

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANČÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. JANA MARŠOUNOVÁ

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 N Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

ÚČTOVÁNÍ A ZDAŇOVÁNÍ DARŮ A DOTACÍ U ÚČETNÍCH JEDNOTEK

Vedoucí práce:

Ing. Marie Benešová

Autor práce:

Bc. Jana Maršounová

2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana MARŠOUNOVÁ**
Osobní číslo: **E10517**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účtování a zdaňování darů a dotací u účetních jednotek**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíle práce:

Upozornit na odlišnosti v účtování darů a dotací podle jednotlivých vyhlášek a zdaňování daní z příjmu u právnických a fyzických osob. Doporučení optimálního řešení.

Rámcová osnová:

1. Definice pojmů dotace a dary
2. Platné účetní předpisy pro podnikatele a neziskové organizace, metodika účtování
3. Zákon o dani z příjmů - úprava zdaňování
4. Konkrétní případy účtování a zdaňování ve vybrané obci, podnikatele a u občanského sdružení
5. Rozbor dopadů odlišné metodiky na věrnost účetnictví a na základ daně z příjmů
6. Návrhy na optimálnější řešení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. Pelech, P., Pelc, V. **Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009.** Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-542-9
2. Boněk, V., a kol. **Lexikon - daňové pojmy.** Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5
3. Brychta, I., Macháček, I., Děrgel, M. **MERITUM,** Praha: Wolters Kluwer CR, 2010. ISBN 978-80-7357-528-1
4. Máče, M. **Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010.** Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3343-2

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Benešová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

30. března 2011

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2012

1.2
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 Česká Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 30. března 2011

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

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

V Českých Budějovicích, 24. 4. 2013

.....

Bc. Jana Maršounová

Touto cestou bych ráda vyjádřila poděkování zejména paní Ing. Marii Benešové, která mi byla velký rádcem a oporou po celou dobu psaní této práce. Velké díky jí patří za každou radu a připomínku, kterou mi dala.

Dále bych chtěla poděkovat panu Ing. Jiřímu Čírtkovi ze společnosti Agrospol Hrádek, spol. s. r. o., paní Janě Maršounové a Marii Polachové z Obecního úřadu Vrbovec, paní Janě Lendlerové a Mgr. Marii Hahnové ze ZŠ a MŠ Vrbovec a paní Vladislavě Babincové z KK Jiskra, o. s. Všem těmto lidem děkuji za čas, který mi věnovali a za podklady, díky kterým mi umožnili tuto práci napsat.

OBSAH

1.	ÚVOD	3
2.	LITERÁRNÍ REŠERŽE	5
2.1.	Charakteristika darů a dotací a jejich legislativní zázemí	5
2.1.1.	Dar	5
2.1.2.	Dotace	6
2.2.	Účtování darů a dotací podle jednotlivých vyhlášek	9
2.2.1.	Účtování podle vyhlášky 500/2002 Sb.	10
2.2.1.1.	Dary	10
2.2.1.2.	Dotace	12
2.2.2.	Účtování podle vyhlášky 504/2002 Sb.	13
2.2.2.1.	Dary	13
2.2.2.2.	Dotace	15
2.2.3.	Účtování podle vyhlášky 410/2009 Sb.	16
2.2.3.1.	Dary	16
2.2.3.2.	Dotace	19
2.2.4.	Souhrn účtování darů podle jednotlivých vyhlášek	25
2.2.5.	Souhrn účtování dotací podle jednotlivých vyhlášek.....	27
2.3.	Úprava zdanění darů a dotací daní z příjmů právnických osob	28
2.3.1.	Zdanění darů daní z příjmů právnických osob	28
2.3.2.	Zdanění dotací daní z příjmů právnických osob	28
3.	CÍL A METODIKA	30
3.1.	Cíl práce	30
3.2.	Technika přípravy literární rešerše.....	30
3.3.	Technika sběru dat a metodický postup	30
3.4.	Technika zpracování dat	31
4.	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH JEDNOTEK.....	32
4.1.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r. o.	32
4.2.	Obec Vrbovec.....	32
4.3.	Základní škola a Mateřská škola Vrbovec	33
4.4.	Kanoistický klub Jiskra, o. s.	34
5.	VÝSLEDKY	35
5.1.	Účtování darů a dotací u vybraných účetních jednotek	35

5.1.1.	Dary a dotace u společnosti s ručením omezeným	35
5.1.2.	Dary a dotace u územně samosprávného celku.....	39
5.1.3.	Dary a dotace u příspěvkové organizace.....	48
5.1.4.	Dary a dotace u občanského sdružení	55
5.1.5.	Srovnání účtování darů u vybraných účetních jednotek	61
5.2.	Zdanění darů a dotací daní z příjmů.....	67
5.2.1.	Úprava základu daně při zdanění darů	67
5.2.2.	Úprava základu daně při zdanění dotací	70
5.2.3.	Přehled zdaňování darů a dotací DPPO	75
6.	DISKUZE.....	77
7.	ZÁVĚR	80
8.	SUMMARY	82
9.	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	83

1. ÚVOD

Oblast účetnictví a daní rozhodně nepatří mezi jednoduché nebo jasné dané. Nepřeberné množství zákonů, vyhlášek a standardů by mohlo navodit dojem, že je vše striktně stanoveno, ale opak se stává v mnoha případech pravdou. Legislativní zázemí účetnictví a daní poskytuje určitý prostor pro kreativitu v mezích zákona. Bohužel však také vytváří situace, které dávají prostor ke vzniku možných chyb a omylů, a to díky nedostatečnému objasnění věci.

V této práci bude poukázáno na rozdíl mezi darem a dotací, jejichž prvotní charakter toho, že něco je někomu poskytnuto, stírá jejich rozdílnou charakteristiku a může vyvstat problém, co je dar, a co už je dotace. Hlavním cílem práce je však upozornit na rozdílnost účtování darů a dotací u různých forem účetních jednotek, které účtují podle různých vyhlášek a standardů. Podnikatelé účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ale neziskové subjekty účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. Diplomová práce neřeší účtování podle ostatních vyhlášek upravujících například účtování u bank nebo zdravotních pojišťoven.

Rozdílnost účtování darů a dotací není dána jen rozhodnutím účetní jednotky o tom, zda se jedná o dar nebo dotaci, ale podstatný rozdíl je dán především samotným typem účetní jednotky, její právní formou a vyhláškou, kterou se řídí. Můžeme si představit jeden jediný účetní případ (dar nebo dotaci) stejných právních a účetních parametrů, doložený stejnou dokumentací, avšak ve 3 různých účetních jednotkách účtujících dle různých vyhlášek. Mohlo by se zdát logické, že všechny účetní v těchto třech různých účetních jednotkách budou při zaúčtování postupovat stejně. Často tomu však tak není. Výše uvedené vyhlášky, kterými se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ukládají v mnoha případech účetním jednotkám různé postupy účtování, které způsobují zásadní rozdíly vykazování darů a dotací. Pouze v některých případech se stává, že účtování na úrovni syntetických účtů by bylo krok po kroku identické. Právě na tuto rozdílnost bude v práci poukázáno. Rozdílný způsob účtování zkresluje a znehodnocuje vypovídací schopnost účetních výkazů a porovnatelnost různých účetních jednotek.

Od oblasti účetnictví lze jen těžko striktně oddělit oblast daní. I v případě darů a dotací tomu tak je. Samozřejmě zde nejsou myšleny všechny daně, ale diplomová práce bude zaměřena pouze na daň z příjmů.

Pokud existuje rozdíl v účtování, je zde vysoká pravděpodobnost rozdílu ve zdanění daní z příjmů. Samozřejmě vznik různého zdanění není dán jen způsobem zaúčtování. Samotný zákon o dani z příjmů upravuje jinak předmět daně u podnikatelských subjektů a jinak u subjektů, kteří nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Pro úplnost problematiky je práce doplněna i o srovnání zdanění darů a dotací.

2. LITERÁRNÍ REŠERŠE

2.1. Charakteristika darů a dotací a jejich legislativní zázemí

2.1.1. Dar

Oblast darování je zakotvena zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), který vymezuje podmínky pro darování a náležitosti darovací smlouvy.

Podle § 628 občanského zákoníku darovací smlouvou **dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému** a obdarovaný tento dar nebo slib přijímá. Je-li předmětem daru nemovitost, darovací smlouva musí být písemná. Písemná darovací smlouva se týká i movité věci, a to v případě, že nedojde k odevzdání a převzetí věci při darování. Neplatná je taková darovací smlouva, podle které má být plněno až po dárcově smrti. § 629 tohoto zákona dále říká, že dárce je povinen při nabídce daru upozornit na vady, o nichž ví. Má-li věc vady, na které dárce neupozornil, je obdarovaný oprávněn věc vrátit. Zákon také umožňuje dárce domáhat se vrácení daru, jestliže se obdarovaný chová k němu nebo členům jeho rodiny způsobem, kterým hrubě porušuje dobré mravy (§ 630 občanského zákoníku).

Jak již bylo naznačeno, podstatou darování je **bezúplatný převod vlastnictví** věci z osoby dárce na osobu obdarovaného. Dárce poskytuje dar nebo se zavazuje k jeho poskytnutí, přičemž k tomu nemá právní povinnost. Mezi **podstatné náležitosti darovací smlouvy** patří údaje o vymezení daru a projevu vůle obdarovaného dar či slib přijmout. Za nezbytný údaj lze označit termín účinnosti smlouvy, a to z důvodu jeho dopadu na vykázaní daru ve správném zdaňovacím období, v některých případech může dojít i k jeho nepřesnému uplatnění. Kromě podstatných náležitostí se darovací smlouva vyznačuje třemi **základními znaky**:

- **předmět daru:**
 - movitá věc,
 - nemovitá věc (pozemek, dům, byt apod.)
 - nebytové prostory,
 - spoluvlastnický podíl na věci,
 - různá práva (právo na vynález, patent apod.),
 - nebo majetkové hodnoty,

- **bezplatnost** - obdarovaný se nezavazuje dárci poskytnout jakoukoli protihodnotu vyjádřitelnou v penězích, a
- **dobrovolnost** - dárci poskytuje dar z vlastní vůle.

(Svaz účetních, 2011)

Sponzoring versus darování

Od darování je vhodné odlišit tzv. sponzorství. Sponzorství jako takové představuje zpravidla finanční podporu některého ze subjektů v oblasti sportu či kultury, může jít i o podporu určité akce, projektu či programu, sportovce, umělce apod. Česká legislativa pojem sponzorství neobjasňuje a používání tohoto termínu v praxi je proto ošidné. Sponzorství je pojem užívaný pro dvě zcela od sebe odlišné věci:

- sponzorství řazené mezi **dary**, kdy se v podstatě jedná o jednostranný tok peněz bez protisměrného pohybu věcně vymezitelné služby, nebo
- sponzorství v podobě **reklamy**, kdy se jedná o poskytnutí peněz s příslibem protiplněním druhé strany.

Mezi sponzorstvím a reklamou je velmi úzká hranice.

(Pilařová, c2009)

2.1.2. Dotace

Pojem dotace je vysvětlován a definován různě. Boněk (2001) objasňuje dotaci následujícím popisem:

*„Obecně se dotací rozumí poskytování peněžních prostředků, obvykle bez právního důvodu. V užším slova smyslu chápeme dotaci jako **poskytnutí prostředků z jednoho veřejného rozpočtu do jiného – nižšího veřejného rozpočtu** (např. ze státního rozpočtu do rozpočtu kraje nebo obce), do fondů, ale též dotace právnickým a fyzickým osobám. Dotace jsou jednak **neúčelové**, kdy příjemce s nimi může volně disponovat, jednak **účelové**, tzn. poskytovatel je účelově vázán.“*

Pojem dotace je také definován § 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. Tento zákon dotací rozumí peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.

Mezi dotace patří i prostředky z nadstátních organizací, např. z Evropské unie.

Nelze opomenout skutečnost, že na poskytnutí dotace není právní nárok a o poskytnutí vždy rozhoduje její poskytovatel. Na rozhodnutí se nevztahují obecné předpisy o správním řízení, a tím je vyloučeno jeho soudní přezkoumání.

Dotace jsou nenávratně poskytnuté prostředky ze státního rozpočtu bez existence (přímého) „protiplnění“. V případě splnění stanovených podmínek pro poskytnutí dotace nevzniká příjemci vůči státnímu rozpočtu žádný závazek. V tomto spočívá **nenávratnost dotací**. Na druhou stranu má poskytovatel možnost kontrolovat využití dotace prostřednictvím institutu finančního vypořádání.

(Šmejkal, 2011)

Dotace je možno v zásadě rozdělit do dvou skupin. Ryneš (2011) uvádí následné dělení:

1. **dotace na úhradu nákladů,**
2. **dotace na pořízení dlouhodobého hmotného majetku** (koupí nebo vlastní činností).

V českých podmínkách se za dotace nepovažují jiné zdroje než zdroje pocházející ze zdrojů uvedených. Podle Ryneše (2011) za dotaci považovat nelze:

- přidělení státní zakázky,
- příspěvky na úhradu úroků od finančních institucí k tomu zřízených s výjimkou dotací na úhradu úroků poskytnutých z výše uvedených zdrojů považovaných za dotace,
- bezplatné předání know-how, technických postupů či marketingového zabezpečení,
- poskytnutí záruk nebo půjček s žádnou či nízkou úrokovou sazbou.

Návratné finanční výpomoci

Od dotací, jako nenávratně poskytnutých peněžních prostředků, je vhodné odlišit tzv. návratné finanční výpomoci, které zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech vysvětluje jako prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, bezúročně

právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu.

Kritériem návratnosti se návratné finanční výpomoci odlišují od účelových nenávratných dotací. Naopak má návratná finanční výpomoc s dotací společný směr peněžního toku a povinnost vypořádání vyplývající z rozpočtových pravidel. Finanční vypořádání představuje sestavení přehledu o čerpání a použití státních prostředků a o vrácení nepoužitých prostředků.

(Šmejkal, 2011)

2.2. Účtování darů a dotací podle jednotlivých vyhlášek

Stěžejní právní normou pro vedení účetnictví na území České republiky je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** (dále jen „zákon o účetnictví“). Důležité a neopomenutelné však jsou pro jednotlivé typy účetních jednotek vyhlášky, které provádějí některá ustanovení tohoto zákona a České účetní standardy (ČÚS) vydávané Ministerstvem financí ČR.

Účetní jednotky podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví se řídí **vyhláškou č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 001 – 023**. Pokud se však budeme pohybovat v účetním prostředí účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti není podnikání, stěžejní jsou následující dvě vyhlášky:

- **vyhláška 410/2009 Sb.** se vztahuje na účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkovým fondem České republiky a organizačními složkami státu; pro tyto účetní jednotky jsou vymezeny dále **ČÚS č. 701 – 710**,
- **vyhláška 504/2002 Sb.** se týká účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti není podnikání, jako jsou politické strany a politická hnutí, občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob, organizace s mezinárodním prvkem, nadace a nadační fondy, společenství vlastníků jednotek, veřejné vysoké školy, jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností; pro tyto účetní jednotky jsou vymezeny dále **ČÚS č. 401 – 414**.

První znatelnou odlišností mezi jednotlivými vyhláškami je uspořádání účtových osnov. Zatímco vyhlášky 500/2002 Sb. a 504/2002 Sb. člení uspořádání směrné účtové osnovy pouze na účtové třídy a skupiny, vyhláška 410/2009 Sb. uspořádání doplňuje i o účty. Obsahová náplň jednotlivých osnov je uvedena v příloze č. 1.

Další odlišnost vyvstala se samotným vydáním vyhlášky 410/2009 Sb. pro “státní“ neziskové organizace a standardu č. 703 – Transfery, díky čemuž se v účetnictví objevuje nový pojem „transfer“, o kterém bude blíže pojednáno v kapitole týkající se účtování podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

2.2.1. Účtování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Jak již bylo zmíněno, vyhláška č. 500/2002 Sb. se vztahuje na účetní jednotky podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví.

2.2.1.1. Dary

Pro účtování přijatých darů je používán účet skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy (v tomto případě účet **413 – Ostatní kapitálové fondy** - viz. příloha č. 1), což vyplývá z náplně ČÚS č. 018 – Kapitálové fondy a dlouhodobé závazky. To znamená, že přijaté dary, ať už jsou určeny na provozní činnost nebo souvisí s pořízením dlouhodobého majetku, jsou účtovány na straně Má Dáti do aktiv a na straně Dal rozvahově ve skupině 41 (413). Hodnota daru zůstává na účtu 413 jako finanční zdroj zaúčtována, přestože dar jako takový je již v účetní jednotce spotřebován.

Tabulka č. 1: Účtování přijatých darů u podnikatelských subjektů

ÚČTOVÁNÍ PŘIJATÝCH DARŮ U PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ		
Popis operace	MD	D
Účet 413 - Ostatní kapitálové fondy		
Otevření rozvahového účtu v účetních knihách	701	413
Uzavření rozvahového účtu v účetních knihách	413	702
PŘIJATÉ DARY		
Peněžní		
1. V hotovosti	211	413
2. Na běžný účet	221	413
Nepeněžité		
1. Dlouhodobý nehmotný majetek	01x, 041	413
2. Dlouhodobý hmotný majetek	02x, 042	413
3. Materiál	112	413
4. Zboží	132	413
5. Zvířata	124	413
6. Pohledávka	311, 315	413

Zdroj: DANĚ•ÚČETNICTVÍ - Vzory a případy - účetní souvztáhnosti 9-10/2009

Na vrub účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady (konkrétně jde o účet **543 – Dary**, viz. příloha č. 1) se pak podle ČÚS 019 – Náklady a výnosy účtuje bezplatné předání majetku, k němuž není podnik povinen. Poskytnuté dary jsou tedy zobrazeny výsledkově. Na tento účet lze zahrnout např. zůstatkovou cenu darovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku včetně daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty vztahující se na bezplatné plnění, dále pořizovací cenu materiálu, zásob atd.

Tabulka č. 2: Účtování poskytnutých darů u podnikatelských subjektů

ÚČTOVÁNÍ POSKYTNUTÝCH DARŮ U PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ				
Popis operace	MD		D	
Peněžní				
1. V hotovosti	543		211	
2. Z běžného účtu	543		221	
Dlouhodobý nehmotný majetek	543		07x	
Dlouhodobý hmotný majetek	543		08x	
Nedokončený dlouhodobý majetek				
1. Nehmotný	543		041	
2. Hmotný	543		042	
Pozemky	543		031	
Umělecká díla a sbírky	543		032	
Zásoby	Způsob A		Způsob B	
1. Materiál	543	112	543	501
2. Nedokončená výroba	543	121	543	611
3. Polotovary	543	122	543	612
4. Výrobky	543	123	543	613
5. Mladá a ost. zvířata a jejich skupiny	543	124	543	614
6. Zboží	543	132	543	504
Vlastní služby	543		622	
DPH k darovanému majetku	543		343	
Spotřební daň (pokud jí předmět podléhá, je-li účetní jednotka plátcem)	543		345	
<i>Zdroj: DANĚ•ÚČETNICTVÍ - Vzory a případy - účetní souvztažnosti 9-10/2009</i>				

2.2.1.2. Dotace

K zachycení zúčtovacích vztahů vyplývajících z poskytnutí dotace je vymezena účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací. Tato účtová skupina slouží pro zachycení vztahů zejména k:

- finančnímu orgánu,
- státnímu rozpočtu,
- správním orgánům,
- jiným osobám.

Co se dotací týče, jsou nabídnuty dva konkrétní účty: **346 – Dotace ze státního rozpočtu** a **347 – Ostatní dotace**. Pro stanovení postupu účtování dotací je rozhodující přesné vymezení účelu, na který je dotace poskytována. V návaznosti na to je účtování následující:

- je-li poskytnuta **dotace na úhradu provozních nákladů**, účtuje se dotace na účet **648 - Ostatní provozní výnosy** v časové a věcné souvislosti s čerpáním nákladů, na které byla poskytnuta dotace;
- **dotace na dlouhodobý majetek** snižuje výdaje na jeho pořízení, tzn. její nárok se vyúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 a ve prospěch účtu, na němž se zachycuje pořízení dlouhodobého majetku (účty **041, 042**);
- případné **dotace na úhradu úroků** nezahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého majetku a technického zhodnocení se účtují ve věcné a časové souvislosti ve prospěch finančních výnosů (účet **668 – Ostatní finanční výnosy**).

(Březinová, Munzar, 2008)

Tabulka č. 3: Účtování dotací ze státního rozpočtu a ostatních dotací u podnikatelských subjektů

ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ ZE STÁTNÍHO ROZPOČTU (346) A ÚČTOVÁNÍ OSTATNÍCH DOTACÍ (347)		
Popis operace	MD	D
Příjem dotace (dotace byla připsána na běžný účet)	221	346, 347
Nezpochybnitelný právní nárok na dotaci		
Nárok na dotaci - dotace dosud nebyla připsána na účet	378	346, 347
Příjem dotace (např. v následujícím účetním období po zúčtování nároku)	221	378
Zúčtování přijaté dotace		
K úhradě nákladů (dle časové a věcné souvislosti)	346, 347	384, 648
Na pořízení dlouhodobého majetku	346, 347	041, 042 01x, 02x
Vrácení dotací (podmínky nebyly splněny)		
K úhradě nákladů (dle časové a věcné souvislosti)	648	346, 347
Na pořízení dlouhodobého majetku	041, 042 01x, 02x	346, 347
Úhrada vratky dotace	346	221
Předpis sankcí při nesprávném použití dotací	545	346, 347
<i>Zdroj: DANĚ•ÚČETNICTVÍ - Vzory a případy - účetní souvztažnosti 9-10/2009</i>		

2.2.2. Účtování podle vyhlášky 504/2002 Sb.

Podle této vyhlášky účtují různorodé neziskové organizace, počínaje nadacemi, u kterých je jejich podstatou přijímání a darování příspěvků, dále to jsou obecně prospěšné společnosti, občanská sdružení a veřejné vysoké školy.

2.2.2.1. Dary

Pro proúčtování darů podle vyhlášky 504/2002 Sb. obecně jsou stěžejními účty účtové skupiny **90 – Vlastní jmění, 91 – Fondy, 54 a 64 – Ostatní náklady a výnosy**. Vlastním jměním se zde rozumí vlastní zdroje krytí majetku účetní jednotky. Fondy představují účelově určené zdroje, avšak nejsou zdrojem vlastního jmění (není vyloučena možnost převodu zdrojů z vlastního jmění do fondů). Dary proúčtované

přes vlastní zdroje nebo fondy následně vstupují do rozvahy. U některých účetních případů je naopak využito výsledkových účtů spadajících do již zmíněných účtových skupin 54 a 64.

Přijaté dary budou zobrazeny na straně MD v aktivech, což je obdobné s účtováním (podnikatelů) podle vyhlášky 500/2002 Sb. Na straně pasiv se však účtují jak na rozvahových, tak výsledkových účtech. Do rozvahy budou vstupovat tyto položky:

- přijatý finanční dar na pořízení dlouhodobého majetku (účtová skupina 90),
- hodnota bezúplatně nabytého dlouhodobého majetku (účtová skupina 90),
- bezúplatně přijaté zdroje od jiných osob (účtová skupina 91).

Prostředky nabyté za účelem darování jiným osobám se účtují ve prospěch příslušného fondu. Jejich následné použití bude zaúčtováno formou aktivace fondu jako snížení zdrojů ve fondu a souvztažné vyúčtování výnosů ve skupině 64.

Výsledkově jsou účtovány přijaté dary na provozní činnost (účtová skupina 64) a poskytnuté dary (účtová skupina 54).

(ČÚS 412 – Náklady a výnosy, ČÚS 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky)

Tabulka č. 4: Účtování darů podle vyhlášky 504/2002 Sb.

ÚČTOVÁNÍ DARŮ PODLE VYHLÁŠKY 504/2002 Sb.		
Popis operace	MD	D
Otevření rozvahového účtu v účetních knihách	96	90, 91
Uzavření rozvahového účtu v účetních knihách	90, 91	96x
Přijatý finanční dar na provozní činnosti	211, 221	64x
Poskytnutý finanční dar z provozní činnosti	54x	221, 221
Přijatý finanční dar na pořízení dlouhodobého majetku	211, 221	90x
Přijatý finanční dar do příslušného fondu	211, 221	92x
Použití finančního daru z fondu		
1.	91x	64x
2.	54x	211,221
<i>Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů získaných z ČÚS 412 - Náklady a výnosy, ČÚS 413 - Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky</i>		

2.2.2.2. Dotace

U těchto neziskových účetních jednotek se již vyhláška 504/2002 Sb. a k ní příslušející standardy řady 401 – 414 zabývají klasicky účtováním dotací na pořízení dlouhodobého majetku a dotací provozních, jež jsou poskytovány ze státního rozpočtu nebo z rozpočtů územně samosprávných celků.

Pro zaúčtování nároku na dotaci, ať už se jedná o dotaci provozní nebo na pořízení DM, jsou § 14 vyhlášky stanoveny položky „Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem“ a „Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků“. Podle ČÚS 411 - Zúčtovací vztahy se o nároku na dotaci účtuje současně s úhradou. Ke dni účetní závěrky se potom účtuje o předpisu v případě právního doložení nároku.

Dotace na pořízení dlouhodobého majetku navýší hodnotu vlastního jmění (účtová skupina 90, ČÚS 413). Pokud je takto pořizovaný majetek odpisován, je dále § 38 vyhlášky, kterým je odpisování dlouhodobého majetku upraveno, stanoven následující postup:

- a) stanovení částky navyšující výnosy z výše odpisů v poměru přijaté dotace a pořizovací ceny; v případě, že je majetek pořízen zcela z přijaté dotace, je tato částka rovna výši odpisů,
- b) snížení výše vlastního jmění o tuto částku a
- c) současné zvýšení jiných ostatních výnosů o tuto částku.

Dotace určené na provozní činnost jsou podle ČÚS 412 - Náklady a výnosy zobrazeny na příslušném účtu účtové skupiny 69 – Provozní dotace. Podle § 27 odst. 7 vyhlášky bude tato položka snížena o případné závazky k poskytovateli dotace vzniklé nedočerpáním dotace, jejím zneužitím nebo vrácením. Závazek bude zobrazen na příslušném účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování. (ČÚS 412 – Náklady a výnosy)

Tabulka č. 5: Účtování dotací podle vyhlášky 504/2002 Sb.

ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ PODLE VYHLÁŠKY 504/2002 Sb.		
Popis operace	MD	D
Nárok na dotaci ze SR nebo rozpočtu ÚSC		
na pořízení DM	34x	90x
na provozní činnost		69x
Přijetí dotace	21x, 22x	34x
Případné vrácení dotace	69x, 90x	34x
<i>Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů získaných z ČÚS 411 - Zúčtovací vztahy, ČÚS 412 - Náklady a výnosy, ČÚS 413 - Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky a vyhlášky 504/2002 Sb.</i>		

Rozpočet účetních jednotek spadající pod vyhlášku 504/2002 Sb. nespadá do soustavy veřejných rozpočtů a tím pádem není možné, aby vystupovaly samy o sobě jako poskytovatelé dotací. Avšak je možné, aby vystupovaly jako zprostředkovatelé dotací v rámci své hlavní činnosti.

2.2.3. Účtování podle vyhlášky 410/2009 Sb.

Podle této vyhlášky účtují zejména územně samosprávné celky, organizační složky státu a příspěvkové organizace. V této kapitole bude poukázáno na rozdíly účtování územně samosprávných celků a příspěvkových organizací. Velmi důležitá je nová definice transferu, která bude dále objasněna.

2.2.3.1. Dary

Územně samosprávný celek (ÚSC)

Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem nebo darem bude účtováno jako **MD 0xx – Dlouhodobý majetek / D 401 – Jmění účetní jednotky**. Majetek pořízený tímto způsobem se oceňuje reprodukční pořizovací cenou (Schneiderová, Nejezchleb, 2010).

Ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25, odst. 6 vyplývá, že reprodukční pořizovací cena se nepoužije v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy. V tomto případě bude ocenění majetku převzato z účetnictví účetní jednotky naposledy o něm účtující.

Z Metodického pokynu pro ÚSC a DSO Jihočeského kraje (2011) dále vyplývá, že účtování přijatých darů na pořízení dlouhodobého majetku se váže na účet **403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku**. K této problematice se vyjadřuje i Nejezchleb (2011), který přiřazuje peněžité dary - přijaté i poskytnuté - mezi tzv. transfery, které však nejsou dotací (viz. kapitola 2.2.3.2. Dotace). Pokud se pak bude jednat o **peněžní dar**, bude zobrazen na účtu **672 – Výnosy územních rozpočtů z transferů**, což vyplývá z § 40 vyhlášky č. 410/2009 Sb. popisujícího obsah položky Výnosy na transfery.

Pokud je ÚSC v opačném postavení, kdy poskytuje peněžní dar, bude zobrazen na účtu **572 – Náklady územních rozpočtů na transfery** (§ 35 vyhláška č. 410/2009 Sb.). V případě, že ÚSC jako zřizovatel předá bezúplatně majetek své vlastní příspěvkové organizaci, přičemž jde o majetek svěřený k hospodaření, bude předání tohoto majetku zaznamenáno jako **MD 401 – Jmění účetní jednotky/ D 0xx – Dlouhodobý majetek**. Pokud byl tento majetek pořízen kromě vlastních zdrojů ÚSC i z dotačních titulů, na straně DaI se objeví i účet **403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku**. V případě vyřazení dlouhodobého majetku způsobem běžného darování bude účtováno **MD 543 – Dary / D 0xx – Dlouhodobý majetek**.

(kol. autorů, 2011 – MET. JK)

Tabulka č. 6: Účtování darů u ÚSC

ÚČTOVÁNÍ DARŮ U ÚSC		
Popis	MD	D
PŘIJATÉ DARY		
Darování DM	0xx	401
Peněžítý dar	2xx	672
POSKYTNUTÉ DARY		
Darování DM vlastní příspěvkové organizaci	401	0xx
Běžné darování DM	543	0xx
Poskytnutí finančního daru	572	2xx
<i>Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů získaných z vyhlášky 410/2009 Sb. a další použité literatury</i>		

Příspěvkové organizace¹

Pořízení dlouhodobého majetku (nehmotného i hmotného) bezúplatným převodem do vlastnictví je popsáno Metodickým pokynem pro obecní a krajské příspěvkové organizace Jihočeského kraje (2011) a lze jej shrnout následujícím způsobem:

- dojde-li k bezúplatnému převzetí dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku na základě předávacího protokolu, bude účtováno MD 01x - Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02x – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný / **D 401 – Jmění účetní jednotky**;
- pokud půjde o bezúplatné převzetí dlouhodobého majetku, který byl pořízen z části z vlastních prostředků zřizovatele a z části se zapojením dotačního titulu (jiného než od zřizovatele), bude účtováno MD 01x – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02x – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný / **D 401 - Jmění účetní jednotky a 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku**.

Účtování přijatých peněžitých darů u příspěvkových organizací se řídí podle ČÚS č. 704 - Fondy účetní jednotky. Peněžitý dar bude zobrazen na straně pasiv prostřednictvím účtu 414 - Rezervní fondy z ostatních titulů. Použití těchto peněžních prostředků bude zaúčtováno jako aktivace fondu, a to takto:

- použití peněžních prostředků bude zobrazeno na straně MD v nákladech oproti snížení peněžních prostředků na straně D,
- zároveň se provede souvztažný zápis MD účet Rezervního fondu a Dal účet 649 - Ostatní výnosy z činnosti.

Příspěvkové organizace využívají k účtování darů i tzv. investiční fond (ČÚS č. 704). Příspěvkové organizace zřízené ÚSC použijí účtu **416 – Investiční fond** pro účtování darů a příspěvků od jiných subjektů a příspěvkové organizace zřízené

¹ Pozn.: Příspěvkové organizace lze rozdělit na dvě skupiny, které je třeba od sebe odlišovat. Jde o příspěvkové organizace státu zřizované na základě zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů a o příspěvkové organizace ÚSC zřizované pod zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. (OTRUSINOVÁ, KUBÍČKOVÁ, 2011). Příspěvkové organizace zřizované ÚSC mohou nabývat do svého vlastnictví dar pouze s předchozím písemným souhlasem zřizovatele, a to na základě § 27 zákona č. 250/2000 Sb.

organizační složkou státu pak pro účtování darů, výnosů z povolených veřejných sbírek a prostředků poskytnutých ze zahraničí.

Příspěvková organizace, podle § 37 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, není oprávněna poskytovat dary jiným subjektům. Výjimku tvoří obvyklé peněžité nebo věcné dary zaměstnancům a jiným osobám poskytované z fondu kulturních a sociálních potřeb.

Tabulka č. 7: Účtování darů u příspěvkových organizací

ÚČTOVÁNÍ DARŮ U PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE		
Popis	MD	D
Bezúplatné přijetí dlouhodobého majetku	01x, 02x	401
Bezúplatné přijetí zásob	tř. 1	401
Přijetí peněžního daru	211, 221	414
Použití peněžitého daru z rezervního fondu	tř. 5	211, 221
Aktivace rezervního fondu	414	649
Dar na pořízení dlouhodobého majetku	211, 221	416
<i>Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů získaných z vyhlášky 410/2009 Sb. a další použité literatury</i>		

2.2.3.2. Dotace

Účtováním dotací těchto účetních jednotek se zabývá Český účetní standard č. 703 - Transfery. Tento standard stanovuje základní postupy účtování tzv. transferů. **Transfer** je ve standardu č. 703 vymezen následovně:

„ 3.1. Pro účely tohoto standardu se rozumí:

- a) *transferem poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary. Za transfer se nepovažuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelskoodběratelských vztahů, informace o otevření limitu výdajů v případě organizačních složek státu, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty, penále, odvody a obdobné platby a také dotace zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci,*

d) *průtokovým transferem transfer,*

a. *o jehož výši rozhoduje účetní jednotka v rámci výkonu státní správy v přenesené působnosti nebo*

b. *u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka je povinna poskytnout jej příjemci.*

f) *investičním transferem transfer, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje, s výjimkou drobného dlouhodobého majetku.“*

Ve standardu 703 v bodě 3.3 je důležité ustanovení, které říká, že pokud standard 704 - Fondy řeší odlišný způsob účtování o některém transferu, postupuje se přednostně podle něho.

V návaznosti na novelizaci ČÚS č. 703 Nejezchleb (2011) upozorňuje na rozdíl mezi tzv.:

- transferem, který není dotací - jedná se o poskytnuté a přijaté peněžité dary účtované prostřednictvím účtu 403 – Transfery na pořízení DM s výjimkou příspěvkových organizací, které účtují přijaté dary jako navýšení rezervního fondu;
- dotací, která není transferem - jedná se o investiční dotaci poskytovanou zřizovatelem příspěvkové organizaci (pokud však jde o poskytnutí peněžních prostředků příspěvkové organizaci na pořízení majetku, jedná se pouze o přesun zdrojů, který se bude účtovat na příslušné straně účtu 401).

Obecná rovina účtování transferů

Obecná rovina účtování transferů je popisována ČÚS č. 703 bodem 4. Za podstatné lze označit dva okamžiky, a to okamžik účtování podmíněného závazku, resp. podmíněné pohledávky, a okamžik účtování již příslušného závazku z titulu poskytnutí transferu, resp. pohledávky z titulu přijetí transferu.

Účtování o podmíněném závazku, resp. pohledávce je založeno na zjištění takové skutečnosti, která svou určitostí a významností zakládá možnost poskytnutí, resp. přijetí transferu. Toto se účtuje prostřednictvím podrozvahových účtů. Podle ČÚS č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech je informace významná v případě, že je

využitelná pro uživatele účetní závěrky nebo pro rozhodování řídicích pracovníků ÚJ. Za významnou informaci v tomto smyslu se podle standardu č. 701 bude vždy považovat transfer, ze kterého poplynou prostředky ze zahraničí.

Vlčková (2010) uvádí popis účtování podmíněné pohledávky a závazku následovně:

- podmíněný závazek účtuje poskytovatel transferu ve chvíli přijetí žádosti o transfer souvztažným zápisem MD 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům / D 975 – Krátkodobé podmíněné závazky ve vztahu k EU nebo 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky ve vztahu k EU,
- podmíněnou pohledávku účtuje příjemce transferu ve chvíli podání žádosti o transfer souvztažným zápisem MD 939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky ve vztahu k EU nebo 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ve vztahu k EU/ D 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům.

O závazku lze účtovat ve chvíli, kdy nastaly takové skutečnosti, při kterých již nelze zpochybnit důvod pro poskytnutí, resp. přijetí transferu (známa je jeho výše a okamžik nebo lhůta poskytnutí). V tomto okamžiku lze účtovat o příslušném závazku (pohledávce). Pokud však např. není známa příslušná částka, bude využito dohadných účtů (aktivních nebo pasivních).

ČÚS č. 703 dále popisuje účtování transferů s povinností a bez povinnosti finančního vypořádání. Pokud jde o transfer s povinností finančního vypořádání (transfer realizovaný formou zálohy), budou poskytovatel i příjemce transferu účtovat v první řadě o poskytnutí, resp. přijetí zálohy na transfer. O skutečné výši transferu obě strany účtují poté do období, ve kterém byl transfer poskytnut se současným vyrovnáním zálohy. U transferu bez povinnosti finančního vypořádání odpadá potřeba účtování o zálohách, a to z důvodu nezpochybnitelnosti jeho výše. Tyto situace jsou zobrazeny v tabulce č. 8: Účtování transferů s povinností vypořádání podle ČÚS č. 703 a tabulce č. 9: Účtování transferů bez povinnosti vypořádání podle ČÚS č. 703.

(Svobodová a kol., 2010)

Tabulka č. 8: Účtování transferů s povinností vypořádání podle ČÚS 703

ÚČTOVÁNÍ TRANSFERŮ S POVINOSTÍ VYPOŘÁDÁNÍ PODLE ČÚS 703					
Poskytovatel			Příjemce		
Popis operace	MD	D	Popis operace	MD	D
Poskytnutí zálohy	373 471	22x 23x 24x	Přijetí zálohy	22x 23x 24x	374 472
Skutečná výše transferu*	57x	34x	Skutečná výše transferu*: A - Investiční transfer jde-li OSS B - Investiční transfer nejde-li o OSS C - Neinvestiční transfer	34x 34x 34x	401 403 67x
Zúčtování zálohy	34x	373 471	Zúčtování zálohy	374 472	34x
Případný doplatek	34x	22x 23x 24x	Případný doplatek	22x 23x 24x	34x
Případný přeplatek	22x 23x 24x	373 471	Případný přeplatek	374 472	22x 23x 24x
*Pokud je možné zpochybnění výše transferu je účtováno pomocí dohadných účtů: poskytovatel 389, příjemce 388					
<i>Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů získaných z ČÚS 703 - Transfery</i>					

Tabulka č. 9: Účtování transferů bez povinnosti vypořádání podle ČÚS 703

ÚČTOVÁNÍ TRANSFERŮ BEZ POVINOSTI VYPOŘÁDÁNÍ PODLE ČÚS 703					
Poskytovatel			Příjemce		
Popis operace	MD	D	Popis operace	MD	D
Vznik závazku z titulu poskytnutí transferu	57x	34x	Vznik pohledávky z titulu přijetí transferu	34x	384 67x 401 403*
Poskytnutí transferu	34x	22x 23x 24x	Přijetí transferu	22x 23x 24x	34x
*účet na základě typu transferu - viz. předcházející tabulka					
<i>Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů získaných z ČÚS 703 - Transfery</i>					

Specifika účtování dotací u těchto nepodnikatelských subjektů

Příspěvkové organizace patří mezi účetní jednotky, které se v této problematice řídí standardem č. 703. Morávek (2011) ve svém článku Dotace u příspěvkových organizací v účetnictví upozorňuje především na rozdílnost účtování příspěvku na provoz od transferů podléhajících finančnímu vypořádání.

Příspěvek na provoz patří mezi transfery bez povinnosti finančního vypořádání, čímž je myšleno, že pokud příspěvek nebude vyčerpán celý, příspěvková organizace jej poskytovateli nevrací. Účtování transferů bez finančního vypořádání je popsáno v bodu 5.5. ČÚS 703. Morávek však poukazuje i na bod 4.7. tohoto standardu, ve kterém je upozorněno na následující skutečnost:

„Zjistí-li příjemce transferu, že nastaly skutečnosti, ze kterých vyplývá nezpochybnitelnost důvodu poskytnutí transferu, a je známa jeho výše a okamžik nebo lhůta poskytnutí transferu, účtuje o vzniku dané pohledávky k tomuto okamžiku se souvztažným zápisem na příslušném syntetickém účtu účtové skupiny 67 nebo 40, pokud již neúčtoval prostřednictvím účtu 388 - Dohadný účet aktivní.“

Tabulka č. 10: Zaúčtování příspěvku na provoz

ZAÚČTOVÁNÍ PŘÍSPĚVKU NA PROVOZ		
Popis operace	MD	D
Vznik pohledávky ve výši příspěvku na provoz	348	672
Přijetí příspěvku	241	348
<i>Zdroj: DHK-sešit 11, 2011</i>		

Transfery podléhající finančnímu vypořádání upravuje ČÚS č. 703 bodem 5.3. Narozdíl od příspěvků na provoz u těchto transferů platí, že nevyčerpaná část transferu musí být poskytovateli vrácena. V bodu 5.3. je uvedeno, že vyplývá-li z jiného právního předpisu či ze smlouvy mezi poskytovatelem transferu a jeho příjemcem povinnost vypořádání, účtuje příjemce o přijetí zálohy podle bodu 3.4. na stranu Má Dáti příslušného syntetického účtu účtové skupiny 22, 23 nebo 24, a to se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu **374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery** nebo **472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery**. Morávek dále uvádí postup zobrazený v tabulce č. 11: Zaúčtování transferu podléhajícího finančnímu vypořádání.

Tabulka č. 11: Zaúčtování transferu podléhajícího finančnímu vypořádání

ZAÚČTOVÁNÍ TRANSERU PODLÉHAJÍCÍHO FINANČNÍMU VYPOŘÁDÁNÍ		
Popis operace	MD	D
Přijetí zálohy	241	374
Zaúčtování transferu podle skutečné výše nákladů	348	672
Zaúčtování zálohy	374	348
Vratka nespotřebované části transferu	374	241
<i>Zdroj: DHK-sešit 11, 2011</i>		

2.2.4. Souhrn účtování darů podle jednotlivých vyhlášek

Tabulka č. 12: Souhrn účtování darů dle jednotlivých vyhlášek

SOUHRN ÚČTOVÁNÍ DARŮ DLE JEDNOTLIVÝCH VYHLÁŠEK						
Část I.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.			Vyhláška 504/2002 Sb.		
	Popis	MD	D	Popis	MD	D
PŘIJATÉ DARY	Přijatý finanční dar	2xx - Finanční účty	413 - Ostatní kapitálové fondy	Přijatý finanční dar na provozní činnost	2xx - Finanční účty	64x - Ostatní výnosy
				Přijatý finanční dar na pořízení dlouhodobého majetku	2xx - Finanční účty	90x - Vlastní jmění
				Přijatý finanční dar do příslušného fondu	2xx - Finanční účty	91x - Fondy
				→ Použití finančního daru z fondu	91x - Fondy	64x - Ostatní výnosy
POSKYTNUTÉ DARY	Bezúplatné přijetí dlouhodobého majetku	0xx - Dlouhodobý majetek	413 - Ostatní kapitálové fondy	Bezúplatné přijetí dlouhodobého majetku	54x - Ostatní náklady 0xx - Dlouhodobý majetek	2xx - Finanční účty
	Poskytnutí peněžitého daru	543 - Dary	2xx - Finanční účty	Poskytnutý finanční dar na provozní činnost	54x - Ostatní náklady	2xx - Finanční účty
	Darování dlouhodobého majetku	543 - Dary	07x,08x - Oprávky k DNMM a DHM			

Výhláška 410/2009 Sb. - Územně samosprávný celek		Výhláška 410/2009 Sb. - Příspěvková organizace				
Část II.	Popis	MD	D	Popis	MD	D
PŘIJATÉ DARY	Přijatý finanční dar	2xx - Finanční účty	672 - Výnosy územních rozpočtů z transferů	Přijatý peněžitý dar od zřizovatele	241 - Běžný účet	414 - Rezervní fond z ostatních titulů
	Bezpłatné přijetí dlouhodobého majetku	0xx - Dlouhodobý majetek	401 - Jmění účetní jednotky	Přijaty peněžitý dar od jiných subjektů	241 - Běžný účet	416 - Investiční fond
	Poskytnutý finanční dar	572 - Náklady územních rozpočtů na transfery	2xx - Finanční účty	Dlouhodobý majetek převzatý na základě předávacího protokolu	0xx - Dlouhodobý majetek	401 - Jmění účetní jednotky
POSKYTNUTÉ DARY	Dlouhodobý majetek svěřený příspěvkové organizaci k hospodaření	401 - Jmění účetní jednotky	0xx - Dlouhodobý majetek	Příspěvková organizace není oprávněna poskytovat dary		
	Běžné darování dlouhodobého majetku	543 - Dary	0xx - Dlouhodobý majetek			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů získaných z vyhlášek č. 500/2002 Sb., 410/2009 Sb. a k nim náležejícím ČÚS

2.2.5. Souhrn účtování dotací podle jednotlivých vyhlášek

Tabulka č. 13: Souhrn účtování dotací dle jednotlivých vyhlášek

SOUHRN ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ DLE JEDNOTLIVÝCH VYHLÁŠEK						
Vyhláška č. 500/2002 Sb.		Vyhláška 504/2002 Sb.			Vyhláška 410/2009 Sb. → Obecné účtování dle ČÚS 703 - Transfery	
Popis	MD	D	Popis	MD	D	D
Nárok na dotaci						
1. dotace investiční (pořízení majetku)	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	0xx – Dlouhodobý majetek, 04x – Pořízení dlouhodobéh o majetku	Nárok na dotaci (ze SR nebo rozpočtu ÚSC)	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	90x - Vlastní jmění	40x - Jmění účetní jednotky
2. dotace provozní		64x - Ostatní výnosy	1. na pořízení DM	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	69x - Provozní dotace	67x - Výnosy z nároků na prostředky SR, rozpočtů ÚSC a SF
Přijetí dotace	2xx - Finanční účty	37x - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky	2. na provozní činnost	2xx - Finanční účty	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování
			Přijetí dotace		Přijetí transferu	34x - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů získaných z vyhlášek č. 500/2002 Sb., 410/2009 Sb., 504/2002 Sb. a k nim náležejícím ČÚS

2.3. Úprava zdanění darů a dotací daní z příjmů právnických osob

2.3.1. Zdanění darů daní z příjmů právnických osob

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vylučuje z předmětu této daně darování movitých i nemovitých věcí.

Základem pro výpočet daně z příjmů je hospodářský výsledek, čímž se zdanění darů omezí pouze na ty účetní jednotky, jež přijaté dary účtují výsledkově. Účetní jednotky, které účtovaly v průběhu účetního období o přijatém daru, musí před výpočtem daně z příjmů upravit o tento dar základ daně, a to jeho snížením. Toto se týká účetních jednotek účtujících podle vyhlášky 504/2002 Sb. a ÚSC účtujících podle vyhlášky 410/2009 Sb. v případě účtování o finančních darech.

Zdanění darů řeší Morávek (©2009) i u příspěvkových organizací, které účtují podle vyhlášky 410/2009 Sb. Tyto účetní jednotky prvotně sice účtují rozvahově do rezervního fondu (dále RF), ale po čerpání je RF aktivován do výnosů. Přestože uznává, že se účetním jednotkám nabízí tento výnos brát taktéž za vyloučený z předmětu daně z pohledu darování, s tímto postupem nesouhlasí. Je názoru, že z předmětu daně je vyloučeno pouze přijetí darovaných prostředků. Čerpání těchto prostředků a aktivaci RF považuje za odlišnou účetní operaci a výnos z aktivace považuje za zdanitelný příjem.

2.3.2. Zdanění dotací daní z příjmů právnických osob

Jak již bylo zmíněno, základem pro výpočet daně u právnických osob je hospodářský výsledek. Otázkou tedy je, zda a jakým způsobem bude dotace zahrnuta do tohoto základu.

Co se týče provozních dotací, v soustavě podvojného účetnictví jsou zobrazeny ve výnosech – tedy výsledkově – a to u všech zmiňovaných typů účetních jednotek. Přestože účetní vyhlášky stanovují jednotně u provozní dotace zaúčtování do výnosů, zákon o dani z příjmů ve zdanění těchto jednotek jednotný není. Zákon o dani z příjmů zde stanovuje výjimku pro poplatníky, jež nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, tedy v tomto případě se jedná o účetní jednotky řídicí se vyhláškami 504/2002 Sb. a 410/2009 Sb. U těchto jednotek jsou § 18 odst. 4 písm. b) z předmětu daně z příjmů vyloučeny právě dotace, příspěvky, atd. Tyto účetní jednotky musí následně o poskytnutou dotaci svůj základ daně snížit.

Dále je důležité neopomenout ustanovení § 25, které stanovuje ty náklady, jež nelze uznat jako daňové. V odst. 1. písm. i) § 25 jsou uvedeny náklady vynaložené na příjmy, které jsou od daně osvobozené a do základu daně nezahrnuté. Z tohoto důvodu musí účetní jednotky, jež základ daně o poskytnutou dotaci snížily, současně základ daně zvýšit o náklady hrazené z dotace. Tímto je vliv provozních dotací na základ daně u účetních jednotek účtujících podle vyhlášek 410/2009 Sb. a 504/2002 Sb. vyloučen.

Pro „neziskové organizace“ je dále důležitý § 18 odst. 4a), který z předmětu daně z příjmů vylučuje příjmy z hlavní činnosti za podmínky, že jsou nižší než náklady na ně vynaložené. Jedná se tedy pouze o situaci, kdy je hlavní činnost těchto jednotek ztrátová a pro samotné zdanění je velmi důležité vymezení a členění hlavní činnosti.

V praxi tak nastávají různé situace. Toto popisuje i *Morávek* (11/2011):

„Z pohledu daňového posouzení hlavní činnosti může problém nastat u dotací a příspěvků, pokud nejsou vyčerpány a nevzniká povinnost tyto prostředky vrátit. To může být příklad zejména provozních dotací. Pak nastává situace, kdy jsou aplikovatelná dvě ustanovení § 18 odst. 4 ZDP, a je otázkou, zda postupovat podle § 18 odst. 4 písm. a) ZDP a tento příjem považovat za příjem, který je předmětem daně z titulu ziskové hlavní činnosti, nebo podle § 18 odst. 4 písm. b) ZDP a tento příjem nepovažovat za předmět daně, protože jde o příjem z dotací, příspěvků na provoz atd. Jde o dvě rovnocenná ustanovení zákona o daních z příjmů, podle mého názoru však ani jedno z nich nelze považovat za speciální vůči druhému, a proto ani jedno z nich nemá z logiky zákona přednost.“

Jasný a opačný názor má pak na tuto situaci *Benešová* (17/2006):

„Právě nevyčerpaná dotace často ovlivňuje to, že příslušná hlavní činnost je zisková, a tím je v souladu s § 18 odst. 4 písm. a) ZDP předmětem daně z příjmů a nezisková organizace má podat daňové přiznání k dani z příjmů.“

Z názoru *Morávka* vyplývá, že pokud je možno na tutéž situaci aplikovat dvě různá ustanovení nebo dva různé výklady, je poplatníku umožněno zvolit si ten výklad (ustanovení), který je pro něj výhodnější. Naopak *Benešová* směřuje příspěvkové organizace jasně, aby v nastalé situaci daňové přiznání podaly. Z toho je zřejmé, že stávající úprava zákona je pro účetní jednotky velmi nejasná a je pouze na nich, kterého názoru se budou držet.

3. CÍL A METODIKA

3.1. Cíl práce

Hlavním cílem práce je upozornění na odlišnosti v účtování přijatých finančních darů a přijatých dotací podle vyhlášek 500/2000 Sb., 504/2002 Sb. a 410/2009 Sb., které jsou vedle zákona o účetnictví stěžejními zákonnými normami pro účtování jednotlivých typů účetních jednotek dle právních norem podnikání.

Vedlejším cílem je upozornění na odlišné zdaňování daní z příjmů u těchto právnických osob.

3.2. Technika přípravy literární rešerše

Problematika darů a dotací, jak z účetního, tak i z daňového hlediska, byla v první části popsána na základě citací odborné literatury, zákonů, vyhlášek a standardů týkajících se tématu práce. Legislativní zázemí je promítnuto v jednotlivých oblastech, do kterých zasahuje.

3.3. Technika sběru dat a metodický postup

Pro zpracování praktické části bylo využito podkladů poskytnutých účetními jednotkami (ÚJ) čtyř různých právních forem. ÚJ byly vybrány tak, aby bylo možno srovnat způsob účtování dle jednotlivých vyhlášek doplňujících zákon o účetnictví. Tyto ÚJ jsou charakterizovány v kapitole č. 4.

V práci bylo použito následující účetní a jiné doplňující dokumentace:

- účtový rozvrh jednotlivých účetních jednotek,
- smlouva o poskytnutí daru, rozhodnutí či smlouva o poskytnutí dotace,
- obratové předvahy k daným účtům,
- interní účetní doklady o zaúčtování dané operace.

V praktické části bylo postupováno následovně:

1. Popis jednotlivých účetních jednotek.
2. Popis a srovnání účtování darů a dotací u těchto účetních jednotek pomocí:

- zpracování základních parametrů darů a dotací do tabulek s následným zaúčtováním vč. doložení názvů použitých účtů,
 - popisu účtování jednotlivých účetních případů,
 - zpracování fiktivních účetních případů pro zajištění srovnatelnosti, a to u účetních jednotek, které se s daným typem daru či dotace v účetním období roku 2011 nesetkaly,
 - srovnání účtování prostřednictvím schémat – výsledky hlavního cíle práce.
3. Popis a srovnání zdaňování darů a dotací daní z příjmů jednotlivých ÚJ pomocí:
- odvození vstupu do výpočtu HV na základě zaúčtování,
 - stanovení vlivu již konkrétního daru či dotace na základ daně, tj. určení položek snižujících/zvyšujících ZD,
 - srovnání zdanění darů a dotací mezi jednotlivými ÚJ – výsledky vedlejšího cíle.
4. Závěrečné pojednání a doporučení.

3.4. Technika zpracování dat

Veškerá získaná data byla zpracována do textů, tabulek, schémat a grafů pomocí Microsoft Word a Microsoft Excel 2003.

4. CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH JEDNOTEK

Vzhledem ke stanovenému cíli diplomové práce bylo spolupracováno na praktické části s čtyřmi účetními jednotkami různých právních forem – společnost s ručením omezením, územně samosprávný celek, příspěvková organizace a občanské sdružení.

4.1. AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r. o.²

Tato společnost byla zapsána do obchodního rejstříku k 13. květnu 1993. Společnost sídlí v Hrádku. Dle výpisu z obchodního rejstříku jsou v předmětu podnikání společnosti zahrnuty následující činnosti:

- nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo zboží vyhrazené zvláštními předpisy,
- zemědělská výroba,
- agrotechnické služby, mimo prací vymezených v živnostenském zákoně,
- silniční motorová doprava,
- výroba krmných směsí,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- silniční motorová doprava nákladní,
- dobývání ložisek nevyhrazených nerostů, včetně úpravy a zušlechťování nerostů prováděných v souvislosti s jejich dobýváním a vyhledávání a průzkum ložisek nevyhrazených nerostů prováděné k tomuto účelu.

Společnost je plátcem DPH.

4.2. Obec Vrbovec

Obec Vrbovec se skládá z několika částí, Vrbovec, osada Hnízdo a zaniklé obce Ječmeniště, které se rozléhají na 1 957 ha. Ve Vrbovci žije 948 obyvatel a v Hnízdě 137.

Mezi majetek, jež ÚSC v současné době vlastní, patří budova obecního úřadu, budova ZŠ a MŠ, budova služeb, šrotárna, koupaliště, sportovní areál, společenské zařízení, kaple, hasičská zbrojnice a zemědělská půda, kterou pronajímá. Obec je mimo

² Výpis z obchodního rejstříku společnosti

jiné členem DSO Daníž, DSO Mikroregion Hatě a W3 - projektů přeshraniční spolupráce v oblasti podnikání, vzdělání a bydlení. Obec disponuje vodovodem a vybudovala novou kanalizaci z ČOV.

(Hegerová, Kropáček, 2011)

Obec Vrbovec je plátcem DPH od roku 2010.

4.3. Základní škola a Mateřská škola Vrbovec³

Základní škola a Mateřská škola Vrbovec (dále jen ZŠ a MŠ Vrbovec) je dle zřizovací listiny příspěvkovou organizací obce Vrbovec, která je tímto tedy jejím zřizovatelem. Dle zřizovací listiny je hlavní účel této příspěvkové organizace definován následovně:

"...zajištění činností v působnosti zřizovatele v oblasti školství dle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Předmět činnosti odpovídající vymezení hlavního účelu příspěvkové organizace je výkon činnosti mateřské školy, základní školy, zařízení školního stravování, školní družiny."

Zřizovatel dále povoluje příspěvkové organizaci striktně vymezený okruh doplňkové činnosti, jež je vyjmenována ve zřizovací listině.

Součástí příspěvkové organizace jsou následující jednotky:

- Mateřská škola – Vrbovec a Dyjákovičky,
- Základní škola – Vrbovec a Dyjákovičky,
- Školní jídelna – Vrbovec a Dyjákovičky,
- Školní družina – Vrbovec a Dyjákovičky.

Statutárním orgánem je ředitel, jmenovaný (odvolávaný) radou, resp. starostou obce a příspěvková organizace je zřízena na dobu neurčitou.

³ Zřizovací listina příspěvkové organizace obce Vrbovec. č. j. 447/2009, Vrbovec, 2009.

4.4. Kanoistický klub Jiskra, o. s.⁴

Kanoistický Klub Jiskra patří k nejstarším sportovním oddílům v Týně nad Vltavou. Byl založen 16. dubna 1949 a tedy již více než 55 let patří k české kanoistické rodině (KK Jiskra, ©2013).

Dle stanov platných ke dni 27. 4. 2011 je Kanoistický klub Jiskra, o. s. (dále jen KK Jiskra) dobrovolným sdružením členů ve formě zájmové spolkové společenské organizace působící na celém území České republiky.

KK Jiskra se zabývá péčí a rozvojem tělovýchovné sportovní a jiné zájmové společenské činnosti svých členů, pro které vytváří předpoklad pro jejich úspěšnou činnost v oblasti kanoistiky a rekreační tělesné výchovy. Taktéž vytváří předpoklady pro úspěšnou činnost svých složek pečujících o talentovanou mládež.

Nejvyšším orgánem je valná hromada. Právní osoby zastupující KK Jiskra jsou tajemník, předseda a hospodář. Hospodaření funguje na principu aktivního rozpočtu, jež je schvalován valnou hromadou.

KK Jiskra je plátcem DPH.

⁴ Stanovy, Kanoistický klub Jiskra, o. s., 2011

5. VÝSLEDKY

5.1. Účtování darů a dotací u vybraných účetních jednotek

5.1.1. Dary a dotace u společnosti s ručením omezeným

A) Dar

Tato účetní jednotka se během účetního období roku 2011, a ani v nejbližších předešlých a následných letech, nesetkala s přijetím finančního daru. Proto v této části bude využito fiktivního účetního případu, který předpokládá přijetí finančních prostředků formou daru.

Tabulka č. 14: Agropol Hrádek - Přijatý dar (fiktivní účetní případ)

AGROSPOL HRÁDEK - PŘIJATÝ DAR (fiktivní účetní případ)			
DAROVACÍ SMLOUVA			
Fiktivní dárce	Nespecifikovaná ÚJ		
Fiktivní obdarovaný	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s.r.o.		
Předmět fiktivní darovací smlouvy	Přijetí peněžní částky bez účelového určení		
Datum uzavření smlouvy	xx. xx. 2011		
Výše daru	15 000,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Přijetí darovaných prostředků na účet (VBÚ)	15 000,00	221 100	413 100
Pořízení pracovních oděvů pro zaměstnance (FAP) 610,- Kč/ks bez DPH, celkem pořízeno 25 Ks	15 250,00	501 310	321 100
	3 050,00	343 120	
Úhrada FAP (VBÚ)	18 300,00	321 100	221 100
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
221 100	BÚ		
321 100	Dodavatelé		
413 100	Dary		
501 310	Pracovní oděvy a ochranné prostředky		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Přijetí peněžních prostředků na základě darovací smlouvy by se v účetnictví účetní jednotky projevilo na straně pasiv na účtu 413 100 Dary. **Přijatý dar se tedy projeví rozvahově na straně pasivní.** Takto by účetní jednotka účtovala jakýkoli druh daru.

Čerpání peněžních prostředků získaných z titulu darování zde nemá vliv na zaúčtování přijetí daru. Pouze dojde k vyčerpání peněžních prostředků se souvztažným zaúčtováním podle způsobu, jakým byly použity. Pokud existuje tedy předpoklad, že by z těchto prostředků byly pořízeny pracovní oděvy pro zaměstnance společnosti, byla by uhrazena faktura. Pracovní oděvy jsou účtovány rovnou do spotřeby na nákladový účet 501 310. Účet 413 100 by v rozvaze zůstal, přestože by byly prostředky plně vyčerpány.

B) Dotace provozní

V roce 2011 společnost AGROSPOL HRÁDEK získala 2 dotace od Státního zemědělského intervenčního fondu s parametry dle tabulky č.15:

Tabulka č. 15: Agrosopol Hrádek – Přijaté dotace

AGROSPOL HRÁDEK - PŘIJATÉ DOTACE			
ROZHODNUTÍ O POSKYTNUTÍ DOTACE č. 1			
Poskytovatel dotace	Státní zemědělský intervenční fond		
Příjemce dotace	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s.r.o.		
Dotační program	Program rozvoje venkova České republiky v rámci agroenvironmentálních opatření		
Účel dotace	Péče o krajinu titul pěstování meziplodin		
Datum rozhodnutí	20. 4. 2011		
Financování			
Z rozpočtu EU	80%		
Z rozpočtu ČR	20%		
Celková výše dotace	396 377,80 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Rozhodnutí o poskytnutí dotace (VÚD)	396 377,80	378 100	346 102
Přijetí dotace (VBÚ)	396 377,80	221 100	378 100
Zúčtování dotace do výnosů (VÚD)	396 377,80	346 102	648 202

ROZHODNUTÍ O POSKYTNUTÍ DOTACE č. 2			
Poskytovatel dotace	Státní zemědělský intervenční fond		
Příjemce dotace	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s.r.o.		
Dotační program	Platby na základě jednotné žádosti		
Účel dotace	Oddělená platba za cukr		
Datum rozhodnutí	15. 12. 2011		
Sazba oddělené platby za cukr	343,60 Kč/t		
Celková výše dotace	1 728 198,05 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Rozhodnutí o poskytnutí dotace (VÚD)	1 728 198,05	378 100	346 104
Přijetí dotace (VBÚ)	1 728 198,05	221 100	378 100
Zúčtování dotace do výnosů (VÚD)	1 728 198,05	346 104	648 204
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
221 100	BÚ Kč		
346 102	Dotace na meziplodiny		
346 104	Dotace cukr		
378 100	Ostatní pohledávky		
648 202	Dotace meziplodiny		
648 204	Dotace cukr		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Na základě rozhodnutí účtuje účetní jednotka nejdříve ve prospěch účtu 378 – Ostatní pohledávky a na vrub účtu 346 – Dotace (vždy s analytickým členěním dle účelu dotace). Tento vztah zobrazuje vzniklý nárok na později získané peněžní prostředky z titulu dotace a po jejich skutečném přijetí na běžný účet je tento účet 378 vyrovnán. **Přijaté dotace** tohoto typu se následně **promítne výsledkově navýšením provozních výnosů**, oproti kterým je vyrovnán účet 346.

Čerpání u těchto dotací není účetní jednotkou analyticky sledováno, proto není v tabulce uvedeno. Jedná se tedy o poskytnutí finančních prostředků na základě podané žádosti a splnění daných podmínek s cílem snížit nákladovost provozu společnosti.

C) Dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Pokud by šlo o dotaci investičního typu, kdy by byl pořizován například majetek dlouhodobého charakteru, neprojevila by se již dotace výsledkově, ale naopak rozvahově, a to prostřednictvím účtu pořízení majetku. Pro přehlednost je přiložena tabulka č.16 zobrazující fiktivní přijetí takovéto dotace.

Tabulka č. 16: Agropol Hrádek – Přijaté investiční dotace (fiktivní účetní případ)

AGROSPOL HRÁDEK - PŘIJATÁ INVESTIČNÍ DOTACE (fiktivní účetní případ)			
ROZHODNUTÍ O POSKYTNUTÍ DOTACE			
Fiktivní poskytovatel dotace	Ministerstvo zemědělství		
Fiktivní příjemce dotace	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s.r.o.		
Dotační program	Přidávání hodnoty zemědělských a potravinářských produktů		
Účel dotace	Modernizace linky pro expedici brambor		
Datum uzavření smlouvy	xx. 02. 2011		
Financování			
Z rozpočtu EU	75 %		
Z rozpočtu ČR	25%		
Výše dotace	Max. 50 % výdajů, ze kterých je stanovena dotace		
Zaúčtování			
Orientační pořizovací cena bez DPH	400 000,- Kč		
Částka připadající na dotaci (50 %)	200 000,- Kč		
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení linky (FAP)	400 000,00	042 100	321 100
	80 000,00	343 120	
Úhrada FAP (VBÚ)	480 000.00	321 100	221 100
Rozhodnutí o poskytnutí dotace (VÚD)	200 000,00	378 100	346 xxx
Přijetí dotace (VBÚ)	200 000.00	221 100	378 100
Zúčtování dotace s účty pořízení majetku (VÚD)	200 000,00	346 xxx	042 100
Zařazení linky do užívání (VÚD)	200 000,00	022 100	042 100

Použité účty vč. analytik dané ÚJ	
SÚ AÚ	Popis
022 100	Stroje, přístroje a zařízení
042 100	Pořízení hmotných investic
082 100	Oprávký ke strojům
221 100	BÚ Kč
343 120	DPH 20 % vstup
346 xxx	Dotace na pořízení DDHM
378 100	Ostatní pohledávky
551 210	Odpisy HIM
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>	

K pořízení tohoto majetku došlo dodavatelským způsobem a pořizovací cena je sledována na účtu 042 100 - Pořízení hmotných investic (DDHM).

Účtování o nároku na dotaci funguje obdobně jako u dotace předcházející, tzn. prostřednictvím účtů 346 a 378. Rozdílnost u účtování vznikne při konečném zúčtování dotace, které již nesměruje do výnosů. Dotace je zúčtována na straně pasiv, a to na účtu pořízení majetku. Z tohoto vyplývá, že pořizovací cena majetku profinancovaného dotací vstupuje do majetku při zařazení do užívání již snížená právě o hodnotu dotace. **Investiční dotace se tedy u podnikatelského subjektu projeví rozvahově - snížením pořizovací ceny.**

5.1.2. Dary a dotace u územně samosprávného celku

A) Dar

Obec Vrbovec ve srovnávaném roce nezískala žádný finanční dar, z tohoto důvodu bude pro zajištění srovnatelnosti dat použito fiktivního účetního případu, který je zobrazen v tabulce č. 17.

Tabulka č. 17: Obec Vrbovec – Přijatý dar (fiktivní účetní případ)

OBEC VRBOVEC - PŘIJATÝ DAR (fiktivní účetní případ)			
DAROVACÍ SMLOUVA			
Fiktivní dárce	Nespecifikovaná ÚJ - podnikatel		
Fiktivní obdarovaný	Obec Vrbovec		
Předmět fiktivní darovací smlouvy	-řijetí neúčelových peněžních prostředků		
Datum uzavření smlouvy	xx. xx. 2011		
Výše daru	7 000,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis daru	7 000,00	377 000	672 940
Přijetí finančního daru (VBÚ)	7 000,00	231 010	377 000
Pořízení pracovních oděvů pro zaměstnance (FAP) 732 vč. DPH, celkem 10 ks⁵	7 320,00	501 300	321 000
Úhrada FAP (VBÚ)	7 320,00	321 000	231 010
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
231 010	Běžný účet		
321 000	Dodavatelé		
377 000	Ostatní krátkodobé pohledávky		
501 300	Materiální náklady		
672 940	Transfery přijaté od ostatních subjektů (neveřejných) ⁶		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Dar přijatý na běžný účet bude promítnut výsledkově na straně výnosů (672). Jeho čerpání je podmíněno způsobem použití. U tohoto fiktivního příkladu opět bude předpokládáno použití na nákup pracovních oděvů. Pořízení pracovních oděvů je opět účtováno do nákladů na účet spotřeby 501⁷.

⁵ ÚJ by si u této faktury neuplatňovala DPH, protože oděvy jsou určeny pro zaměstnance provádějící údržbu veřejné zeleně a úklid prostranství. Tyto činnosti jsou zahrnuty do výkonu veřejné správy, která není pro ÚJ předmětem DPH.

⁶ Pozn.: Tuto analytiku běžně ÚJ nepoužívá, byla by však použita na základě metodiky, kterou se řídí.

⁷ Účtování pracovních oděvů do spotřeby na účet 501 používala ÚJ do roku 2011. Od roku 2012 ÚJ účtuje na účet 527 – Zákonné sociální náklady.

B) Dotace provozní

Obec Vrbovec jako ÚSC získává každoročně dotaci na výkon státní správy a na školství, tzv. souhrnný finanční vztah k rozpočtům obcí Jihomoravského kraje (dále JMK). Tuto dotaci lze určit jako provozní.

Tabulka č. 18: Obec Vrbovec – Dotace provozní

OBEC VRBOVEC - DOTACE PROVOZNÍ			
DOTACE NA VÝKON STÁTNÍ SPRÁVY A NA ŠKOLSTVÍ			
Poskytovatel dotace	Jihomoravský kraj		
Příjemce dotace	Obec Vrbovec		
Název dotace	Souhrnný finanční vztah k rozpočtům obcí Jihomoravského kraje		
Datum uvědomění (avízo)	12. 1. 2011		
Výše dotace	582 200,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis dotace (VÚD)	582 200,00	346 000	672 300
Přijetí dotace na BÚ (VBÚ): měsíčně 11*48 520,- Kč + 1*48 480,-	582 200,00	231 010	346 000
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
231 010	Běžný účet		
346 000	Pohledávky za územními rozpočty		
672 300	Výnosy územních rozpočtů z transferů		

Nezpochybnitelný nárok na přijetí dotace vznikl k datu uvědomění o tom, že dotace bude poskytnuta. Tím vznikla pohledávka, která se účtuje oproti výnosům vybraných místních institucí. Vzhledem k tomu, že se pohledávka vyrovná po přijetí finančních prostředků na účet, **dotace se projeví výsledkově**, tedy stejným způsobem jako u podnikatelských subjektů.

U tohoto typu dotace není účetní jednotka povinna dokládat způsob čerpání prostředků a ani sama čerpání nesleduje. Jedná se o dotaci, kterou má být financován obecně výkon státní správy dané jednotky.

C) Transfery investiční

Dále získala obec již v roce 2010 rozhodnutí o poskytnutí dotace investičního charakteru na vybudování vodovodu parametrů dle tabulky č. 19. Tato dotace je poskytnuta ze dvou externích zdrojů, tedy jde zároveň o dvě různá rozhodnutí a díky těm se účtování v určitých krocích liší. Projekt byl financován i z vlastních zdrojů.

Tabulka č. 19: Obec Vrbovec – Dotace investiční

OBEC VRBOVEC - DOTACE INVESTIČNÍ			
Poskytovatelé dotace	Jihomoravský kraj a Ministerstvo zemědělství		
Příjemce dotace	Obec Vrbovec		
Název akce	Přivaděč vodovodu pro veřejnou potřebu Vrbovec - Hnízdo a rozvodná síť v obci Hnízdo		
Datum podpisu smlouvy JMK	23. 2. 2011		
Datum rozhodnutí MZE	8. 11. 2010		
Financování (před krácením dotace z JMK)			
Jihomoravský kraj (JMK)	1 059 400,00 Kč		
Ministerstvo zemědělství (MZE)	4 855 000,00 Kč		
Vlastní zdroje	5 196 860,00 Kč		
Celkem (JMK + MZE + vlastní zdroje)	11 111 260,00 Kč		
Celkem financováno z dotace	5 914 400,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Zaúčtování rok 2009 – Začátek investiční akce			
Faktury přijaté za zaměření a za projektovou dokumentaci (FAP)	503 370,00	042 012	321 010
Úhrada faktur z vlastních zdrojů (VBÚ)	503 370,00	321 010	231 010
Zaúčtování rok 2010			
Faktura přijatá za stavební a montážní práce (FAP)	300 000,00	042 012	321 010
	60 000,00	343 027	
Úhrada částí FAP z vlastních zdrojů (VBÚ)	120 000,00	321 010	231 010

Zaúčtování rok 2010 - MZE			
Zaúčtování podmíněné pohledávky na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace (VÚD)	240 000,00	939 346	999 939
Zaúčtování výše limitu na rok 2010 (MZE)	240 000,00	346 000	403 612
Příjem dotace na limitní účet (VBÚ)	240 000,00	223 000	346 000
Úhrada částí FAP ze zvláštního výdajového účtu (VBÚ)	240 000,00	321 010	223 000
Odúčtování podmíněné pohledávky (VÚD)	240 000,00	999 939	939 346
Zaúčtování podmíněné pohledávky na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace (VÚD)	5 586 000,00	939 436	999 939
Zaúčtování rok 2011			
Součet faktur přijatých za stavební a montážní práce, za archeologický dohled, inženýrskou činnost, zemní práce (FAP)	8 813 050,00	042 012	321 010
	1 761 610,00	343 027	
Jihomoravský kraj			
Příjem zálohy dotace od JMK na BÚ (VBÚ)	1 059 400,00	231 010	374 100
Předpis dotace od JMK (VÚD)	882 800,00	346 000	403 600
Vyúčtování skutečné výše prostředků ve vztahu k vyčerpané části (VÚD)	882 800,00	374 100	346 000
Vratka nevyčerpané části dotace (VBÚ)	176 600,00	374 100	231 010
Ministerstvo zemědělství			
Předpis na limit roku 2011 (MZE)	4 615 000,00	346 000	403 612
Odúčtování podmíněné pohledávky (VÚD)	4 615 000,00	999 939	939 346
Změna rozhodnutí od MZE – krácení dotace (VÚD)	971 000,00	999 939	939 346
Příjem dotace na limitní účet (VBÚ)	4 615 000,00	223 000	346 000
Úhrada FAP z vlastních zdrojů (VBÚ)	5 076 860,00	321 010	231 010
Úhrada FAP ze zdrojů MZE (VBÚ)	4 615 000,00	321 010	223 000
Úhrada FAP ze zdrojů JMK (VBÚ)	882 800,00	321 010	231 010

Zaúčtování rok 2012			
Zařazení majetku do užívání v měsíci listopadu (VÚD)	9 616 420,00	021 502	042 012
Měsíční odpis - prosinec (VÚD)⁸	12 688,00	551 300	081 502
Rozpouštění transferu do konce roku 2012 (VÚD)⁹	7 969,17	403 512	672 300
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
021 502	Vodovod, kanalizace, ČOV		
042 012	Nedokončený DHM – Vodovod Hnízdo		
081 502	Oprávký k DHM – Vodovod Hnízdo		
223 000	Zvláštní výdajový účet		
231 010	Běžný účet		
321 010	Dodavatelé - investice		
346 000	Pohledávky za územními rozpočty		
374 100	Přijaté zálohy na dotace		
403 512	Časové rozlišení transferů – Vodovod Hnízdo		
403 600	Dotace na pořízení DHM – Vodovod Hnízdo – JMK		
403 612	Dotace na pořízení DHM – Vodovod Hnízdo – MZE		
551 300	Odpisy		
672 300	Výnosy územních rozpočtů z transferů		
939 346	Krátkodobé podmíněné pohledávky ke státnímu rozpočtu		
999 939	Vyrovnávací účet k podrozvaze - MZE		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Nejdříve se podívejme na část dotace, která je poskytnuta JMK. Jedná se o dotaci s povinností vypořádání, je tedy účtována zálohově prostřednictvím účtu 374 100. Po zúčtování záloh přijatých na účet se zaúčtuje nárok na dotaci, a to pohledávkou na straně aktivní oproti účtu 403. Následně se pohledávka zúčtuje se zálohou a **dotace se tedy projeví rozvahově na straně pasiv.**

Dotace z MZE se neúčtuje zálohově, ale „podmíněně“. O podmíněném účtování se ÚJ rozhodla jednak na základě významnosti výše poskytnutých prostředků, a jednak na základě způsobu financování. Pro financování byl zřízen zvláštní výdajový účet

⁸ Odpis stanoven interním výpočtem, ZC = 5 % z PC, doba odpisování 60 let, 6. odp. skupina.

⁹ Doba rozpouštění je rovna době odpisování.

u Českomoravské záruční a rozvojové banky, která s veškerými prostředky disponovala na základě žádostí podaných ÚJ o proplacení faktur.

V první řadě se zde účtuje na podrozvahových účtech o podmíněné pohledávce a až následně se účtuje předpis pohledávky z dotačního titulu oproti účtu 403. Po přijetí finančních prostředků je pohledávka snížena se současným proúčtováním podrozvahových účtů. **Dotace se opět projeví rozvahově na straně pasiv.**

Účetní jednotka sleduje veškeré výdaje týkající se projektu a dále čerpání prostředků získaných od JMK a MZE. Veškeré faktury přijaté od dodavatelů, tedy výdaje na projekt, stavební a inženýrské práce, apod. jsou pro tyto účely evidovány, ať už jsou hrazeny z dotačních titulů nebo z vlastních zdrojů. Jedná se o výdaje, které jsou kumulovány na účtu pořízení majetku a po ukončení celé investiční akce je tento majetek uveden do užívání. Položky jsou zobrazeny v příloze č. 2.

Lze si povšimnout, že finanční prostředky poskytnuté z dotačního titulu zůstaly v rozvaze v účtové třídě 4. Odtud jsou postupně rozpouštěny do výnosů současně s odpisováním majetku podle stanoveného odpisového plánu. Tímto je zajištěno „časové rozlišení“ investičního transferu. Na konci doby životnosti tohoto majetku, by měl být tedy transfer již rozpuštěn v plné výši a v účetních výkazech by se neměl objevovat.

D) Transfer průtokový

Pro doplnění problematiky transferů je zde uveden i průtokový transfer, který je typický pro praxi ÚSC. Tento transfer (resp. dotace) však není obvyklý u podnikatelů a nebude tedy použit pro srovnání účtování mezi jednotlivými účetními jednotkami. Je zde uveden pouze pro úplnost.

V daném účetním období zaznamenala účetní jednotka dva průtokové transfery, kterých se účastní jako zprostředkovatel. První z nich je zajímavý právě rolí, kterou zde ÚSC zaujímá. Každý rok vystupuje obec Vrbovec současně v pozici poskytovatele příspěvku na provoz ZŠ a MŠ Vrbovec a zprostředkovatele průtokového příspěvku na provoz od dvou okolních obcí. Konkrétní parametry jsou uvedeny v následující tabulce č. 20.

Tabulka č. 20: Obec Vrbovec - Transfer průtokový a poskytnutý

OBEC VRBOVEC – TRANSFER PRŮTOKOVÝ A POSKYTNUTÝ			
Poskytovatel a zprostředkovatel průtokového transferu	Obec Vrbovec		
Poskytovatelé průtokového transferu	Obec Dyjákovičky a Obec Chvalovice		
Příjemce transferu	ZŠ a MŠ Vrbovec, příspěvková organizace		
Účel transferu	Příspěvek na provoz		
Datum podpisu smlouvy o poskytnutí příspěvku na provoz	9. 11. 2011		
Financování			
Obec Vrbovec	1 249 265,00 Kč		
Obec Dyjákovičky	609 154,00 Kč		
Obec Chvalovice	324 581,00 Kč		
Celkem	2 183 000,00 Kč		
Rozdělení příspěvku dle účelu			
na provoz ZŠ a MŠ Vrbovec	1 818 000,00 Kč		
na provoz MŠ Dyjákovičky	365 000,00 Kč		
Zaúčtování příspěvku			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis prostředků získaných od obcí Dyjákovičky a Chvalovice (VÚD)	933 735,00	348 000	672 400
Příjem prostředků od spolufinancovatelů (VBÚ)	933 735,00	231 010	348 000
Předpis rozpočtovaného příspěvku na provoz (VÚD)	2 183 000,00	572 400	349 000
Výdej příspěvku z BÚ (VBÚ)	2 183 000,00	349 000	231 010
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
231 010	Běžný účet		
348 000	Pohledávky za územními rozpočty		
349 000	Závazky k územním rozpočtům		
572 400	Náklady územních rozpočtů na transfery - obce		
672 400	Výnosy územních rozpočtů z transferů - obce		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Získané prostředky od obcí Dyjákovičky a Chvalovice se po vyrovnání přeepsané pohledávky při přijetí peněz na účet projeví výnosově. Vzhledem k tomu, že se jedná o průtok prostředků skrze obec Vrbovec, jsou při následném předpisu závazku zúčtovány nákladově, tudíž část, která touto účetní jednotkou pouze protéká, nemá v konečném měřítku ve Výkazu zisku a ztrát žádný vliv, neboť se výnos a náklad z příspěvku na provoz vyrovná. Část poskytnutá čistě z prostředků obce Vrbovec se logicky promítne jako náklad tohoto subjektu.

Druhým průtokovým transferem, který se v daném účetním období roku 2011 u obce objevil, je průtokový transfer s názvem „EU Školám“. Zde již ÚSC vystupuje pouze jako jednotka, kterou dotační prostředky protékají.

Tabulka č. 21: Obec Vrbovec – Transfer průtokový „EU Školám“

OBEC VRBOVEC - TRANSFER PRŮTOKOVÝ „EU Školám“	
Poskytovatel dotace	Jihomoravský kraj a EU (ESF)
Zprostředkovatel dotace	Obec Vrbovec (zřizovatel ZŠ a MŠ Vrbovec)
Příjemce dotace	ZŠ a MŠ Vrbovec
Operační program	Vzdělávání pro konkurenceschopnost
Oblast podpory	Zlepšení podmínek pro vzdělávání na základních školách
Datum rozhodnutí	1. 2. 2011
Náklady projektu	1 039 194,00 Kč
Financování rok 2011	
Výše 1. zálohy (60 %)	623 516,40 Kč
Podíl ESF (85 %)	529 988,94 Kč
Podíl SR (15 %)	93 527,46 Kč
Financování rok 2012	
Výše 2. zálohy (40 %)	415 677,60 Kč
Podíl ESF (85 %)	353 325,96 Kč
Podíl SR (15 %)	62 351,64 Kč

Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Rok 2011:			
Přijetí zálohy na BÚ (VBÚ)	623 516,40	231 010	374 130
Převod průtokového transferu vlastní příspěvkové organizace (VBÚ)	623 516,40	374 130	231 010
Rok 2012:			
Přijetí zálohy na BÚ (VBÚ)	415 677,60	231 010	374 130
Převod průtokového transferu vlastní příspěvkové organizace (VBÚ)	415 677,60	374 130	231 010
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
231 010	Běžný účet		
374 130	Přijaté zálohy na transfery ze SR		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Jak je v tabulce vidět, jedná se o transfer, který je účtován zálohově. Tento transfer se však v konečném měřítku neprojeví ani v Rozvaze a ani ve Výkazu zisku a ztrát, a to právě díky účtování prostřednictvím záloh, které se vyrovnají. Veškeré přijaté prostředky jsou poskytnuty příspěvkové organizaci. Transfer skutečně účetní jednotkou pouze „protéká“.

5.1.3. Dary a dotace u příspěvkové organizace

A) Dar

Základní a mateřská škola Vrbovec, příspěvková organizace (dále jen ZŠ a MŠ Vrbovec) získala v roce 2011 dar ve formě finančních prostředků. Použití prostředků je ponecháno na rozhodnutí této základní školy.

Tabulka č. 22: ZŠ a MŠ Vrbovec – Přijatý dar

ZŠ a MŠ VRBOVEC - PŘIJATÝ DAR			
Dárce	Agrodružstvo Vrbovec		
Obdarovaný	ZŠ a MŠ Vrbovec		
Předmět darovací smlouvy	Finanční neúčelový dar		
Datum uzavření darovací smlouvy	22. 12. 2011		
Výše daru	20 000,00 Kč		
Zaúčtování rok 2011			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Přijetí daru na běžný účet (VBÚ)	20 000,00	241 000	414 550
Nákup židlí do školní družiny, 1 099,- Kč/ks, celkem 20 ks (FAP) vč. DPH	21 980,00	501 910	321 000
Úhrada FAP (VBÚ)	21 980,00	321 000	241 000
Zařazení majetku do užívání (VÚD)	21 980,00	028 500	088 000
Aktivace prostředků v rezervním fondu (VÚD)	20 000,00	414 550	648 400
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
028 500	DDHM 1001		
241 000	Běžný účet		
321 000	Dodavatelé		
414 550	Rezervní fond – finanční dary neúčelové		
648 400	Čerpání fondů – Agrodružstvo Vrbovec		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Základní škola jako příspěvková organizace řídicí se vyhláškou 410/2009 Sb. přijaté dary účtuje na straně pasivní do účtové skupiny **41 – Fondy účetní jednotky**, a to ve chvíli přijetí peněžních prostředků. Dar byl vyčerpán v plné výši. V této chvíli došlo k tzv. aktivaci rezervního fondu, kdy jsou převedeny darované prostředky z rezervního fondu do výnosů.

Před čerpáním se tedy přijatý dar projeví rozvahově na straně pasivní, po čerpání výsledkově na straně výnosů.

B) Dotace provozní

V roce 2011 získala jako každý rok ZŠ a MŠ Vrbovec příspěvek na provoz od tří obcí, jejichž děti (obyvatelé těchto obcí) navštěvují tuto organizaci. Příspěvek byl zobrazen již v tabulce č. 20 v podkapitole 5.1.2., avšak z pohledu zřizovatele příspěvkové organizace.

Tabulka č. 23: ZŠ a MŠ Vrbovec – Příspěvek na provoz

ZŠ a MŠ VRBOVEC – PŘÍSPĚVEK NA PROVOZ			
Poskytovatelé příspěvku	Obec Vrbovec, obec Dyjákovičky a obec Chvalovice		
Příjemce příspěvku	ZŠ a MŠ Vrbovec		
Účel dotace	Příspěvek na provoz		
Datum podpisu smlouvy o poskytnutí	9. 11. 2011		
Financování			
Obec Dyjákovičky	609 154,00 Kč		
Obec Vrbovec	1 249 265,00 Kč		
Obec Chvalovice	324 581,00 Kč		
Celkem	2 183 000,00 Kč		
Účel příspěvku			
Provoz MŠ Dyjákovičky	365 000,00 Kč		
Provoz ZŠ a MŠ Vrbovec	1 818 000,00 Kč		
Celkem	2 183 000,00 Kč		
Zaúčtování příspěvku na provoz ZŠ a MŠ Vrbovec			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis rozpočtovaného příspěvku na provoz (VÚD)	1 818 000,00	348 332	672 510
Příjem příspěvku na BÚ (VBÚ)	1 818 000,00	241 000	348 332
Zaúčtování příspěvku na provoz MŠ Dyjákovičky			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis rozpočtovaného příspěvku na provoz (VÚD)	365 000,00	348 332	672 520
Příjem příspěvku na BÚ (VBÚ)	365 000,00	241 000	348 332

Použité účty vč. analytik dané ÚJ	
SÚ AÚ	Popis
241 000	Běžný účet
261 000	Pokladna
348 332	Dotace z rozpočtů ÚSC
672 510	Dotace – provoz ZŠ a MŠ Vrbovec
672 520	Dotace – provoz MŠ Dyjákovičky
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>	

Každoroční provozní příspěvek od obcí se v konečném měřítku projeví výsledkově. Předpis příspěvku na provoz od ÚSC je účtován prostřednictvím pohledávky oproti výnosům (účet 672), přičemž pohledávka je následně vyrovnána při připsání peněz na účet. **Finanční příspěvky na provoz se tedy účtují výnosově.** Tyto provozní příspěvky jsou svým charakterem řazeny mezi transfery (resp. průtokové transfery).

V tabulce není řešeno čerpání těchto příspěvků, protože sama účetní jednotka ho analyticky neeviduje. Peníze, které jsou na běžném účtu, jsou spotřebovávány průběžně podle potřeby ÚJ, která je následně třídí dle rozpočtové skladby. Jsou z nich hrazeny provozní výdaje jako spotřeba energií, materiálů apod. V případě nevyčerpání jsou dle rozhodnutí zřizovatele převedeny do rezervního fondu pro budoucí potřebu.

Mimo přijaté příspěvky, přijala příspěvková organizace také dva dotační tituly dle tabulky č. 24. Jednalo se o dotaci pro 1. třídu a dále o dotaci „EU Školám“. Dotace „EU Školám“ je zde uvedena zejména pro její zrcadlové zobrazení. Byla již uvedena mezi průtokovými transfery u ÚSC (Tabulka č. 21. podkapitola 5.1.2.).

Tabulka č. 24: ZŠ a MŠ Vrbovec – Přijaté dotace, průtokový transfer

ZŠ A MŠ VRBOVEC – PŘIJATÉ DOTACE, PRŮTOKOVÝ TRANSFER	
DOTACE PRO 1. TŘÍDU	
Poskytovatel dotace	Jihomoravský kraj
Příjemce dotace	ZŠ a MŠ Vrbovec
Účel dotace	Účelové finanční prostředky na školní vybavení pro žáky 1. ročníku základního vzdělání
Datum uzavření smlouvy	20. 3. 2011
Výše dotace	17 000,00 Kč

Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Přijetí zálohy na BÚ (VBÚ)	17 000,00	241 000	374 000
Zúčtování zálohy (VÚD)	17 000,00	374 000	346 000
Vyúčtování skutečné výše příspěvku (VÚD)	17 000,00	346 000	672 500
Nákup učebních pomůcek (FAP)	17 004,00	501 333	321 100
Úhrada FAP (VBÚ)	17 004,00	321 100	241 000
PRŮTOKOVÝ TRANSFER: EU peníze školám			
Poskytovatel transferu	Jihomoravský kraj a EU (ESF)		
Příjemce transferu / zprostředkovatel	Obec Vrbovec (zřizovatel ZŠ a MŠ Vrbovec)		
Příjemce transferu	ZŠ a MŠ Vrbovec		
Operační program	Vzdělávání pro konkurenceschopnost		
Oblast podpory	Zlepšení podmínek pro vzdělávání na základních školách		
Datum rozhodnutí	1. 2. 2011		
Náklady projektu	1 039 194,00 Kč		
Financování rok 2011			
Výše 1. zálohy (60 %)	623 516,40 Kč		
Podíl ESF (85 %)	529 988,94 Kč		
Podíl SR (15 %)	93 527,46 Kč		
Financování rok 2012			
Výše 2. zálohy (40 %)	415 677,60 Kč		
Podíl ESF (85 %)	353 325,96 Kč		
Podíl SR (15 %)	62 351,64 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Rok 2011:			
Přijetí zálohy na BÚ (VBÚ)	623 516,40	241 000	374 100
Součet FAP od dodavatelů¹⁰	361 034,65	5xx xxx	321 000
Úhrad FAP (VBÚ)	361 034,65	321 000	241 000
Zúčtování dotace do výnosů na základě čerpání (VÚD)	361 034,65	346 100	672 699
Zúčtování záloh (VÚD)	361 034,65	374 100	346 100

¹⁰ Pro zjednodušení je uvedena pouze souhrnná částka všech FAP, které představují čerpání této dotace v letech 2011 a 2012. ÚJ předpokládá vyčerpání v roce 2013 na projekty, jež jsou ve schvalovacím řízení.

Převod nevyčerpané části dotace do rezervního fondu (VÚD)	262 481,75	374 100	414 520
Rok 2012:			
Přijetí zálohy na BÚ (VBÚ)	415 677,60	241 000	374 100
Součet FAP od dodavatelů	197 533,00	5xx xxx	321 000
Úhrad FAP (VBÚ)	197 533,00	321 000	241 000
Zúčtování dotace do výnosů na základě čerpání (VÚD)	197 533,00	346 100	672 699
Zúčtování záloh (VÚD)	197 533,00	374 100	346 100
Převod nevyčerpané části dotace do rezervního fondu (VÚD)	218 144,60	374 100	414 520
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
241 000	Běžný účet		
346 100	Dotace EU – UZ 33123		
374 100	Zálohy na dotace EU - 33123		
414 520	Rezervní fond – dotace EU Školám		
672 500	Dotace – 1. třída		
672 699	Dotace EU – UZ 33123		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Oba dotační tituly se účtují zálohově, tedy při přijetí zálohy na účet. Dotace se zúčtuje do výnosů oproti pohledávce a pohledávka následně se zálohou. Dotace se tedy v obou případech projeví ve výnosech na účtu 672, přičemž ÚJ jednotlivé tituly odlišuje analytikou.

Dotace pro 1. třídu byla vyčerpana v plné výši na nákup učebních pomůcek pro žáky. Zbývající část faktury byla uhrazena z vlastních zdrojů.

U dotace „EU školám“ je čerpání v účetnictví sledováno, a to na základě tzv. účelového znaku. Jedná se o různé nákladové položky obsahující učební pomůcky, dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 000,- Kč, spotřebu materiálu, poštovné a jiné služby, vzdělávací kurzy, hrubé mzdy a odměny z dohod o provedení práce, zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance, odvod do FKSP. Příspěvková organizace tedy z dotace hradí své náklady. V roce 2011 bylo vyčerpano 361 034,65 Kč

a v roce 2012 197 533,00 Kč. Zbývající část dotace zůstává ÚJ k dispozici pro čerpání v roce 2013. Přehled čerpání je zobrazen v příloze č. 3.

C) Dotace investiční

ÚJ získala dotaci na pořízení konvektomatu do školní jídelny, ale až v roce 2012. Pro srovnatelnost dat bude tato dotace převedena do roku 2011 a bude o ní pojednáváno jako o fiktivním účetním případě.

Tabulka č. 25: ZŠ a MŠ Vrbovec – Dotace investiční (fiktivní účetní případ)

ZŠ A MŠ VRBOVEC – DOTACE INVESTIČNÍ (fiktivní účetní případ)			
Fiktivní poskytovatel dotace	Obec Vrbovec		
Fiktivní příjemce dotace	ZŠ a MŠ Vrbovec		
Účel dotace	Pořízení konvektomatu do školní jídelny		
Datum uzavření smlouvy o poskytnutí dotace ze SR ČR	xx. 03. 2011		
Orientační pořizovací cena	273 000,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis nároku na dotaci (VÚD)	273 000,00	348 332	401 901
Přijetí dotace na účet (VBÚ)	273 000,00	241 000	348 332
Tvorba zdrojů z dotace (VÚD)	273 000,00	401 901	416 300
Pořízení konvektomatu (FAP)	273 000,00	042 000	321 000
Úhrada FAP (VBÚ)	273 000,00	321 000	241 000
Čerpání zdrojů z dotace (VÚD)	273 000,00	416 300	401 901
Zařazení konvektomatu do užívání (VÚD) - duben	273 000,00	022 000	042 000
Zaúčtování odpisů do konce roku (8 měsíců¹¹)	15 168,00	551 300	082 000
Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů (VÚD)	15 168,00	401 901	416 300

¹¹ ZC stanovena ve výši 5 % PC, tj. 13 650,- Kč. Měsíční odpis při odpisování 12 let je 1 896,- Kč.

Použité účty vč. analytik dané ÚJ	
SÚ AÚ	Popis
022 000	Zařazení DDHM do užívání
042 000	Pořízení DDHM
241 000	Běžný účet
321 000	Dodavatelé
348 332	Dotace z rozpočtů ÚSC
401 901	Fond dlouhodobého majetku
416 300	Fond reprodukce majetku
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>	

Ve chvíli, kdy vznikl nárok na tuto dotaci, by ÚJ účtovala tyto budoucí finanční prostředky jako zdroj pořízení majetku do fondu dlouhodobého majetku. Pohledávka z nároku se po přijetí peněžních prostředků na účtu vyrovná. V návaznosti na přijaté finanční prostředky musí ÚJ zaúčtovat tvorbu těchto zdrojů v účtové třídě 4 (viz. tabulka), které samozřejmě při vyčerpání prostředků zaúčtuje opačným zápisem.

Jak lze v tabulce č. 25 vidět v účtové třídě 4. účtuje ÚJ obdobný zápis jako při přijetí peněžních prostředků při odpisování, a to pro zobrazení tvorby zdrojů z odpisů ve fondu reprodukce majetku.

Pořízení majetku formou investiční dotace u příspěvkové organizace se podle vyhlášky 410/2009 Sb. projevívá rozvahově na straně pasivní.

5.1.4. Dary a dotace u občanského sdružení

Kanoistický klub Jiskra, o. s. v roce 2011 přijal jak dary, tak dotaci. Dotace byla provozně orientovaná, na žádnou investiční dotaci klub v daném roce nedosáhl. Z tohoto důvodu bude stejně jako u předcházejících účetních jednotek využito fiktivního účetního případu.

U darů se jednalo o dary jak od fyzických, tak právnických osob. Co se zmíněné dotace týče, získal ji klub prostřednictvím Českého svazu kanoistiky. Jedná se o dotaci poskytnutou ze Státního rozpočtu České republiky. Jak dary, tak dotace byly poskytnuty za účelem podpory hlavní činnosti Kanoistického klubu. Základní parametry těchto darů a dotací jsou zobrazeny v následujících tabulkách č. 26, 27 a 28.

A) Dary

Tabulka č. 26: KK Jiskra – Přijaté dary

KK JISKRA - PŘIJATÉ DARY			
DAROVACÍ SMLOUVA č.1			
Poskytovatel daru	Dárce X - Fyzická osoba		
Příjemce daru	Kanoistický klub Jiskra,o.s.		
Předmět darovací smlouvy	Finanční dar na podporu činnosti		
Datum uzavření darovací smlouvy	10. 1. 2011		
Výše daru	6 000,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Přijetí daru do pokladny (PPD)	6 000,00	211 000	682 500
Nájem bazénu pro výcvik (FAP)	6 000,00	518 010	321 000
	1 200,00	343 010	
Úhrada FAP (VBÚ)	7 200,00	321 000	221 000
DAROVACÍ SMLOUVA č. 2			
Dárce	Město Týn nad Vltavou		
Obdarovaný	Kanoistický klub Jiskra,o.s.		
Předmět darovací smlouvy	finanční dar na podporu činnosti		
Datum uzavření darovací smlouvy	5. 5. 2011		
Výše daru	48 947,00 Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Přijetí daru na BÚ (VBÚ)	48 947,00	221 000	682 300
Faktura za ubytování a stravování při letním soustředění (FAP)	48 974,00	518 710	321 000
	9 789,40	343 010	
Úhrada FAP (VBÚ)	58 763,40	321 000	221 000

Použité účty vč. analytik dané ÚJ	
SÚ AÚ	Popis
211 000	<i>Pokladna</i>
221 000	<i>Bankovní účet</i>
321 000	<i>Dodavatelé</i>
518 010	<i>Nájmy - SPORT</i>
518 710	<i>Ostatní služby – Ubytování, ...</i>
682 300	<i>Přijaté příspěvky - DARY - od fyzických osob</i>
682 500	<i>Přijaté příspěvky - DARY - od právnických osob /finance/</i>
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>	

Výsledkově se navýšení peněžních prostředků projeví navýšením výnosů, konkrétně na účtu 682 – Přijaté příspěvky, pomocí analytiky jsou pak rozlišeny mezi příspěvky od fyzických a právnických osob.

B) Dotace provozní

V roce 2011 dále získal KK Jiskra dotaci provozní poskytnutou ze státního rozpočtu. Český svaz kanoistů zde vystupuje především jako zprostředkovatel dotace, která má průtokový charakter.

Tabulka č. 27: KK Jiskra – Provozní dotace

KK JISKRA – PROVOZNÍ DOTACE	
Poskytovatel dotace	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Poskytovatel / zprostředkovatel dotace	Český svaz kanoistů
Příjemce dotace	KK Jiskra, o.s.
Dotační program	Veřejně prospěšné činnosti v tělovýchově, sportu a turistice
Název projektu	Rozvoj pohybových schopností dětí a mládeže - podpora přípravy sportovně talentované mládeže
Datum uzavření smlouvy o poskytnutí dotace ze SR ČR	16. 11. 2011
Výše dotace	28 678,00 Kč

Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Předpis nároku na dotaci na základě smlouvy (VÚD)	28 678,00	346 000	691 000
Připsání dotace na BÚ (VBÚ)	28 678,00	221 000	346 000
Faktura za bytování vč. stravování na zimním soustředění (FAP)	28 678,00	518 710	321 000
	5 735,60	343 010	
Úhrada FAP (VBÚ)	34 413,60	321 000	221 000
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
221 000	Bankovní účet		
321 000	Dodavatelé		
346 000	Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem		
518 710	Ostatní služby – Ubytování, ...		
691 000	Provozní dotace		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

Nárok na prostředky získané KK Jiskra z dotačního titulu pocházející ze státního rozpočtu ČR jsou proúčtovány prostřednictvím účtu 346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem oproti výnosům. Ve výnosech se dotace účtuje prostřednictvím účtu 691 000 – Provozní dotace. Vyčerpané prostředky jsou účtovány do nákladů.

Přijetí peněžních prostředků z titulu dotace provozní je u občanského sdružení promítnuto výsledkově do účtové skupiny 69 – Provozní dotace.

C) Dotace investiční

Jak již bylo zmíněno, KK Jiskra nezískal v roce 2011 dotaci investičního charakteru. Pro srovnatelnost dat však bude předpokládáno přijetí takovéto dotace např. od Jihočeského kraje.

Tabulka č. 28: KK Jiskra – Dotace investiční (fiktivní účetní případ)

KK JISKRA – DOTACE INVESTIČNÍ (fiktivní účetní případ)			
Fiktivní poskytovatel dotace	Jihočeský kraj		
Fiktivní příjemce dotace	KK Jiskra, o.s.		
Účel fiktivní dotace	Pořízení dlouhodobého majetku dle uvážení klubu		
Datum uzavření smlouvy o poskytnutí dotace	xx. 03. 2011		
Plánované použití	Pořízení vozíku s nástavbou na převoz 6 kanoí		
Výše dotace	65 000,- Kč		
Zaúčtování			
Popis	Částka (Kč)	MD	D
Nárok na dotaci (VÚD)	65 000,00	346 000	901 000
Přijetí dotace na účet (VBÚ)	65 000,00	221 000	346 000
Pořízení vozíku s nástavbou na převoz kanoí (FAP)	66 000,00	042 000	321 000
	13 200,00	343 010	
Úhrada FAP (VBÚ)	79 200,00	321 000	221 000
Zařazení do užívání (VÚD)	66 000,00	022 000	042 000
Odpis do konce roku 2011 (VÚD¹²)	9 405,00	551 000	082 000
Snížení fondů při odpisování majetku pořízeného z dotace	9 405,00	901 000	648 000
Použité účty vč. analytik dané ÚJ			
SÚ AÚ	Popis		
022 000	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí		
042 000	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku		
082 000	Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí		
221 000	Bankovní účet		
321 000	Dodavatelé		
346 000	Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem		
551 000	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		
648 000	Zúčtování fondů		
901 000	Vlastní jmění		
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>			

¹² Fiktivní majetek byl zařazen do užívání v březnu. Doba odpisování je pět let. ZC je stanovena ve výši 5 % z PC. Odpisování bude zahájeno v měsíci následujícím a do konce roku bude provedeno 9 odpisů.

Dotace bude opět proúčtována přes účet 346 - Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem. Tento účet je však vyrovnán. **Investice jako taková se projeví rozvahově na straně pasiv ve vlastním jmění**, tedy na účtu 901.

U čerpání je zde předpokládáno pořízení dlouhodobého hmotného majetku (vozík s nástavbou na převoz kanoí) dodavatelským způsobem, který je po uhrazení zaveden do užívání a následně odpisován podle odpisového plánu stanoveného ÚJ.

Prostředky, tedy zdroj financování, který je zanesen na účtu 901, jsou postupně rozpouštěny do výnosů.

5.1.5. Srovnání účtování darů u vybraných účetních jednotek

Schéma č. 1: Přijaté dary - srovnání

PŘIJATÉ DARY - SROVNÁNÍ				
Vyhláška 500/2002 Sb.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r.o.			Výkaz zisku a ztrát
	221 100 Běžný účet	18 000,00	413 100 Dary	
Vyhláška 410/2009 Sb.	OBEC VRBOVEC			Výkaz zisku a ztrát
	231 010 Běžný účet	7 000,00		
Vyhláška 504/2002 Sb.	ZŠ A MŠVRBOVEC			Výkaz zisku a ztrát
	241 100 Běžný účet	20 000,00	414 550 Rezervní fond - finanční dary neúčelové	
Vyhláška 504/2002 Sb.	KK JISKRA, o. s.			Výkaz zisku a ztrát
	211 000 Pokladna	6 000,00		
	221 000 Bankovní účet	48 947,00		682 300 Přijaté příspěvky - DARY - od PO

Zdroj: Vlastní zpracování

V předcházejícím schématu je možné pozorovat, že při sledování již konkrétních účtů jsou vyhláškami nabídnuta 4 řešení. Na úrovni účtových skupin se nabízejí řešení tři.

Zatímco podnikatelé (vyhláška 500/2002 Sb.) a příspěvkové organizace (vyhláška 410/2009 Sb.) účtují rozvahově v účtové skupině 41 obsahující základní kapitál a další fondy ÚJ, územně samosprávné celky (vyhláška 410/2009 Sb.) a občanská sdružení (vyhláška 504/2002) výsledkově, avšak již ne do stejné účtové skupiny. ÚSC účtuje v účtové skupině 67 – Výnosy z transferů, občanské sdružení v účtové skupině 68 - Přijaté příspěvky. **Metody účtování přijatých finančních darů podle jednotlivých vyhlášek se tedy liší.**

Zvláštní se zejména může zdát postup účtování podle vyhlášky 410/2009 Sb., která je určující pro příspěvkové organizace a ÚSC. Přestože se obě účetní jednotky řídí stejnou vyhláškou, účtování je jim nařízeno odlišné.

Jak již bylo zmíněno účtování podnikatelů a příspěvkové organizace se shoduje v účtové skupině 41. Podnikatelé účtují na účet 413 – Ostatní kapitálové fondy, ale příspěvkové organizace účtují na účet 414 – Rezervní fond. Účtování o rezervním fondu je podmíněno tzv. aktivací. Prostředky, které budou vyčerpány, budou snižovat rezervní fond. Takovýto postup však neplatí pro Ostatní kapitálové fondy, kde takto nabyté peněžní prostředky budou trvale vykazovány ve skupině 41.

Dalším rozdílem, který nemohl být popsán v praktické části (protože se nevyskytl), je v případě, kdy dárce přesně specifikuje účel určení daru na provozní výdaje nebo na investiční výdaje. Zatímco dle vyhlášky č. 500/21002 Sb. se nerozlišuje, zda dar je poskytnut na provoz nebo na investice a v obou případech je účtováno rozvahově o zdroji na účtu 413, v případě neziskových organizací je dar určený na pořízení dlouhodobého majetku účtován odlišně a sice do fondů financujících investice, tj. u obcí na účet 401 – Fond dlouhodobého majetku, u příspěvkových organizací na účet 416 – Fond reprodukce majetku a u nevýdělečných organizací na účet 901 – Vlastní jmění.

Schéma č. 2: Přijaté dotace provozní

PŘIJATÉ DOTACE PROVOZNÍ				
Vyhláška 500/2002 Sp.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r.o.			
	Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty	
	221 100 Běžný účet	8 267 780,74	648 202 Dotace mezilodiny	396 377,80
			648 204 Dotace cukr	1 728 198,05
Vyhláška 410/2010 Sp.	OBEC VRBOVEC			
	Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty	
	231 010 Běžný účet	582 200,00	672 300 Výnosy z nároků na prostředky rozpočtu	582 200,00
	ZŠ A MŠ VRBOVEC			
	241 000 Běžný účet	3 239 194,00	672 500 Dotace 1. třída - UZ 33017	17 000,00
		672 510 Dotace – provoz ZŠ a MŠ Vrbovec	1 818 000,00	
		672 520 Dotace – provoz MŠ Dyjákovičky	365 000,00	
		672 699 Dotace EU - UZ 33123	1 039 194,00	
Vyhláška 504/2002 Sp.	KK JISKRA			
	Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty	
221 000 Bankovní účet	28 678,00	691 100 Provozní dotace	28 678,00	

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze ve schématu č. 2 sledovat, **přijetí peněžních prostředků určených na provoz ÚJ se projeví zejména ve Výkazu zisku a ztráty, a to výnosově.** Samotné přijetí peněžních prostředků a jejich čerpání je sledováno prostřednictvím pohybů na bankovních účtech jednotlivých ÚJ.

Pokud se dále podrobně zaměříme na účetní skupiny, ve kterých je účtováno, je možné si povšimnout toho, že se u jednotlivých ÚJ liší. Podnikatel účtuje v účtové skupině 64 – Jiné provozní výnosy, ÚSC a příspěvková organizace v účtové skupině 67 – Výnosy z transferů a občanské sdružení v účtové skupině 69 – Provozní dotace.

Jako pozitivní lze vnímat to, že se všechny účetní případy se pohybují ve stejné účtové třídě. Pokud jde o účtové skupiny, lze považovat za transparentnější účtování podle vyhlášek 410/2009 Sb. a 504/2002 Sb., které vymezují konkrétní skupinu pro účtování provozních dotací na rozdíl od vyhlášky 500/2002 Sb., která je řadí obecně mezi ostatní provozní výnosy.

Podstatné také je, kdy účetní jednotka účtuje o přijaté provozní dotaci do výnosů. Zatímco dle vyhlášky 500/2002 Sb. je účtováno do výnosů v časové a věcné souvislosti s čerpáním nákladů, naopak neziskové organizace účtují provozní dotaci do výnosů ihned na počátku období, přestože náklady jsou (příp. nejsou) čerpány v průběhu roku. Zde je odlišná metodika u dotací poskytnutých od zřizovatele a ostatních subjektů, kde je stanoveno taktéž časové rozlišení. Tento způsob účtování ovlivňuje i zdanění účetní jednotky, jak bude popsáno v další kapitole.

Schéma č. 3: Přijaté dotace investiční

PŘIJATÉ DOTACE INVESTIČNÍ					
Vyhláška 500/2002 Sp.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s.r.o.			Výkaz zisku a ztráty	
	Rozvaha				
	042 200 Pořízení DDHM	400 000,00	042 200 Pořízení DDHM		200 000,00
	221 100 BÚ	200 000,00			
Vyhláška 410/2010 Sp.	OBEC VRBOVEC			Výkaz zisku a ztráty	
	Rozvaha				
	223 000 PS účtu	240 000,00	403 600 PS účtu		240 000,00
	223 000 Zvláštní výdejový účet	4 615 000,00	403 600 Dotace na poř. DHM Vodovod – JMK		882 800,00
	231 010 Běžný účet	882 800,00	403 612 Dotace na poř. DHM Vodovod Hnízdo – MZE		4 615 000,00
Vyhláška 504/2002 Sp.	ZŠ A MŠ VRBOVEC			Výkaz zisku a ztráty	
	Rozvaha				
	241 000 Běžný účet	273 000,00	401 901 Fond DM		273 000,00
	401 901 Fond DM	15 168,00	416 300 Fond reprodukce majetku		15 168,00
	221 000 Bankovní účet	79 020,00	901 000 Vlastní jmění		79 020,00
KK JISKRA					
Rozvaha					
			901 000 Vlastní jmění	79 020,00	
			221 000 Bankovní účet	79 020,00	
			901 000 Vlastní jmění	79 020,00	

Zdroj: Vlastní zpracování

Investiční dotace jsou účtovány jak na rozvahových, tak na výsledkových účtech. Na Výkaz zisku a ztrát má však vliv až odpisování dlouhodobého majetku.

Nejjednodušší je účtování podle vyhlášky 500/2002 Sb. Investiční akce, např. pořízení dlouhodobého hmotného majetku, se účtuje prostřednictvím účtu pořízení, tedy klasicky. Rozdíl je pouze v tom, že pořízení nefinancujeme vlastními zdroji, ale zdroji získanými z dotačního titulu. Dotace však snižuje pořizovací cenu a tím je dlouhodobý majetek vykazován v rozvaze v ceně bez dotace.

Účtování investiční akce podle zbývajících dvou vyhlášek lze považovat za velmi blízké, i když se může zdát, že to tak není. Vyhláška 410/2002 Sb. směřuje účtování do účtové třídy č. 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování. Směrné účtová osnova pro ÚJ účtující podle vyhlášky 504/2002 Sb. neobsahuje účtovou třídu č. 4. Tyto ÚJ používají místo 4. účtové třídy, účtovou třídu č. 9 - Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty. Obsahové vymezení těchto účtových tříd je velmi podobné.

Podstatný rozdíl v účtování dává vzniknout zejména rozdílu mezi ziskovým a neziskovým sektorem. Zatímco u ÚJ neziskového sektoru v Rozvaze je rozpoznatelné, že došlo k pořízení takového majetku prostřednictvím již zmíněných tříd (4. a 9.), u ÚJ ziskové dojde pouze k snížení pořizovací ceny. To, že je pořizovací cena snižena o dotaci, kterou byla hrazena, však již v rozvaze vidět není.

5.2. Zdanění darů a dotací daní z příjmů

Vzhledem k tomu, že dle daňového řádu¹³ je správa daní neveřejná, bylo obtížné získat skutečné údaje o zdanění darů a dotací u vybraných sledovaných účetních jednotek. Zároveň byly v části 5.1. použity často fiktivní příklady pro zdůraznění odlišnosti účtování v případech, kdy skutečný případ u dané účetní jednotky ve sledovaném období nenastal.

Pro správné stanovení daně z příjmů je důležité správné stanovení základu daně a znalost předmětu zdanění u příslušné účetní jednotky.

Jak již bylo zmíněno v literární rešerši, základem pro výpočet daně z příjmů je hospodářský výsledek (dále HV), tedy zisk nebo ztráta. Takto zjištěný HV je HV před zdaněním a je podle ustanovení zákona o daních z příjmů dále upravován. Podstatné je, že dle stávajícího znění zákona o daních z příjmů u právnických osob dary nejsou předmětem daně z příjmů. Co se týče dotací, dotace jsou předmětem daně z příjmů u podnikatelských subjektů, ale nejsou předmětem daně z příjmů u neziskových subjektů. U těchto subjektů však nejsou daňově uznatelné ani náklady, které jsou z darů a dotací hrazeny. Z těchto zásad bude vycházeno při hodnocení zdanění vybraných účetních jednotek.

V problematice darů a dotací nejdříve bude stanoveno, zda daný dar nebo dotace ovlivní výpočet HV, a to na základě způsobu zaúčtování. HV zjištěný v účetnictví je získán jako rozdíl výnosů a nákladů. Zpracování výsledků bude tedy zaměřeno na ty účetní případy, jejichž účtování je zobrazeno ve Výkazu zisku a ztráty.

5.2.1. Úprava základu daně při zdanění darů

A) Společnost s ručením omezeným

U společnosti Agrospol Hrádek, spol. s r. o. bylo pracováno s fiktivním přijetím finančního daru ve výši 18 000,- Kč. Tento finanční dar byl účtován rozvahově prostřednictvím účtu 413 – Dary.

Přijetí finančního daru u společnosti s ručením omezeným jako **u ÚJ jednotky účtující podle vyhlášky 500/2002 Sb. nemá žádný vliv** na výši hospodářského výsledku a tudíž ani **na daň z příjmu právnických osob** (dále jen DPPO).

¹³ daňový řád č. 280/2009 Sb., § 9

B) Územně samosprávný celek

U obce Vrbovec bylo taktéž pracováno s fiktivním přijetím finančního daru, a to v částce 7 000,- Kč. Tato částka byla účtována výnosově a jako výnosová položka vstupuje do výpočtu HV. Dále bylo předpokládáno, že ÚJ v tomtéž roce dar vyčerpala v plné výši. Toto čerpání vstoupilo do nákladů, tedy jedná se opět o částku ovlivňující výpočet HV.

Tabulka č. 29: Obec Vrbovec - Zdanění přijatého daru

OBEC VRBOVEC - ZDANĚNÍ PŘIJATÉHO DARU		
Výše daru		7 000,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy z daru	672 940	7 000,00
II. Zaúčtované náklady z čerpání	501 300	7 000,00
III. HV = V - N	III. = I. - II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 7 000,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 7 000,00
VI. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z daru na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Vzhledem k tomu, že o daru je účtováno do výnosů, ale daň není předmětem daně z příjmů, musí být o poskytnutý dar i náklady hrazené z daru upraven základ daně. **Po úpravě základu daně nemá poskytnutý dar vliv na zdanění.**

C) Příspěvková organizace

Mohlo by se zdát, že ZŠ a MŠ Vrbovec si stejně jako společnost Agropol Hrádek, spol. s r. o. nemusí dělat starosti se svými přijatými dary a jejich vlivem na DPPO. Příspěvková organizace účtuje přijaté finanční dary rozvahově, a to do rezervního fondu. Účtování přijatých darů podle vyhlášky 410/2009 Sb. týkající se příspěvkových organizací tedy nevstupuje do výpočtu HV.

Ve stejném roce však došlo k vyčerpání těchto peněžních prostředků a aktivaci rezervního fondu do výnosů. V této chvíli se již jedná o položky ovlivňující HV a měl by být řešen jejich vliv na ZD. Vzhledem k tomu, že příjem z darovaných prostředků je vyloučen z předmětu daně, na prostředky aktivované z RF bude nahlíženo obdobně.

Tabulka č. 30: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění přijatého daru

ZŠ a MŠ VRBOVEC - ZDANĚNÍ PŘIJATÉHO DARU		
Výše daru		20 000,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	648 400	20 000, 00
II. Zaúčtované náklady	501 910	20 000, 00
III. HV = V - N	I. – II.	0.00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 20 000, 00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 20 000,00
V. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z daru na ZD (VI. = IV. + V.)		0, 00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Samotné přijetí daru příspěvkovou organizací účtující podle vyhlášky 410/2009 Sb. tedy neovlivní výpočet HV. Následná aktivace RF v důsledku čerpání daru již ano a proto o ni je ZD upravován.

D) Občanské sdružení

KK Jiskra získal v daném účetním období dva dary, které účtuje podle vyhlášky 504/2002 Sb. výnosově. Jedná se tedy o dar ovlivňující výpočet HV a ovlivňující ZD. Toto je zobrazeno v tabulce č. 31.

Tabulka č. 31: KK Jiskra - Zdanění přijatého daru

KK JISKRA - ZDANĚNÍ PŘIJATÉHO DARU		
Výše daru od PO		48 947,00 Kč
Výše daru od FO		6 000,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	682 300	48 947,00
	682 500	6 000,00
II. Zaúčtované náklady	518 710	48 974,00
	518 010	6 000,00
III. HV = V - N	I. - II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 48 947,00 - 6 000,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 48 947,00 + 6 000,00
V. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z daru na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Pokud srovnáme tabulku č. 31 a s tabulkou č. 29, která se týká ÚSC, vidíme, že postup je stejný. Opět je dar účtován do výnosů a protože není předmětem daně z příjmů, musí být o poskytnutý dar a i o náklady hrazené z daru upraven základ daně. **Po úpravě základu daně nemá poskytnutý dar vliv na zdanění.**

5.2.2. Úprava základu daně při zdanění dotací

U dotací je opět nejdříve podstatné podívat se na stránku účetní, tedy to, zda příjem z dotace vstoupí do výpočtu HV. Jak již bylo v předcházející kapitole týkající se srovnávání účetní stránky věci objasněno, vyhlášky jsou jednotné u účtování přijatých dotací provozních, které jsou účtovány do výnosů. Investiční dotace jsou pak účtovány různě, avšak jedná se účtování ovlivňující Rozvahu, ne Výkaz zisku a ztráty. Proto není třeba řešit jejich zdanění DPPO.

Porovnání zdanění provozních dotací bude provedeno obecně na úrovni ziskových a neziskových subjektů. Nejdříve bude zobrazen vliv provozní dotace u společnosti Agrospol Hrádek, spol. s r. o. jako u ziskového subjektu, následně u ostatních, neziskových subjektů.

A) Společnost s ručením omezeným

Získané provozní dotace společnosti Agrospol Hrádek, spol. s r. o. účtované v 6. účtové třídě jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, a proto vstoupí do výpočtu základu daně. Tento subjekt je tedy povinen příjem z dotace zdanit. Stejně tak do tohoto výpočtu vstoupí položky v účtové třídě 5., které představují čerpání této dotace.

Tabulka č. 32: Agrospol Hrádek - Zdanění dotace provozní

AGROSPOL HRÁDEK - ZDANĚNÍ DOTACE PROVOZNÍ		
Výše dotace – Podpoření péče o krajinu titul pěstování mezipločin		396 377,80 Kč
Výše dotace– Oddělená platba za cukr		1 728 198,05 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	648 202	396 377,80
	648 204	1 728 198,05
II. Zaúčtované náklady	5xx xxx	396 377,80
	5xx xxx	1 728 198,05
III. HV = V - N	I. – II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		0,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		0,00
V. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z dotací na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

U společnosti Agrospol Hrádek účtující podle vyhlášky 500/2002 Sb. je dotace zdanitelným příjmem. V případě, že účetní jednotka dotaci plně vyčerpá však vzniknou náklady ve stejné výši jako zaúčtované výnosy a daňová povinnost, která by se vztahovala čistě k dotaci tedy nevznikne.

B) Neziskové subjekty

Obec Vrbovec jako ÚSC, ZŠ a MŠ Vrbovec jako příspěvková organizace a KK Jiskra jako občanské sdružení patří mezi organizace řadící se mezi neziskové subjekty. U těchto ÚJ dotace, příspěvky na provoz apod. nejsou předmětem daně z příjmů. To však neznamená, že při výpočtu DPPO s dotacemi nebude pracováno. Zobrazení způsobu jakým vstupují provozní dotace do výpočtu HV a jejich následný vliv na ZD je zobrazen následujícími tabulkami č. 33 – č. 36.

Tabulka č. 33: Obec Vrbovec - Zdanění dotace provozní

OBEC VRBOVEC - ZDANĚNÍ DOTACE PROVOZNÍ		
Výše dotace: Souhrnný finanční vztah k rozpočtům obcí JMK		582 200,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	672 300	582 200,00
II. Zaúčtované náklady	5xx xxx	582 200,00
III. HV = V - N	I. - II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 582 200,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 582 200,00
VI. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z dotací na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Tabulka č. 34: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění příspěvku na provoz

ZŠ a MŠ VRBOVEC - ZDANĚNÍ PŘÍSPĚVKU NA PROVOZ		
Výše příspěvku na provoz od ÚSC		2 183 000,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	672 510	1 818 000,00
	672 520	365 000,00
II. Zaúčtované náklady	5xx xxx	2 183 000,00
III. HV = V - N	I. – II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 2 183 000,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 2 183 000,00
VI. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z dotací na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Tabulka č. 35: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění dotací provozních

ZŠ a MŠ VRBOVEC - ZDANĚNÍ DOTACE PROVOZNÍ		
Výše dotace: Dotace pro 1. třídu		17 000,00 Kč
Výše dotace: „EU Školám“ (1. záloha na rok 2011)		623 516,40 Kč
Dotace celkem		640 516,40 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	672 500	17 000,00
	672 699	361 034,65
II. Zaúčtované náklady	501 333	17 000,00
	5xx xxx ¹⁴	361 034,65
III. HV = V - N	I. – II.	0,00

¹⁴ Doložení nákladových účtů – Příloha č. 4: Přehled čerpání dotace „EU Školám“

IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)	- 17 000,00 - 361 034,65
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)	+ 17 000,00 + 361 034,65
VI. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z dotací na ZD (VI. = IV. + V.)	0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>	

Tabulka č. 36: KK Jiskra: Zdanění dotace provozní

KK JISKRA - ZDANĚNÍ DOTACE PROVOZNÍ		
Výše dotace provozní: Rozvoj pohybových schopností dětí a mládeže		28 678,00 Kč
Popis	Číslo účtu	Částka v Kč
I. Zaúčtované výnosy	691 100	28 678,00
II. Zaúčtované náklady	518 710	28 678,00
III. HV = V - N	I. – II.	0,00
IV. Příjmy vyňaté z předmětu daně (-)		- 28 678,00
V. Náklady (výdaje) neuznané jako daňové (+/-)		+ 28 678,00
VI. Souhrnný vliv nákladů a výnosů z dotací na ZD (VI. = IV. + V.)		0,00
<i>Zdroj: Vlastní zpracování</i>		

Výnosy ve formě dotací u neziskových subjektů nejsou předmětem daně, proto snižují ZD. Náklady, resp. výdaje, které k tomuto přiřadíme na základě čerpání dotace je nákladem nedaňovým, tudíž dojde k navýšení ZD o tyto náklady. Náklady a výnosy, o které je HV očišťován, se rovnají. Proto **v konečném měřítku u neziskových subjektů účtujících dotací podle vyhlášek 410/2009 Sb. a 504/2002 Sb. neovlivní výši ZD u DPPO.**

5.2.3. Přehled zdaňování darů a dotací DPPO

Tabulka č. 37: Přehled zdanění darů u jednotlivých ÚJ

PŘEHLED ZDANĚNÍ DARŮ U JEDNOTLIVÝCH ÚJ							
Vyhláška	ÚJ	Vstup do výpočtu HV			Položky upravující ZD		
		Výnosy	Náklady	HV = V - N	Položky snižující ZD	Položky zvyšující ZD	Souhrnný vliv na ZD
500/2002 Sb.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s. r. o.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
410/2009 Sb.	Obec Vrbovec ZŠ a MŠ Vrbovec	7 000,00 20 000,00	7 000,00 20 000,00	0,00 0,00	-7 000,00 -20 000,00	7 000,00 20 000,00	0,00 0,00
504/2002 Sb.	KK Jiskra	54 947,00	54 947,00	0,00	-54 947,00	54 947,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 38: Přehled zdanění dotací u jednotlivých ÚJ

PŘEHLED ZDANĚNÍ DOTACÍ U JEDNOTLIVÝCH ÚJ							
Vyhláška	ÚJ	Dotace / Příspěvek na provoz	Vstup do výpočtu HV			Položky upravující ZD	
			Výnosy	Náklady	HV = V - N	Položky snižující ZD	Položky zvyšující ZD
500/2002 Sb.	AGROSPOL HRÁDEK, spol. s. r. o.	Dotace	2 124 575,85	2 124 575,85	0,00	0,00	0,00
410/2009 Sb.	Obec Vrbovec	Dotace	582 200,00	582 200,00	0,00	-582 200,00	0,00
	ZŠ a MŠ Vrbovec	Příspěvek Dotace	2 183 000,00 378 034,65	2 183 000,00 378 034,65	0,00 0,00	-2 183 000,00 -378 034,65	2 183 000,00 378 034,65
504/2002 Sb.	KK Jiskra	Dotace	28 678,00	28 678,00	0,00	-28 678,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulkách č. 37 a 38 můžeme pozorovat, v kterých případech vstupují zaúčtované položky, ať už u daru nebo u dotace, do výpočtu HV a současně i způsob, jakým tyto položky ovlivňují výši základu daně.

Zatímco u podnikatele přijatý dar nevstupuje do výpočtu HV a tím logicky nemá vliv na základ daně, u ostatních neziskových jednotek tomu tak není. Tyto účetní jednotky účtují výsledkově a takto zaúčtované položky upravují následně základ daně z příjmů, dopad položek snižujících a zvyšujících základ daně je však nulový.

U dotací je situace opět odlišná v ziskovém a neziskovém sektoru. Zatímco podnikatelé jsou povinni zdanit přijaté dotace, u neziskových účetních jednotek je dotace z předmětu daru vyjmuta. Všechny účetní jednotky účtovaly výsledkově, tedy položky ovlivňují výši HV. Základ daně je však o zaúčtované položky upravován jen u neziskových subjektů, a to obdobně jako u darů.

6. DISKUZE

V teoretické i v praktické části bylo poukázáno na rozdílnost účtování darů a dotací u různých druhů účetních jednotek, které následně vyvolalo rozdílný postup úpravy základu daně.

Zaměřme se nejdříve na účtování finančního daru. Podnikatelský subjekt účtuje zdroj poskytnutí daru do pasiv, kde je tento zdroj ponechán i přes vyčerpání darovaných prostředků. V praktické části bylo ukázáno, že přijetí daru nemá vliv na výši hospodářského výsledku, a vzhledem k tomu, že dary nejsou předmětem daně z příjmů, není potřeba ani upravovat základ daně. Pokud by bylo uvažováno o dalším použití darovaných peněžních prostředků, tak za darované peněžní prostředky může účetní jednotka pořídit například materiál účtovaný do nákladů (MD tř. 5 / D peněžní prostředky), které již ovlivňují hospodářský výsledek účetní jednotky.

V současné době stávajícímu způsobu zdanění nejlépe odpovídá způsob účtování u příspěvkových organizací, kdy je zdroj poskytnutí peněžních prostředků účtován rovněž do pasiv, ale po použití peněžních prostředků je současně snižován zdroj krytí aktivací do výnosů. Na praktickém příkladu bylo ukázáno, že o výnos z aktivace rezervního fondu byl upraven základ daně snížením výnosů, ale současně ve stejné výši byly uplatněny náklady jako zvýšení základu daně. S tímto postupem však nesouhlasí Morávek (2009), který tvrdí, že je třeba na tento výnos nahlížet samostatně a ne jako na položku, která nespadá do předmětu daně v souvislosti s přijetím daru. Pokud by byl tento výnos posuzován samostatně, je nutné podle Morávka dále zvlášť posuzovat i náklad, který vznikne vyčerpáním daru. Na tento náklad se podle něj lze dívat jako na daňově uznatelný. I kdyby byl uplatněn postup podle Morávka, v konečném měřítku by dopad byl stejný jako u zdanění daru v konkrétním případě řešeném v práci.

V ostatních případech – u územně samosprávného celku, nebo u nevýdělečných organizací, kde byl provozní dar účtován do výnosů, byl základ daně upravován o výnos, který není předmětem daně z příjmů a ve stejné výši byly náklady hrazené z daru posuzovány jako nedaňové. Jedná se o postup párování výnosů a nákladů, neboť zákon o daních z příjmů pokládá výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně za výdaje (náklady) nedaňové. V praxi je možné se setkat s nesouhlasem s párováním nákladů a výnosů, ale k této problematice není dostupná žádná odborná literatura.

Z výše uvedených důvodů pokládám za nejvhodnější způsob účtování darů podle metodiky určené pro účtování příspěvkových organizací.

Dost nepochopitelné je i rozdílné účtování darů podle účelu. U neziskových účetních jednotek jsou investiční dary účtovány do zdrojů financování investic, ale u podnikatelských subjektů tomu tak není (viz. tabulka č. 12). Rozdílný způsob účtování umožňuje, že příslušný rozhodovací orgán účetní jednotky rozhodne o jiném použití daru a tím ovlivní i odlišný způsob účtování.

Účtování dotací na financování provozu je u všech účetních jednotek účtováno do výnosů. Podstatné je, že u podnikatelských subjektů jsou dotace předmětem daně z příjmů, ale u neziskových organizací nikoliv. Z toho důvodu je nutné u všech neziskových organizací upravovat základ daně, a to snížením výnosů o nedaňové výnosy (dotace) se současným zvýšením nákladů o nedaňové náklady hrazené z dotace. V těchto případech se musí výnosy a náklady párovat.

Při párování výnosů a nákladů může vzniknout problém, pokud dotace není v plné výši vyčerpána. Tato skutečnost vzniká např. zejména u příspěvkových organizací, které obdrží dotaci na provoz od zřizovatele, ale tuto dotaci nevyčerpají. Zřizovatel může rozhodnout o tom, že si nevyčerpanou část dotace příspěvková organizace ponechá. Jak již bylo zmíněno, existují dva sporné názory. Benešová (2006) zastává názor, že při vyloučení dotace ze zdanění musí být ve stejné výši vyloučeny i náklady. Naopak Morávek (2007) je toho názoru, že dotace není předmětem daně z příjmu a náklady mají být vyloučeny jen ve výši skutečného čerpání.

Ke sjednocení by mohlo přispět i účetnictví tím, že by např. ve vyhlášce o účetnictví pro neziskové organizace bylo stejně jako ve vyhlášce pro podnikatele stanoveno, že se dotace účtuje do výnosů v časové a věcné souvislosti s náklady. Bylo by nutné i upřesnit, jak postupovat s nevyčerpanou částí dotace. U té by bylo vhodné, aby byla převedena do rezervního fondu, kde by následné čerpání dotace bylo sledováno jako při účtování darů.

Největší rozdíly v účtování jsou ve způsobu účtování poskytnuté dotace na pořízení investice u podnikatelských subjektů a neziskových organizací. Při zobrazení majetku pořízeného dotací u podnikatele je snížena pořizovací cena, ve které vstupuje majetek do užívání a ze které je následně odpisován. Hodnota majetku, která je zanesena

v účetnictví, je pouze ve výši vlastního financování. Tímto by nebyl naplněn charakter odpisů a možná budoucí reprodukce tohoto majetku.

Systém účtování u neziskových organizací účtujících podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a 504/2002 Sb. je odlišný. Vstupní cena je již zobrazena v účetnictví ve skutečné výši a dotace je účtována do vlastních zdrojů. Současně s odpisováním majetku je dotace v alikvotní výši k odpisům rozpouštěna (zúčtována) do výnosů, které kryjí plně nebo částečně odpisy.

Za správnější považuji způsob uplatňovaný neziskovými organizacemi, protože stávající metodika u podnikatelských subjektů zkresluje stav majetku v Rozvaze účetní jednotky. Například v případě, kdy by podnikatelský subjekt obdržel dotaci ve výši 100 % pořizovací ceny, by nebyl takový dlouhodobý majetek vykazován v rozvaze vůbec. Byl by účtován pouze na podrozvahovém účtu. Stávající způsob účtování u podnikatelů odpovídá daňovému zákonu, který pro daňové odpisování stanovuje pořizovací cenu bez dotace.

7. ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo upozornit na odlišnosti v účtování darů a dotací podle třech účetních vyhlášek, včetně dílčího cíle – řešení způsobu zdanění daní z příjmů u těchto účetních jednotek.

Všechny účetní jednotky se řídí zákonem o účetnictví a vyhlášky o účetnictví by měly konkretizovat provádění některých ustanovení zákona o účetnictví, jak je i poznamenáno v samotném znění vyhlášek. Ve skutečnosti tomu tak není, a vyhlášky i účetní standardy ukládají účetním jednotkám velmi rozdílné způsoby účtování.

V době, kdy je v rámci Evropské unie přerozdělováno značné množství finančních prostředků, by mělo být samozřejmé učinit celý proces průhledným, pokud možno stanovovat postupy jednoduché, všem zúčastněným jasné a hlavně jednotné. Samotný proces získávání a poskytování dotací však probíhá přes řadu článků a na samotném konci, kdy nějaká organizace přijme dotaci, není postup o nic jednodušší. Samotné účtování, následné zdanění či nezdanění a následný proces nelze označit za nekomplikovaný.

Zákon o účetnictví říká, že účetnictví má být transparentní a má podávat věrný a poctivý obraz. Z práce je zřejmé, že to legislativa týkající se účetnictví v současné době neumožňuje.

Na základě zjištěných skutečností považuji za nejdůležitější následující změny v legislativě účetnictví a daní:

- sjednocení účtování darů do vlastních zdrojů a jejich následnou aktivaci do výnosů při použití daru;
- důsledné uplatňování účtování provozních dotací do výnosů v časové a věcné souvislosti s čerpáním nákladů;
- změnu účtování dotací na pořízení dlouhodobého majetku podle vyhlášky 500/2002 Sb., tzn. například neúčtováním dotace na snížení pořizovací ceny, ponechání dotace na zvláštním účtu v pasivech a snižováním tohoto účtu účtováním do výnosů při účtování odpisů majetku pořízeného z dotace do nákladů.

Při zahájení vypracování diplomové práce jsem očekávala rozdílnou metodiku účtování, ale teprve po soustředění teoretických podkladů a praktických zkušenostech

získaných ve vybraných účetních jednotkách jsem si uvědomila, jak rozsáhlé a až neskutečné rozdíly v metodice účtování, ale i zdanění existují. V této práci bylo poukázáno na existující rozdíly. Byla bych ráda, kdyby zjištěné skutečnosti pomohly k jejich případnému odstranění.

8. SUMMARY

The main goal was to turn attention to differences in accounting for gifts and subsidies by regulation 500/2000 Sb., 504/2002 Sb. and 410/2009 Sb. These regulations are principal norms for accounting of particular type of accounting units next law about accountancy. Secondary goal was to turn attention to differences in taxation with income taxes by these body corporates.

The issues were summarized by using bibliographic references, laws and regulations. The results were processed by given methodological procedure. Materials gained from addressed accounting units were processed in tables and schemes. These made the comparison and finding significant differences in accounting and taxation possible.

The results of this work showed that present methodology of accounting for gifts and subsidies is not united. The law of accounting says that accounting must be transparent and must report on faithful and fair picture. It is evident from this work that legislation relating to accounting does not allow it currently.

9. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Knihy:

- BONĚK, Václav, et al. *Lexikon - daňové pojmy*. Ostrava : Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
- BŘEZINOVÁ, Hana a Vladimír MUNZAR. *Účetnictví I*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9.
- *Daně, účetnictví: vzory a příklady.: 9-10/2009, Účetní souvztažnosti, ČÚS pro podnikatele: odložená daň, rezervy, operace s cennými papíry a podíly, operace s podnikem, změny vlastního kapitálu. Syntetické účty: dlouhodobý majetek, zásoby, zúčtovací vztahy, náklady, výnosy, dlouhodobé závazky, kapitálové účty*. Český Těšín: Poradce, 2009. ISBN 1213-9270.
- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ, Radislav TKÁČ a Pavel VLACH. *ABECEDA účetnictví pro podnikatele*. 9. vydání. Olomouc: ANAG, 2011. edice účetnictví. ISBN 978-80-7263-650-1.
- HEGEROVÁ, Hana a Milan KROPÁČEK. *Obec Vrbovec v proměnách času*. Brno: F.R.Z. agency s. r. o., 2011. ISBN 978-80-87332-22-1.
- OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha: C.H.Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-342-4.
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2011*. Olomouc : Anag, 2011. ISBN 978-80-7263-633-4.
- SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *ÚČETNÍ REFORMA A ÚSC 2010: účetní metody, postupy účtování, výkaznictví*. Turnov-Mašov: Acha obec účtuje s. r. o., 2010. ISBN 978-80-254-6862-3.
- SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *ÚČETNÍ REFORMA 2012 PRO ÚSC A JIMI ZŘIZOVANÉ PO: účetní metody, postupy účtování, výkaznictví, vazby na organizace*. Turnov-Mašov: Acha obec účtuje s. r. o., 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava a kolektiv. *Účtová osnova, České účetní standardy: pro vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-594-8.

Periodika:

- BENEŠOVÁ, Marie. Nejčastější chyby v účetnictví a dani z příjmů neziskových organizací. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2006, sešit 17, s. 23-26.
- DAROVACÍ SMLOUVA. *ÚČETNICTVÍ*. 2011, 6, s. 35-40.
- MORÁVEK, Zdeněk. Dotace u příspěvkových organizací v účetnictví. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2011, sešit 11, s. 34-38.
- NEJEZCHLEB, Zdeněk. Změny účetních předpisů u vybraných účetních jednotek. *AUDITOR*. 2011, 5, s. 10-15.
- ŠMEJKAL, Viktor. Specifické finančněprávní vztahy a některé otázky jejich právní úpravy. *DANĚ A FINANCE : ODBORNÝ ČASOPIS PRO DAŇOVÉ PRÁVO A PRAXI*. 2011, 1, s. 4-8.
- VLČKOVÁ, Miroslava. ÚČTOVÁNÍ PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ č. 701 - 704. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2010, 2, s. 42-45.

Legislativní dokumenty:

- ČÚS č. 001 – 023
- ČÚS č. 401 – 414
- ČÚS č. 701 - 710
- opatření MF čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.
- Vyhláška č. 410/2009 Sb.
- Vyhláška č. 504/2002 Sb.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění některých dalších zákonů
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Internetové zdroje

- Kanoistický klub Jiskra se představuje. *Jiskra Canoe Club - Týn nad Vltavou* [online]. ©2013 [cit. 2013-04-21]. Dostupné z: <http://www.canoemar.cz/en/kanoisticky-klub-jiskra-ty-n-nad-vltavou/kanoisticky-klub-jiskra-se-predstavuje/>
- MORÁVEK, Zdeněk. Čerpání rezervního a investičního fondu z hlediska daně z příjmů. *Účetní kavárna* [online]. ©2009 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9282v12101-cerpani-rezervniho-a-investicniho-fondu-z-hlediska-dane-z-pri/?search_query=\\$issue=34I77](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9282v12101-cerpani-rezervniho-a-investicniho-fondu-z-hlediska-dane-z-pri/?search_query=$issue=34I77)
- PILAŘOVÁ, Ivana. Reklama, dary a reprezentace jako náklad podnikatelských subjektů v roce 2009. *Účetní kavárna* [online]. ©2009 [cit. 2013-04-13]. Dostupné z WWW: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6904v9668-reklama-dary-a-reprezentace-jako-naklad-podnikatelskych-subjektu-v/>.

Jiné dokumenty:

- ROČÁRKOVÁ, Jitka, Tomáš KOPECKÝ. *METODICKÝ POKYN: PŘÍKLADY ÚČTOVÁNÍ PRO OBECNÍ A KRAJSKÉ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE*. 2011. Dostupné z: www.kraj-jihocesky.cz
- ROČÁRKOVÁ, Jitka a kolektiv. *METODICKÝ POKYN: PŘÍKLADY ÚČTOVÁNÍ PRO OBCE A DSO*. 2011. Dostupné z: www.kraj-jihocesky.cz
- Stanovy, Kanoistický klub Jiskra, o. s., 2011
- Výpis z obchodního rejstříku společnosti AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r. o.
- Zřizovací listina příspěvkové organizace obce Vrbovec. č. j. 447/2009, Vrbovec, 2009

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Účtování přijatých darů u podnikatelských subjektů	10
Tabulka č. 2: Účtování poskytnutých darů u podnikatelských subjektů.....	11
Tabulka č. 3: Účtování dotací ze státního rozpočtu a ostatních dotací u podnikatelských subjektů	13
Tabulka č. 4: Účtování darů podle vyhlášky 504/2002 Sb.	14
Tabulka č. 5: Účtování dotací podle vyhlášky 504/2002 Sb.....	16
Tabulka č. 6: Účtování darů u ÚSC	17
Tabulka č. 7: Účtování darů u příspěvkových organizací.....	19
Tabulka č. 8: Účtování transferů s povinností vypořádání podle ČÚS 703	22
Tabulka č. 9: Účtování transferů bez povinnosti vypořádání podle ČÚS 703.....	22
Tabulka č. 10: Zaúčtování příspěvku na provoz	23
Tabulka č. 11: Zaúčtování transferu podléhajícího finančnímu vypořádání.....	24
Tabulka č. 12: Souhrn účtování darů dle jednotlivých vyhlášek	25
Tabulka č. 13: Souhrn účtování dotací dle jednotlivých vyhlášek.....	27
Tabulka č. 14: Agrospol Hrádek - Přijatý dar (fiktivní účetní případ).....	35
Tabulka č. 15: Agrospol Hrádek – Přijaté dotace	36
Tabulka č. 16: Agrospol Hrádek – Přijatá investiční dotace (fiktivní účetní případ)	38
Tabulka č. 17: Obec Vrbovec – Přijatý dar (fiktivní účetní případ)	40
Tabulka č. 18: Obec Vrbovec – Transfery provozní.....	41
Tabulka č. 19: Obec Vrbovec – Transfery investiční	42
Tabulka č. 20: Obec Vrbovec - Transfer průtokový a poskytnutý.....	46
Tabulka č. 21: Obec Vrbovec – Transfer průtokový.....	47
Tabulka č. 22: ZŠ a MŠ Vrbovec – Přijatý dar	49
Tabulka č. 23: ZŠ a MŠ Vrbovec – Příspěvek na provoz	50
Tabulka č. 24: ZŠ a MŠ Vrbovec – Přijaté dotace, průtokový transfer	51
Tabulka č. 25: ZŠ a MŠ Vrbovec – Transfer investiční (fiktivní účetní případ)	54
Tabulka č. 26: KK Jiskra – Přijaté dary	56
Tabulka č. 27: KK Jiskra – Provozní dotace.....	57
Tabulka č. 28: KK Jiskra – Dotace investiční (fiktivní účetní případ)	59
Tabulka č. 29: Obec Vrbovec - Zdanění přijatého daru.....	68
Tabulka č. 30: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění přijatého daru	69
Tabulka č. 31: KK Jiskra - Zdanění přijatého daru.....	70

Tabulka č. 32: Agrospol Hrádek - Zdanění dotace provozní	71
Tabulka č. 33: Obec Vrbovec - Zdanění dotace provozní	72
Tabulka č. 34: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění příspěvku na provoz.....	73
Tabulka č. 35: ZŠ a MŠ Vrbovec - Zdanění dotací provozních.....	73
Tabulka č. 36: KK Jiskra: Zdanění dotace provozní.....	74
Tabulka č. 37: Přehled zdanění darů u jednotlivých ÚJ.....	75
Tabulka č. 38: Přehled zdanění dotací u jednotlivých ÚJ	75

Seznam schémat

Schéma č. 1: Přijaté dary - srovnání.....	61
Schéma č. 2: Přijaté dotace provozní	63
Schéma č. 3: Přijaté dotace investiční.....	65

Seznam použitých zkratk

Zkratka	Význam
AÚ	Analytický účet
ČOV	Čistička odpadních vod
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
D	Dal
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DSO	Dobrovolný svaz obcí
ESF	Evropský sociální fond
EU	Evropská unie
FAP	Faktura přijatá
FKSP	Fond kulturní a sociálních potřeb
HIM	Hmotný investiční majetek
HV	Hospodářský výsledek
JMK	Jihomoravský kraj
MD	Má Dáti

MZE	Ministerstvo zemědělství
N	Náklady
OSS	Organizační složka státu
PC	Požizovací cena
RF	Rezervní fond
SR	Státní rozpočet
SÚ	Syntetický účet
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územně samosprávný celek
V	Výnosy
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VÚD	Vnitřní účetní doklad
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmů

Seznam příloh:

Příloha č. 1: Účtové osnovy podle jednotlivých vyhlášek

Příloha č. 2: Přehled pořizovací ceny u investiční akce Vodovod Hnízdo

Příloha č. 3: Přehled čerpání dotace „EU Školám“

PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Účtové osnovy podle jednotlivých vyhlášek

Směrná účtová osnova podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady

- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
- Účtová třída 6 – Výnosy
 - 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
 - 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
 - 62 – Aktivace
 - 64 – Jiné provozní výnosy
 - 66 – Finanční výnosy
 - 68 – Mimořádné výnosy
 - 69 – Převodové účty
- Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
 - 70 – Účty rozvažné
 - 71 – Účet zisků a ztrát
 - 75 až 79 – Podrozvahové účty
- Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Směrná účtová skupina podle vyhlášky 504/2002 Sb.

- Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek
 - 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
 - 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
 - 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
 - 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
 - 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
 - 06 - Dlouhodobý finanční majetek
 - 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
 - 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- Účtová třída 1 - Zásoby
 - 11 - Materiál
 - 12 - Zásoby vlastní výroby
 - 13 - Zboží
- Účtová třída 2 - Finanční účty
 - 21 - Peníze
 - 22 - Účty v bankách
 - 23 - Krátkodobé bankovní úvěry
 - 24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci
 - 25 - Krátkodobý finanční majetek
 - 26 - Převody mezi finančními účty
- Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy
 - 31 - Pohledávky
 - 32 - Závazky
 - 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
 - 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování
 - 35 - Pohledávky za sdružením
 - 36 - Závazky ke sdružením a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
 - 37 - Jiné pohledávky a závazky
 - 38 - Přejícné účty aktiv a pasiv
 - 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- Účtová třída 4 - volná**
- Účtová třída 5 - Náklady**
 - 50 - Spotřebované nákupy
 - 51 - Služby
 - 52 - Osobní náklady
 - 53 - Daně a poplatky
 - 54 - Ostatní náklady
 - 55 - Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek
 - 58 - Poskytnuté příspěvky
 - 59 - Daň z příjmů
- Účtová třída 6 - Výnosy**

- 60 - Tržby za vlastní výkony a za zboží
- 61 - Změny stavu vnitroorganizačních zásob
- 62 - Aktivace
- 64 - Ostatní výnosy
- 65 - Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek
- 68 - Přijaté příspěvky
- 69 - Provozní dotace

Účtová třída 7 a 8

Účetní jednotky použijí účty účtové třídy 7 a 8 podle vnitřního předpisu.

Účtová třída 9 - Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty

- 90 - Vlastní jmění
- 91 - Fondy
- 92 - Oceňovací rozdíly
- 93 - Výsledek hospodaření
- 94 - Rezervy
- 95 - Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky
- 96 - Závěrkové účty
- 97 a 99 - Podrozvahové účty

Směrná účtová osnova podle vyhlášky 410/2009 Sb.

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

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

Účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

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

Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Kulturní předměty

Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek

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

Účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

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

Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem
- 062 - Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem
- 063 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky osobám ve skupině
- 067 - Jiní dlouhodobé půjčky
- 068 - Termínované vklady dlouhodobé
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům

- 078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky**
- Účtová skupina 11 - Materiál**
- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě
- Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby**
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- Účtová skupina 13 - Zboží a ostatní zásoby**
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě
- 138 - Zboží na cestě
- 139 - Ostatní zásoby
- Účtová skupina 15 - Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 151 - Opravné položky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 152 - Opravné položky k software
- 153 - Opravné položky k ocenitelným právům
- 154 - Opravné položky k povolenkám na emise a preferenčním limitům
- 156 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 157 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému nehmotnému majetku
- Účtová skupina 16 - Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku**
- 161 - Opravné položky k pozemkům
- 162 - Opravné položky ke kulturním předmětům
- 163 - Opravné položky ke stavbám
- 164 - Opravné položky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 165 - Opravné položky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 167 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- 168 - Opravné položky k nedokončenému dlouhodobému hmotnému majetku
- Účtová skupina 17 - Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku**
- 171 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s rozhodujícím vlivem
- 172 - Opravné položky k majetkovým účastem v osobách s podstatným vlivem
- 173 - Opravné položky k dluhovým cenným papírům drženým do splatnosti
- 174 - Opravné položky k půjčkám osobám ve skupině
- 175 - Opravné položky k jiným dlouhodobým půjčkám
- 176 - Opravné položky k ostatnímu dlouhodobému finančnímu majetku
- 177 - Opravné položky k pořizovanému dlouhodobému finančnímu majetku
- Účtová skupina 18 - Opravné položky k zásobám**
- 181 - Opravné položky k materiálu
- 182 - Opravné položky k nedokončené výrobě
- 183 - Opravné položky k polotovarům vlastní výroby
- 184 - Opravné položky k výrobkům
- 185 - Opravné položky ke zboží
- 186 - Opravné položky k ostatním zásobám
- Účtová skupina 19 - Opravné položky k pohledávkám**
- 191 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 192 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení
- 193 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám
- 194 - Opravné položky k odběratelům
- 195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů
- 196 - Opravné položky k pohledávkám z titulu daní a obdobných dávek
- 197 - Opravné položky k pohledávkám za účastníky sdružení

198 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z ručení

199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám

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

Účtová skupina 22 - Bankovní účty organizačních složek státu a běžné účty státních fondů

222 - Příjmový účet organizačních složek státu

223 - Zvláštní výdajový účet

224 - Běžné účty státních fondů

225 - Běžné účty fondů organizačních složek státu

Účtová skupina 23 - Bankovní účty územních samosprávných celků

231 - Základní běžný účet územních samosprávných celků

236 - Běžné účty fondů územních samosprávných celků

Účtová skupina 24 - Ostatní bankovní účty

241 - Běžný účet

243 - Běžný účet FKSP

244 - Termínované vklady krátkodobé

245 - Jiné běžné účty

247 - Účty spravovaných prostředků

248 - Souhrnné účty

249 - Účty pro sdílení daní a pro dělenou správu

Účtová skupina 25 - Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování

253 - Dluhové cenné papíry k obchodování

256 - Jiné cenné papíry

Účtová skupina 26 - Peníze

261 - Pokladna

262 - Peníze na cestě

263 - Ceniny

Účtová skupina 28 - Krátkodobé úvěry a půjčky

281 - Krátkodobé úvěry

282 - Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)

283 - Vydané krátkodobé dluhopisy

289 - Jiné krátkodobé půjčky

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky

311 - Odběratelé

312 - Směnky k inkasu

313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry

314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy

315 - Jiné pohledávky z hlavní činnosti

316 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé

317 - Krátkodobé pohledávky z postoupených úvěrů

318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek

319 - Pohledávky ze sdílených daní

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

321 - Dodavatelé

322 - Směnky k úhradě

323 - Závazky z dávek sociálního zabezpečení

324 - Krátkodobé přijaté zálohy

325 - Závazky z dělené správy a kaucí

326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé

327 - Přijaté zálohy daní

328 - Závazky z výběru daní

329 - Závazky ze sdílených daní

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci

336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Jiné přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 344 - Jiné daně a poplatky
- 345 - Jiné daně a poplatky
- 346 - Pohledávky za ústředními rozpočty
- 347 - Závazky k ústředním rozpočtům
- 348 - Pohledávky za územními rozpočty
- 349 - Závazky k územním rozpočtům
- Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky k účastníkům sdružení**
 - 351 - Pohledávky za účastníky sdružení
 - 352 - Závazky k účastníkům sdružení
- Účtová skupina 36 - Pohledávky a závazky z ručení a finančních operací**
 - 361 - Krátkodobé pohledávky z ručení
 - 362 - Krátkodobé závazky z ručení
 - 363 - Pevné termínové operace a opce
 - 364 - Závazky z neukončených finančních operací
 - 365 - Pohledávky z finančního zajištění
 - 366 - Závazky z finančního zajištění
 - 367 - Pohledávky z vydaných dluhopisů
 - 368 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
- Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky**
 - 371 - Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
 - 372 - Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
 - 373 - Poskytnuté zálohy na transfery
 - 374 - Přijaté zálohy na transfery
 - 377 - Ostatní krátkodobé pohledávky
 - 378 - Ostatní krátkodobé závazky
- Účtová skupina 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv**
 - 381 - Náklady příštích období
 - 383 - Výdaje příštích období
 - 384 - Výnosy příštích období
 - 385 - Příjmy příštích období
 - 388 - Dohadné účty aktivní
 - 389 - Dohadné účty pasivní
- Účtová skupina 39 - Vnitřní zúčtování a vyrovnávací účty**
 - 395 - Vnitřní zúčtování
 - 396 - Spojovací účet při sdružení
- Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování**
- Účtová skupina 40 - Jmění účetní jednotky a upravující položky**
 - 401 - Jmění účetní jednotky
 - 402 - Fond privatizace
 - 403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
 - 404 - Agregované příjmy a výdaje minulých období
 - 405 - Kurzové rozdíly
 - 406 - Oceňovací rozdíly při změně metody
 - 407 - Jiné oceňovací rozdíly
 - 408 - Opravy chyb minulých období
- Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky**
 - 411 - Fond odměn
 - 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb
 - 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření
 - 414 - Rezervní fond z ostatních titulů
 - 416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond
 - 419 - Ostatní fondy
- Účtová skupina 43 - Výsledky hospodaření**
 - 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
 - 432 - Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let
- Účtová skupina 44 - Rezervy**

441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

451 - Dlouhodobé úvěry

452 - Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé

453 - Vydané dluhopisy

454 - Závazky z pronájmu

455 - Dlouhodobé přijaté zálohy

456 - Dlouhodobé závazky z ručení

457 - Dlouhodobé směnky k úhradě

458 - Dlouhodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

459 - Ostatní dlouhodobé závazky

Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky

462 - Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé

464 - Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů

465 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy

466 - Dlouhodobé pohledávky z ručení

468 - Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky

Účtová skupina 47 - Dlouhodobé zálohy na transfery

471 - Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery

472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

Účtová skupina 49 - Závěrkové účty a zvláštní zúčtování

491 - Počáteční účet rozvažný

492 - Konečný účet rozvažný

493 - Výsledek hospodaření běžného účetního období

499 - Zúčtování na základě zvláštních předpisů

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

Účtová skupina 51 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

516 - Aktivace vnitroorganizačních služeb

518 - Ostatní služby

Účtová skupina 52 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Jiné sociální pojištění

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Jiné sociální náklady

Účtová skupina 53 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitostí

538 - Jiné daně a poplatky

539 - Vratky daní z nadměrných odpočtů

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 - Jiné pokuty a penále

543 - Dary

544 - Prodaný materiál

547 - Manka a škody

548 - Tvorba fondů

549 - Ostatní náklady z činnosti

Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky

551 - Odpisy dlouhodobého majetku

552 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného

- 553 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného
- 554 - Prodané pozemky
- 555 - Tvorba a zúčtování rezerv
- 556 - Tvorba a zúčtování opravných položek
- 557 - Náklady z odepsaných pohledávek

558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

Účtová skupina 56 - Finanční náklady

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

Účtová skupina 57 - Náklady na transfery

- 571 - Náklady ústředních rozpočtů na transfery
- 572 - Náklady územních rozpočtů na transfery

Účtová skupina 58 - Náklady ze sdílených daní

- 581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní
- 586 - Náklady ze sdílených majetkových daní
- 588 - Náklady ze sdílené daně silniční

Účtová skupina 59 - Daň z příjmů

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

Účtová třída 6 - Výnosy

Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží

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

Účtová skupina 61 - Změny stavu zásob

- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovarů
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu ostatních zásob

Účtová skupina 62 - Aktivace

- 21 - Aktivace materiálu a zboží
- 22 - Aktivace vnitroorganizačních služeb
- 23 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 24 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Účtová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatků

- 31 - Výnosy z daně z příjmů fyzických osob
- 32 - Výnosy z daně z příjmů právnických osob
- 33 - Výnosy ze sociálního pojištění
- 34 - Výnosy z daně z přidané hodnoty
- 35 - Výnosy ze spotřebních daní
- 36 - Výnosy z majetkových daní
- 37 - Výnosy z energetických daní
- 38 - Výnosy z daně silniční
- 39 - Výnosy z ostatních daní a poplatků

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

- 41 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 42 - Jiné pokuty a penále
- 43 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 44 - Výnosy z prodeje materiálu

- 45 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
- 46 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
- 47 - Výnosy z prodeje pozemků
- 48 - Čerpání fondů
- 49 - Ostatní výnosy z činnosti

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

- 61 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů
- 62 - Úroky
- 63 - Kurzové zisky
- 64 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
- 65 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 669 - Ostatní finanční výnosy

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

- 71 - Výnosy ústředních rozpočtů z transferů
- 72 - Výnosy územních rozpočtů z transferů

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní

- 81 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob
- 82 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob
- 84 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty
- 85 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní
- 86 - Výnosy ze sdílených majetkových daní
- 88 - Výnosy ze sdílené daně silniční

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Účtová skupina 90 - Majetek účetní jednotky

- 01 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Ostatní majetek

Účtová skupina 91 - Odepsané pohledávky a závazky

- 11 - Odepsané pohledávky
- 12 - Odepsané závazky

Účtová skupina 92 - Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

- 21 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 22 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu úplatného užívání majetku jinou osobou
- 23 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 24 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce
- 25 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů
- 26 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou z jiných důvodů

Účtová skupina 93, 94 a 95 - Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva

- 931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku
- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 949 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 951 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

Účtová skupina 96 - Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku

- 961 - Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv

- 962 - Dlouhodobé podmíněné závazky z leasingových smluv
- 963 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu
- 964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu
- 965 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce
- 967 - Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů
- 968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku nebo jeho převzetí z jiných důvodů

Účtová skupina 97 a 98 - Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky ~~ze vztahu k prostředkům EU z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí~~
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky ~~ze vztahu k prostředkům EU z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí~~
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 985 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 986 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva

Účtová skupina 99 - Vyrovnávací účty

- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Příloha č. 2: Přehled pořizovací ceny u investiční akce Vodovod Hnízdo

Investiční akce: Vodovod Hnízdo 042 012

P.č.ř.	Datum	Doklad	Dodavatel	Číslo faktury	Popis dodávky	Částka vč. DPH	Úč. 042 012 = PC	DPH	Datum úhrady	JMK	Mzě	Vlastní zároje investora
2009												
1	30.04.09	10208	Geodézie Podýjí	20090133	Zaměření	19 040,00						19 040,00
2	17.06.09	10271	Geodézie Podýjí	20090166	Zaměření	4 165,00						4 165,00
3	29.06.09		VAS Znojmo	8407001149	Proj. dokumentace	27 965,00						27 965,00
4	01.07.09	10441	VAS Znojmo	81490461	Proj. dokumentace	452 200,00						452 200,00
			Celková hodnota			503 370,00	503 370,00					
2010												
							Od 2010 DPH			UZ 231	UZ 29897	Org 2310
1	06.12.10	480279	VHS Ārno, a.s.	80166	Stavební a montážní práce	360 000,00	300 000,00	60 000,00	16.12.10		240 000,00	120 000,00
			Celková hodnota			863 370,00					240 000,00	120 000,00
2011												
1	08.03.11	110043	VHS Ārno, a.s.	80212	Stavební a montážní práce	499 662,32	416 385,27	83 277,05	15.03.11	416 385,27		83 277,05
2	13.04.11	110076	VHS Ārno, a.s.	80239	Stavební a montážní práce	3 725 594,98	3 104 662,48	620 932,50	29.04.11	466 414,73		620 932,50
									29.04.11		2 638 247,75	
3	23.05.11	110102	VHS Ārno, a.s.	80033	Stavební a montážní práce	2 167 575,96	1 806 313,30	361 262,66	14.06.11		1 806 313,30	361 262,66
4	24.06.11	110128	VHS Ārno, a.s.	80066	Stavební a montážní práce	1 365 539,20	1 137 949,33	227 589,87	11.07.11		170 438,95	1 195 100,25
5	30.06.11	110137	VHS Ārno, a.s.	80073	Stavební a montážní práce	2 526 107,54	2 105 089,62	421 017,91	05.08.11			1 226 107,54
									26.10.11			1 000 000,00
									14.11.11			300 000,00
6	22.07.11	110158	JM muzeum	2011031	Archeologický dohled	5 000,00	5 000,00		02.08.11			5 000,00
7	16.12.11	110284	VAS Znojmo	81410936	Inženýrská činnost	276 000,00	230 000,00	46 000,00	21.12.11			276 000,00
8	28.03.11	110063	Petr Krula	2011002	Zemní pr.-příprava staveniště	9 180,00	7 650,00	1 530,00	15.04.11			9 180,00
			Celková hodnota			11 438 030,00	9 616 420,00	1 821 610,00		882 800,00	4 855 000,00	5 196 860,00
2012												
							<i>= 102 620 307</i>			<i>7080 E</i>	<i>5 124 860,-</i>	

Příloha č. 3: Přehled čerpání dotace „EU Školám“

Přehled čerpání dotace "EU Školám"				
Rok	SU	AU	Popis	Částka
Rok 2011	501	900	Učební pomůcky	8 905,00 Kč
		910	DDHM do 40 000,-	176 920,00 Kč
		911	Spotřební materiál	159,00 Kč
		912	DDNH do 6 000,-	35 535,00 Kč
		xxx	Celkem spotřeba	221 519,00 Kč
	518	900	DVPP	950,00 Kč
		910	Poštovné	204,00 Kč
		920	Služby	10 420,00 Kč
		930	Vzděl. Kurzy	3 000,00 Kč
		xxx	Celkem ostatní služby	14 574,00 Kč
	521	900	Hrubé mzdy - ZŠ	77 888,00 Kč
		901	Dohody o PP	19 500,00 Kč
		xxx	Celkem mzdové náklady	97 388,00 Kč
	524	900	Zdravotní pojištění a sociální pojištění	26 478,00 Kč
		xxx	Celkem zákonné sociální pojištění	26 478,00 Kč
	525	900	ONIV - Kooperativa	300,65 Kč
		xxx	Celkem jiné sociální pojištění	300,65 Kč
	527	900	1 % z mezd do FKSP	775,00 Kč
		xxx	Celkem zákonné sociální náklady	775,00 Kč
	5xx	xxx	Celkem čerpání dotace na účtech 5. účtové třídy	361 034,65 Kč
Rok 2012	501	900	Učební pomůcky	12 424,00 Kč
		910	DDHM do 40 000,-	5 650,00 Kč
		912	DDNH do 6 000,-	3 822,00 Kč
		xxx	Celkem spotřeba	21 896,00 Kč
	518	900	DVPP	1 030,00 Kč
		910	Poštovné	148,00 Kč
		920	Služby	630,00 Kč
		930	Vzděl. Kurzy	23 098,00 Kč
		xxx	Celkem ostatní služby	24 906,00 Kč
	521	900	Hrubé mzdy - ZŠ	90 355,00 Kč
		901	Dohody o PP	18 600,00 Kč
		xxx	Celkem mzdové náklady	108 955,00 Kč
	524	900	Zdravotní pojištění a sociální pojištění	30 726,00 Kč
		xxx	Celkem zákonné sociální pojištění	30 726,00 Kč
	525	900	ONIV - Kooperativa	381,00 Kč
		xxx	Celkem jiné sociální pojištění	381,00 Kč
	527	900	1 % z mezd do FKSP	905,00 Kč
		xxx	Celkem zákonné sociální náklady	905,00 Kč
	558	900	DDHM do 40 000,-	9 764,00 Kč
		xxx	Celkem náklady z drobného dlouhodobého majetku	9 764,00 Kč
5xx	xxx	Celkem čerpání dotace na účtech 5. účtové třídy	197 533,00 Kč	