účtovat, je třeba rozlišit technické zhodnocení a opravu majetku, což bývá často velmi problematické. Pojem technické zhodnocení majetku je vymezen v §33 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění, v účetní legislativě není tento pojem po obsahové stránce definován. Vyhláška č. 410/2009 Sb., v platném znění, stanoví finanční hranici, která bude mít vliv na ocenění dlouhodobého majetku, tedy i na technické zhodnocení. Technické zhodnocení by mělo znamenat novou kvalitu - rozšíření, rekonstrukce nebo modernizace.

Opravy jsou definovány ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., v platném znění. Opravami se dlouhodobý majetek udržuje v provozuschopném stavu (běžné opravy) nebo se uvádí do stavu "jako by byl nový" (generální opravy). Opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňuje drobnější závady. Na rozdíl od technického zhodnocení jsou opravy vždy provozními náklady a to bez ohledu na výši nákladů, výše ceny opravy nemá vliv na ocenění majetku.

Výdaje na technické zhodnocení by u jednotlivého majetku měly přesáhnout 40 000 Kč u dlouhodobého hmotného majetku a částku 60 000 Kč u dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka č. 3: Rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením

Oprava	Technické zhodnocení
Stavby:	
zasklení oken	půdní vestavba
výměna obkladů stěn a podlah (záměna materiálu není technické zhodnocení)	přidání umyvadel a bojlerů
výměna rozvodu energií ve stejném rozsahu	
Samostatné movité věci:	
výměna monitoru u PC	přidání počítače k interaktivní tabuli
výměna pneumatik	střešní okno u osobního automobilu
Dlouhodobý nehmotný majetek:	
aktualizace účetního programu	rozšíření účetního programu o modul "majetek"

Zdroj: vlastní zpracování

Konkrétní příklady:

- | | |
|---|---------------------------|
| - vymalování kanceláří v hodnotě 60 000Kč | není technické zhodnocení |
| - střešní okno do automobilu v hodnotě 10 000 Kč | není technické zhodnocení |
| - přístavba budovy v hodnotě 200 000 Kč | je technické zhodnocení |
| - výměna elektroinstalace (bez záměny parametrů) v hodnotě 80 000 Kč | není technické zhodnocení |
| - záměna dřevěných okenních rámců za plastová v hodnotě 80 000 Kč | není technické zhodnocení |
| - zimní pneumatiky v hodnotě 18 000 Kč | není technické zhodnocení |
| - nové osvětlení budovy - pevně spojené se stavbou, v hodnotě 50 000 Kč | je technické zhodnocení |
| - výměna rolet za žaluzie (nové za staré) v hodnotě 45 000 Kč | není technické zhodnocení |

- výměna rolet za žaluzie (jsou nově vybaveny dálkovým ovládáním)
v hodnotě 45 000 Kč je technické zhodnocení
- klimatizační zařízení budovy v hodnotě 60 000 Kč je technické zhodnocení
- výměna monitoru bez práce dodavatele (jedná se vždy o náhradní díl,
bez ohledu na cenu) není technické zhodnocení
- zrychlení počítače - instalace desky, CD ROM, grafická karta,
procesor, v hodnotě 41 000 Kč je technické zhodnocení

Technické zhodnocení, respektive jeho správné posouzení má vliv na výši pořizovací ceny, zvyšuje vstupní cenu a nesmíme zapomenout, že v tomto případě musíme počítat odpisy ze zvýšené vstupní ceny. Chybné posouzení technického zhodnocení má tedy kromě chybného vyčíslení majetkových stavů negativní dopad na výsledek hospodaření, neboť odpisy se účtují do nákladů, jejichž výše výsledek hospodaření ovlivňuje.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku, kterým se zvyšuje pořizovací cena majetku, je financováno z investičního fondu. Pokud se nepřekročí finanční částka 60 000 Kč u dlouhodobého nehmotného majetku nebo 40 000 Kč u dlouhodobého hmotného majetku, zůstane původní ocenění majetku a technické zhodnocení součástí provozních nákladů, které se účtuje na účet 518 - Ostatní služby, respektive 549 - Jiné ostatní náklady.

Od 1.1. 2010 jsou nově zavedeny účty 044 a 045 - uspořádací účty technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se o tzv. účty kalkulační, obsahují v průběhu účetního období náklady, jejichž jednotlivé ocenění je nižší než výše uvedené finanční hranice a které mohou v úhrnu za celé účetní období splnit podmínky pro technické zhodnocení majetku. Nejpozději k rozvahovému dni účetní jednotka posoudí, zda jsou splněny podmínky podle odstavce 2 paragrafu 11, respektive odstavce 9 paragrafu 14 vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění. Pokud jsou podmínky splněny, uvede technické zhodnocení v příslušné položce majetku, v opačném případě uvede tato plnění v příslušné položce nákladů.

Technické zhodnocení překročí v daném účetním období stanovenou hranici:

		<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Předpis závazku - modernizace	35 000,- Kč	045	321
2. Předpis závazku - další modernizace	15 000,- Kč	045	321
3. Technické zhodnocení převýšilo stanovenou částku - zvýšení ocenění dlouhodobého hmotného majetku	50 000,- Kč	02x	045
4. Čerpání IF	50 000,- Kč	416	401

Technické zhodnocení nepřekročí v daném účetním období stanovenou hranici:

<i>MD</i>	<i>D</i>
518, 549	044, 045

2.3.3. Účetní odpisy

PO účetně odpisují dlouhodobý majetek (mimo pozemků), který ji byl zřizovatelem svěřen do správy k využití v hlavní i doplňkové činnosti. Přestože vlastníkem majetku je zřizovatel, tento majetek je veden v účetnictví PO, která jej odepisuje. Účetně odepisuje PO

i majetek vlastní či darovaný. Majetek získaný na základě výpůjčky a majetek najatý se neodpisuje, eviduje se jen v podrozvaze.

Specifický postup se uplatňuje při převedení majetku od zřizovatele na PO a jedná se o majetek zčásti opotřebený. Zřizovatelé majetek neodpisují, proto PO dopočítá účetní odpisy za období jeho užívání zřizovatelem. Má-li po dopočtu majetek zůstatkovou cenu, zaúčtuje se jeho zařazení složeným zápisem:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. majetek v pořizovací ceně	02x	
2. výše odpisů		08x
kladný zbytek pořizovací ceny		401

Nevznikne-li do dopočtu odpisů zůstatková cena, zaúčtuje se v pořizovací ceně na majetek proti účtu oprávek:

	<i>MD</i>	<i>D</i>	
1. majetek v pořizovací ceně	02x	08x	(I)

Odpisování probíhá podle odpisového plánu, který sestavuje účetní jednotka. Odpisy se počítají z celkové pořizovací ceny včetně poskytnuté dotace z veřejných zdrojů. Tím se liší účetní odpisování v PO od odpisování v převážné většině účetních jednotek. Podle našich účetních pravidel se odepisuje do 100 % pořizovací ceny. V odpisovém plánu se dále stanoví, zda budou odpisy účtovány měsíčně nebo čtvrtletně. V odpisovém plánu musí být dále uvedeno, zda se odpis počítá i za měsíc, ve kterém byl majetek pořízen nebo až následující měsíc po zařazení. Stejně tak při vyřazení majetku - buď se počítá odpis za měsíc, ve kterém došlo k vyřazení majetku nebo se již odpis za tento měsíc nepočítá. Podle obecných zásad mají odpisy tvořit zdroje pro reprodukci dlouhodobého odpisovaného majetku. Suverenita účetní jednotky při stanovení odpisového plánu je však omezená, neboť odpisové plány schvaluje zřizovatel, který do těchto plánů promítá také své potřeby regulace zdrojů na reprodukci veškerého svého majetku.

Účetními odpisy se pomocí oprávek snižuje hodnota majetku - oprávky snižují pořizovací cenu na úroveň zůstatkových cen. Účetními postupy se odpisy jednak tvoří oprávky a jednak se ve stejné výši upravuje struktura vlastního jmění - snižuje se hodnota fondu vlastního jmění (účet 401) a zvyšuje se hodnota investičního fondu (účet 416).

Zaúčtování odpisů

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. účetní odpis	551	07x, 08x
2. tvorba investičního fondu	401	416

Investiční fond musí mít finanční krytí, jinak by nebyla naplněna úloha fondu jako zdroje financování pořizování dlouhodobého majetku. Žádný předpis však v současné době jasně nestanovuje, že prostředky odpovídající odpisům mají být odděleně vedeny na samostatném bankovním účtu a nesmí být použity pro jiné účely než pro účely reprodukce majetku. V případě finančního nekrytí investičního fondu ke dni účetní závěrky, je nutné o vykázaný rozdíl snížit stav investičního fondu. Tímto účetním postupem zamezí účetní jednotka vzniku záporného výsledku hospodaření za běžné účetní období. Toto opatření vyplývá z ustanovení § 66 odstavce 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

	<i>MD</i>	<i>D</i>
nekrytí vzniklé odpisy běžného roku	416	648

Regulace odpisů

Účetní odpisy PO jen málokdy splňují základní funkci - být zdrojem investičního fondu, vyjadřovat skutečný průběh opotřebení majetku, což by naplňovalo v této oblasti jeden ze základních požadavků zákona o účetnictví - vyjadřovat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Má to své důvody, neboť zřizovatel musí při omezených finančních prostředcích řešit reprodukci dlouhodobého majetku všech jím zřízených organizací. Je zřejmé, že například škola, která prošla nákladnou rekonstrukcí, nebo nová stavba, potřebuje méně finančních prostředků na údržbu, než škola 100 let stará. Odpisují však všechny organizace, nová či zrekonstruovaná více z nových (vyšších) pořizovacích cen a všechny odpisy mají být kryty provozní dotací zřizovatele. Zřizovatelé proto regulují účetní odpisy různým způsobem tak, aby zajistili větší centralizaci zdrojů pro řešení naléhavých problémů (1).

2.3.4. Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření se zjistí porovnáním nákladů a výnosů. Náklady a výnosy se účtují narůstajícím způsobem od začátku roku, je třeba analyticky rozlišit náklady na hlavní činnost a doplňkovou činnost, neboť musíme výsledek hospodaření zjišťovat odděleně za hlavní a doplňkovou činnost. Výsledek hospodaření zahrnuje všechny účetní skutečnosti, které se v účetní jednotce odehrály, uskutečnily, jsou očekávány a spadají věcně a časově do daného účetního období. Účetním obdobím je u neziskových subjektů kalendářní rok. Použití možnosti účtovat v hospodářském roce naráží na nesoulad s fiskálním rokem veřejných rozpočtů.

V rámci uzávěrkových prací zjišťuje příspěvková organizace výsledek hospodaření, který se zjišťuje porovnáním nákladů (účtová třída č. 5) a výnosů (účtová třída č. 6). V nákladech by měla být zahrnuta i daňová povinnost na účtu 591 - Daň z příjmu.

<i>MD</i>	<i>D</i>	
493	5..	
6..	493	
493	492	převod zisku
492	493	převod ztráty

Na začátku nového účetního období se zisk otevře jako účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a rozděluje se tedy, popřípadě vyrovná ztráta až po 1.1. Postupy účtování ukládají, aby se na účet 431 převedl nejprve zůstatek účtu 432 - Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta z minulých let. Bude-li na účtu 432 ztráta, potom se zisk vytvořený v předchozím roce použije na úhradu ztráty, jestliže zůstane část zisku, vytvoří se peněžní fondy. Nebude-li ztráta vyrovnána, potom se k úhradě ztráty použije rezervní fond.

Účet 431 je nutno vyrovnat nejpozději k 31.3., kdy se sestavuje mezitímní účetní závěrka.

Rozdělení zisku:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Otevření účtů	491	431
2. Úhrada ztráty z minulých let	431	432
3. Příděl do fondu odměn	431	411
4. Příděl do rezervního fondu	431	413

Pokud není do 31.3. běžného roku schváleno zřizovatelem rozdělení výsledku hospodaření do fondů, výsledek hospodaření převést na účet 432 - Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta:

<i>MD</i>	<i>D</i>
431	432

2.3.5. Finanční fondy

Z ustanovení § 29 zákona č. 250/2000 Sb., v platném znění, územní příspěvkové organizace vytvářejí tyto finanční fondy:

- a) rezervní fond
- b) investiční fond
- c) fond odměn
- d) fond kulturních a sociálních potřeb

Rezervní fond

Účelem fondu je uplatnění hmotné zainteresovanosti příspěvkové organizace k dosažení lepšího výsledku jejího hospodaření. Ten je vytvořen tehdy, když skutečné výnosy hospodaření spolu s přijatým provozním příspěvkem převyšují provozní náklady.

Zdrojem rezervního fondu je přiděl ze zlepšeného výsledku hospodaření na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o převody do fondu odměn. Zdrojem rezervního fondu mohou být též dary.

Použití fondu:

- k dalšímu rozvoji své činnosti
- k časovému překlenutí rozdílů mezi výnosy a náklady
- k úhradě sankcí uložených organizaci za porušení rozpočtové kázně
- k úhradě ztráty za předchozí léta

Zřizovatel může dát souhlas k tomu, aby část svého rezervního fondu příspěvková organizace použila k posílení svého investičního fondu.

Od 1.3.2008 nabyt účinnosti zákon č. 27/2008, jímž se doplňuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Podle tohoto zákona jsou zdrojem rezervního fondu též nespotřebované finanční prostředky v případě dotací na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů a dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska, a programu švýcarsko-české spolupráce, které nebyly spotřebovány do konce kalendářního roku, ve kterém byly předmětné finanční prostředky přijaty.

Z uvedeného zákona vyplývá, že pokud se prostředky takto poskytnuté nespotřebují do konce kalendářního roku, převádějí se do rezervního fondu a mohou být použity v následujícím roce. Tyto prostředky bylo potřeba do konce roku 2009 sledovat ve zvláštní evidenci - analyticky oddělit, a použít je jen na původně stanovený účel.

Se zavedením nové účtové osnovy od 1.1.2010 vznikají dva nové účty:

- 413 Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
- 414 Rezervní fond z ostatních titulů (dotace, dary).

Příklady účtování:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. tvorba rezervního fondu ve výši výsledku hospodaření	431	413
2. příjem finančního daru	241 14	414
3. čerpání rezervního fondu	413, 414	648
4. posílení investičního fondu	413, 414	416
5. převod finančních prostředků mezi fondy	241 16	241 14
6. úhrada sankce	542	241 14
7. čerpání fondu na úhradu sankce	413, 414	648
8. úhrada ztráty	413	431, 432

Fond odměn

Fond odměn je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do výše 80 %, nejvýše však do výše 80 % limitu prostředků na platy nebo přípustného objemu prostředků na platy. Tvorbu provede příspěvková organizace na základě schválení zlepšeného výsledku hospodaření zřizovatelem po skončení kalendářního roku.

Z fondu se hradí odměny zaměstnancům. Přednostně se z fondu hradí případné překročení prostředků na platy.

Příklady účtování:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. přiděl do fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření	431	411
převod peněžních prostředků	241 11	241
2. přiznání mimořádných odměn	521	331
čerpání fondu odměn	411	648

Investiční fond

Investiční fond vytváří příspěvková organizace k financování svých investičních potřeb. Jeho zdrojem jsou:

- odpisy dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu
- investiční dotace z rozpočtu zřizovatele
- investiční příspěvky ze státních fondů
- výnosy z prodeje hmotného dlouhodobého majetku - pouze se souhlasem zřizovatele
- dary a příspěvky účelově určené na dlouhodobý majetek
- převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem

Použití fondu:

- k financování investičních výdajů, popřípadě investičních příspěvků
- k úhradě investičních úvěrů nebo půjček
- k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil
- k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav nemovitého majetku ve vlastnictví zřizovatele a používaného příspěvkovou organizací (převod do výnosů příspěvkové organizace).

Příklady účtování:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. předpis nároku na investiční dotaci	348	403
příjem peněžních prostředků	241 16	348
2. tvorba fondu z odpisů	401	416
převod finančních prostředků	241 16	241
3. dodavatelská faktura za modernizaci budovy	042	321
úhrada faktury	321	241 16
čerpání investičního fondu	416	401
zařazení do užívání	021	042
4. faktura za opravu majetku ve vlastnictví zřizovatele	511	321
úhrada faktury	321	241 16
použití investičního fondu	416	648

2.3.6. Fond kulturních a sociálních potřeb

Tvorba, používání a hospodaření s FKSP upravuje vyhláška MF č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. Fond je určen k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb. Vyhláška vymezuje okruh plnění, které lze z fondu poskytovat.

Tvorba fondu

Základní přiděl do fondu činí 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy. Do ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy se zahrnují všechny složky platu upravené zákonem o platu a prováděcími nařízeními vlády tj. platový tarif, osobní příplatek, příplatky za vedení, hodnostní příplatky, příplatky za zastupování, za noční práci, za dělenou směnu, za práci v sobotu, neděli a ve svátek, za práci přesčas, zvláštní příplatky, odměny a další platy.

Další příjmy tvoří:

- splátky půjček poskytnuté na bytové účely do konce roku 1992. Vzhledem k tomu, že do roku 1992 poskytnutí půjček snižovalo fond, jak ve zdrojích, tak i v prostředcích, jsou splátky těchto půjček dalším příjmem FKSP. Od roku 1993 se při poskytnutí půjčky zdroje fondu nesnižují, pouze prostředky, a je vytvořena pohledávka za zaměstnancem ve výši poskytnuté půjčky. Při splacení půjčky se sníží pohledávka za zaměstnancem a splátky půjček se vrátí do fondu.
- náhrady škod a pojistná plnění od pojišťovny vztahující se k majetku pořízenému z fondu
- peněžní a jiné dary určené do fondu
- příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, pokud na jejich provoz příspěvková organizace přispívá z tohoto fondu (5).

Hospodaření s fondem

Organizace sestavuje rozpočet fondu a stanoví způsob jeho čerpání, které musí být v souladu s danou vyhláškou. Podle těchto písemných dokumentů se pak postupuje při poskytování konkrétních plnění z fondu. Pokud existuje v organizaci odborový orgán, tak spolurozhoduje.

Prostředky fondu se ukládají na samostatném účtu u bank. Fond se tvoří zálohově, tzn. převody základního přidělu do fondu během roku se provádí po částech, a to z roční plánované výše v souladu s plánovaným rozpočtem. Vyúčtování skutečného základního

přídělu se provádí v rámci účetní závěrky. Převody peněžních prostředků na zálohy na základní příděl do fondu se uskuteční nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž k tvorbě fondu došlo (5).

Pravidla pro čerpání prostředků z fondu

Příspěvková organizace může přispívat pouze na činnosti, které organizuje nebo spoluorganizuje nebo které pořídí od jiné organizační složky státu nebo právnické nebo fyzické osoby. Současně platí, že zaměstnancům (bývalým zaměstnancům) a jejich rodinným příslušníkům lze poskytnout příspěvek pouze z toho fondu, ze kterého byla činnost zcela uhrazena.

Veškerá plnění z fondu, s výjimkou sociálních výpomocí a sociálních půjček a darů, jsou zaměstnancům poskytována nepeněžní formou. Pod pojmem nepeněžní plnění se rozumí takové plnění poskytované organizací zaměstnanci, kdy celkové náklady na činnost nebo akci jsou uhrazeny organizací z fondu a zaměstnanci jsou poskytnuty za cenu sníženou o příspěvek z tohoto fondu. Účetní doklad o zaplacení zní na jméno zaměstnavatele a zaměstnanci se účastní těchto činností (akcí) za cenu sníženou o příspěvek z fondu. Za příspěvek se považuje i plná úhrada, pokud tak stanoví pravidla pro čerpání fondu.

Na poskytnutí příspěvku nebo jiné plnění z fondu není právní nárok (5).

Fond je určen:

1. zaměstnancům v pracovním poměru k zaměstnavateli. Pracovní poměr se zakládá smlouvou, volbou, jmenováním a dále sem patří také vedlejší pracovní poměr a vedlejší činnost, pokud je vykonávána v dalším pracovním poměru. Zaměstnancem je také osoba dočasně uvolněná pro výkon funkce, osoba na mateřské a rodičovské dovolené, pokud jejich pracovní poměr k zaměstnavateli trvá. Z fondu nelze poskytovat plnění osobám, které konají pro organizaci práce na základě dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti;
2. příslušníkům ve služebním poměru;
3. soudcům;
4. žákům učilišť;
5. důchodcům, kteří při svém odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu pracovali u zaměstnavatele;
6. rodinným příslušníkům. Za rodinného příslušníka se pro účely této vyhlášky považují: manžel (manželka) zaměstnance, druh (družka) zaměstnance, partner (partnerka) zaměstnance a nezaopatřené děti.

Používání fondu

a) příspěvky na provoz zařízení, která slouží kulturnímu a sociálnímu rozvoji zaměstnanců

- náklady na provoz zařízení (kultura, sport, rekreace)
- nákup vitaminových prostředků, očkování proti chřipce, klíšťové encefalitidě a hepatitis A, pokud není hrazeno ze zdravotního pojištění
- vybavení sloužící ke zlepšení pracovních podmínek
- náklady za dočasné užívání zařízení jiných osob

b) pořízení hmotného majetku, který slouží kulturním a sociálním potřebám zaměstnanců

c) půjčky na bytové účely

- půjčky jsou bezúročné; u půjček na pořízení domu nebo bytu, na složení členského podílu na družstevní byt a na provedení změny stavby domu nesmí přesáhnout částku 100 000,- Kč; u půjček poskytnutých na pořízení bytového zařízení nesmí přesáhnout částku 50 000,- Kč. Každá půjčka je splatná do 10 let.

d) stravování

e) rekreace

- příspěvek lze poskytovat v nepeněžní formě. Přispívat lze zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům, a to na všechny druhy tuzemské i zahraniční rekreace, včetně rehabilitace, které organizace organizuje sama, spoluorganizuje nebo pořídí od jiné právnické nebo fyzické osoby. To znamená, že celkové náklady za rekreační pobyt zaměstnanec uhradí z fondu a zaměstnanci je poskytne za cenu sníženou o příspěvek z fondu. Účetní doklad o zaplacení nákladů na rekreační pobyt musí být na jméno organizace. Z fondu nelze přispívat na rekreace, zájezdy nebo jiné rekreační pobyty, které si zaměstnanec uhradí ze svého a dodatečně požádá o příspěvek z fondu.

f) kultura, tělovýchova a sport

- z fondu lze přispívat na všechny druhy vstupenek na kulturní, tělovýchovné a sportovní akce, včetně dopravy na tyto akce, za předpokladu, že je organizace sama pořídí (celkové náklady jsou uhrazeny z fondu, účetní doklad zní na jméno organizace a zaměstnanci se vstupenka poskytne za cenu sníženou o příspěvek z fondu). Z fondu nelze přispívat na akce, které mají charakter pohoštění, za kulturní akci nelze považovat pracovní porady, členské schůze a podobně.

g) sociální výpomoci a půjčky

- sociální výpomoc se poskytuje v hotovosti a v jednotlivých případech může činit až 15 000,- Kč. Sociální výpomoc nelze poskytovat bez uvedení důvodu. Z fondu lze poskytnout jednorázovou sociální výpomoc také nejbližším pozůstalým zaměstnancem.

- na základě písemné smlouvy lze zaměstnanci k překlenutí tíživé finanční situace poskytnout bezúročnou půjčku v hodnotě do 20 000,- Kč, půjčka je splatná do 5 let. Zůstatek nesplacených sociálních půjček může být v případě tíživé situace dlužníka prominut, nejvýše však lze prominout částku 15 000,- Kč.

h) penzijní připojištění

- zaměstnanci lze poskytnout příspěvek pouze za předpokladu, že má sjednanou smlouvu o penzijním připojištění se státním příspěvkem

i) příspěvek odborové organizaci

j) dary (z fondu lze poskytnout věcné nebo peněžní dary)

- za mimořádnou aktivitu ve prospěch zaměstnavatele a za aktivity humanitárního nebo sociálního charakteru (dárcovství krve, pomoc při živelních pohromách, požárech). Aktivity nesouvisí s plněním úkolů vyplývajících z pracovní smlouvy;

- při pracovních výročí 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního poměru u zaměstnavatele. Do pracovního výročí lze započítat i dobu pracovního poměru u jiných zaměstnavatelů, ale nelze zahrnout dobu výkonu práce konané na základě dohody o práci mimo pracovní poměr, dobu soukromého podnikání a dobu nezaměstnanosti. Doba mateřské (rodičovské) dovolené a doba vojenské služby lze zahrnout, ale pouze doba, po kterou trval pracovní poměr;

- při životních výročí 50 let a každých dalších 5 let věku;

- při prvním odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu;

- celkový objem prostředků, který lze použít na dary, je limitován 15 % ročního základního přídělů do fondu. Nevyčerpané prostředky určené na dary na konci roku nepropadají a lze je v následujících letech použít opět na dary, a to nad limit stanovený pro příslušný kalendářní rok (5).

Příklady účtování:

	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. základní příděl do FKSP	527	412
převod peněžních prostředků - výpis z BÚ FKSP	243	262
převod peněžních prostředků - výpis z BÚ provozu	262	241
2. příspěvek na rekreaci:		
a) faktura od dodavatele na celkovou částku		321
čerpání FKSP - výše příspěvku podle pravidel čerpání	412	
pohledávka za zaměstnancem	335	
b) úhrada faktury	321	243
c) splátka pohledávky zaměstnancem	243	335
3. poplatky za vedení účtu		
a) výpis z BÚ FKSP	377	243
b) úhrada poplatků z provozu	569	241
připsání na účet FKSP	243	377
4. připsané úroky z BÚ FKSP		
a) výpis z BÚ FKSP	243	378
b) převod úroků z BÚ FKSP	378	243
připsání úroků na BÚ provozu	241	662

2.3.7. Hospodářská činnost

Podle zákona č. 250/2000 Sb. je pro hospodářskou činnost pro PO zřízené ÚSC zvolen termín doplňková činnost.

Definice doplňkové činnosti

Doplňková činnost je činnost, kterou příspěvková organizace provádí mimo svou činnost hlavní, za jejímž účelem byla zřízena. Organizace využívá pro provádění doplňkové činnosti schopnosti svých pracovníků a kapacity zařízení v době, kdy není zabezpečována hlavní činnost.

Doplňkovou činností nesmí být narušováno či omezováno základní poslání organizace, tzn., že nesmí být vykonávána na úkor hlavní činnosti. Organizace nesmí používat své kapacity (zařízení, prostory, pracovníky) k provádění doplňkové činnosti, pokud by v důsledku toho nebyla schopna plně zajistit své základní poslání, k němuž byla zřízena (6).

Okruhy doplňkové činnosti

Okruh povolených doplňkových činností by měl být formulován podle Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, neboť podle tohoto nařízení se řídí i živnostenský úřad při vydávání živnostenských oprávnění. Při rozhodování o povolených doplňkových činnostech je výhodné uvážit i tu skutečnost, že při živnostenském podnikání musí i příspěvková organizace naplnit veškeré předpisy upravující živnostenské podnikání a samozřejmě splnit i všechny podmínky a nároky na podnikatele kladené.

Formulace okruhu doplňkových činností ve zřizovací listině, které zřizovatel povolí PO, musí splnit několik podmínek:

- musí navazovat na hlavní účel, pro který byla příspěvková organizace zřízena

- výkon doplňkových činností nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace a sleduje se odděleně (4, s. 47).

Oddělení doplňkové činnosti od hlavní činnosti

Vedlejší činnost příspěvkových organizací musí být účetně oddělena od činnosti hlavní. Jedním z důvodů odděleného účtování je skutečnost, že vedlejší činnost není hlavním posláním, pro které byla organizace zřízena a na její provádění nejsou poskytovány a proto nemohou být použity prostředky ze státního rozpočtu.

Dalším důvodem pro účetní oddělení vedlejší činnosti od činnosti hlavní je zdaňování příjmů z hospodářské činnosti daní z příjmů. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů předpokládá, že výdaje hlavní činnosti subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jsou kryty prostředky státního rozpočtu, respektive územních rozpočtů, případně zdroji získanými hlavní činností, zatímco příjmy z doplňkové činnosti podléhají zdanění podle daňových zákonů v rámci platné daňové soustavy. Proto náklady doplňkové činnosti jsou podle zákona č. 586/1992 Sb., § 24, výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů z hospodářské činnosti a organizace je použije ke snížení daňového základu pro výpočet daně z příjmu.

Třetím, podstatným důvodem pro oddělení doplňkové činnosti od hlavní je skutečnost, že mzdové prostředky vyplacené za vykonávání doplňkové činnosti se nezahrnují do závazného mzdového limitu organizace. Pokud jsou mzdové prostředky pracovníkovi za vykonávání vedlejší činnosti vyplaceny ze stanoveného objemu mzdových prostředků, je povinností organizace, ale i v jejím vlastním zájmu vrátit je z tržeb z vedlejší činnosti zpět.

V některých případech nelze fyzicky oddělit náklady vedlejší činnosti od nákladů hlavní činnosti (např. náklady na topení, elektřinu, vodu, plyn), avšak z celkových výdajů, které byly uhrazeny plně ze státního nebo územního rozpočtu je možno poměrně přesně propočítat podíl nákladů na vedlejší činnost včetně mezd. Takto použité prostředky příspěvková organizace vrátí do svého rozpočtu, a to měsíčně, případně do konce čtvrtletí, nejpozději však do konce kalendářního roku (6).

Hospodaření v režimu doplňkové činnosti

Na základě ustanovení zákona č. 250/2000 Sb., upravující rozpočty a hospodaření územních celků a jejich organizací, doplňková činnost nemusí být zisková. Zrušení organizace v případě ztráty z doplňkové činnosti tedy není pevně stanoveno, záleží na dohodě organizace se zřizovatelem. Např. u podnikatelské činnosti školy je zcela zřejmé, že i obec či kraj budou požadovat, aby nebyla ztrátová, pokud však bude škola v rámci své doplňkové činnosti plnit zakázku obce (zajištění volného času dětí, protidrogové aktivity, podpora národnostních menšin, stravování důchodců, apod.), předpokládá se při záporném hospodaření finanční spoluúčast obce. I v těchto případech je zcela na místě logický požadavek, aby škola tyto aktivity vedla účetně odděleně (6).

Použití prostředků z doplňkové činnosti

Pro příspěvkové organizace územních celků zákon č. 250/2000 Sb. rovněž stanoví, že zisk ze své doplňkové činnosti mohou použít pouze ve prospěch své hlavní činnosti, avšak umožňuje zřizovateli povolit i jiné použití (§ 28, odst. 3). Spojení hospodářského výsledku hlavní a hospodářské činnosti do jednoho hospodářského výsledku a rozdělení do fondů zákon na rozdíl od státních rozpočtových pravidel výslovně nestanoví, což znamená, že v podstatě lze použít předpokládaný zisk z doplňkové činnosti již v průběhu roku, avšak určující zde bude rozhodnutí zřizovatele, respektive dohoda s ním, jakým způsobem bude organizace při nakládání se ziskem z doplňkové činnosti postupovat (6).

3. Metodika

Praktická část je zaměřena na konkrétní příspěvkovou organizaci - Základní uměleckou školu ve Volyni, získané teoretické znalosti jsou porovnány a ověřeny s praktickými zkušenostmi z účtování.

V teoretické části jsem popisovala účetnictví obecné příspěvkové organizace, způsoby jejího financování a v praktické části na základě dat získaných z účetních výkazů provedu analýzu hospodaření vybrané krajské příspěvkové organizace.

Konkrétní příklady souvztažností uvedených v teoretické části u jednotlivých účetních oblastí shrnu v několika názorných příkladech nejčastěji řešených účetních případů. Nutno poznamenat, že současný stav legislativy neodpovídá potřebám účetních příspěvkových organizací. S ohledem na nejasnost účetních postupů se musí počítat s tím, že během roku 2010 dojde k průběžnému ujasnění účetních metod, s čímž bude souviset velké množství přeúčtování účetních operací. Vzhledem k tomu, že dosud byly vydány pouze čtyři účetní standardy, může tedy dojít k výraznému posunu v účtování některých účetních případů.

Zákon o účetnictví stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. K dosažení této povinnosti je třeba v každé organizaci dodržovat určitá pravidla. Tato pravidla jsou jednak pevně stanovena - zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v platném znění, prováděcí vyhláška č. 410/2009 k zákonu o účetnictví, České účetní standardy, daňové zákony a další právní předpisy, jednak si účetní jednotky samy mohou rozhodnout a stanovit v rámci vymezených norem své předpisy - vnitropodnikové směrnice, vnitřní směrnice nebo interní předpisy apod. Zákon o účetnictví výslovně neukládá tvorbu vnitřních předpisů. Přesto se z některých ustanovení dá odvodit, že se v něm vydání vnitřního předpisu předpokládá. O významu těchto předpisů a vnitřních norem pojednám v závěru praktické části a veškeré poznatky budou shrnuty do konkrétní podoby vnitřní směrnice popisované organizace.

Základním vnitřním předpisem účetní jednotky je stanovení účtového rozvrhu. § 14 odstavec 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění a § 78 vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění, stanoví povinnost účetních jednotek sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. Účtový rozvrh se sestavuje pro každé účetní období, v průběhu účetního období je možné ho doplňovat. Při sestavení účtového rozvrhu v praktické části jsem metodicky vycházela ze všech nových předpisů a v návaznosti na změny v oblasti analytických účtů, kdy je nutné jejich správné nastavení pro potřeby načítání dat do vybraných nových výkazů.

4. Praktická část

Praktickou část práce je orientována na konkrétní příspěvkovou organizaci, způsob jejího financování a na význam vnitřních směrnic. Na základě vyhodnocení organizace a řízení ekonomických procesů v Základní umělecké škole Volyně předkládám návrh vnitřní účetní směrnice včetně účetního rozvrhu - pro rok 2010 (podle nové platné legislativy) a včetně pravidel čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb.

Vzhledem k legislativním změnám, které proběhly k 1.1.2010, byla nezbytně nutná aktualizace vnitřních účetních předpisů. Analyzovala jsem proto veškeré účetní případy z minulých období a na základě tohoto rozboru připravila podklady pro změnu vnitřní účetní směrnice a změnu účtového rozvrhu v návaznosti na nově vydané právní normy. Nejrozsáhlejší změny proběhly v účtovém rozvrhu, kde došlo k podstatným zásahům do syntetické i analytické části účtů. Předložené dokumenty jsou vedením školy i účetní využívány při každodenní práci.

4.1. Popis účetní jednotky, způsob jejího financování

Účetní jednotkou je Základní umělecká škola, Palackého 64, Volyně, kterou navštěvuje zhruba 320 žáků. Jedná se o příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je Jihočeský kraj se sídlem v Českých Budějovicích. Organizace poskytuje základy vzdělání v uměleckých oborech a připravuje odborně pro studium ve středních a vysokých školách s uměleckým zaměřením. Statutárním orgánem je ředitel jmenovaný radou kraje se souhlasem Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR. Jménem organizace jedná ředitel v souladu s právními předpisy v platném znění a v rámci oprávnění daných zřizovací listinou. Škola hospodaří s majetkem, který je ve vlastnictví zřizovatele a který jí je předán do správy k vlastnímu hospodářskému využití.

Škola hospodaří s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele a s prostředky získanými vlastní činností.

Rozpočtové prostředky v roce 2009 tvoří:

Přímé náklady na vzdělávání - poskytované ze státního rozpočtu prostřednictvím Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky, které organizaci přiděluje Odbor školství, mládeže a tělovýchovy Krajského úřadu Jihočeského kraje. Do této kategorie patří finanční prostředky na platy, náhrady platů, popřípadě mzdy a náhrady mezd, na odměny za pracovní pohotovost, odměny za práci vykonávanou na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr a odstupné, na výdaje na úhradu pojistného a na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a na úhradu pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, na přiděly do fondu kulturních a sociálních potřeb a ostatní náklady vyplývající z pracovněprávních vztahů, rovněž výdaje na další vzdělávání pedagogických pracovníků, na činnosti, které přímo souvisejí s rozvojem škol a kvalitou vzdělávání.

Rozvojové programy MŠMT

Tyto prostředky jsou zřizovatelem poskytovány v návaznosti na výkony školy.

Neinvestiční výdaje - provozní příspěvek - poskytovaný z rozpočtu zřizovatele, škole přispívá pouze na odpisy.

Dotace do IF na pořízení dlouhodobého majetku.

Vlastní příjmy jsou tvořeny úplatou za vzdělávání v základní umělecké škole. Výši úplaty za vzdělávání stanoví ředitel školy podle §123 školského zákona a na základě vyhlášky č. 71/2005 Sb., o základním uměleckém vzdělávání. Úplatu pro jednotlivé obory je možné stanovit až do výše 110% průměru skutečných neinvestičních výdajů školy na žáka v uplynulém kalendářním roce, snížených o výdaje na platy, zákonná pojištění a odvody. Výše úplaty je stanovena na školní rok, splatná pololetně. Z těchto prostředků jsou hrazeny všechny provozní výdaje.

V roce 2009 škola obdržela tyto rozpočtové prostředky:

na přímé náklady na vzdělávání	(UZ 33353)	4 689 000,- Kč
příspěvek na soutěž	(UZ 33166)	8 249,- Kč
dotace na rozvojový program ...	(UZ 33005)	141 000,- Kč
dotace na rozvojový program ...	(UZ 33016)	13 000,- Kč
provozní dotace	(UZ 88888)	5 000,- Kč
dotace do investičního fondu z FRŠ		45 000,- Kč

4.2. Analýza hospodaření

Porovnání nákladů a výnosů za dvě účetní období:

Tabulka č. 4: Údaje z výkazu Zisku a ztráty v tisících Kč k 31.12.2008 a k 31.12.2009

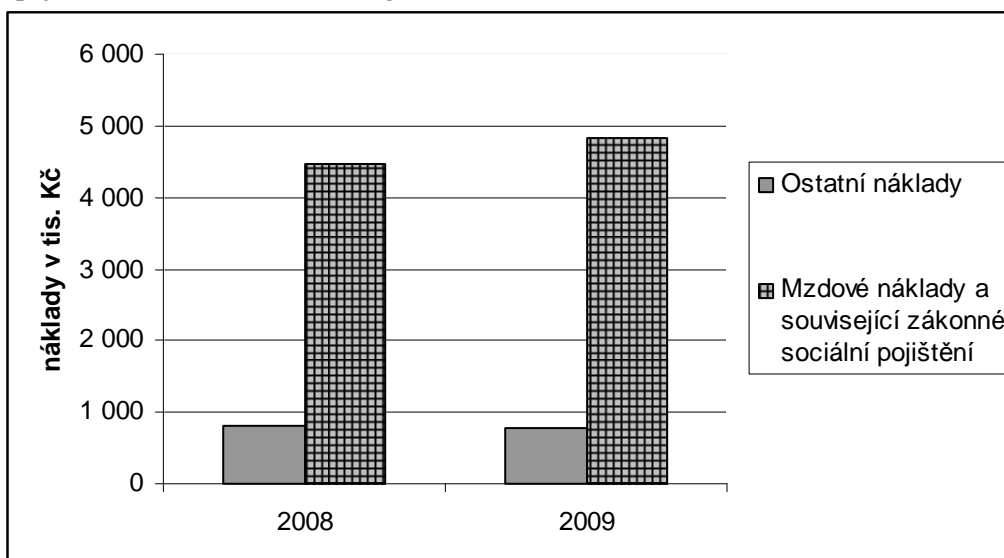
<i>Náklady</i>			<i>Výnosy</i>		
Název položky	2008	2009	Název položky	2008	2009
Spotřeba materiálu	167	262	Tržby z prodeje služeb	661	684
Spotřeba energie	180	226	Úroky	23	7
Opravy a udržování	304	142	Zúčtování fondů	80	
Cestovné	11	9	Jiné ostatní výnosy	41	18
Ostatní služby	122	119	Příspěvky a dotace na provoz	4491	4914
Mzdové náklady	3 261	3 587			
Zákonné soc. pojištění	1 137	1 151			
Ostatní soc. pojištění	13	15			
Zákonné soc. náklady	65	71			
Ostatní soc. náklady	1	7			
Jiné ostatní náklady	16	23			
Odpisy	5	5			
Celkem	5 282	5 617	Celkem	5296	5623
Výsledek hospodaření	14	6			

Zdroj: vlastní zpracování z Výkazu zisku a ztráty k 31.12.2008 a k 31.12.2009

Výše uvedená tabulka dokazuje ekonomickou povahu veřejných služeb - většinou jsou ekonomicky ztrátové, náklady na ně vynaložené jsou vyšší než příjmy dosahované od spotřebitelů veřejných služeb, pro které jsou tyto služby určeny.

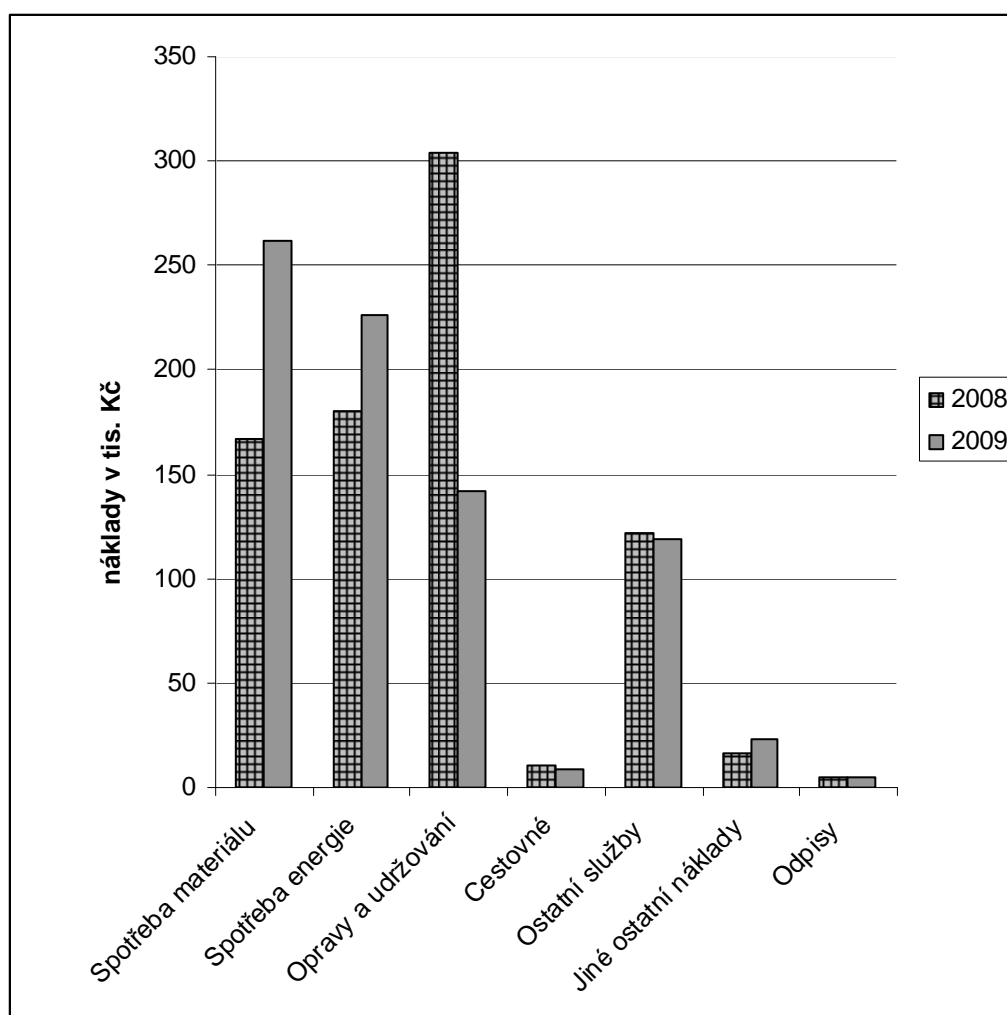
Z uvedené tabulky je zřejmé, že organizace není schopná bez příspěvků a dotací ze státního rozpočtu či od zřizovatele pokrýt veškeré náklady své činnosti, zejména mzdové náklady a související zákonné sociální pojištění (jejich podíl na celkových nákladech je více než 85 %). Z vlastních příjmů (školného) hradí zejména provozní náklady. Pokud by měly její vlastní příjmy pokrýt veškeré výdaje, byly by poskytované služby pro většinu spotřebitelů cenově nedostupné. Současně je z meziročního porovnání patrné, že struktura nákladů i výnosů je téměř identická a zřizovatel musí mít pro případ nepředpokládaných nutných výdajů (havárie atd.) připravenou finanční rezervu.

Graf č. 1: Porovnání podílu mzdových nákladů a souvisejících zákonných sociálních pojištění a ostatních nákladů organizace



Zdroj: vlastní zpracování z Výkazu zisku a ztráty k 31.12.2008 a k 31.12.2009

Graf č. 2: Porovnání struktury provozních nákladů organizace v posledních dvou letech



Zdroj: vlastní zpracování z Výkazu zisku a ztráty k 31.12.2008 a k 31.12.2009

Tabulka č. 5: Vybrané složky majetku a jejich pořizovací a zůstatkové ceny v tis.Kč

	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena
021 Stavby	742	313	429
022 Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	341	341	0

Zdroj: vlastní zpracování z rozvahy k 31.12.2009

Tabulka č. 6: Stav vybraných finančních fondů v tis.Kč

	Stav fondu
914 Rezervní fond	115
916 Fond reprodukce majetku	58

Zdroj: vlastní zpracování z rozvahy k 31.12.2009

Na základě údajů z tabulek č. 4, 5 a 6 je patrné, že příspěvková organizace nemá prakticky možnost obnovovat svůj majetek (roční odpisy činí 5 000 Kč) a tvořit si případně zdroj pro jeho obnovu ve fondu reprodukce. Vedení příspěvkové organizace je v oblasti investičních prostředků zcela odkázáno na případné zdroje zřizovatele.

4.3. Názorné příklady nejčastěji řešených účetních případů

Příklad č. 1

PO zakoupila v měsíci březnu roku 2010 nový kopírovací stroj v hodnotě 55 000 Kč + 20% DPH. Za instalaci kopírky bylo zapláceno 1 000,- Kč + 20% DPH. Kopírka byla na základě protokolu o zařazení zařazena do užívání. Veškeré závazky byly bezhotovostně uhrazeny. Zároveň byl zúčtován odpis na základě odpisového plánu. (PO není plátcem DPH).

Řešení:

	Kč	MD	D
1. faktura od dodavatele za kopírovací stroj	66 000,-	042	321
2. faktura od dodavatele za instalaci kopírky	1 200,-	042	321
2. úhrada obou dodavatelských faktur	67 200,-	321	241
3. zařazení kopírky do užívání	67 200,-	022	042
4. proúčtování zdrojů k profinancovanému majetku (čerpání investičního fondu)	67 200,-	416	401
5. odpisy (příspěvková organizace měla schválený zřizovatelem tento odpisový plán:	10 080,-	551	082
- majetek byl pořízen a zařazen do užívání v měsíci březnu, první účetní odpis bude za měsíc duben 2010;			
- pořízený majetek se bude odpisovat měsíčně po dobu 5 let, to znamená 60 měsíců;			
- měsíční odpis činí $67\,200/60 = 1\,120$ Kč			
- účetní odpisy za rok 2010 budou $9 * 1\,120 = 10\,080$ Kč).			
6. tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	10 080,-	401	416

Příklad č. 2

PO pořídila v měsíci květnu roku 2010 stroj v celkové hodnotě 425 000 Kč (cena včetně DPH). Na pořízení stroje obdržela investiční dotaci z rozpočtu svého zřizovatele ve výši 300 000 Kč, zbylou část uhradila z vlastních prostředků. Stroj byl v červnu zařazen do užívání. Veškeré závazky byly bezhotovostně uhrazeny. Na základě odpisového plánu byl zúčtován odpis. (PO není plátce DPH).

Řešení:

	Kč	MD	D
1. rozhodnutí o poskytnutí investiční dotace (tj. na pořízení dlouhodobého majetku)	300 000,-	348	403
2. příjem dotace na běžný účet	300 000,-	241 16	348
3. faktura od dodavatele za stroj	425 000,-	042	321
4. úhrada faktury	425 000,-	321	241 16
5. uvedení stroje do provozu	425 000,-	022	042
6. odpisy (příspěvková organizace měla schválený zřizovatelem tento odpisový plán: - majetek byl pořízen a zařazen do užívání v měsíci květnu, první účetní odpis bude za měsíc červen 2010; - pořízený majetek se bude odpisovat měsíčně po dobu 10 let, to znamená 120 měsíců; - měsíční odpis činí $425\,000/120 = 3\,542$ Kč - účetní odpisy za rok 2009 budou $7 * 3\,542 = 24\,794$ Kč).	24 794,-	551	082
8. tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	24 794,-	401	416

Příklad č. 3

PO obdržela fakturu za nájemné za období prosinec 2009 až březen 2010 ve výši 40 000,- Kč. Faktura byla v prosinci 2009 uhrazena.

Řešení:

	Kč	MD	D
1. faktura za nájemné za období 12/09 - 03/10	40 000,-		321
nájemné připadající na rok 2009	10 000,-	518	
nájemné za rok 2010	30 000,-	381	
2. úhrada faktury	40 000,-	321	241
3. účtování v roce 2010 (rozpuštění nákladů)	30 000,-	518	381

Příklad č. 4

PO vybrala od žáků školné za 1. pololetí školního roku 2009/2010, tj. za měsíce září 2009 až leden 2010, v celkové výši 300 000,- Kč.

	Kč	MD	D
1. předpis školného na základě seznamu žáků	300 000,-	377	602
2. úhrada školného od rodičů žáků	300 000,-	241, 261	377
3. časové rozlišení - školné za leden 2010	60 000,-		384
			- 604
4. účtování v lednu 2010	60 000,-	384	602

4.4. Účetní rozvrh a návrh vnitřní účetní směrnice

4.4.1. Vnitřní účetní směrnice příspěvkové organizace - obecné požadavky

Vnitřní předpisy jsou základním souborem účelně organizovaného vnitřního kontrolního systému. Pomocí vnitřních předpisů se zajišťuje zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací. Dalším úkolem vnitřních předpisů je vyjádření vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky, že v konkrétních situacích má být postupováno konkrétním způsobem (tzn. tak a ne jinak). V těchto případech plní vnitřní směrnice úlohu konkrétních pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky včetně těch pracovníků, kteří zajišťují zpracování účetnictví účetní jednotky, i když nejsou pracovníky (zaměstnanci) této účetní jednotky.

Podstatný je obsah těchto vnitřních směrnic, tj. obvykle stanovení metodiky postupu pracovníků, kteří budou odpovídat za její dodržování, pracovníků odpovědných za udržování směrnice v aktuálním stavu, rozsah a dobu její platnosti a určení odpovědnosti za kontrolu dodržování. Je též nutné, aby tyto směrnice nebyly pouze na papíře, ale aby byly dokumentem, podle kterého se postupuje, a kterým se pracovníci řídí.

Potřeba vnitřních předpisů by tedy měla vyplývat z vnitřní potřeby účetní jednotky. Pokud nejsou vytvořeny vnitřní předpisy, popřípadě pokud jsou vytvořeny, ale není podle nich postupováno, vede to nezřídka k mnoha nepříjemným následkům, kterým musí účetní jednotka čelit.

Smyslem vnitropodnikových směrnic je aplikovat zákonné normy podle konkrétních podmínek příspěvkové organizace. Potřeba existence vnitřních směrnic vyplývá:

- z variantního řešení, které předpisy umožňují, vybrat pro danou účetní jednotku tu nejvhodnější (např. zásoby se účtují variantou A nebo B, vybrat tedy způsob, který nejlépe konkrétní organizaci vyhovuje)
- rozdělit pravomoc a odpovědnost za jednotlivé hospodářské operace
- umožnit následnou vnitřní i vnější kontrolu.

Vnitřní směrnice musí být a zůstat tzv. „živými dokumenty“. Musí včas reagovat na vnitřní i vnější změny, např. změnu legislativy, organizační a personální změny apod.

Aktualizaci vnitřních norem je třeba provést:

1. každoročně, vždy k začátku nového účetního období (kalendářního roku),
2. při organizačních změnách,
3. při změně pravidel obsažených v obecně platných předpisech,
4. při změně ve způsobu realizace některých činností,
5. při změně zvolených účetních postupů apod.

Aktualizace vnitřních předpisů v průběhu účetního období lze provádět pouze v případě, že se změnilo (upravily, novelizovaly) právní předpisy (zákony) související s oblastí, kterou se účetní jednotka zabývá nebo v případě pokud se vnitřní podmínky v účetní jednotce upravily (např. potřeba tvorby rezerv apod).

Vnitřní směrnice jsou základem systému finančního řízení každé organizace, jejich forma, obsah, rozsah a věcné uspořádání jsou odvislé od velikosti a struktury, rozsahu a rozdělení činností a dalších skutečností. Jakou podobu budou směrnice mít, závisí na každé účetní jednotce. Pro názornost uvádím alespoň základní směrnice, které by měla mít zpracované každá účetní jednotka. Tento výčet však není a ani nemůže být úplný, neboť v každé účetní jednotce jsou odlišné podmínky. Vnitřní organizační směrnice může být zpracována jako jeden dokument, v úvodní části je vhodné uvést přehled jednotlivých dílčích

směrnic a platnost od kdy do kdy směrnice platí, kdy byla zpracována a měla by obsahovat schvalovací doložku.

Vnitřní směrnice:

- Organizační řád: základní směrnice, v organizačním řádu by měly být jasně vymezeny pravomoce a odpovědnost jednotlivých pracovníků účetní jednotky. Od tohoto dokumentu se odvíjí vypracování dalších směrnic.
 - Platový řád: navazuje na zákon č. 262/2006 Sb., zákon Zákoník práce. Stanoví kvalifikační hlediska pro výkon jednotlivých funkcí, pokud nevyplývají z obecných předpisů, stanoví hlediska pro přiznávání osobních příplatků a pro přiznávání mimořádných odměn.
 - Náhrady: směrnice o cestovních náhradách řeší povolování pracovních cest, zásady pro používání vlastních motorových vozidel a stanovení náhrad pro přiznání stravného v rámci rozpětí stanoveného příslušnou vyhláškou.
 - Směrnice pro vedení účetnictví:
 1. Systém zpracování účetnictví: účetní jednotky mohou vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů v technické podobě. Používaný software musí vyhovovat požadavkům zákona o účetnictví, tj tak, aby se účetnictví vedlo jako jeden informační systém a účetní zápisy se neprováděly mimo účetní knihy. Ve směrnici se uvede odkaz na softwarový produkt, který účetní jednotka užívá.
 2. Účtový rozvrh: jsou zde uvedeny syntetické a analytické účty, pro které má účetní jednotka náplň. Platí pro konkrétní kalendářní rok, je možné jej průběžně aktualizovat. V případě, že nedojde ke změně, lze jej použít i pro více účetních období.
 3. Oběh účetních dokladů: v této směrnici by měla každá účetní jednotka přesně vymežit účetní doklady, se kterými pracuje, kdo podepisuje jednotlivé doklady, kdo zodpovídá za jejich evidenci a za účtování. Nedílnou součástí směrnice o oběhu účetních dokladů jsou podpisové vzory oprávněných pracovníků.
 4. Pokladní činnost: Vedení pokladny není v současné době zakotveno v žádném předpise, přestože při manipulaci s hotovými penězi a evidenci o hotovostních transakcích musí být daleko větší opatrnost, důslednost a průkaznost, než při klasickém účtování ostatních účetních případů. Za vedení pokladny odpovídá pokladník, který by měl převzít hmotnou odpovědnost na základě dohody o hmotné odpovědnosti. Vzhledem k tomu, že současné předpisy v oblasti pokladní agendy jsou obecné, má vnitřní směrnice nezastupitelnou roli.
 4. Odpisový plán: účetní odpisy provádí příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem podle odpisového plánu schváleného zřizovatelem, který musí být v souladu s účetními metodami odpisování. Příspěvková organizace zřízená organizační složkou státu si stanoví odpisový plán samostatně.
- Odpisový plán je přehled jednotlivých druhů majetku evidovaného například na inventurních kartách, kde se uvede zařazení do jednotlivé odpisové skupiny a přehled o zůstatkové ceně účetní a případně daňové.
5. Majetková směrnice: zde vymezen majetek, o kterém účetní jednotka účtuje. Je třeba také vymežit hranici pro zařazení drobného majetku na účty 018 a 028, případně do operativní evidence.
 6. Evidence zásob: podle Postupů účtování je nutno vymežit, které skladované zásoby se budou účtovat způsobem A, a které způsobem B. Je vhodné zde uvést, které nakoupené zásoby se účtují hned do spotřeby a další evidence se nevede.
 7. Inventarizační směrnice: zde je stanoven jednotný postup inventarizačních prací, stanoven datum provádění inventarizace, inventarizační komise, osoby odpovědné za vyhotovení inventurních soupisů.

8. Směrnice o postupu závěrkových prací: stanoví termíny a odpovědné osoby za přípravu podkladů k provedení účetních případů před sestavením účetní závěrky, zejména podklady k účtování dohadných položek a případů časového rozlišování.

9. Tvorba fondů, zejména FKSP: v této části se uvedou jasná pravidla pro tvorbu a čerpání fondů.

10. Doplnková činnost: vyplývá ze zřizovací listiny, je třeba stanovit jasná pravidla pro účetní evidenci.

11. Časové rozlišení nákladů a výnosů: je nutno stanovit pravidla pro časové rozlišení nákladů a výnosů v souladu s § 69 vyhlášky č. 410/2009 sb., v platném znění.

4.4.2. Účtový rozvrh příspěvkové organizace ZUŠ Volyně

Vzorový účtový rozvrh vychází z podmínek Základní umělecké školy Volyně a rozpracovává směrnou účtovou osnovu pro podmínky roku 2010. Dále v souladu s § 77 vyhlášky č. 410/2009 vytváří členění syntetických účtů na analytické účty, jejichž správné nastavení je potřebné pro načítání účetních dat do vybraných nových ročních výkazů. Při členění na analytické účty jsem metodicky vycházela z Pokynu pro příspěvkové organizace v územní působnosti Krajského úřadu - Jihočeského kraje, protože Ministerstvem financí České republiky dosud nebyly analytické účty stanoveny. Škola je povinna postupovat podle tohoto pokynu, analytické účty jsou v něm stanovené čtyřmístné, podle nastavené analytiky lze syntetické účty rozdělit do tří skupin: účty se závaznou analytikou, s doporučenou analytikou a účty, které mohou účetní jednotky využívat podle svých potřeb.

Základní umělecká škola Volyně, Palackého 64, Volyně

Směrnice č. 1/2010

ÚČTOVÝ ROZVRH

Přehled syntetických, analytických a podrozvahových účtů používaných v Základní umělecké škole Volyně v účetním období roku 2010

1. Předmět úpravy

1.1. Ustanovení této směrnice vymezuje účtový rozvrh, který obsahuje účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů (tzn. přehled syntetických, analytických a podrozvahových účtů).

1.2. Povinnost sestavení účtového rozvrhu vyplývá z ustanovení § 14 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a z ustanovení § 78 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

2. Účtový rozvrh

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

018 0000	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
021 0200	Stavby
022 0010	Sam. movité věci a soubory mov. věcí - učební pomůcky
022 0020	Sam. movité věci a soubory mov. věcí - ostatní
028 0010	Drobný dlouhodobý hmotný majetek - učební pomůcky
028 0020	Drobný dlouhodobý hmotný majetek - ostatní
031 0400	Pozemky
042 0000	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
078 0000	Oprávkový k DDNM
081 0200	Oprávkový ke stavbám
082 0010	Oprávkový k sam. mov. věcem - učební pomůcky

082 0020	Oprávky k sam. mov. věcem - ostatní
088 0010	Oprávky k DDHM - učební pomůcky
088 0020	Oprávky k DDHM - ostatní

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

241 0000	Běžný účet provozních prostředků
241 0011	Peněžní účet fondu odměn
241 0014	Peněžní účet rezervního fondu
241 0016	Peněžní účet investičního fondu
243 0010	Běžný účet FKSP
261 0100	Pokladna
262 0100	Peníze na cestě

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

314 0000	Krátkodobé poskytnuté zálohy
314 0010	Krátkodobé poskytnuté zálohy - voda
314 0020	Krátkodobé poskytnuté zálohy - elektřina
315 0000	Pohledávky z hlavní činnosti
321 0000	Dodavatelé
331 0000	Zaměstnanci
333 0000	Jiné závazky vůči zaměstnancům - doplatky mezd
335 0000	Pohledávky za zaměstnanci (úhrada části zájezdu - FKSP)
335 0010	Pohledávky za zaměstnanci - ostatní
335 0012	Poskytnuté zálohy zam. na cestovné a drobné výdaje
336 0100	Zúčtování s institucemi - zdravotní pojištění
336 0200	Zúčtování s institucemi - sociální pojištění
342 0100	Jiné přímé daně - daň ze mzdy
348 0020	Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků - na přímé náklady na vzdělávání UZ 33353, 33005, 33016
348 0022	Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků - příspěvek na provoz UZ 88888
348 0040	Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků (dotace do IF)
377 0000	Ostatní krátkodobé pohledávky - školné
377 0010	Ostatní krátkodobé pohledávky - nájem nebytových prostor
377 0012	Ostatní krátkodobé pohledávky - poplatky KB - FKSP
378 0000	Ostatní krátkodobé závazky
378 0012	Ostatní krátkodobé závazky - úrok na BÚ FKSP
381 0000	Náklady příštích období
384 0000	Výnosy příštích období
389 0001	Nevyfakturovaná dodávka vody
389 0002	Nevyfakturovaná dodávka el. energie

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

401 0901	Fond dlouhodobého majetku
403 0800	Přijaté dotace na dlouhodobý majetek z rozpočtu ÚSC
411 0300	Fond odměn - počáteční stav
411 0310	Fond odměn - tvorba fondu
411 0320	Fond odměn - použití fondu
412 0100	FKSP počáteční stav
412 0110	příděl
412 0220	stravné
412 0230	zájezdy, rekreace, rehabilitační pobyt
412 0240	kultura, tělovýchova a sport
412 0260	poskytnuté věcné dary
412 0270	penzijní připojištění
412 0290	vitamíny
	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření -
413 0500	počáteční stav
413 0510	RF - příděl do fondu z výsledku hospodaření
414 0500	Rezervní fond z ostatních titulů - počáteční stav
414 0550	RF - peněžní dary neúčelové
416 0300	Investiční fond - počáteční stav
416 0310	IF - tvorba fondu z odpisů
416 0320	IF - investiční dotace z rozpočtu zřizovatele
431 0300	VH ve schvalovacím řízení
432 0300	Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta min. let
491 0000	Počáteční účet rozvahový
492 0000	Konečný účet rozvahový
493 0300	Výsledek hospodaření běžného účetního období

Účtová třída 5 - Náklady

501 0301	Spotřeba materiálu:	knihy, UP, tisky
501 0302		ostatní
501 0303		DDHM
501 0320	Spotřeba materiálu - soutěž	ZUŠ - UZ 33166
502 0301	Spotřeba energie:	voda
502 0302		el. energie
511 0300	Opravy a udržování	
512 0310	Cestovné	
512 0320	Cestovné - soutěž ZUŠ - UZ 33166	
518 0301	Ostatní služby:	služby pošt
518 0302		zpracování dat
518 0303		telefony
518 0304		jiné služby- fotopráce
518 0305		školení a kurzy

518 0306	programové vybavení
518 0307	konzultační a porad.
518 0308	nájemné
518 0320	Ostatní služby - soutěž ZUŠ - UZ 33166
521 0310	Mzdové náklady
521 0320	OON
521 0321	OON - soutěž ZUŠ - UZ 33166
524 0310	Zákonné sociální pojištění - sociální zabezpečení
524 0320	Zákonné sociální pojištění - zdravotní
525 0310	Jiné sociální pojištění - povinné pojistné 4,2 promile
527 0312	Zákonné sociální náklady - přiděl do FKSP
528 0310	Jiné sociální náklady (náhrady PN)
538 0310	Jiné daně a poplatky - kolky
538 0320	Jiné daně a poplatky
549 0310	Ostatní náklady z činnosti - zvýšení ceny
549 0320	Ostatní náklady z činnosti - náhrady škod žákům
551 0300	Odpisy
569 0300	Ostatní finanční náklady - poplatky KB

Účtová třída 6 - Výnosy

602 0300	Výnosy z prodeje služeb - školné
603 0310	Výnosy z pronájmu - hudební nástroje
603 0320	Ostatní výnosy z činnosti - pronájem nebytových prostor
648 0314	Čerpání fondů - použití rezervního fondu
648 0316	Čerpání fondů - použití investičního fondu
662 0300	Úroky
672 0310	Výnosy z nároků na prostředky rozpočtů územních samosprávných celků (PNV) UZ 33353, 33005, 33016
672 0320	Výnosy z nároků na prostředky rozpočtů územních samosprávných celků - UZ 88888

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

902 0001	Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek - UP (vedený v OTE)
902 0002	Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek OSTATNÍ (vedený v OTE)
999 0902	Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

4.4.3. Vnitřní účetní směrnice pro ZUŠ Volyně

Jedním z požadavků na účetnictví je i existence vnitřní účetní směrnice. Vnitřní účetní směrnice pro Základní uměleckou školu Volyně podrobněji upravuje problematiku postupů účtování s přihlédnutím ke specifickým podmínkám účetní jednotky. Sestavená směrnice je plně v souladu s platnými předpisy pro rok 2010. Postihuje všechny podstatné skutečnosti organizací používaných ekonomických, účetních a řídicích postupů, definuje jejich vzájemné vztahy a vytváří tak důležitý nástroj řízení.

1. Zpracování účetních dat

Účetní data se zpracovávají na počítači. Ke zpracování se používá účetní program FENIX firmy PVT České Budějovice. Tento program odpovídá požadavkům zákona o účetnictví číslo 563/1991 Sb.

Po předchozí kontrole a schválení účetních dokladů ředitelem školy zajišťuje jejich zpracování účetní. Za formální správnost účetních dokladů odpovídá účetní, za věcnou správnost odpovídá ředitel školy.

2. Seznam účetních knih, symbolů a zkratk včetně číselných znaků použitých při vedení účetnictví

- a) V účetní jednotce se vyhotovují tyto účetní knihy:
- hlavní účetní kniha
 - pokladní kniha
 - archivní kniha
 - kniha přijatých faktur
- V účetní jednotce se vyhotovují tyto účetní sestavy:
- opis účetních dokladů
 - stavy u banky
 - sestava nákladů a výnosů
- V účetní jednotce se vyhotovují tyto účetní výkazy:
- rozvaha
 - výkaz zisku a ztráty
 - příloha

b) Číselné znaky použité při vedení účetnictví

Jednotlivé účetní doklady jsou řazeny a označeny těmito číselnými znaky:

- 0001 - proúčtování výpisů běžného účtu a účtu FKSP
- 1001 – proúčtování pokladních dokladů
- 2001 – proúčtování mezd
- 3001 – proúčtování přijatých faktur
- 4001 – proúčtování přijatých faktur FKSP
- 5001 – ostatní účetní doklady

První číselný znak označuje rozdělení dokladů podle typu zpracování, další tři číselné znaky jsou určeny pro čísla dokladů.

c) Symboly a zkratky používané v účetnictví

ÚD	účetní doklad
PD	pokladní doklad
BÚ	běžný účet
PK	platební karty
PS	počáteční stav
KZ	konečný zůstatek
UZ	účelový zdroj
SU	syntetický účet

AU	analytický účet
HÚK	hlavní účetní kniha
poř. č.	pořadové číslo
fa př.	faktura přijatá
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
UP	učební pomůcky
OTE	operativně technická evidence
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Drobný hmotný majetek
IF	Investiční fond
VH	Výsledek hospodaření
FRŠ	Fond rozvoje škol

3. Zajištění schvalování oběhu a přezkušování účetních dokladů

a) oběh účetních dokladů

Objednávky

- objednávky vyhotovuje ředitel školy a účetní
- objednávky schvaluje ředitel školy

Přijaté faktury

- evidenci přijatých faktur, kontrolu formální správnosti a vyhotovení platebních příkazů provádí účetní
- kontrolu věcné správnosti provádí ředitel školy

Pokladní doklady

- pokladní knihu vede účetní školy
- příjmové a výdajové pokladní doklady vyhotovuje účetní školy
- schvalování a kontrolu správnosti příjmových a výdajových pokladních dokladů provádí ředitel školy

Ostatní účetní doklady

- vyhotovení těchto dokladů provádí účetní školy
- schvalování provádí ředitel školy

b) přezkušování správnosti účetních dokladů

Správnost účetního dokladu a přípustnost účetní operace ověřuje účetní a schvaluje ředitel školy na příslušném účetním dokladu svým podpisem.

c) podpisové vzory jsou samostatnou přílohou směrnice

4. Zásady pro účtování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

SÚ 013 - Software - je majetek, jehož cena je vyšší než 60.000,- Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Je veden v inventárních knihách.

SÚ 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (DDNM) - je majetek, jehož cena je 1.500,- až 60.000,- Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Je veden v inventárních knihách.

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

SÚ 021, 031 - budovy, haly, stavby a pozemky jsou DHM bez ohledu na pořizovací cenu. Je veden na inventárních kartách.

SÚ 022 - samostatné movité věci a soubory movitých věcí - jejich cena je vyšší než 40.000,- Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. SÚ 022 je analyticky členěn na učební pomůcky a ostatní. Je veden v inventárních knihách.

SÚ 028 - drobný dlouhodobý hmotný majetek (DDHM) - je majetek, jehož cena je 2.000,- až 40.000,- Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Je analyticky členěn na učební pomůcky a ostatní. Je veden v inventárních knihách.

Drobný hmotný majetek

je majetek, jehož pořizovací cena je do 2.000,- Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Je účtován do spotřeby a je veden na podrozvahových účtech, sleduje se v knihách operativní evidence v členění učební pomůcky a ostatní.

Oceňování dlouhodobého majetku:

pořizovací cenou – u nakoupeného majetku

reprodukční cenou – u darovaného majetku

Inventární knihy a seznamy majetku vedené v organizaci

V organizaci jsou vedeny inventární knihy a seznamy majetku v tomto členění:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- drobný dlouhodobý nehmotný majetek – počítačové programy
- drobný dlouhodobý hmotný majetek v členění: nábytek, přístroje, učební pomůcky pro jednotlivá oddělení (akordeon, bicí nástroje, dechové nástroje, klávesové nástroje, strunné nástroje, audiovizuální, literárně dramatické, taneční obor, výtvarný obor)
- drobný hmotný majetek v členění: nábytek, přístroje, učební pomůcky pro jednotlivá oddělení (akordeon, bicí nástroje, dechové nástroje, klávesové nástroje, strunné nástroje, audiovizuální, literárně dramatické, taneční obor, výtvarný obor)
- gramodesky, audiokazety, diafilmy, videokazety, CD
- seznamy notového materiálu a knih: Knihy – LDO, Knihy – VO, Knihy – HO, Noty – církevní, Noty – varhany, Noty – zpěv, Noty – dechy žestě, Noty – dechy dřeva, Noty – housle, Noty – akordeon, Noty – kytara, Noty – viola, violoncello, Noty – souborová hra smyčce, Noty – klavír

Správci jednotlivých sbírek učebních pomůcek a notových archívů jsou ustanoveni v Plánu činnosti Základní umělecké školy Volyně na příslušný školní rok.

5. Odpisování nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku

Odpisování se provádí v souladu s odpisovým plánem a Pracovním postupem pro nakládání s majetkem kraje ze dne 25.3.2008.

Způsob odpisování

Odpisování majetku organizace provádí podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu prostřednictvím účetních odpisů z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví. Výše účetních odpisů se stanoví z pořizovací ceny na základě zařazení majetku do příslušné majetkové skupiny, která vyjadřuje skutečnou míru opotřebení majetku.

Současně jsou vyčleněny finanční prostředky ve výši účetních odpisů, které odpovídají zdroji krytí ve fondu reprodukce majetku.

Účetní odpisování se provádí lineární metodou s rovnoměrným měsíčním odpisem po celou dobu odpisování. Měsíční účetní odpis se stanoví jako jedna dvanáctina ročního účetního odpisu zaokrouhlená na celé koruny nahoru a je měsíčně zaúčtován do nákladů. Majetek se odepisuje do výše pořizovací ceny (poslední měsíční odpis se stanoví jako rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávkami).

Majetek se začne odpisovat v měsíci, který následuje po datu zařazení do používání.

Jestliže dojde k technickému zhodnocení, které zvyšuje pořizovací a zároveň tedy i zůstatkovou cenu majetku, potom se stane zvýšená pořizovací cena základem pro výpočet odpisu od měsíce, který je následující po datu dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do provozu.

Při vyřazení neodepsaného majetku se poslední odpis zaúčtuje v měsíci, ve kterém dochází k vyřazení majetku.

Odpisy majetku

Hmotný majetek se pro účely účetních odpisů zařídí do majetkových skupin 1 až 6. Pro zařazení majetku do majetkových skupin 1 až 6 se vychází z přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. U hmotného majetku, který nelze zařadit do majetkových skupin dle přílohy 1 zákona o daních z příjmů, účetní jednotka sama posoudí délku životnosti daného majetku a tento zařadí do příslušné majetkové skupiny.

Pro potřebu sestavení a zpracování odpisového plánu hmotného majetku jsou stanoveny přípustné doby odpisování hmotného majetku v letech pro jednotlivé majetkové skupiny.

majetková skupina	min. přípustná doba odpisování DHM v letech	max. přípustná doba odpisování DHM v letech
1	4	8
2	6	12
3	12	24
4	20	40
5	30	60
6	50	100

U nehmotného majetku, ke kterému má organizace právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek pro účely účetních odpisů zařídí do majetkových skupin 1 až 4. Pro potřebu sestavení a zpracování odpisového plánu nehmotného majetku organizace jsou stanoveny následující přípustné doby odpisování nehmotného majetku v letech pro jednotlivé majetkové skupiny.

majetková skupina	druh majetku	min. přípustná doba odpisování DNM v letech	max. přípustná doba odpisování DNM v letech
1	audiovizuální dílo	2	3
2	software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	3	5
3	zřizovací výdaje	5	6
4	ostatní nehmotný majetek	6	-

6. Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vyřazuje z důvodů:

- fyzické likvidace
- prodeje
- bezúplatného převodu (darování)
- převodu na základě právních předpisů
- vkladu majetku do jiné organizace
- v důsledku škody nebo manka

Ve všech uvedených případech je třeba majetek vyřadit z evidence, a to jak pořizovací cenu, tak i oprávky.

Postup při vyřazování dlouhodobého hmotného majetku:

O vyřazovaném majetku musí být sepsán protokol, který obsahuje: inventární číslo, název majetku, pořizovací cenu, důvod vyřazení, zpráva o způsobu vyřazení, podpisy členů likvidační komise.

Inventarizační komise pracuje zároveň jako komise likvidační. Likvidaci majetku schvaluje ředitel školy po předchozím posouzení a schválení likvidační komisí.

Způsoby vyřazení majetku: fyzická likvidace
bezúplatný převod - darování
manko nebo škoda zjištěná na majetku
prodej

7. Zásady pro účtování zásob

O zásobách bude účtováno "způsobem B", to znamená, že v průběhu účetního období budou účtovány složky pořizovací ceny nakupovaných zásob na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na účtech dodavatelů nebo na finančních účtech.

Přímo do spotřeby (bez zaúčtování na sklad) se tedy účtují kancelářské potřeby, papír do kopírek, tonery, čisticí prostředky a další případné nákupy.

8. Zásady pro účtování časového rozlišení nákladů a výnosů

Všechny náklady a výnosy je nutno účtovat na příslušných účtech nákladových a výnosových druhů v zásadě časově rozlišené.

Jedná se především o účtování úplaty za vzdělávání, zejména na 1. pololetí příslušného školního roku. Část této úplaty, která je za měsíc leden, je nutno účtovat na 384 - Výnosy příštích období.

Nevyfakturované dodávky, zejména vody a elektrické energie, za které jsou v běžném roce zaplacené zálohy, ale vyúčtování za skutečnou spotřebu proběhne až v následujícím účetním období – nutno použít účet 389 Dohadné položky pasivní, do nákladů bude proúčtována výše zaplacené zálohy dodavateli.

Metoda časového rozlišení nebude použita v případě, pokud náklady na získání informace převýší přínosy plynoucí z této informace a tato informace se nepovažuje za významnou. Organizace tedy nebude používat účet časového rozlišení v případě předplatného časopisů v jednotlivé hodnotě do 1 000,- Kč (jedná se nevýznamné částky a o periodicky se opakující výdaje). Předplatné časopisů bude vzhledem k nízkým nákladům účtováno do období, ve kterém je prováděna platba.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci. Při prováděné inventuře je nutno posoudit jejich výši a odůvodněnost.

9. Inventarizace

Inventarizace majetku a závazků je prováděna ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 6, 7, 29, 30), k 31.12. běžného roku. Inventarizace peněžních prostředků v pokladně školy bude provedena 4x ročně (každé čtvrtletí).

K provedení inventarizace vydává příkaz ředitel školy, inventarizační komise je jmenována na základě Plánu činnosti pro příslušný školní rok.

Inventarizační komise má za úkol provést řádnou fyzickou a dokladovou inventuru. Provedení inventarizace musí inventarizační komise doložit inventarizačním zápisem ve dvojím vyhotovení. Zápis musí být podepsán všemi členy komise. V inventárních knihách musí být proveden zápis o inventarizaci s podpisy členů komise a odpovědného pracovníka. Předseda inventarizační komise je odpovědný za správně provedenou fyzickou a dokladovou inventuru všech hospodářských prostředků.

Inventarizace bude provedena na jednotlivých složkách majetku:

1. Dlouhodobý nehmotný majetek (počítačové programy, v ceně 1.500,- až 60.000,- Kč)
2. Dlouhodobý hmotný majetek:
 - budovy, haly, stavby
 - pozemky
 - samostatné mov. věci a soubory mov. věcí v členění UP a ostatní
 - drobný dlouhodobý hmotný majetek v členění UP a ostatní
 - drobný hmotný majetek (v ceně 500,- až 2.000,- Kč), vedený v operativně-technické evidenci
3. Učebnice, knihy, noty, CD, kazety
4. Bankovní účty, závazky, pohledávky, pokladní hotovost a účty časového rozlišení

10. Pokladní činnost

Pokladní činnost zajišťuje v ZUŠ Volyně účetní školy.

Pověřený pracovník odpovídá za řádné provádění pokladních operací a to:

- za provádění inkasa příjmů a úhrad výdajů v hotovosti na základě používaných závazných jednotných vzorů tiskopisů příjmových a výdajových dokladů, stvrzenek nebo původních dokladů (např. faktur, cestovních účtů apod.) obsahujících veškeré náležitosti stanovené vyhláškou o účetnictví
- za řádné, běžné a průkazné vedení pokladní knihy
- všechny pokladní operace musí být schváleny ředitelem školy.

Vyúčtování pokladny bude probíhat ke konci každého měsíce. Kontrolu vyúčtování provede ředitelka školy.

Provádění inventarizace pokladní hotovosti a zajištění zápisu z této inventarizace.

Řádná inventarizace bude prováděna u peněžních prostředků v hotovosti 4 krát za rok – každé čtvrtletí.

Inventarizaci provedou členové inventarizační komise za přítomnosti pokladní.

Z provedené inventarizace pořídí písemný záznam s podpisy pověřených pracovníků.

11. Peněžní účty

Organizace má zřízeny u Komerční banky a.s. tyto účty:
4167620277/0100 běžný účet provozních prostředků
4167640227/0100 běžný účet FKSP

Výpisy z jednotlivých účtů kontroluje účetní a ředitel školy.

12. Vnitřní kontrola

V souladu se zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole) v platném znění je v organizaci zavedena vnitřní kontrola, která musí splňovat následující parametry:

- vytvářet podmínky pro hospodárné, efektivní a účelné vykonávání činnosti organizace, pro které je zřízena;
- fungovat tak, aby byla včas zjištěna, vyhodnocena a minimalizována provozní, finanční a jiná rizika při provádění činnosti a nakládání s majetkem;
- podávat řídicím pracovníkům včasné informace o výskytu nedostatků a o přijatých opatřeních k jejich nápravě.

Základní složkou vnitřní kontroly je tzv. **řídící kontrola**, která je zajišťována odpovědnými zaměstnanci v rámci jejich odpovědnosti za určené činnosti v souladu se zákoníkem práce. Při stanovení odpovědností je nutné vycházet ze zásady omezení rizik při nakládání s veřejnými a ostatními prostředky. Za tímto účelem jsou v organizaci určeny tři základní funkce:

1. **příkazce operace** – vedoucí zaměstnanec pověřený k nakládání s veřejnými prostředky – ředitelka školy
2. **správce rozpočtu** – odpovědný za správu rozpočtu – účetní školy
3. **hlavní účetní** – zaměstnanec odpovědný za vedení účetnictví organizace – účetní školy

Z uvedených skutečností vyplývá, že každý účetní doklad bude opatřen podpisy příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. U pokladních dokladů nesmí chybět podpis příkazce operace, pokladníka a podpis příjemce. V případě, že příjemcem je příkazce operace bude jeho podpis nahrazen podpisem jeho zástupce.

13. Závěrečná ustanovení

- a) Organizace neprovádí hospodářskou činnost a proto nevytváří ani odpovídající směrnici.
- b) Směrnice je platná pro účetní období kalendářního roku 2010.
- c) Směrnici je možno měnit dodatky, které musí mít písemnou formu.

4.4.4. Způsob čerpání prostředků z FKSP ZUŠ Volyně na rok 2010

Fond kulturních a sociálních potřeb umožňuje v příspěvkových organizacích poskytovat zaměstnancům zaměstnanecké výhody obdobné těm, které mohou poskytovat podnikatelské subjekty ve vazbě na zákon o daních z příjmů právnických osob. Tvorbu, používání a hospodaření s FKSP upravuje vyhláška MF č. 114/2002 Sb, která mimo jiné ukládá povinnost vypracovat způsob čerpání fondu. Pravidla pro čerpání fondu v Základní umělecké škole Volyně jsem stanovila na základě analýzy potřeb zaměstnanců, jsou koncipována tak, aby nedocházelo k diskriminaci zaměstnanců. V organizaci není ustavena odborová organizace, nebude se tedy podílet na spolurozhodování o tvorbě a čerpání fondu.

Organizace musí maximálně odpovědně hospodařit s těmito prostředky v rámci právních předpisů, neboť fond je tvořen z rozpočtových prostředků a tudíž se na neoprávněné používání těchto prostředků pohlíží jako na porušení rozpočtové kázně.

Čerpání prostředků z FKSP se řídí vyhláškou MF ČR o FKSP č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění, a zásadami o hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb zpracovaných pro ZUŠ Volyně.

K jednotlivým bodům vyhlášky o FKSP jsou stanoveny následující zásady k čerpání prostředků.

§4, odstavec 2 - příspěvek na vitamíny

- z fondu bude přispíváno na vitamíny a vitamínové prostředky určené pro upevnění zdraví a celkové posílení zdravotní kondice v celkové výši 1000,- Kč na zaměstnance.

§4, odstavec 3 - příspěvek na vybavení ke zlepšení pracovních podmínek

- z fondu lze přispívat na vybavení ke zlepšení pracovních podmínek na pracovištích po schválení nadpoloviční většinou zaměstnanců

§ 7 - stravování

- z fondu bude přispíváno zaměstnancům školy na stravování částkou v hodnotě 11,- Kč za odebraný oběd,
- pracujícím důchodcům bude přispíváno při závodním stravování ve školní jídelně částkou ve výši 11,- Kč za jeden odebraný oběd,
- v cizích stravovacích zařízeních nebude nikomu poskytnut příspěvek na stravování.

§ 8 - zájezdy, rekreace:

- zaměstnanci a jednomu rodinnému příslušníkovi, který se zúčastní rekreačního pobytu, včetně rehabilitace, zájezdu v tuzemsku nebo v zahraničí bude poskytnut finanční příspěvek v maximální výši 1 500,- Kč (výše příspěvku bude závislá na aktuálních finančních možnostech fondu)
- za účelem dětské rekreace nebo dětského tábora bude poskytnut finanční příspěvek v maximální výši 1500,- Kč na jedno dítě (výše příspěvku bude závislá na aktuálních finančních možnostech fondu)

§ 9 – kultura, tělovýchova a sport:

- z fondu budou hrazeny zaměstnancům a jejich nejbližším rodinným příslušníkům vstupenky na kulturní představení, tělovýchovné činnosti a náklady na kulturní nebo sportovní akce pořádané ZUŠ pro své zaměstnance

§ 12 - penzijní připojištění

- z fondu lze hradit za zaměstnance příspěvek nebo jeho část na penzijní připojištění se státním příspěvkem. Příspěvek se poskytuje v souvislosti s trváním zaměstnání v ZUŠ ve Volyni. Výše příspěvku činí 100,-Kč měsíčně na zaměstnance. Příspěvek bude poskytován na základě žádosti zaměstnance po předložení platné smlouvy s příslušným penzijním fondem.
- zaměstnanci vzniká povinnost, že veškeré změny, které by mohly mít vliv na vyplácení příspěvku na penzijní připojištění, oznámí do osmi kalendářních dnů na ředitelství ZUŠ ve Volyni. Neoprávněně vyplacený příspěvek zaviněný zaměstnancem je zaměstnanec povinen ihned vrátit ZUŠ Volyně.

§14, odstavec b) - dary k pracovnímu výročí

- při pracovních výročích 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního nebo služebního poměru u zaměstnavatele, popřípadě u více zaměstnavatelů
- nepeněžní plnění - věcný dar v hodnotě 2 000,- Kč
- poskytnutí daru je podmíněno písemnou žádostí a čestným prohlášením zaměstnance o délce trvání pracovního poměru

§ 14, odstavec c) - dary k životnímu výročí

- při životních výročích 50 let a každých dalších 5 let věku
- nepeněžní plnění - věcný dar v hodnotě 2 000,- Kč
- poskytnutí daru je podmíněno písemnou žádostí

§14, odstavec d) - dary k prvnímu odchodu do důchodu

- k prvnímu odchodu do důchodu
- nepeněžní plnění - věcný dar - v hodnotě 2.000,- Kč

Celková výše darů podle §14, odstavec 3 může činit nejvýše 15% ze základního přídělku. Nevyčerpanou část lze převádět do dalšího roku pro stejný účel, a to nad stanovený limit. Výše příspěvku bude vždy závislá na aktuálních finančních možnostech fondu.

V ostatních případech, které jsou v souladu s vyhláškou MF ČR č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, lze výjimečně využívat prostředků na základě písemného souhlasu nadpoloviční většiny zaměstnanců ZUŠ Volyně.

5. Závěr

Příspěvkové organizace jsou právnické osoby státu, obce a vyššího územního celku, ve kterých část nákladů je pokryta vlastními tržbami a které jsou na rozpočet svého zřizovatele napojeny příspěvkem. Jsou výjimečné, neboť jejich činnost je zaměřovaná hlavně do oblastí, které nejsou pro společnost důležité z hlediska dosahování zisků, ale z hlediska veřejného zájmu.

Celá práce byla koncipována jako pomoc pro začínající vedoucí pracovníky a účetní příspěvkových organizací. Uvedené směrnice byly konzultovány s vedením několika škol a následně upraveny pro podmínky Základní umělecké školy Volyně. Vedením školy byly odsouhlaseny a schváleny a jsou významnými dokumenty, které slouží k zabezpečení hospodárnosti, odpovědnosti a také k ochraně majetku organizace. Směrnice jsou využívány při každodenní práci vedení a účetní školy, vycházejí ze závazných pokynů zřizovatele - Jihočeského kraje a zvláště pro rok 2010 byla nezbytně nutná jejich aktualizace v souladu s platnými předpisy.

Vzhledem k tomu, že hospodaření příspěvkových organizací vymezují zvláštní právní předpisy a jejich ustanovení se následně promítají i do vedení účetnictví, chtěla bych v závěru shrnout zásadní rozdíly ve vedení účetnictví příspěvkových organizací proti ostatním skupinám účetních jednotek. Zejména se jedná o rozdíly oproti podnikatelským subjektům, byť po změnách právních norem platných od 1. ledna 2010 dochází k přiblížení vedení účetnictví a jeho výstupů příspěvkových organizací k vedení účetnictví a jeho výstupů u podnikatelské sféry.

Pro obě skupiny účetních jednotek je základním stavebním kamenem účetnictví zákon o účetnictví, ale pro každou skupinu je platná jiná prováděcí vyhláška.

Přehled základních rozdílů mezi skupinou účetních jednotek, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a účetními jednotkami, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

Vyhláška č. 410/2009 Sb.

(územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR a organizační složky státu):

Směrná účtová osnova je členěna na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty, členění směrné účtové osnovy je závazné pro všechny účetní jednotky včetně číselného označení. (§ 76)

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v tisících Kč s přesností na dvě desetinná místa, podle zvláštního právního předpisu (vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů).

Na základě povinnosti vyplývající z vyhlášky č. 16/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů, sestavují příspěvkové organizace mezitímní účetní závěrku v termínech ke 31.3., 30.6. a 30.9.

Technické zhodnocení provedené ve stanovených částkách zvyšuje ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Pokud je technické zhodnocení nižší než stanovené částky, nezvyšuje ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. (§ 55, odst. 3)

Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku. (§ 55, odst. 7)

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

(podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví):

Směrná účtová osnova pro podnikatele je vnitřně členěna do 10 účtových tříd, které se dělí na maximálně 9 účtových skupin. Směrná účtová osnova končí na úrovni účtových skupin. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. (§ 46)

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. (§ 4 odst. 11)

Pořizovací cena vlastního dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud částka výdajů na technické zhodnocení u jednotlivého majetku převyší stanovenou částku. V případě, že náklady na technické zhodnocení jsou nižší než stanovený finanční limit, může se účetní jednotka rozhodnout, zda bude toto technické zhodnocení účtovat do nákladů nebo zvýší pořizovací cenu majetku. (§ 32 a odst. 6 zákon č. 586/1992 o daních z příjmů a § 6 odst 2 vyhlášky)

Pořizovací cena, popř. vlastní náklady dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení se snižuje o dotaci poskytnutou na pořízení investice a o dotaci na úhradu úroků, pokud byly tyto na základě rozhodnutí účetní jednotky zahrnovány do pořizovací ceny nebo do vlastních nákladů. (§ 47 odst. 4)

Při zpracování bakalářské práce jsem se rovněž zabývala některými rozdíly v oblasti pořizování a účtování investic u obou skupin účetních jednotek a na základě analýzy hospodaření a vlastní zkušenosti s přípravou a realizací investičních akcí a velkých oprav se mi jeví jako problematická tvorba investičního fondu u příspěvkových organizací. Ty organizace, které disponují větším a novějším majetkem, nemají potíže naplňovat každoročně investiční fondy z odpisů a mohou tudíž svůj teoreticky nový majetek poměrně dobře udržovat a obnovovat. Naopak ty příspěvkové organizace, které by potřebovaly na obnovu staršího a odepsaného majetku finanční prostředky ve značné výši, tento fond naplňují jen velmi omezeně či vůbec, neboť odpisy z jejich majetku jsou mizivé nebo nulové. Role zřizovatele je v tomto případě při regulaci odpisů velmi důležitá a nezastupitelná a navíc je zřizovatel nucen tvořit své vlastní rezervy na dotování investičních akcí u organizací, které mají minimální odpisy.

6. Summary

Accounting of allowance organizations is specific in comparison with accounting of business corporations. Allowance organizations are not based for the purpose of making profit. Their budget is to provide services which are indicted by the founder as necessary and useful for citizens. These organizations cover activities that are not appealing for business sector. The objective of this bachelor work is to characterize accounting of allowance organizations generally, to describe their most important features of financing and economic activities, to refer to basic problems of bookkeeping operations and to apply obtained findings in the concrete organization.

The theoretical part of the work is aimed at up-to-date problems in accounting of allowance organizations in the fields of property accounting, book depreciation, technical appreciation, financial funds and the fund for social and cultural requirements, economic results and additional activities – that means in accounting transactions that account clerks can meet in their everyday work. In these fields of accounting there are mentioned concrete examples of correspondence of accounts. The work is made up in the way to be able to serve as a guide for new account clerks or executives of these organizations.

Concrete examples of correspondence of accounts mentioned in the theoretical part are summarized in several illustrations of the most commonly solved accounting transactions.

The practical part is focused on the concrete allowance organization, the methods of its financing and the importance of an internal directive. The proposal of the internal directive with the chart of accounts for the year 2010 following the legislation and rules for drawing from the fund for social and cultural requirements is made up on the basis of practical knowledge obtained in the Art school in Volyně.

7. Seznam použitých zdrojů

1. ŘEHÁK, J. Dlouhodobý majetek příspěvkových organizací. *Poradce veřejné správy*, 2008,1, č. 1, s. 23 - 28.
 2. ŘEHÁK, J. Příspěvkové organizace a rozdíly mezi státními příspěvkovými organizacemi a příspěvkovými organizacemi zřízenými ÚSC. *Poradce veřejné správy*, 2008,1, č. 1, s. 29 - 30.
 3. STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ S. *Zdaňování neziskových organizací*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 343 s. ISBN 978-80-7263-434-7
 4. MOCKOVČIAKOVÁ, A., PROKŮPKOVÁ, D., MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 346 s. ISBN 978-80-7357-416-1
 5. LIBNAROVÁ, A. *FKSP ve školství*. Karviná: Antonín Pavera - PARIS, 2008, 95 s., ISBN 978-80-87173-01-5
 6. BERNARD, Z., et al. *Studijní text: Ekonomika a finanční management*. Praha: Univerzita Karlova, Pedagogická fakulta Praha, Ústav profesního rozvoje pracovníků ve školství, Centrum školského managementu, 2001. 111 s.
- Zákon č. 563/1991 Sb., *o účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., *kteřou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 505/2002 Sb., *kteřou 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 složkami státu*, ve znění pozdějších předpisů
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., v platném znění, č. 501 až č. 522
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., *kteřou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky*
- České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až č. 704
- Zákon č. 250/2002 Sb., *o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška 114/2002 Sb., *o fondu kulturních a sociálních potřeb*, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., *o daních z příjmů*, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 561/2004 Sb., *o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)*, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 71/2005 Sb., *o základním uměleckém vzdělávání*, ve znění pozdějších předpisů

Seznam grafů a tabulek

Seznam grafů:

- Graf č.1 Porovnání podílu mzdových nákladů a souvisejících zákonných sociálních pojištění a ostatních nákladů organizace
- Graf č.2 Porovnání struktury provozních nákladů organizace v posledních dvou letech

Seznam tabulek:

- Tabulka č.1 Klasifikace dlouhodobého majetku
- Tabulka č.2 Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku
- Tabulka č.3 Rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením
- Tabulka č.4 Údaje z výkazu Zisku a ztráty v tisících Kč k 31.12.2008 a k 31.12.2009
- Tabulka č.5 Vybrané složky majetku a jejich pořizovací a zůstatkové ceny v tis.Kč
- Tabulka č.6 Stav vybraných finančních fondů v tis.Kč