



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Fakulta ekonomická

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Daňové a účetní aspekty v kontextu na financování vybrané neziskové organizace

Vypracovala: Bc. Michala Hrbová

Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michala HRBOVÁ**
Osobní číslo: **E11112**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ASPEKTY V KONTEXTU FINANCOVÁNÍ VYBRANÉ NEZISKOVÉ ORGANIZACE**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Identifikovat a charakterizovat změny ekonomických, společenských a legislativních podmínek, jejich vliv na výsledky hospodaření vybrané neziskové organizace. Detailněji se pak soustředit na změny v účetní legislativě v minulém období a dopady těchto změn na vykazování.

Osnova:

1. Vymezení základních užívaných pojmů a postupů.
2. Setřídění poznatků a informací získaných z dostupných zdrojů. Analýza, identifikace změn ekonomických, společenských a legislativních podmínek.
3. Charakteristika vybrané instituce, jejího provozu a způsobu financování.
4. Charakteristika účetnictví vybrané neziskové organizace, vazby na způsoby financování.
5. Změny v účetnictví v minulých letech, jejich promítnutí do způsobu vykazování.
6. Zjistit tendenci změn ve vykazování a možnou návaznost změn na obraz o financování.
7. Zjistit, do jaké míry je možno využít účetnictví pro sledování aktivit vnitropodnikových útvarů (souborů).

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

BOUKAL, P., VÁVROVÁ, H.: Ekonomika a financování neziskových organizací. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 89 s. ISBN 978-80-245-1293-8.

NOVÁKOVÁ, Š. Účetnictví příspěvkových organizací. 2.vyd. Praha: Oeconomica, 2005. 96 s. ISBN 80-245-0851-6.

REKTOŘÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení. 2. aktualiz. vydání, Praha: Ekopress, 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5.

RUŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně, 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S: Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

TAKÁČOVÁ H. Účetnictví neziskových organizací. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 122 s. ISBN 978-80-245-1246-4.

Vyhláška č. 505/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

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

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. března 2012

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2013

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - 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 dne 4. 9. 2014

.....
Podpis

Poděkování

Předně bych chtěla poděkovat doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za její dohled při zpracovávání této diplomové práce i věcné připomínky. Mé poděkování patří samozřejmě i Ing. Janě Dvořákové za její zajímavé podněty.

Obsah

1	Úvod.....	4
2	Charakteristika neziskového sektoru.....	6
2.1	Vymezení neziskového sektoru v rámci národního hospodářství	6
2.1.1	Národní hospodářství – členění z hlediska principu financování	6
2.1.2	Národní hospodářství – členění podle Victora A. Pestoffa.....	7
2.2	Soukromý a veřejný neziskový sektor	8
2.3	Příčiny vzniku neziskového sektoru	9
2.4	Klasifikace neziskových organizací	10
2.5	Právní formy subjektů působících v neziskové oblasti v ČR.....	11
2.5.1	Příspěvkové organizace	13
2.5.2	Občanské sdružení (od 1. 1. 2014 spolek)	14
2.5.3	Obecně prospěšné společnosti.....	15
2.5.4	Ústavy	16
2.5.5	Nadace a nadační fondy.....	16
2.6	Financování neziskových organizací.....	17
2.6.1	Způsob financování příspěvkových organizací zřizovaných územním samosprávným celkem	18
2.6.2	Peněžní fondy příspěvkové organizace.....	20
2.7	Účetnictví neziskového sektoru	21
2.7.1	Účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC	22
2.8	Daňová specifika neziskových organizací.....	25
2.8.1	Daň z příjmů	25
2.8.2	Daň z přidané hodnoty	27
2.8.3	Daň z nemovitostí (od 1. 1. 2014 daň z nemovitých věcí)	29
2.8.4	Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí a jejich změny od 1. 1. 2014	29
3	Legislativní změny týkající se příspěvkových organizací.....	31
3.1	Investiční fond příspěvkové organizace a jeho krytí	31
3.2	Účetní reforma v oblasti veřejných financí	33
3.2.1	Pojem vybrané účetní jednotky	34

3.2.2	Účetní výkazy a pomocný analytický přehled.....	34
3.2.3	Opravné položky	35
3.2.4	Rezervy.....	35
3.2.5	Metodika odepisování	35
3.2.6	Používání podrozvahových účtů	36
3.2.7	Dotace a transfery	37
3.2.8	Metody oceňování	38
3.2.9	Inventarizace majetku a závazků	38
3.3	Veřejná prospěšnost	38
4	Metodika.....	40
5	Charakteristika Národního divadla Brno, jeho provozu a způsobu financování	41
5.1	Činnost a řízení.....	41
5.2	Financování divadla.....	42
6	Charakteristika účetnictví Národního divadla Brno.....	45
6.1	Vnitroorganizační směrnice	45
6.2	Majetek	46
6.2.1	Dlouhodobý majetek	46
6.3	Vlastní kapitál.....	47
6.3.1	Jmění účetní jednotky.....	47
6.3.2	Fondy účetní jednotky	47
6.5	Daně odváděné sledovaným subjektem.....	50
7	Změny legislativy v kontextu účetnictví Národního divadla Brno	52
7.1	(Ne)krytý investiční fond	52
7.2	Opravné položky	54
7.3	Účtování investiční dotace od zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku	55
7.4	Odepisování majetku	57
7.5	Účetní výkazy.....	57
8	Výsledek hospodaření Národního divadla Brno v letech 2009 - 2013	59
9	Sledování nákladů a výnosů prostřednictvím vnitropodnikových středisek	64
9.1.1	Výnosy podle středisek	64
9.1.2	Náklady podle středisek.....	65
9.1.3	Výsledek hospodaření podle středisek	66

10	Závěr	68
11	Summary.....	70
12	Přehled zdrojů.....	71
	Seznam grafů	
	Seznam tabulek	
	Seznam obrázků	
	Seznam zkratk	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Neziskový sektor představuje důležitou součást ekonomiky každého státu. Jím poskytované činnosti by v podnikatelském konkurenčním prostředí nemohly být realizovány. Ani Česká republika není výjimkou a vzniká zde velký počet nevýdělečných organizací.

Neziskový sektor v České republice se skládá z organizací zřizovaných jak subjekty veřejné správy, tak i soukromými osobami. Tato skutečnost se odráží samozřejmě i v rozdílných pravidlech její činnosti, vedení účetnictví a samozřejmě také odlišným vzájemným vztahem mezi nevýdělečnou organizací a jejím zřizovatelem. Změny ekonomických, společenských a legislativních podmínek nevýdělečných organizací veřejného a soukromého původu tedy nenastávají ve stejný okamžik a ze stejného důvodu. V souvislosti s Účetní reformou státní správy a samosprávy se patrnější změny objevují především u neziskových subjektů veřejné správy. Což souvisí s přibližováním právních předpisů týkajících se hlavně jejich účetnictví podnikatelské sféře a též legislativě Evropské unie.

V průběhu posledních let se účetní předpisy několikrát změnilo. Některé oblasti účetnictví byly novelizacemi zákonů či vyhlášek pozměněny ve větším rozsahu, jiné zanedbatelně. Tyto skutečnosti ovšem výrazně znesnadňují srovnání výsledků za několik po sobě jdoucích účetních období. Otázkou ovšem zůstává, zda změny napomáhají lepší vypovídající schopnosti účetních výkazů neziskových organizací veřejného sektoru. Tato práce se blíže podívá na některé zásadní změny a na jejich vliv na vykazování neziskových účetních jednotek veřejného sektoru.

Neziskové organizace mají velmi specifický charakter, což se odráží i v jejich účetnictví. Cílem Účetní reformy státní správy a samosprávy je mimo jiné přiblížit výkaznictví nevýdělečných organizací veřejného sektoru tomu, které používají podnikatelské subjekty. Tato snaha je vidět i ve znění nových či pozměněných právních předpisů. Zda provedené úpravy budou mít na vybrané účetní jednotky pozitivní vliv a zlepší transparentnost veřejných financí, ukáže ovšem až čas.

Z tohoto se odvíjí i cíl diplomové práce, který spočívá ve zmapování nejvýznamnějších změn, jež se dotkly fungování příspěvkových organizací v posledních několika letech.

2 Charakteristika neziskového sektoru

Každá oblast, která je podrobena bádání, má svou vlastní terminologii. Pro správné pochopení dané problematiky je tedy nutné si tyto pojmy osvojit a především jím porozumět. Z výše zmíněného důvodu se první kapitola věnuje vymezení základních termínů a postupů souvisejících s problematikou neziskového sektoru.

2.1 Vymezení neziskového sektoru v rámci národního hospodářství

Neziskový sektor je součástí většího celku, národního hospodářství. Při podrobnějším pohledu na národní hospodářství lze odvodit rozdílné, případně společné, znaky jeho jednotlivých složek. Existuje hned několik přístupů pro členění, následující kapitoly přiblíží dva nejvýznamnější způsoby dělení.

2.1.1 Národní hospodářství – členění z hlediska principu financování

Národní hospodářství lze z hlediska principu financování rozdělit obecně na dvě skupiny – ziskový, čili tržní, a neziskový, neboli netržní, sektor. Při charakteristice ziskového sektoru jsou důležité dva znaky při porovnání s neziskovým sektorem. Za prvé, zde produkované či distribuované statky se prodávají za tržní cenu, vytvořenou na základě střetu nabídky a poptávky. A za druhé, hlavním cílem organizací podnikajících v ziskovém sektoru je produkovat maximální zisk. Organizace působící v neziskovém sektoru také produkují statky, ale při své činnosti hospodaří s prostředky získanými v rámci přerozdělovacích procesů. Oproti ziskovému sektoru však není cílem jejich činnosti získat zisk, ale primární poslání představuje dosažení přímého užítku, především v podobě veřejné služby.

Podstatný pojem zde představuje termín neziskovost, tj. nemožnost rozdělení jakéhokoliv zisku vytvořeného organizací mezi své členy, zakladatele či zaměstnance, naopak musí být užit pro její další fungování.

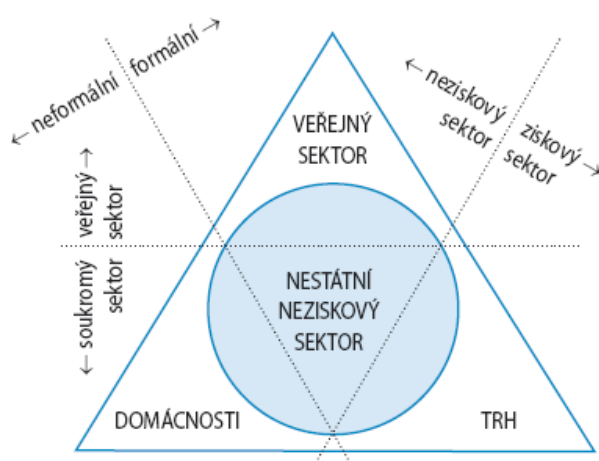
Neziskový sektor se dále člení na neziskový veřejný sektor, neziskový soukromý sektor a sektor domácností. První dva jmenované se liší mimo jiné podle původu financování. Prostředky neziskového veřejného sektoru pocházejí z veřejných financí,

řízení a správu zde působících organizací zajišťuje veřejná správa, rozhodování v nich podléhá veřejné volbě a veřejné kontrole a poskytují veřejné služby. Neziskový soukromý sektor hospodaří především se soukromými prostředky, ale oproti ziskovému sektoru, subjekty, které sem vložily své finance, neočekávají jejich zhodnocení. Cílem činnosti organizací zde působících je přímý užitek. Poslední část národního hospodářství při jeho členění podle principu financování představuje sektor domácností. Tato část neziskového sektoru má podstatný význam pro dotvoření společnosti fungující na občanských principech, a pokud budeme pokračovat dále, kvalita společnosti má pak zpětně velký vliv na kvalitu subjektů působících v neziskovém sektoru.

2.1.2 Národní hospodářství – členění podle Victora A. Pestoffa

Další významný pohled na definici neziskového sektoru lze nalézt v členění národního hospodářství podle švédského ekonomy Victora A. Pestoffa. S využitím trojúhelníku a ohraničujících úseček, jak je patrné na obrázku č. 1, vytvořil propracovaný model, který názorně zobrazuje jednotlivé části národního hospodářství. Celé schéma se nazývá Pestoffův trojúhelník či někdy také trojúhelník blahobytu. Nesporný přínos tohoto členění lze spatřit ve snadném určení charakteristických znaků subjektů působících v jednotlivých sektorech národního hospodářství. Velikost ploch určitých sektorů, lze určit pouze na základě statistických dat, jakými je podíl daných sektorů na HDP či celostátní zaměstnanosti. (Siegl, 2011)

Obrázek 1: Členění národního hospodářství podle V. A. Pestoffa:



Zdroj: Hyánek, 2005

Vodorovná úsečka rozděluje organizace podle jejich vlastníka na veřejné a soukromé organizace. Přímkou na pravé straně dále rozlišuje subjekty podle způsobu financování na ty, jejichž cílem je vytvářet zisk, tj. ziskový sektor, a takové, jejichž primární poslání představuje dosažení přímého užítku, tj. neziskový sektor, viz výše. Pestoff vkládá ještě jednu přímkou, která štěpí trojúhelník na formální a neformální sektor, kde klíčovou roli hraje legislativní úprava postupu pro vznik subjektu nacházejícího se v určitém sektoru. Vysvětlit to lze nejlépe u neziskového sektoru domácností, typického svými uskupeními na neformální úrovni, jedná se o rodiny či občanské komunity.

Propojením těchto tří pohledů na národní hospodářství, lze ze schématu vyčíst jeho rozdělení do jednotlivých sektorů. V trojúhelníku lze ovšem nalézt i oblasti, kde se působnost a poslání určitých subjektů z daných sektorů z části překrývají, nazývají se hraniční a smíšené.

Již bylo zmíněno, že Pestoffův trojúhelník schematicky charakterizuje jednotlivé druhy sektorů. Ziskový (tržní) sektor, někdy označovaný jako tzv. první sektor, spadá do oblastí: ziskový, formální, soukromý. Organizace působící v neziskovém veřejném sektoru (tzv. druhém sektoru) se vyznačují neziskovostí, formálností a veřejnou správou. Neziskový nevládní sektor (tzv. třetí sektor) je velmi podobný předešlému, ale liší se ve formě vlastnictví, jelikož v tomto sektoru působí subjekty v privátním držení. Poslední, sektor domácností zahrnuje nezisková, neformální a soukromá seskupení.

2.2 Soukromý a veřejný neziskový sektor

Pokud se na neziskový sektor podíváme z hlediska podstaty vzniku konkrétních organizací, lze říci, že subjekty veřejného neziskového sektoru slouží především k zajištění výkonu veřejné správy na dané rozhodovací úrovni.

Jednu z elementárních svobod každého demokratického státu představuje svoboda sdružování, která samo o sobě umožňuje vznik soukromého neziskového sektoru. Prostřednictvím tohoto sektoru se mohou občané podílet na veřejné politice, a to v rámci tzv. občanské společnosti. Jinými slovy, jedná se zde o určitou formu sebereflexe společnosti.

Odlišení soukromého a veřejného neziskového sektoru lze vystopovat ve strukturálně operativním vymezení základních charakteristik nestátní neziskové organizace od autorů Salomona a Anheiera. Podle jejich studií se nestátní nezisková organizace vyznačuje následujícími znaky, tj. jsou:

- Institucionalizované – jiným slovem organizované
- Soukromé – Její správa je institucionálně oddělena od státní správy, což nevyklučuje podporu formou dotací či jiným způsobem ze strany státu. Ale ve své elementární podstatě je soukromá.
- Neziskové – Zisk vzniklý z činnosti organizace se nikdy nepřerozděluje, ale použije jako další zdroj pro naplnění cílů vyplývajících z jejího poslání.
- Samosprávné – rozhodování o záležitostech a činnosti organizace je plně v její kompetenci, není ovládána z venku.
- Dobrovolné – členství v takovýchto organizacích je z pohledu zákona nepovinné a taktéž podporování jejich činnosti veřejností prostřednictvím finančních prostředků či práce se shledává jako dobrovolné. (Salamon, 1999)

2.3 Příčiny vzniku neziskového sektoru

Neziskový sektor zahrnuje velké množství subjektů, které se liší v mnoha aspektech. Není tedy divu, že neexistuje jen jedna teorie vzniku neziskového sektoru, ale máme zde hned několik přístupů, které se tuto problematiku snaží vysvětlit.

Za základní teoretický náhled na vznik neziskových organizací se považuje teorie vládních a tržních selhání, jejímž významným představitelem je Burton Weisbrod. Trh selhává, pokud nedokáže zabezpečit statky a služby efektivním způsobem. Z mikroekonomického hlediska lze říct, že selhání trhu je způsobeno existencí veřejných statků, různých forem nedokonalé konkurence, působením pozitivních i negativních externalit či výskytem asymetrických informací. V makroekonomickém pojetí, trh selhává při kolísání makroekonomických veličin, tj. inflace, ekonomický růst, zaměstnanost atd. Vládní selhání úzce souvisí s pojmem veřejný statek, který je charakterizován především jeho nevyklučitelností ze spotřeby a nerivalitou. Z uvedeného vyplývá, že veřejný statek nelze ve většině případů zabezpečovat prostřednictvím trhu.

Dochází tedy k tržnímu selhání, které je v dané situaci řešeno zásahem státu do ekonomiky. Stát se toto selhání trhu snaží kompenzovat tím, že poskytuje veřejné statky sám. Ovšem zde Burton Weisbrod podotýká, že poptávka po veřejných statcích je příliš heterogenní a demokratický stát se snaží uspokojit především voliče mediána. Na základě těchto dvou skutečností, zde nadále existuje poptávka po veřejných statcích, která je tvořena určitými menšinovými skupinami a která není dosud uspokojena. Tento případ lze pojmenovat jako selhání státu/vlády. Ze shrnutí uvedeného vyplývá, že při zabezpečování určitého druhu statku selhává trh, jehož činnost se snaží nahradit stát, ale ten selhává též. V tuto chvíli se spotřebitelé, jejichž poptávka nebyla uspokojena, obracejí na neziskový sektor, který je schopen jejich potřeby uspokojit. (Hyánek, 2011; Rektořík 2010)

Mezi další teorie vzniku neziskového sektoru se řadí: Teorie důvěry, Teorie státu blahobytu, Teorie vzájemné závislosti a další.

2.4 Klasifikace neziskových organizací

Neziskové organizace lze členit podle několika hledisek:

1. Kritérium zakladatele

- veřejnoprávní organizace – zakládá veřejná správa
- soukromoprávní organizace – zakládá fyzická či právnická osoba
- veřejnoprávní instituce – účel dané veřejné služby vyplývá ze zákona

2. Kritérium financování

- Organizace, jejichž finance pocházejí pouze z veřejných rozpočtů
- Organizace, jejichž činnost je jen z určité části financována z veřejných zdrojů
- Organizace, které využívají hlavně soukromé zdroje financování, př. sponzoring, vlastní činnost,...
- Organizace získávající prostředky pro svůj provoz především z výsledků z naplnění svých cílů

3. Kritérium globálního charakteru poslání

- veřejně prospěšné organizace – jimi produkováné veřejné a smíšené statky slouží k uspokojení potřeb společnosti, tj. třetích osob
- vzájemně prospěšné organizace – jejich účel spočívá ve vzájemné podpoře skupin subjektů (právnických i fyzických osob), tj. uspokojují své zájmy, př. sdružení založená s cílem naplňovat potřeby vlastních členův (Novotný, 2004)

Neziskové organizace veřejného i soukromého charakteru mohou působit v mnoha oblastech týkajících se společenského života či společnosti jako takové. Členění z tohoto úhlu pohledu používá Mezinárodní klasifikace neziskových organizací (ICNPO) či Systém klasifikace netržních činností OSN COPNI.

2.5 Právní formy subjektů působících v neziskové oblasti v ČR

Subjekty neziskového sektoru v České republice působí v rozličných oblastech společenského života a s rozdílným posláním. To je možná též důvod různorodosti právních forem jednotlivých neziskových organizací, jejichž vznik a správu upravuje celá řada právních předpisů.

Právní úpravu jednotlivých forem neziskových subjektů lze nalézt například v některých paragrafech občanského zákoníku či daňových zákonech, stejně jako ve speciálních zákonech, tj. Zákon o nadacích a nadačních fondech, Zákon o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, Zákon o církvích a náboženských společnostech a další právní předpisy.

V současné právní úpravě neexistuje v žádném právním předpise jmenovité vymezení právních forem, které se řadí do neziskového sektoru. Do jisté míry lze v tomto případě vycházet z § 18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který byl sice k 1. 1. 2014 zrušen, ale poskytuje alespoň základní představu o typech neziskových organizací. Dále je možné se inspirovat v § 2 odst. 1 prováděcí vyhlášky 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. A v neposlední řadě představuje zdroj též zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, známý i jako nový občanský zákoník, dále jen NOZ. Po prostudování

uvedených, lze říci, že se obecně subjekty neziskové sektoru v České republice dělí do dvou pomyslných skupin.

První okruh obsahuje subjekty, jejichž hlavní činností není podnikání a které mají spíše soukromoprávní charakter. Mohou být též označovány jako nestátní neziskové organizace. Řadí se sem zejména:

- spolky (do 31. 12. 2013 označované jako občanská sdružení),
- obecně prospěšné společnosti (od 1. 1. 2014 lze zakládat obdobné jen jako ústavy),
- ústavy
- nadace,
- nadační fondy,
- politické strany a politická hnutí,
- obchodní společnosti, které nejsou zřízeny za účelem výdělečné činnosti
- zájmová sdružení právnických osob s právní subjektivitou a zřízených za jiným účelem než podnikání,
- církevní organizace,
- a další.

Druhá skupina neziskových organizací zahrnuje nevýdělečné subjekty, které působí ve veřejném sektoru. Ve státní neziskové oblasti lze nalézt zejména:

- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- veřejné vysoké školy,
- obce,
- kraje,
- organizační složky státu,
- veřejné výzkumné instituce,
- a jiné,

Následující podkapitoly stručně přiblíží nejběžnější právní formy neziskových organizací.

2.5.1 Příspěvkové organizace

Příspěvková organizace může být zřízena státem nebo územně samosprávným celkem (dále ÚSC), tj. obcí či krajem. Struktura, složitost i rozsah příspěvkové organizace vyžadují, aby měla samostatnou právní subjektivitu. Pro vznik tohoto subjektu je nutná zřizovací listina vydaná zřizovatelem. Součástí tohoto dokumentu je mimo jiné vymezení hlavní činnosti organizace, kterým zřizovatel určí poslání a smysl subjektu. Příspěvková organizace zřizovaná ÚSC se povinně zapisuje do obchodního rejstříku a informace o jejím vzniku se publikuje v Ústředním věstníku. V případě, že některý z ústředních orgánů státní správy vytvoří příspěvkovou organizaci, musí toto oznámit v Ústředním věstníku ČR.

Podle prováděcí vyhlášky 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, má příspěvková organizace povinnost vést účetnictví. Mezi hlavní zdroje hospodaření náleží především prostředky získané vlastní činností a prostředky přijatými od zřizovatele. Dále disponuje s prostředky ze svých finančních fondů a rovněž s různými dary od fyzických či právnických osob. Příspěvková organizace nesmí v rámci své hlavní činnosti vykonávat výdělečnou činnost. Nicméně je jí dovoleno podnikat v doplňkové činnosti, ovšem za předpokladu, že vygenerovaný zisk bude použit pouze ve prospěch hlavní činnosti.

Příspěvková organizace zřizovaná územním samosprávným celkem, tj. obcí či krajem, je po právní stránce upravována zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Státní příspěvková organizace se řídí ustanoveními zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a některými paragrafy zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Zde je vhodné zmínit, že státní příspěvková organizace může hospodařit s prostředky z hlavní činnosti a prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu jen v okruhu finančních vztahů, které určí zřizovatel. Dle § 54 zákona č. 218/2000 Sb., se mezi tyto finanční vztahy řadí:

„a) příspěvek na provoz ze státního rozpočtu nebo odvod z provozu do státního rozpočtu,

- b) individuální a systémové dotace na financování programů a akcí,*
- c) návratná finanční výpomoc,*
- d) odvod z odpisů,*
- e) dotace na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu EU včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů,*
- f) dotace na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančních mechanismů.“ (§ 54 zákona č. 218/2000 Sb.)*

2.5.2 Občanské sdružení (od 1. 1. 2014 spolek)

Občané mohli do 31. 12. 2013 zakládat občanská sdružení. Základní princip sdružení spočíval v uspokojování potřeb a zájmu členu, příp. dalších osob, prostřednictvím své činnosti. Zásadní předpis upravující občanská sdružení bylo možné nalézt v zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Založit sdružení mohli alespoň tři občané ČR, z nich minimálně jeden musel být plnoletý. Přípravný výbor po svém ustanovení doručil návrh na registraci na Ministerstvo vnitra. Mezi členy se mohly řadit jak fyzické tak i právnické osoby. Posláním sdružení, které bylo uvedeno ve stanovách, mohlo být prakticky jakékoliv, avšak nesmělo odporovat demokratickým zásadám. Občanská sdružení se zaměřovala především na své členy, neměla právní nárok vyžadovat plnění povinností na nečlenech. Sdružení hospodařila s finančními prostředky získanými především ve formě členských příspěvků, dále se jednalo o dotace, různé dary, příjmy z vlastní činnosti, případně výnosy plynoucí z majetku sdružení.

Právní úprava stanovující činnost sdružení měla pouze rámcový charakter. Problematickou transparentnost občanských sdružení se pokouší řešit nový občanský zákoník, který od 1. 1. 2014 ruší zákon o sdružování občanů a tudíž již není možné zakládat občanská sdružení, ale jsou nahrazena novou právní formou s podobným účelem, tj. spolkem. Zároveň zákon nařizuje transformaci občanských sdružení vzniklých před tímto datem na spolky.

Právní úprava spolku se nachází v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, konkrétně v § 214 až § 302. Uvedené paragrafy neřeší veškeré otázky týkající se spolků,

je tedy nutné podpůrně přihlídnout též k obecným ustanovením § 118 až § 209 o právnických osobách a zároveň § 210 až § 213 o korporacích. Subjekt, který lze označovat za spolek, musí založit minimálně tři osoby. Hlavní činnost spolku může zahrnovat jen ochranu a uspokojování zájmů, kvůli nimž byl spolek založen. Podnikání či jiná výdělečná činnost nemůže být náplní hlavní činnosti spolku, ale je přípustné v rámci vedlejší činnosti jako podpora hlavního poslání spolku. Zdroje financování spolku zůstávají ve stejných formách, jaké byly u občanských sdružení. Dle § 226 odst. 1 NOZ: „*Spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku*“. Tento rejstřík je veden rejstříkovým soudem a má obdobný charakter a funkci jako například obchodní rejstřík. Oproti občanským sdružením, která podléhala pouze evidenci Ministerstva vnitra, se očekává vyšší míra transparentnosti u spolků. („Transformace občanských sdružení na spolky dle nového občanského zákoníku“, Forst, 2014)

2.5.3 Obecně prospěšné společnosti

Rekodifikace soukromého práva se významným způsobem dotkla i obecně prospěšných společností. Ke dni účinnosti NOZ se ruší zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Od 1. 1. 2014 již není možné zakládat nové obecně prospěšné společnosti. Nicméně ty stávající budou existovat i nadále a podle § 3050 NOZ se budou řídit zrušeným zákonem o obecně prospěšných společnostech v jeho posledním stavu z roku 2011. Jelikož je zákon zrušen, nelze ho v budoucnu již novelizovat a zůstane v nezměněné podobě.

Obecně prospěšnou společnost definuje § 2 odst. 1 písm. b zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, jako „*právnickou osobou, která poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek*“.(§ 2 odst. 1 písm. b zákona č. 248/1995 Sb.)

Obecně prospěšná společnost mohla být založena fyzickou či právnickou osobou nebo státem, a to na podkladě zakládací smlouvy. Rejstřík obecně prospěšných společností vede příslušný rejstříkový soud. Zdroje pro financování jejího provozu tvoří dotace z veřejných rozpočtů nebo státních fondů, dále dary či příjmy z vlastní činnosti. Obecně prospěšná společnost může vyvíjet i tzv. doplňkovou činnost, avšak jen za

předpokladu efektivnějšího využití majetku a zároveň to nesmí ohrozit dostupnost a kvalitu obecně prospěšných služeb. Zákon nařizuje použití zisku obecně prospěšné společnosti pouze na financování obecně prospěšných služeb, pro jejichž poskytování byla založena, tedy nikoli ve prospěch osob podílejících se na chodu a řízení obecně prospěšné společnosti či členů. Společnost má povinnost vytvářet výroční zprávu, auditu však podléhá pouze za určitých okolností. Obecně prospěšné organizace se vyskytují nejvíce v oblastech se sociální povahou, např. kultura, školství a jiné. (Merlíčková Růžičková, 2013)

NOZ umožňuje obecně prospěšné společnosti transformovat se na ústav, nadační fond či nadaci.

2.5.4 Ústavy

Účelem ústavů je provozování jak společensky tak hospodářsky užitečné činnosti. Vyznačují se propojením majetkové a osobní složky. Ústavy mohou mít soukromoprávní i veřejnoprávní charakter. Ústavy se řídí ustanoveními § 402 až § 418 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (NOZ). Podpůrně se řídí i obecnými paragrafy o právnických osobách obsažených též v tomto zákoně. Vznikají na podkladě zakladací listiny nebo prostřednictvím pořízení pro případ úmrtí a následným zápisem do veřejného rejstříku. Ústav může provozovat vedlejší činnost, ale nesmí to být na úkor činnosti hlavní. Případný zisk, který ústavu bude plynout, může použít jen ve prospěch své hlavní činnosti či na financování své správy. Stejně tomu je u obecně prospěšných společností. V rámci ústavů nevzniká členská základna, mají pouze zaměstnance. Ve srovnání s fundacemi není účel majetku ústavů striktně stanoven, ale též nepoživá takové ochrany. Auditorické kontrole podléhá účetní závěrka ústavu v případě, že tak stanoví zakladatelská listina či statut, nebo pokud je hodnota čistého obrátu vyšší než 10 000 000 Kč. (Stuchlíková, 2012)

2.5.5 Nadace a nadační fondy

Nadace a nadační fondy se do 1. 1. 2014 řídily ustanoveními zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Nástupem účinnosti NOZ se právní úprava přesouvá právě do občanského zákoníku a doznává řady změn.

Nadace a nadační fondy definoval § 1 odst. 1 zákona č. 227/1997 Sb. jako sdružení majetku, která vznikají za účelem naplňování cílů obecně prospěšné povahy. Nová právní úprava stanovuje v § 306 NOZ, že nadace se zakládají „*k trvalé službě společensky nebo hospodářsky užitečnému účelu*“.(§ 306 zákona č. 89/2012 Sb.) Přičemž účel může mít charakter nejen veřejně prospěšný ale nově i dobročinný, který se soustřeďuje na určitý okruh osob. Nadační fondy mají dle § 394 NOZ naplňovat účel společensky či hospodářsky užitečný, který je spíše dočasné povahy. Nadace a nadační fond zakládá jedna nebo více osob zakládací listinou či prostřednictvím pořízení pro případ smrti. Nadace i nadační fond podléhají zápisu do nadačního rejstříku. Nadace nakládá s nadační jistinou (dříve nadačním jměním), které musí dosahovat výše alespoň 500 000 Kč, a ostatním majetkem. Nadační kapitál pak představuje nadační jistinu vyjádřenou v penězích. Zákon uvádí, že nadační fond netvoří nadační jistinu. Poskytnuté nadační příspěvky musejí být využívány dle podmínek stanovených nadací/nadačním fondem, v opačném případě se příspěvek vrací. Nadace/nadační fond nesmí poskytnout nadační příspěvek členům svých orgánů a podle NOZ nově ani vlastním zaměstnancům, zakladateli nebo osobám v blízkém vztahu k vyjmenovaným skupinám. Podle § 307 odst. 1 NOZ může nadace podnikat, pokud to zakladatel nevyloučí v nadační listině, a za předpokladu, že bude tvořit jen vedlejší činnost. Zisk z podnikání musí být použit na podporu poslání, pro které byla založena. Novinku také představuje povolení provádět jinou výdělečnou činnost v rámci činnosti hlavní, ale nadace/nadační fondy v takovém případě nesmějí sloužit pouze pro výdělečné účely.

Podle § 3049 NOZ se nadace i nadační fondy, které vznikly na základě předešlých právních předpisů, se budou dále považovat za subjekty vzniklé dle NOZ. Nadační listina a jiné interní dokumenty musí být upraveny do 2 let ode dne nabytí účinnosti NOZ, tak aby byly v souladu s tímto zákonem.

2.6 Financování neziskových organizací

Subjekt ziskového i neziskového sektoru potřebuje dostatek finančních prostředků, aby mohl plnit účel, pro který byl založen. Ziskové organizace, již podle svého názvu, vznikají za účelem dosažení zisku, který tvoří i převládající zdroj finančních prostředků, s nimiž hospodaří. Nevýdělečná organizace naproti tomu není zakládána pro tvorbu

zisku, ale z určitého společensky prospěšného důvodu. Což se odráží i ve způsobech financování neziskových subjektů.

Obecně lze zdroje neziskových organizací rozdělit na finanční prostředky plynoucí z :

- veřejných rozpočtů a fondů
- soukromého sektoru
- vlastní činnosti organizace
- evropských fondů a obdobných programů

Rozdělování veřejných prostředků určených pro podporu neziskového sektoru se provádí na úrovni centrální (k tomu určené orgány ministerstev), dále na regionálním a místním stupni (samosprávy). Mohou mít podobu vládních grantů či smluv na podporu činností a programů nebo dotace a příspěvky určené zákonem (od vlády na veřejné programy či na konkrétní činnosti – př. politickým stranám, církvím ...).

Finanční prostředky plynoucí ze soukromého sektoru představují dary pocházející z podnikatelského sektoru (grantový program firmy, sponzoring či jednorázově poskytnutý dar) nebo od jednotlivců. Nevýdělečné organizace mohou získat příspěvky udělované konkrétními nadačními fondy nebo nadacemi. Neziskové subjekty mohou pořádat také veřejné sbírky, tomboly a další.

Neziskové organizace vznikají za jiným účelem než vytvořením zisku, ale v rámci své vedlejší činnosti mohou podnikat či provádět jinou výdělečnou činnosti na podporu činnosti hlavní. (Novotný, 2004)

Nesmíme zapomenout, že zdroje neziskových organizací nemusí nutně představovat pouze finanční prostředky, může se jednat i o plnění nefinanční povahy. Jedná se především o naturální plnění nebo dobrovolnictví. Pro účetní a daňové účely je ovšem nutné stanovit jejich hodnotu ve finančním vyjádření.

2.6.1 Způsob financování příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem

Založení a hospodaření příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem (tzn. kraj nebo obec) je upraveno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových

pravidlech územních rozpočtů. Zřizovatel svěřuje majetek příspěvkové organizaci prostřednictvím ustanovení zapsaných v zřizovací listině, která určí i způsob spravování a reprodukci tohoto majetku. Nejedná se tedy o vlastní majetek subjektu, nadále patří municipalitě.

Bližší vymezení položek, jež příspěvková organizace používá při svém provozu, poskytuje § 28 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., hospodaří tedy s:

- finančními prostředky generovanými vlastní činností,
- přijatými peněžními prostředky, které pocházejí z rozpočtu jejího zřizovatele,
- prostředky, které má na svých fondech,
- finančními dary, které věnovaly právnické či fyzické osoby,
- peněžními příspěvky z Národního fondu či poskytnutými ze zahraničí.

Další zdroje financování příspěvkových organizací mohou představovat dle § 28 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., též:

- *„dotace na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu EU, včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů,*
- *dotace na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou ČR svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce“ (§ 28 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.)*

S dotacemi této povahy je ovšem spojena podmínka, že pokud nedojde k jejich spotřebování do konce kalendářního roku, musí se převést do rezervního fondu. V dalších letech je lze využít jen na stanovený účel, představují tedy stále zdroj financování. Pokud se nespotřebují na konkrétní účel všechny prostředky z dotace, příspěvková organizace přikročí k jejich vypořádání ve prospěch státního rozpočtu.

Případný zisk z doplňkové činnosti může příspěvková organizace využít jen na podporu své hlavní činnosti. Zřizovatel však může svolit s použitím tohoto zisku i na jiný účel.

2.6.2 Peněžní fondy příspěvkové organizace

Jak již bylo výše uvedeno, příspěvková organizace vytváří peněžní fondy. Jejich konkrétní podobu stanovují § 29 až § 33 zákona č. 250/2000 Sb. Zde je stanoveno, že příspěvková organizace spravuje peněžní fondy, jež se dělí na investiční fond, rezervní fond, fond kulturních a sociálních potřeb a fond odměn.

Rezervní fond obsahuje především převody ze zlepšeného hospodářského výsledku organizace. Subjekt vytváří zlepšený výsledek hospodaření v případě, že skutečné výnosy jeho hospodaření společně s příspěvkem od zřizovatele převýší provozní náklady. Výše přidělů ze zlepšeného výsledku hospodaření do fondu odměn i rezervního fondu musí schválit zřizovatel. Dále mohou rezervní fond tvořit například i peněžní dary. Prostřednictvím prostředků alokovaných na rezervním fondu může příspěvková organizace dále rozvíjet svou činnost, v určitém časovém horizontu překlenout rozdíly mezi výnosy a náklady. Dále z rezervního fondu lze uhradit sankce, které by organizaci byly uloženy za porušení rozpočtové kázně či pokrýt svou ztrátu z minulých období. Se souhlasem zřizovatele může příspěvková organizace použít část prostředků z rezervního fondu na zvýšení jejího investičního fondu.

Investiční fond slouží k financování investičních potřeb příspěvkové organizace. Jeho možné zdroje vyjmenovává § 31 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., tj. odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku prováděné dle zřizovatelem schváleného odpisového plánu, investiční dotace poskytnuté zřizovatelem, investiční příspěvky ze státních fondů, příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku vlastněného organizací a příspěvky či dary od jiných subjektů, jež jsou určeny k investičním účelům. Se souhlasem zřizovatele lze převést do investičního fondu prostředky z rezervního fondu ve schválené výši nebo rovněž příjmy plynoucí z prodeje dlouhodobého hmotného majetku svěřeného ke správě organizaci. Z investičního fondu příspěvková organizace financuje své investiční výdaje nebo hradí investiční půjčky a úvěry. Zřizovatel má právo uložit příspěvkové organizaci odvod prostředků z investičního fondu do svého rozpočtu. V situaci, kdy prostředky určené na financování údržby a oprav majetku používaného pro činnost příspěvkové organizace nejsou dostatečné, může organizace využít i investiční fond. Snížení fondu tímto

způsobem se na druhé straně účtuje do výnosů. Příspěvková organizace má možnost využít k pokrytí svých investičních potřeb i investiční úvěry/půjčky, ovšem jen se souhlasem zřizovatele.

Smyslem fondu odměn je úhrada odměn zaměstnancům, ale přednost má zaplacení případného nedostatku prostředků určených na platy. Základ fondu odměn tvoří zlepšený výsledek hospodaření organizace, avšak dle § 32 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.: „do výše jeho 80 %, nejvýše však do výše 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy“ (32 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.). Pro tvorbu fondu potřeb je nutné schválení výše zlepšeného výsledku hospodaření a jeho následné rozdělení zřizovatelem.

Fond kulturních a sociálních potřeb nachází své využití při zabezpečování sociálních, kulturních a jiných potřeb. Zákon č. 250/2000 Sb. v ustanovení § 33 odst. 3 vymezuje okruh osob, pro něž je fond určen, jedná se například o pracovníky zaměstnané v příspěvkové organizaci, interní vědecké aspiranty, starobní či invalidní důchodce dříve pracující pro organizaci a další subjekty. Fond kulturních a sociálních potřeb tvoří základní příděl na vrub nákladů organizace z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, příp. na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonávanou práci. Naplňování fondu probíhá zálohově podle roční plánované hodnoty s ohledem na jeho schválený rozpočet. Podrobnější informace o dalších příjmech, výši tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb i hospodaření s ním stanoví příslušná vyhláška Ministerstva financí. (Morávek, 2012)

Zůstatky všech fondů příspěvkové organizace se po ukončení běžného období převádějí do období následujícího.

2.7 Účetnictví neziskového sektoru

Účetnictví dle českých právních předpisů vede každá právnická osoba se sídlem na území české republiky. Neziskové organizace jsou ve většině případů právnickými osobami, ovšem s ohledem na jejich zvláštní charakter nemohou vést účetnictví naprosto stejným způsobem jako subjekty ziskového sektoru.

V České republice existuje základní právní předpis upravující vedení účetnictví, je jím zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Specifický ráz neziskových subjektů pak zohledňují ustanovení prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu. Neziskové organizace, jejichž zřizovatelem je subjekt veřejné správy, vedou účetnictví v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Nevýdělečné organizace založené soukromými subjekty využívají ustanovení vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

2.7.1 Účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC

Právní normy týkající se účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC nalezneme především v zákoně o účetnictví, jeho prováděcí vyhlášce č. 410/2009 Sb. a zákoně č. 250/2000 Sb., Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Další důležitý pramen pro správné vedení účetnictví neziskových organizací představují České účetní standardy.

2.7.1.1 Dlouhodobý majetek a zásoby

Dlouhodobý majetek se řadí do účtové třídy 0 a skládá se z dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku a dále z drobného dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku. Dlouhodobý majetek je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

Dlouhodobý majetek příspěvkové organizace se financuje prostřednictvím investičního transferu, investiční dotace od zřizovatele či kombinací těchto. Při účtování prvního způsobu financování se využívá *účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*. Příspěvková organizace zřízená ÚSC bude investiční transfer od zřizovatele evidovat na účtu *416 - Investiční fond*. Drobný dlouhodobý majetek se při nákupu účtuje rovnou do nákladů přes účet *558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku* a hradí se z transferů určených na provoz.

Formy nabytí majetku příspěvkovou organizací jsou nákup, vlastní činnost, dar či bezúplatný převod v důsledku organizačních změn. Pro ocenění tohoto majetku se používá pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady a další dle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Náklady spojené s technickým zhodnocením dlouhodobého majetku eviduje účetní jednotka během běžného účetního období na účtech 045 – *Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého majetku* a 044 – *Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku*. V případě, že k ukončení technického zhodnocení daného dlouhodobého majetku dojde během běžného účetního období a celková částka jeho ocenění převyšuje hodnotu 40 000 Kč, musí příspěvková organizace nejpozději k 31. 12. tohoto období zaúčtovat zhodnocení konkrétního majetku na příslušný účet skupiny 02. Pokud ovšem k překročení hranice nedojde a zároveň technické zhodnocení jednotlivého majetku končí během běžného účetního období, nelze hovořit o technickém zhodnocení a účtujeme tuto částku na nákladový účet.

I příspěvková organizace odepisuje dlouhodobá hmotný a nehmotný majetek, a to na základě zřizovatelem schváleného odpisového plánu. V souvislosti s účtováním odpisů dochází v příspěvkové organizaci k tvorbě investičního fondu.

Zásoby se řadí do účtové třídy 1 a ustanovení § 20 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanovuje jejich kategorie takto: materiál do okamžiku jeho spotřeby, zvířata a výrobky, nedokončená výroba, zboží do okamžiku prodeje a polotovary vlastní výroby. Účtování o zásobách příspěvkové organizace se řídí Českým účetním standardem č. 707. Účetní jednotka může při ocenění zásob, které jsou stejného druhu, využít váženého aritmetického průměru, předem stanovenou cenu či metodu první do skladu, první ze skladu. Změnu stavu zásob se zaznamenává podle způsobu A, tj. průběžně, nebo způsobu B, tj. periodicky. Při způsobu A se zásoby účtují do nákladů v okamžiku jejich reálné spotřeby, naproti tomu při způsobu B k účtování dochází neprodleně po pořízení. Při způsobu B se během účetního období neúčtuje o spotřebě ani prodeji zásob. Správné používání způsobu B ovšem vyžaduje vedení skladové evidence organizací. Zboží, je možné evidovat jen průběžně, tzn. způsobem A. (Máče, 2012)

2.7.1.2 Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Účtová třída 2 zahrnuje účty týkající se krátkodobého finančního majetku, který se řadí do aktiv, a účty krátkodobých úvěrů a půjček, jež náleží mezi pasiva. Peněžní prostředky příspěvkové organizace, které má uloženy na běžném bankovním účtu, se v účetnictví musí sledovat odděleně pro hlavní a hospodářskou činnost pomocí analytické evidence k syntetickému účtu 241 - *Běžný účet*.

Prostředky Fondu kulturních a sociálních potřeb se musí povinně ukládat na zvláštní účet 243 - *Běžný účet FKSP*.

2.7.1.3 Zúčtovací vztahy

Zúčtovací vztahy účetní jednotky zahrnují vztahy, které existují vně i uvnitř subjektu. Účtová osnova jim vyhradila třídu 3. Evidují se zde pohledávky a závazky, které vyplývají z rozpočtového procesu i jiného obchodního styku, ze vztahů se zaměstnanci, z povinností k odvodům daní a jiné. Rovněž zde nalezneme účty, kde účetní jednotka zaznamenává nároky na prostředky, které jsou jí poskytovány z výše postavených rozpočtů, například z rozpočtu kraje.

V souvislosti s účtováním o těchto účtech je pro příspěvkové organizace důležitý Český účetní standard č. 703, jenž se zaměřuje na transfery.

2.7.1.4 Účet jmění účetní jednotky

Podstatou účtu 401 - *Jmění účetní jednotky* je stanovit hodnotu základního jmění, která je u podnikatelských subjektů vyjádřena hodnotou základního kapitálu. Ovšem nelze tyto dva pojmy zaměňovat. Výše základního kapitálu podnikatelů se vyznačuje svou stálostí, mění se jen výjimečně. Účet jmění účetní jednotky se u příspěvkových organizací používá i k proúčtování v některých případech tvorby a čerpání investičního fondu. Hodnota jmění účetní jednotky je tedy v průběhu času proměnlivá.

2.7.1.5 Účty nákladů a výnosů

V účtové osnově mají náklad a výnosy určeny samostatné třídy, jsou to účtová třída 5 pro náklady a účtová třída 6 pro výnosy. Pro příspěvkové organizace je důležitá analytická evidence jednotlivých účtů těchto dvou tříd, protože prostřednictvím ní

sleduje náklady a výnosy odděleně pro hlavní a hospodářskou činnost. Ty náklady a výnosy, které jsou společné pro obě činnosti, se musí rozklíčovat dle poměru tržeb z vedlejší činnosti ku tržbám z hlavní činnosti, pokud zřizovatel nestanoví jiný postup.

Zvláštnost mezi výnosovými účty představuje účet 648 – *Čerpání fondů*. Prostřednictvím něho se účetně odčerpávají finanční prostředky z peněžních fondů příspěvkové organizace.

Hospodářská činnost příspěvkové organizace podléhá dani z příjmu, tudíž i nevýdělečná organizace může stejně jako podnikatel využívat účet 591 – *Daň z příjmů*.

Příspěvkové organizace musí účtovat o časovém rozlišení nákladů a výnosů dle období, s nímž souvisejí věcně a časově. Kontrola účtů časového rozlišení pak probíhá dokladovou inventurou a posouzením jejich výše a důvodu tvorby. Účtování o časovém rozlišení nákladů a výnosů má podstatný vliv na vypovídající schopnost hospodářského výsledku, proto by si příspěvková organizace měla zpracovat vnitropodnikovou směrnici obsahující konkrétní postup při časovém rozlišení.

2.8 Daňová specifika neziskových organizací

Subjekty ziskového i neziskového sektoru v České republice podléhají zdanění z různých titulů. Obecně lze říci, že neziskové subjekty nejčastěji podléhají dani z příjmu právnických osob, dani z přidané hodnoty, dani z nemovitostí, dani silniční, daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Také odvádějí daň z příjmů ze závislé činnosti svých zaměstnanců.

2.8.1 Daň z příjmů

Organizace neziskového sektoru jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob, kterou po právní stránce upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále ZDP. Principy zdanění nevýdělečných organizací mají ovšem oproti zdanění podnikatelských subjektů řadu specifických rysů.

Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, účinné od 1. 1. 2014, vnáší pojem zavedený novým občanským zákoníkem, tj. obecná prospěšnost, do ustanovení ZDP. Z toho důvodu se nově objevuje termín obecně prospěšný poplatník a s ním

změna stávajících či zcela nová ustanovení ZDP. Definice veřejně prospěšného poplatníka se nachází v § 17a ZDP, tj. „poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.“ (§ 17a zákona č. 586/1992 Sb.)

Nově byl vložen i § 18a týkající se toho, co je a co není předmětem daně veřejně prospěšných poplatníků.

Dle ustanovení ZDP jsou předmětem daně z příjmů neziskových organizací vždy:

- příjmy z reklam (nikoli dary) – O příjmy z reklam se jedná, pokud se nezisková organizace smluvně zaváže k nějakému protiplnění, například sepíše smlouvu, že za poskytnutý sponzorský dar, bude dárce při akcích pořádaných organizací uváděn jako sponzor. Naproti tomu dar (bezúplatné nabytí) je vždy jen jednostranný právní úkon.
- příjmy z členských příspěvků
- příjmy z nájemného – bez ohledu na druh majetku – příjmy z movitého i nemovitého a hmotného i nehmotného
- příjem v podobě úroku – nově od 1. 1. 2014
- příjmy z hospodářské (jiné) činnosti bez ohledu na její výsledek

Za předmět daně z příjmů nevýdělečné organizace ZDP nepovažuje:

- příjmy z hlavní činnosti, pokud daňové náklady (výdaje) s nimi související jsou vyšší než tyto příjmy
- příjmy z veřejných rozpočtů v podobě dotace, příspěvku, podpor atd.
- příjmy typu výnosu daně, poplatku a podobné, jež plynou kraji nebo obci
- příjem státního rozpočtu z nájmu či prodeje státního majetku a dále z převodů státního majetku mezi státními organizacemi a OSS
- příjmy plynoucí z bezúplatného nabytí věcí v souvislosti se zákonem o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi

Nezisková organizace dle ustanovení § 18a odst. 3 (dříve v § 18 odst. 6) musí pro potřeby daně z příjmů sledovat jednotlivé druhy činností v rámci své hlavní činnosti.

Předmětem daně pak jsou pouze ty činnosti, jejichž příjmy jsou vyšší než s nimi související náklady, tj. ty, které vykazují zisk.

Nevýdělečné organizaci ukládá ZDP povinnost vést v účetnictví odděleně příjmy, jež předmětem daně jsou, od příjmů, které nejsou předmětem daně či jsou osvobozeny od daně. Podobně musí vést i výdaje (náklady).

Základ daně z příjmu neziskové organizace vychází z výsledku hospodaření, který byl zjištěn v účetnictví. Základ daně z příjmů vznikne postupnou úpravou účetního výsledku hospodaření o nedaňové náklady a výnosy, jež nepředstavují zdanitelný příjem.

ZDP v § 20 umožňuje neziskovým subjektům snížit si základ daně o 30%, nejvýše však o 1 000 000 Kč. Pokud by 30% snížení činilo méně než 300 000 Kč, odečte se částka 300 000 Kč, ale maximálně do výše základu daně. Nezisková organizace může využít odpočtu pouze, pokud prostředky získané z této úspory daňové povinnosti použije ke krytí nákladů (výdajů), které souvisejí s činnostmi, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně. K použití však musí dojít nejpozději ve třech bezprostředně následujících obdobích. (Stuchlíková, 2012)

2.8.2 Daň z přidané hodnoty

Podle zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH), se subjekt neziskového sektoru považuje za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, pokud samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Definice těchto činností se nachází v § 5 odst. 2 ZDPH a zní: „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby za účelem získání příjmů*“ (§ 5 odst. 2 ZDPH). Podrobnější výčet nalezneme v témže paragrafu.

Je důležité si uvědomit, že neziskové organizace v celé řadě případů skutečně provozují v rámci své činnosti hlavní i vedlejší takové činnosti, které vykonávají soustavně a za účelem příjmů. Nejčastěji to může být například pronájem hmotného i nehmotného majetku či poskytování různých služeb.

Zákon o dani z přidané hodnoty zná ještě činnost doplňkovou uskutečňovanou příležitostně, tj. činnost výjimečnou, nepředvídatelnou, nahodilou, neprováděnou

pravidelně. Určení soustavné a této doplňkové činnosti má význam jak pro plátce při stanovení krátkého koeficientu dle § 76 ZDPH, tak pro neplátce, který posuzuje výši svého obratu ve vztahu k možné registraci k DPH pro překročení limitu obratu. Ovšem tuto doplňkovou činnost není možné zaměňovat s doplňkovou činností, kterou nezisková organizace provádí vedle své hlavní činnosti. (Fitříková, 2011)

Plátcem DPH se stává osoba povinná k dani, která splňuje podmínky stanovené v ustanoveních § 6 až § 6f ZDPH, obecně tedy ta osoba, jejíž „*obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*“ (§ 6 odst. 1 ZDPH).

Identifikovanou osobou je dle § 6h až § 6i ZDPH osoba, která od osob se sídlem v zahraničí přijme zdanitelné plnění s místem plnění v České republice. Osoba identifikovaná není totožná s plátcem DPH.

Ekonomická činnost subjektu se skládá z úkonů různé povahy, zákon o dani z přidané hodnoty je nazývá plnění.

Předmět DPH tvoří jen plnění, jež mají povahu dodání zboží (zahrnuje i převod nemovitosti) či poskytování služeb v souladu s § 13 a § 14 ZDPH. Vždy ovšem musí jít dle § 2 odst. 1 o plnění uskutečněné „*za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti*“ (§ 2 odst. 1 ZDPH). Plnění, jež je předmětem daně, se dále dělí na uskutečněné plnění (plátce ho uskuteční ve prospěch jiné osoby) a přijaté plnění (subjektu ho poskytne jiná osoba)

Co předmětem DPH není, upravuje § 2a ZDPH, pro dodání zboží konkrétněji v § 13 odst. 8 a pro poskytnutí služby podrobněji v § 14 odst. 5. Do výše obratu, podle kterého se posuzuje registrace k DPH, nevstupují dotace poskytnuté k výsledku hospodaření a na pořízení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, které pocházejí z veřejných rozpočtů či rozpočtu cizích států. Tyto dotace se neuvádí ani v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Plnění osvobozená od DPH se rozlišují na plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (podmínky osvobození v § 63 ZDPH) a plnění osvobozená od daně bez

nároku na odpočet daně (podrobnosti v § 51 ZDPH). Subjekty neziskového sektoru většinou uskutečňují plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, méně pak plnění zdanitelná a jen někdy plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.

V současné době v České republice základní sazba DPH ve výši 21 % a snížená ve výši 15%.

2.8.3 Daň z nemovitostí (od 1. 1. 2014 daň z nemovitých věcí)

Daň upravuje zákon č. 338/1992 Sb., České národní rady o dani z nemovitostí, který je od 1. 1. 2014 přizpůsoben nové terminologii vycházející z rektifikace soukromého práva, s tím souvisí i změna jeho názvu na zákon o dani z nemovitých věcí.

Předmětem daně z nemovitostí (od 1. 1. 2014 daň z nemovitých věcí) jsou pozemky a stavby. Důvody osvobození od daně se nacházejí v § 4 pro pozemky a v § 9 pro stavby, v tomto případě ovšem záleží na zaměření neziskové organizace a statutu jejich nemovitostí.

2.8.4 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí a jejich změny od 1. 1. 2014

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí podléhaly do konce roku 2013 ustanovením zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. Neziskové organizace byly sice jejich poplatníky, ale vzhledem k rozsáhlým osvobozením podle § 20 výše zněměného zákona, nebylo zdanění neziskových organizací těmito daněmi v praxi příliš časté.

Daň dědická a darovací byly zahrnuty od 1. 1. 2014 pod daň z příjmů a jejich právní úprava se rovněž nachází v zákonu o daních z příjmu. Pojem bezúplatný příjem tak představuje příjmy nabyté z dědictví, příp. odkazu a dary či jiné příjmy, které nabývá subjekt bez poskytnutého protiplnění. Ustanovení §18a ZDP stanovují, které příjmy patří či nepatří do předmětu daně z příjmů v souvislosti s veřejně prospěšným poplatníkem. Podle §19a ZDP se bezúplatný příjem, který obdrží veřejně prospěšný poplatník, ve většině případů osvobozuje od daně z příjmů.

Daň z převodu nemovitostí byla od 1. 1. 2014 nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, jež se řídí zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí

nemovitých věcí. Při koupi či směně se poplatníkem daně stává převodce vlastnického práva, pokud si strany ve smlouvě nedomluví, že poplatníkem bude nabyvatel nemovité věci. Ve zbývajících případech převodů je poplatníkem nabyvatel. Pro neziskové organizace se zde nenaskýtá žádná možnost osvobození od daně.

3 Legislativní změny týkající se příspěvkových organizací

Neziskový sektor v České republice prošel a prochází řadou změn. Nejpatrnější je to v poslední době u nevýdělečných organizací zřizovaných subjekty veřejného sektoru. Tato skutečnost velkou měrou souvisí s Účetní reformou státní správy a samosprávy. Tato práce se tedy zaměřuje především na změny, které se týkají veřejných neziskových organizací, konkrétně příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky.

3.1 Investiční fond příspěvkové organizace a jeho krytí

Za velmi podstatnou změnu ekonomických, společenských a legislativních podmínek příspěvkových organizací zřízených ÚSC je považována úprava týkající se fungování investičního fondu.

Vymezení investičního fondu příspěvkové organizace zřízené ÚSC obsahuje ustanovení § 29 a § 31 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Zde je mimo jiné uvedeno, že příspěvková organizace používá investiční fond pro financování vlastních investičních potřeb. Největší podíl na tvorbě investičního fondu mají příspěvky ve výši odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku prováděné v souladu se schváleným odpisovým plánem. Investiční fond může být navýšen i dotacemi od zřizovatele či příspěvky ze státních fondů určenými na investice. Do fondu plynou příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku, který je ve vlastnictví organizace nebo jí svěřený zřizovatelem. Investiční fond se tvoří i dary či příspěvky určené k investičním účelům a převody z rezervního fondu schválené zřizovatelem. (Dvořáková, 2012)

Vymezením účetní závěrky, stanovením směrné účtové osnovy a účetními metodami ustanovenými pro vládní neziskový sektor se jako první zabývala prováděcí vyhláška Zákona o účetnictví, Vyhláška č. 505/2002 Sb., účinná od 1. 1. 2003. Z hlediska rozvahy je investiční fond zahrnut v položce "C. 2. Finanční a peněžní fondy celkem č. 138". Zásadní změnu přinesla 2. novelizace vyhlášky 505/2002 Sb. vyhláškou

č. 549/2004 Sb., účinná od 1. 1. 2005. Z pohledu investičního fondu představovala zásadní změnu především novelizace § 34, který byl doplněn o odstavec č. 9, tj.:

"(9) Nezajistí-li příspěvková organizace ke dni sestavení účetní závěrky, s výjimkou mezitímní účetní závěrky, krytí investičního fondu nebo fondu reprodukce majetku finančními prostředky, sníží výsledkově o tento rozdíl investiční fond nebo fond reprodukce majetku. Účetní jednotky v příloze účetní závěrky zdůvodní, proč nebylo možno investiční fond nebo fond reprodukce majetku krýt finančními prostředky." (§ 34 vyhlášky 505/2002 Sb.)

Výše zmíněný § 34 odst. 9 byl účetními jednotkami použit již pro sestavování účetních závěrek týkajících se účetních období započatých v roce 2004 a platí pro příspěvkové organizace zřízené OSS i ÚSC. Tato změna byla zavedena vzhledem k dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví. Podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví musí účetní jednotka vést účetnictví takovým způsobem, který není v rozporu s tímto zákonem ani s ostatními právními předpisy, či neobchází jejich účel. Pokud je toto ustanovení dáno do souvislosti s výše zmíněným § 29 a § 31 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., lze zjistit, že spravování investičního fondu bylo nedostatečně ošetřeno v prováděcí vyhlášce č. 505/2002 Sb. k zákonu o účetnictví.

Z daných paragrafů vyplývá, že investiční fond patří mezi peněžní fondy, podle § 31 odst. 2 se „*použité prostředky z investičního fondu převádějí do výnosů*“ (§ 31 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.). Takové financování a úhrady představují snížení objemu finančních prostředků organizace. Pokud má být naplněno poslání investičního fondu podle zákona č. 250/2000 Sb. popsané výše, je tedy nutné vytvářet odpovídající krytí fondu. Podobnou analogii lze spatřit i u fondu reprodukce majetku u příspěvkových organizací zřízených OSS, viz § 56 odst. 1 a § 58 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

Podle § 34 odst. 9 nastává snížení fondu reprodukce majetku, resp. investičního fondu výsledkově, tedy odráží se v hospodářském výsledku účetní jednotky.

K 1. 1. 2010 vstoupila v účinnost vyhláška 410/2009 Sb., prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví, které nahradila dosud platnou vyhlášku 505/2002 Sb. V přílohách nové vyhlášky se objevil i přepracovaný účtový rozvrh pro vybrané účetní jednotky,

tzn. i pro příspěvkové organizace. Účty všech fondů, se přesunuly z účtové třídy 9 do třídy 4, konkrétně investičnímu fondu byl přiřazen účet 416.

3.2 Účetní reforma v oblasti veřejných financí

Za jeden z klíčových dokumentů účetní reformy v oblasti veřejných financí lze považovat usnesení vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007, kterým byl schválen vznik účetnictví státu od 1. ledna 2010. Právní rámec pro vytvoření účetnictví státu nastavil zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony. Tento zákon vstoupil v účinnost 1. 1. 2009.

Dokument Základní principy vzniku účetnictví státu uvádí, že základním cílem účetní reforma v oblasti veřejných financí je „*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách*“ („Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace“, 2009) Účetní záznamy od vybraných účetních jednotek budou shromažďovány prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS).

Změny zavedené v rámci účetní reformy mají za cíl přiblížit sektor neziskových organizací podnikatelské sféře, a to především v oblasti vykazování. České předpisy se prostřednictvím reformy přiblíží legislativě Evropské unie.

Pro naplnění cílů účetní reformy veřejných financí muselo pochopitelně dojít i ke změně legislativy, která upravuje vedení účetnictví subjektů veřejné správy a jejich organizací. Významný zásah bezesporu představuje zrušení vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, a vydání nové vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

3.2.1 Pojem vybrané účetní jednotky

Účetní reforma veřejného sektoru se pochopitelně projevila i ve změně ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. K jeho novelizaci došlo zákonem č. 304/2008 Sb., který zavedl nový termín vybrané účetní jednotky. Těmi se dle doplněného § 1 odst. 3 zákona o účetnictví rozumí „*organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny*“ (§ 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb.). Pozemkový fond ČR byl z tohoto výčtu vypuštěn prostřednictvím zákona č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.

V souvislosti se vznikem účetnictví státu mají některé z vybraných účetních jednotek dle § 4 odst. 8 písm. l) zákona o účetnictví povinnost vkládat své účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu.

3.2.2 Účetní výkazy a pomocný analytický přehled

Obsahovou náplň výkazů účetní závěrky upravuje prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. k zákonu o účetnictví. Vybrané účetní jednotky sestavují účetní závěrku, kterou povinně tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přílohy k účetní závěrce a při splnění určitých podmínek i přehled o peněžních tocích a přehled o změně vlastního kapitálu.

Novela zákona o účetnictví, tj. zákon č. 410/2010 Sb. (účinný od 1. 1. 2010), přinesla vybraným účetním jednotkám povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, pokud splňují obě tyto podmínky: celková brutto aktiva z rozvahy jsou ve výši 40 000 000 Kč či ji překročily a zároveň úhrn čistého obrátu přesáhl za jeden rok 80 000 000 Kč. Příspěvkové organizace, které vedou zjednodušené účetnictví, ovšem tyto dva výkazy sestavovat nemusí.

Vzory jednotlivých výkazů účetní závěrky aktualizovala vyhláška č. 403/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Nové vzory se v mnohém podobají výkazům, které povinně zpracovávají podnikatelské subjekty.

V roce 2011 proběhla novelizace předpisu č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech. Podle ní mají příspěvkové organizace zřizované ÚSC nově povinnost počínaje rokem 2012 sestavovat Pomocný analytický přehled, pokud celková výše aktiv přesáhla 100 mil. Kč. Pomocný analytický přehled se předkládá čtvrtletně a z něho získané informace se používají k monitorování i řízené veřejných financí. Jedná se o celkem složitý výkaz, doporučuje se implementace softwarových doplňků do účetního programu používaného účetní jednotkou. (Nováková, 2013)

3.2.3 Opravné položky

Vytváření opravných položek dovozovala dřívější prováděcí vyhláška č. 505/2002 Sb. příspěvkovým organizacím pouze v doplňkové činnosti. Tento nedostatek napravil Český účetní standard č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledávek, podle kterého mají příspěvkové organizace dokonce povinnost vytvářet opravné položky i pro hlavní činnost. Nemusí je ovšem používat příspěvkové organizace, jež vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

3.2.4 Rezervy

Dříve mohly příspěvkové organizace také vytvářet zákonné rezervy, ovšem jen v rámci své vedlejší, hospodářské činnosti. Český účetní standard č. 705 – Rezervy účinný od 1. 1. 2011 stanovuje, že rezervu vytváří účetní jednotka v běžném období, pokud zjistí, že nastane okolnost, která pravděpodobně zapříčiní velké zvýšení nákladů tohoto subjektu v budoucnu. Výši tvořených rezerv si určí účetní jednotka sama ve svém vnitřním předpisu, pokud ovšem jiný právní předpis nestanoví jiný postup. Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, rezervy vytvářet nemusí.

3.2.5 Metodika odepisování

Odpisování dlouhodobého majetku příspěvkové organizace upravuje § 66 prováděcí vyhlášky 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V roce 2011 byl vydán Český účetní standard č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku, který má za úkol sjednotit způsoby odepisování, které vybrané účetní jednotky používaly před účinností standardu. Některé subjekty však již před rokem 2011 prováděly odepisování majetku a

měly tedy již vypracované odpisové plány, které vycházely z pokynů jejich zřizovatele. Tyto účetní jednotky tedy nemusely své odpisové plány měnit, a tudíž ani nemusely doúčtovat odpisy tohoto majetku. Účetní jednotky, které dříve neodepisovaly, měly dle § 66 prováděcí vyhlášky povinnost zohlednit změnu odepisování již v účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2011. Tato změna metody však neovlivnila jejich výsledek hospodaření, protože se pro její zaúčtování použil účet *Oceňovací rozdíl při změně metody*, který je součástí vlastního kapitálu.

Účetní jednotka provádí odepisování majetku učeného k odepisování během celé doby, kdy je používán. Odepisování probíhá podle předem vytvořeného odpisového plánu. Podle bodu 4.11 ČSÚ č. 708 si účetní jednotka může sama určit hladinu významnosti pro vyřazení dlouhodobého majetku z užívání. Odepisování majetku probíhá pouze do účetní hodnoty majetku stanovené oceněním, zde se započítává i dotace poskytnutá na jeho pořízení. Účetní jednotka začíná odepisovat pořízený dlouhodobý majetek první den měsíce následujícího po zařazení nabytého majetku do užívání, příp. odpisy zaúčtuje nejpozději k rozvahovému dni. Hodnotu odpisů zaokrouhluje na celé Kč směrem nahoru. ČSÚ č. 708 dává příspěvkovým organizacím možnost výběru způsobu odepisování ze tří variant: rovnoměrný, výkonový či komponentní způsob. (Nováková, 2013)

3.2.6 Používání podrozvahových účtů

Podrozvahové účty skupin 90 až 98 se používají pro evidenci skutečností, které doplňují informace získané z rozvahy, a umožňují tak správné posouzení situace účetní jednotky z hlediska majetko-právních vztahů i využitelných zdrojů. Jedná se o skutečnosti, které patří do účetní evidence, ale nejsou u nich naplněny všechny podmínky pro jejich zapsání do hlavní knihy.

Příspěvkové organizace dříve podrozvahové účty příliš nevyužívaly, změnu přinesl až Český účetní standard č. 701 - Účty a zásady účtování na účtech, účinný od 1. 1. 2010. Podrozvahové účty se teď využívají k evidenci podmíněných závazků a pohledávek, a to podle hladiny významnosti stanovené vnitřním předpisem účetní jednotky. Dále se zde účtuje o hmotném majetku, který má hodnotu do 40 000 Kč, a o nehmotném majetku s hodnotou do 60 000 Kč. (Nováková, 2012)

Zajímavé je ustanovení § 48 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jež říká, že účetní jednotka neuvádí na podrozvahových účtech skutečnosti, u kterých je získání informací o jejich stavu nákladnější v porovnání s přínosy z těchto informací či se informace nepovažují za významné dle § 19 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Novela vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přinesla změnu definic dlouhodobých a krátkodobých podmíněných závazků a pohledávek. Od 1. 1. 2012 platí podle § 48 vyhlášky, že *„za krátkodobé se pro účely této vyhlášky považují takové podmíněné pohledávky a podmíněné závazky, u nichž účetní jednotka předpokládá, že splnění všech podmínek pro provedení účetního zápisu v hlavní knize nastane v období do jednoho roku včetně, ostatní podmíněné pohledávky a podmíněné závazky se považují za dlouhodobé“*. (§ 48 vyhlášky č. 410/2009 Sb.)

Podrozvahové účty nemusí využívat příspěvkové organizace účtující ve zjednodušeném rozsahu, ale v případě, že jim to nařídí zřizovatel, tak mají povinnost o nich účtovat.

3.2.7 Dotace a transfery

Účtování transferů od 1. 1. 2011 upravuje Český účetní standard č. 703 – Transfery. Dříve používaný termín dotace byl nahrazen pojmem transfer, kterým se dle bodu 3.1. ČSÚ č. 703 rozumí *„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“* (bod 3.1. ČSÚ č. 703). Transferem od počátku roku 2011 již mimo jiné není dotace na pořízení dlouhodobého majetku, kterou poskytuje zřizovatel své příspěvkové organizaci. Účetní jednotka o této dotaci účtuje jako o tvorbě investičního fondu.

Časovému rozlišení nově podléhají i dotace účtované na straně poskytovatele a rovněž příjemce a dále zálohy na transfer.

3.2.8 Metody oceňování

Oceňování představuje důležitou součást účetnictví. Metody oceňování pro jednotlivé položky majetku stanovuje § 25 zákona o účetnictví. Od 1. 1. 2011 přibyla nová metoda ocenění, tzv. fiktivní cena v hodnotě 1 Kč. Tuto metodu lze použít pro vybrané typy majetku, pokud jejich pořizovací cena není známa. Jedná se o kulturní památky, předměty kulturní povahy, sbírky muzejní povahy a církevní stavby. Ocenění fiktivní cenou se účtuje na vrub majetkových účtů skupiny 01 a 02 a ve prospěch účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

Novinkou účinnou od počátku roku 2011 je i vznik oceňovacích rozdílů při použití reálné hodnoty při ocenění ostatního majetku, který je určen k prodeji. Blíže se této problematice věnuje § 64 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Změna reálné hodnoty tohoto majetku se účtuje na rozvahové účty na stranu D a příslušný majetkový analytický účet na MD. Výsledkově se pak účtuje při prodeji tohoto majetku. Při určování reálné hodnoty majetku vychází účetní jednotka z tržní hodnoty, v případě, že ji nelze stanovit, přichází na řadu kvalifikovaný odhad či posudek znalce. Příspěvkové organizace vedoucí účetnictví v zjednodušeném rozsahu nepodléhají povinnosti přeceňování reálnou hodnotou.

3.2.9 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace se od roku 2011 provádí podle nové vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Vybrané účetní jednotky jsou povinny provádět dokladovou i fyzickou inventuru, určit osoby odpovědné za provedení inventarizace, vytvářít plán inventarizace a další.

3.3 Veřejná prospěšnost

Přijetím nového občanského zákoníku, tj. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále NOZ), se v souvislosti s oblastí neziskového sektoru objevil také nový pojem *veřejná prospěšnost*. Podle § 144 NOZ se právnické osoby zakládají v soukromém či veřejném zájmu, a to s ohledem na charakter její hlavní činnosti. Zákonnou definici veřejné prospěšnosti obsahuje ustanovení § 146 NOZ, které uvádí, že: „*Veřejně prospěšná je právnická osoba, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování*

právnícké osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.“
(§ 146 zákona č. 89/2012 Sb.)

Bližší informace o statusu veřejné prospěšnosti se nacházejí v § 147 - § 152 NOZ. Po splnění stanovených podmínek má právnická osoba právo na zapsání statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku. To, že je veřejně prospěšná, může právnická osoba po zápisu do rejstříku zohlednit i ve svém názvu. Status může být ovšem také vymazán, a to v případě, že o to právnická osoba požádá nebo pokud o tom rozhodne soud.

4 Metodika

Tato diplomová práce si vytkla za cíl zmapovat nejvýznamnější změny, které zasáhly příspěvkové organizace v průběhu několika posledních let. Které aspekty ve svém hospodaření musely upravit a jakým způsobem to ovlivnilo vedení účetnictví. Konkrétní změny se pokusím přiblížit na příkladu příspěvkové organizace zřizované územním samosprávným celkem, konkrétně kulturně a umělecky zaměřené organizace.

První část diplomové práce se zaměřuje na teoretické vymezení neziskového sektoru jako takového v rámci národního hospodářství. Dále zde práce přibližuje podmínky neziskových organizací obecně a poté i konkrétně příspěvkových organizací v České republice. Hlavní oblastí zájmu je financování, účetnictví a daňová stránka. Podrobněji se zde rozebírají stěžejní změny, které příspěvkové organizace zaznamenaly v průběhu let.

Další část práce ukazuje, jak se změny popsané v teoretické části projevily v ekonomické praxi. Největší důraz je kladen především na novelizace v účetní oblasti. Zde se představuje mnou vybraná příspěvková organizace, její hospodaření a dopad legislativních změn na vedení účetnictví. V posledních kapitolách se věnuji vývoji výsledku hospodaření sledované příspěvkové organizace a rovněž používání vnitropodnikových středisek ke sledování nákladů a výnosů subjektu.

Při zpracovávání diplomové práce byly použity především právní předpisy vydané orgány České republiky, které se týkají zkoumané oblasti. Další informace a různé názory na danou problematiku byly čerpány z odborných publikací či článků expertů z oboru účetnictví a daně neziskového sektoru. Pro zobrazení dopadu identifikovaných změn byly použity účetní výkazy a jiná dokumentace poskytnutá zvolenou účetní jednotkou.

Mezi hlavní metody použité při zpracovávání diplomové práce patří analogie a komparace, stejně jako deduktivní metody. Praktická část práce si navíc vyžádala aplikaci syntetických a analytických metod.

5 Charakteristika Národního divadla Brno, jeho provozu a způsobu financování

Počátky Národního divadla Brno se datují do počátku 80. let 19. století, kdy vzniklo Družstvo českého Národního divadla v Brně. Od té doby si prošlo změnami v různých oblastech své činnosti. Právní forma Národní divadlo Brno, příspěvková organizace, jak vyplývá z názvu instituce, je příspěvková organizace, jejímž zřizovatelem je Statutární město Brno.

Obrázek 2: Národní divadlo Brno – budova Mahenova divadla



Zdroj: webové stránky Národního divadla Brno

5.1 Činnost a řízení

Hlavní účel divadla podle jeho zřizovací listiny spočívá v uchování a dalšímu rozvíjení divadelní a hudební kultury ve všech formách, které jsou obsahem jeho činnosti. Dále má za úkol soustavně podporovat novou dramatickou i divadelní tvorbu. Je tudíž pochopitelné, že předmět činnosti Národního divadla zahrnuje širší záběr rozličných aktivit. K základním aktivitám jistě patří provoz divadelní a koncertní činnosti (včetně hostování u jiných pořadatelů), zabývá se i rozvojem a výukou uměleckých schopností a dovedností. Dále divadlo pořádá výstavy ve svých prostorách, festivaly, společenské akce na podporu divadla. Umožňuje hostování jiných souborů na své scéně a provozuje baletní školu. Do hlavní činnosti divadla spadá samozřejmě i tvorba scénických předmětů určených pro její potřebu, tzn. kostýmy, dekorace,

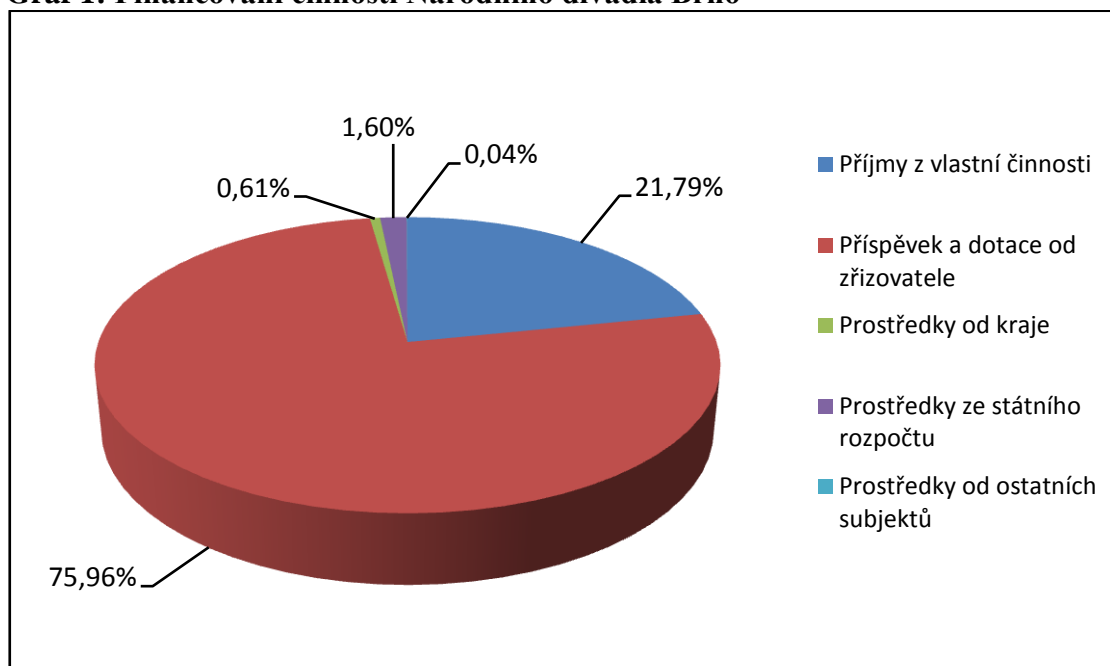
rekvizity a jiné. V rámci své hlavní činnosti zabezpečuje propagování svých aktivit. Doplňková činnost divadla zahrnuje pronájem prostor a hostinskou činnost.

Organizační struktura Národního divadla Brno má několik stupňů. Na vrcholu pomyslné organizační pyramidy stojí ředitel Národního divadla Brno. Další stupeň zahrnuje Umělecký soubor Janáčkovy opery, Umělecký soubor baletu, Umělecký soubor Mahenovy činohry, Umělecký úsek Divadla Reduta, Úsek provozně-výrobní, Úsek ekonomický a Útvar ředitele. Úsek provozně-výrobní odpovídá za správu budov, výrobu, zásobování a dopravu, pochopitelně se člení na několik odborů, jejichž vyjmenování není podstatné. Ekonomický úsek se stará v rámci svých odborů nejen o ekonomickou činnost, ale i o informační technologie.

5.2 Financování divadla

Národní divadlo Brno hospodaří se svými prostředky v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, neboť jeho zřizovatelem je Statutární město Brno. Je důležité připomenout, že financování příspěvkových organizací územních samosprávných celků je vymezeno v § 28 zákona č. 250/2000 Sb., subjekt může hospodařit s prostředky, které získá vlastní činností, příspěvků a dotacemi z rozpočtu zřizovatele, prostředky svých fondů, peněžními dary přijatými od fyzických či právnických osob, s prostředky poskytnutými ze zahraničí a též s dotacemi určenými na úhradu provozních nákladů pocházejícími z rozpočtu Evropské unie nebo jiných finančních mechanismů, které vyplývají z mezinárodních smluv České republiky.

Graf 1: Financování činnosti Národního divadla Brno



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výroční zprávy o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2013

Další důležitou položku zdrojů Národního divadla Brno představují příjmy z vlastní činnosti. Na výnosech hlavní činnosti se podílejí především tržby z prodaných vstupenek, v menší míře tržby ze zájezdové činnosti a prodaného zboží. Takto získané prostředky ovšem nemohou ani z daleka pokrýt náklady, které s nimi souvisejí. Hospodářská (doplňková) činnost divadla spočívá v pronájmu některých budov ve vlastnictví Národního divadla Brno. Hospodářská činnost dosahuje zisku, ale není možné z něj pokrýt ztrátu z hlavní činnosti. V roce 2013 vykázalo divadlo ztrátu více než 12 milionů Kč, zatímco doplňková činnost vynesla zisk pouze necelé 2 600 tis. Kč.

Prostředky na provoz divadla poskytnuté ze státního rozpočtu prostřednictvím Ministerstva kultury ČR dosáhly v roce 2013 téměř 5 milionů Kč. V porovnání s celkovou hodnotou potřebnou na každoroční činnost divadla však i nadále představují menší položku příjmů. Národní divadlo Brno dostává ze státního rozpočtu i dotace vázané na přesně vymezený účel. Například v roce 2013 získala 570 tis. Kč na památkovou obnovu Mahenova divadla.

Na finanční podpoře Národního divadla Brno se podílí také Jihomoravský kraj. Z jeho rozpočtu byla v roce 2013 poukázána dotace na provoz celého divadla ve výši 1

milionu Kč a prostředky na provoz Divadla Reduta v hodnotě 75 tis. Kč. Dále se kraj účastnil financování některých projektů, které divadlo realizovalo v roce 2013.

Z výše zmíněného lze vyvodit, že příspěvek na provoz od zřizovatele představuje u Národního divadla Brno hlavní zdroj financování jeho činnosti. S přihlédnutím k dotacím od Ministerstva kultury ČR a Jihomoravského kraje je zřejmé, že by tato organizace nemohla provozovat své aktivity bez prostředků z veřejných zdrojů. Obdobná situace je bohužel u většiny kulturních zařízení zřizovaných nejen územními samosprávnými celky.

Pokud chce Národní divadlo v Brně realizovat nějaký projekt, na který ovšem nedostačují ani dotace poskytnuté z veřejných financí, musí rovněž orientovat na spolupráci se soukromým sektorem. V neziskovém sektoru se v poslední době hodně mluví o tzv. fundraisingu. Tento pojem lze charakterizovat jako systematickou činnost, kdy se subjekt snaží získat prostředky finanční i jiné povahy pro realizaci své obecně prospěšné činnosti. Prostřednictvím fundraisingu může organizace obdržet například i materiál nebo určité služby. Národní divadlo Brno se fundraisingu věnuje již několik let. Za tuto dobu našlo celou řadu partnerů pro dlouhodobé i jednorázové projekty a i nadále se snaží navázat další partnerství. Fundraisingové aktivity se samozřejmě vyvíjejí a přináší další možnost využití. Z tohoto důvodu se pracovníci Národního divadla Brno zúčastnili v roce 2013 odborné konference organizace Opera Europa, která se uskutečnila v Irsku. Důležité je nejen získat nové, ale udržet si i stávající partnery. Národní divadlo Brno zve své partnery na premiéry či významné akce. Konkrétní příklad poděkování partnerům za spolupráci s Národním divadlem Brno bylo i Vánoční setkání, které proběhlo v prosinci 2013.

6 Charakteristika účetnictví Národního divadla Brno

Principy a pravidla vedení účetnictví v České republice upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Povinnost vést účetnictví vyplývá neziskovým organizacím mimo jiné i z ustanovení § 1 odst. 2 tohoto zákona. Národní divadlo Brno se jako příspěvková organizace zřizovaná územním samosprávným celkem řídí rovněž zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Divadlo musí vést účetnictví i v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Tato vyhláška nabyla účinnost 1. 1. 2010 a nahradila tak vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

6.1 Vnitroorganizační směrnice

Vnitroorganizační směrnice představují důležitý prvek nejen pro dodržování zásad správného a úplného účetnictví. Tyto dokumenty mají za úkol metodiku a postupy, které jsou v zákonných ustanoveních upravena obecně, upřesnit podle konkrétních požadavků kladených na danou organizaci v praxi. Účetní jednotky mají vytvořené vnitroorganizační směrnice například pro oblast administrace programů, chodu budov, tvorby odpisů účetních záznamů apod. Směrnice jsou důležité pro správný chod organizace, protože představují podklad pro činnost jednotlivých zaměstnanců. Pracovníci kontrolních orgánů využívají směrnice při posuzování správnosti již provedených úkonů. Národní divadlo Brno má celou řadu směrnic týkajících se účetnictví, například Účtový rozvrh, Směrnici k evidenci majetku a další. Tyto směrnice jsou velmi důležité, protože divadlo hospodaří mimo jiné i s prostředky z veřejných rozpočtů, tudíž podléhá kontrole ze strany veřejných orgánů. Aby byly vnitroorganizační směrnice organizaci prospěšné, musí být správně nastavené a podléhat pravidelné aktualizaci ve vazbě na legislativní změny.

6.2 Majetek

Při evidenci, účtování a odepisování majetku se Národní divadlo Brno řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho prováděcí vyhláškou č. č. 410/2009 Sb. Majetek, který má divadlo zapsaný ve své evidenci, spadá do kategorie dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, neneviduje žádný dlouhodobý finanční majetek. Z oběžného majetku účtuje subjekt o zásobách, krátkodobých pohledávkách a krátkodobém finančním majetku.

6.2.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje majetek nehmotné povahy s pořizovací cenou vyšší než 60 000 Kč a dobou použitelnost delší než jeden rok. Dlouhodobý nehmotný majetek v Národním divadle Brno zahrnuje jen software. Nehmotný majetek v hodnotě 7 000 Kč – 60 000 Kč je ve zkoumané účetní jednotce považován za drobný dlouhodobý nehmotný majetek a řadí sem licence a software oceněné v této výši.

Dlouhodobý hmotný majetek splňuje následující podmínky: hmotná povaha, pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč (neplatí pro neodepisovaný majetek) a doba použitelnosti delší než jeden rok. Na celkové hodnotě dlouhodobého hmotného majetku mají největší podíl budovy. Další podstatnou položkou jsou samostatné movité věci a jejich soubory, které zahrnují automobily, PC techniku a jiné. Mezi majetek, který Národní divadlo Brno neodepisuje, se řadí pozemky či kulturní předměty. Do drobného dlouhodobého hmotného majetku, tj. majetek s pořizovací cenou v rozmezí 3 000 Kč – 40 000 Kč, se ve sledované jednotce řadí externí disky, nábytek, notebooky a další.

Dlouhodobý majetek, jehož hodnota po ocenění nedosahuje výše uvedených spodních hranic, eviduje Národní divadlo Brno v podrozvahové evidenci. Zde se nachází hmotný majetek v hodnotě 2 000 Kč až 3 000 Kč a nehmotný majetek v hodnotě 2 000 Kč až 7 000 Kč.

Národní divadlo Brno účtuje o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, pokud výdaje na něj překročí stanovenou hranici, která je u hmotného majetku 40 000 Kč a nehmotného 60 000 Kč.

6.3 Vlastní kapitál

Reforma účetnictví veřejného sektoru se projevila i změnou struktury a názvů položek pasiv ve výkaze Rozvaha. Do počátku roku 2010 vykazovalo Národní divadlo Brno účetní zůstatky v položce Vlastní zdroje v částech Majetkové fondy, Finanční a peněžní fondy a Výsledek hospodaření. Majetkové fondy zahrnovaly základní fondy účetní jednotky, a to Fond dlouhodobého majetku (901) Fond oběžných aktiv (902). Po reformě v roce 2010 došlo k sloučení těchto dvou fondů a vznikla položka Jmění účetní jednotky (401), které vyjadřuje zdroj krytí majetku účetní jednotky. Finanční a peněžní fondy se v účetním vyjádření převedly z účtové třídy 9 do třídy 4. Souhrnná položka Vlastní zdroje se reformou přejmenovala na Vlastní kapitál.

Od 1. 1. 2010 je tedy vlastní kapitál příspěvkové organizace tvořen jměním účetní jednotky, fondy účetní jednotky a výsledkem hospodaření.

6.3.1 Jmění účetní jednotky

Národní divadlo Brno jednalo dle instrukcí svého zřizovatele a i po reformě z roku 2010 vede evidenci bývalých účtů Fond dlouhodobého majetku a Fond oběžných aktiv zvláště prostřednictvím analytických účtů, které jsou součástí syntetického účtu Jmění účetní jednotky.

6.3.2 Fondy účetní jednotky

Příspěvková organizace Národní divadlo Brno vytváří tyto fondy:

- Fond odměn (411),
- Fond kulturních a sociálních potřeb (412),
- Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření (413),
- Rezervní fond z ostatních titulů (414) a
- Investiční fond (416).

6.3.2.1 Fond odměn

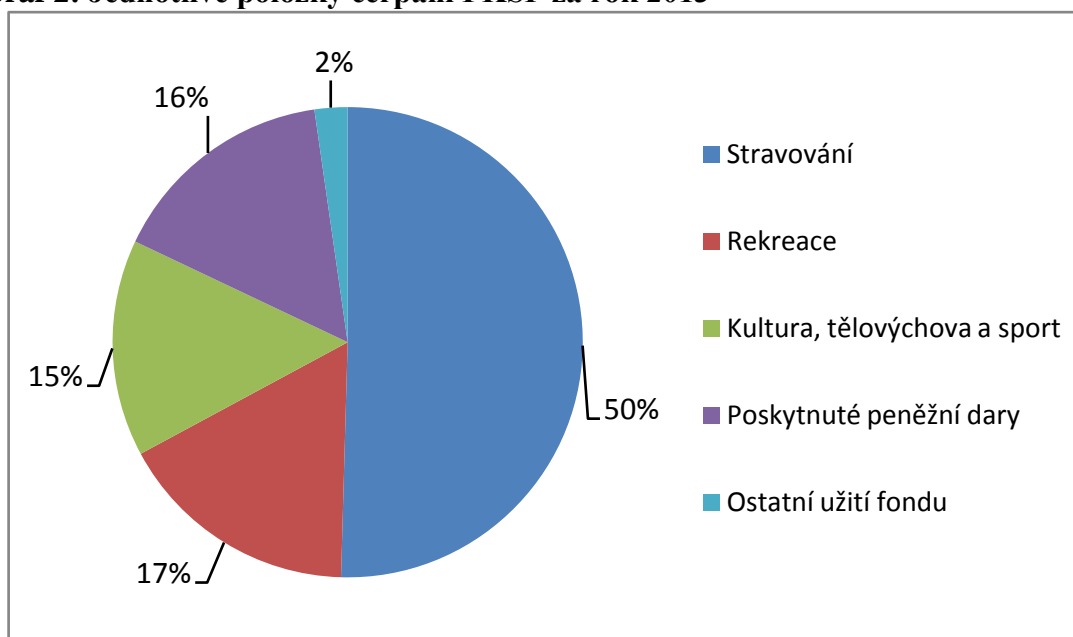
Příspěvková organizace tvoří fond odměn ze zlepšeného výsledku hospodaření a se souhlasem zřizovatele, tj. Statutárního města Brno. Pro tvorbu fondu odměn používá předkontaci 431 – *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení* na straně Má dáti a 411 – *Fond odměn na straně* Dal. Národní divadlo Brno z něho čerpá prostředky na odměny

zaměstnancům, tedy na nenárokové složky mzdy. V některých případech ho používá i při překročení prostředků určených na mzdy. Čerpání se v účetnictví promítne snížením účtu 411 na straně Má dáti a navýšením výnosů na účtu 648 – *Čerpání fondů* na straně Dal.

6.3.2.2 Fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP)

Příděl do fondu kulturních a sociálních potřeb je ve výši 1% (do roku 2010 – 2%) ročního objemu nákladů, které byly zúčtovány na platy a náhrady platů, příspěvek provede ve prospěch účtu 412 – *Fond kulturních a sociálních potřeb*. Měsíční příděly do toho fondu se účtují na vrub nákladového účtu 527 – *Zákonné sociální náklady* a projevují se i ve výsledku hospodaření organizace.

Graf 2: Jednotlivé položky čerpání FKSP za rok 2013



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výroční zprávy o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2013

Graf 2 znázorňuje strukturu činností financovaných z FKSP za účetní období roku 2013. Polovina finančních prostředků čerpaných Národním divadlem Brno z fondu byla určena na příspěvky na stravování poskytované zaměstnancům. Přibližně stejnou výši prostředků poskytla pracovníkům na rekreaci, kulturu, tělovýchovu a sport či formou peněžního daru. Národní divadlo Brno k fondu vede zvláštní bankovní účet, jehož pohyby se účetně evidují na účtu 243 – *Bankovní účet FKSP*.

6.3.2.3 Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a Rezervní fond z ostatních titulů

Pro úplnost se zmiňuje, že Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a Rezervní fond z ostatních titulů tvořily před změnou v roce 2010 jednu účetní položku.

Přídělu do rezervního fondu tvořeného ze zlepšeného výsledku hospodaření provede Národní divadlo Brno vždy po schválení výše zlepšeného výsledku hospodaření svým zřizovatelem. Příděl zúčtuje zvýšením účtu 413 - *Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření* na straně Dal a snížením účtu 431 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení* na straně Má dáti. Z tohoto rezervního fondu se hradí případný zhoršený výsledek hospodaření či sankce udělené organizaci. Čerpání fondu se provádí snížením účtu 413 na straně Má dáti a zvýšením výnosů na straně Dal účtu 648 – *Čerpání fondů*.

Rezervní fond z ostatních titulů je v Národním divadle Brno tvořen především z peněžitých darů. Účetní jednotka ho eviduje jako účet 414 - *Rezervní fond z ostatních titulů*.

Tvorbu a čerpání obou rezervních fondů v letech 2009 - 2013 zobrazuje Tabulka 1. Řádek Ostatní tvorba zahrnuje částky sponzorských darů získaných divadlem a řádek a Ostatní čerpání pak použití těchto darů na projekty organizace. Z Tabulky 1 lze vyčíst, že ve sledovaných letech nebyly použity žádné prostředky z Rezervních fondů k posílení investičního fondu ani k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady. Národní divadlo Brno alokovalo část zisků z hospodářské (doplňkové) činnosti v letech 2009 až 2012 na účtu Rezervního fondu tvořeného ze zlepšeného výsledku hospodaření. Prostředky pak byly v letech 2010, 2012 a 2013 použity na úhradu ztráty z hlavní činnosti. Ovšem ani tyto prostředky nestačily v 2012 na pokrytí celkové výše zhoršených výsledků hospodaření a divadlu muselo přispět Statutární město Brno.

Tabulka 1: Tvorba a čerpání rezervních fondů

Rezervní fond – položky (v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012	2013
Stav v 1. 1.	3 629	405	784	1 269	747
Zlepšený výsledek hospodaření	73	19	3	1 448	0
Peněžní dary - účelové	0	0	0	0	97
Peněžní dary - neúčelové	0	0	0	0	50
Ostatní tvorba	3 107	4 705	4 216	1 220	0
Tvorba fondu celkem	3 840	4 724	4 219	2 668	147
Úhrada zhoršeného výsledku hospodaření	0	3 500	0	800	747
Úhrada sankcí	0	0	0	0	1
Posílení investičního fondu se souhlasem zřizovatele	0	0	0	0	0
Časové překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady	0	0	0	0	0
Ostatní čerpání	3 840	4 495	3 734	2 390	128
Čerpání fondu celkem	3 414	7 995	3 734	3 190	876
Stav k 31. 12.	4 055	784	1 269	747	18
Účet 413 - stav k 31.12.		96	99	747	0
Účet 414 - stav k 31.12.		688	1 170	0	18

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 - 2013

6.3.2.4 Investiční fond

Národní divadlo Brno tvoří investiční fond příspěvky ve výši odpisů jejího dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Z prostředků fondu financuje opravy a udržování či pořízení dlouhodobého majetku. Problematice investičního fondu zkoumané příspěvkové organizace se diplomová práce blíže věnuje v podkapitole 6.1.

6.5 Daně odváděné sledovaným subjektem

Národní divadlo je plátcem daně z příjmu právnických osob. Příjmy z její hlavní činnosti nepodléhají dani, protože žádná složka této činnosti nevykazuje zisk. Výsledek hospodaření z vedlejší činnosti upravuje o náklady nedaňové povahy a výnosy, které

nepředstavují zdanitelný příjem. Dle § 20 ZDP divadlo uplatňuje odpočet 30% ze základu daně doplňkové činnosti.

Do konce roku 2013 bylo Národní divadlo Brno na základě § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti, osvobozeno od daně darovací a dědické. Podle uvedeného odstavce byla od jmenovaných daní osvobozena bezúplatná nabytí majetku, jejichž příjemcem se stala právnická osoba zřízená k zabezpečování činnosti ve sféře kultury.

Národní divadlo Brno využívá vnitropodnikovou dopravu v rámci své hlavní činnosti, je tedy též plátcem daně silniční.

Na nemovitosti zahrnuté v majetku sledované účetní jednotky se vztahuje osvobození od daně z nemovitostí. Podle § 4 a § 9 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, se od této daně osvobozují stavby památkového veřejně přístupného objektu uznaného jako kulturní památka vymezené ve vyhlášce Ministerstva financí ČR a rovněž pozemky, které tvoří jeden funkční celek s touto stavbou.

Národní divadlo Brno je plátce daně z přidané hodnoty z prodaných vstupenek (snížená sazba DPH) a z prodeje drobných předmětů (základní sazba DPH).

7 Změny legislativy v kontextu účetnictví Národního divadla Brno

Tato kapitola se zaměří na změny legislativy v poslední době, které měly zásadní vliv na vedení účetnictví Národního divadla Brno.

7.1 (Ne)krytý investiční fond

Investiční fond Národního divadla Brno je tvořen především příspěvků ve výši odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Fond lze přitom využít pouze na zákonem stanovené účely, které souvisejí s investiční činností subjektu. Sledovaná účetní jednotka prostřednictvím fondu financuje hlavně investiční výdaje, které souvisejí s pořízením nového dlouhodobého majetku. Dále z něj divadlo uvolňuje prostředky, jež slouží k posílení zdrojů určených na opravy a údržbu majetku. Zřizovatel rovněž ukládá organizaci odvod z investičního fondu do svého rozpočtu.

Z uvedeného je patrné, že investiční fond pravidelně každým rokem navyšují prostředky ve výši zúčtovaných odpisů. V Národním divadle Brno se však nejedná a zanedbatelné částky a tak vyvstal problém se stále vzrůstající účetní hodnotou investičního fondu organizace, ovšem na druhé straně s nedostatečným krytím fondu finančními prostředky.

Řešení přinesla novelizace prováděcí vyhlášky č. 505/2002 Sb. vyhláškou č. 549/2004 Sb., účinná od 1. 1. 2005. Národní divadlo Brno si od této chvíle mohlo podle § 34 odst. 9 zmíněné vyhlášky snížit investiční fond výsledkově v případě, že zjistilo v určitém roce nedostatečné krytí investičního fondu peněžními prostředky.

Od roku počátku 2010 se Národní divadlo Brno musí řídit novou vyhláškou č. 410/2009 Sb., prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. Zde je však koncepce snižování investičního fondu při jeho nedostatečném krytí výsledkově. Nová vyhláška však přinesla nový účtový rozvrh, kde došlo k přemístění účtů fondů z účtové třídy 9 do třídy 4, konkrétně investiční fond získal účet 416.

Národní divadlo Brno zjišťuje výši nekrytého investičního fondu k 31. 12. každého roku podle doporučeného postupu Statutárního města Brna:

Zůstatek účtu 241

- součet účtů 411, 413, 414

+ účty skupiny 26

+ součet účtů 311, 314, 315, 335, 377 (tj. pohledávky splatné, ale bez vymáhaných pohledávek po splatnosti, pohledávek v řešení soudu a přihlášených do konkurzu i zjevně nedobytných)

+ součet účtů 385, 388

+ suma účtů skupiny 11, 12 a 13

- součet závazků (tj. účty skupiny 32 a 34 a účty 331, 333, 336, 378, 383, 389)

Výsledná hodnota

Pokud je výsledná hodnota kladná a zároveň větší či rovna konečnému zůstatku na účtu investičního fondu, je fond zcela krytý. V ostatních případech nemá účetní jednotka investiční fond krytý peněžními prostředky a bude účtovat o odpisu nekrytého investičního fondu.

Při zjištění nekrytého investičního fondu účtuje Národní divadlo Brno k 31. 12. daného účetního období způsobem uvedeným v Tabulce 2.

Tabulka 2: Zaúčtování nekrytého investičního fondu

Text	MD	D
Odpis nekrytého investičního fondu	416	648

Zdroj: Vlastní tvorba dle interních směrnic NDB

Investiční fond byl snižován v souladu s § 34 odst. 9 výsledkově, což se pochopitelně projevilo i v hospodářském výsledku divadla. Tabulka 3 ukazuje, že odpis nekrytého investičního fondu do výnosů navýšil v dalších letech celkový objem výnosů a při stejné úrovni nákladů, tak divadlo mohlo vykázat lepší hospodářský výsledek než, pokud by k novelizaci vůbec nedošlo.

Tabulka 3: Hospodářský výsledek s využitím odpisu nekrytého investičního fondu a bez v letech 2005 - 2013 (v tis. Kč)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
HV s využitím možnosti odpisu nekrytého investičního fondu	-2247	-6298	3536	734	19596	3769	1449	-10880	-9480
HV bez možnosti odpisu nekrytého investičního fondu	-2652	-6816	3234	358	19187	3372	1048	-11300	-9869

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2005 - 2013

Výnos vzniklý odpisem nekrytého investičního fondu divadlo nezahrnuje v souladu s § 23 odst. 4 písm. e zákona č. 586/1992 Sb. do základu daně z příjmů.

7.2 Opravné položky

Opravné položky NDB stejně jako jiné účetní jednotky používá, když dojde k snížení hodnoty majetku či pohledávek pouze na přechodnou dobu. Jejich vzniku v souvislosti se snížením hodnoty majetku předchází inventarizace. Opravné položky lze vytvářet u dlouhodobého hmotného, nehmotného i finančního majetku, v případě, že účetní jednotka pro jejich ocenění nepoužívá reálnou hodnotu.

Dočasné snížení hodnoty se může samozřejmě objevit i u dlouhodobých či pro NDB častějších krátkodobých pohledávek. Z toho důvodu rovněž u těchto položek účtuje o opravných položkách.

Národní divadlo Brno obecně vytváří opravné položky poté, co zjistí snížení hodnoty určité položky aktiv. V účetních obdobích předcházejících roku 2011 mohlo NDB využívat opravné položky pouze v souvislosti s hospodářskou (doplňkovou) činností. V roce 2011 se právní úprava změnila a sledovaný subjekt má možnost přechodné snížení hodnoty určitých aktiv zohlednit účetně i u své hlavní činnosti.

Opravné položky tvoří především u krátkodobých pohledávek, protože ty dlouhodobé jí téměř nevznikají. Protože NDB musí sledovat hlavní a hospodářskou činnost odděleně, zvolila si i u nákladového účtu 556- *Tvorba opravných položek* vhodné analytické rozlišení.

7.3 Účtování investiční dotace od zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku

Významnou změnu pro Národní divadlo Brno představovalo vydání ČÚS č. 703, jehož pravidla se začala používat počínaje účetním obdobím 2011. Pojetí termínu transfer v nově vydaném ČÚS již nezahrnuje dotace poskytnuté zřizovatelem na pořízení dlouhodobého majetku, čímž se mění způsob jejich účtování. Tyto dotace se tedy chápou jako tvorba investičního fondu, nikoli jako příjem transferu.

Ještě v účetním období 2010 NDB dotaci na investice od zřizovatele účtovalo prostřednictvím účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*, jak názorně ukazuje Tabulka 4. Příslib dotace od zřizovatele se zúčtoval na MD 348 – *Pohledávky za územními rozpočty* a na D 403. Účet 348 byl vyrovnán přijetím prostředků od zřizovatele na bankovní účet. Naopak účet 403 se postupně snižovat každý rok ve výši alikvotního podílu na dotace na zúčtovaných odpisech daného účetního období. Z uvedeného je patrné, že postup proúčtování investiční dotace byl zbytečně složitý. Pro ilustraci se v tabulce majetek rovnou převádí do užívání bez použití účtů nedokončeného dlouhodobého majetku.

Tabulka 4: Účtování o dotaci od zřizovatele na pořízení dlouhodobého majetku do 1. 1. 2010

Č.	Text	MD	D
1	Nárok na prostředky od zřizovatele	348	403
2	Přijetí dotace od zřizovatele na bankovní účet a současná tvorba investičního fondu	241	348
		401	416
3	Faktura za pořízený majetek	01x, 02x	321
4	Úhrada faktury	321	241
5	Čerpání zdrojů	416	401
6	Odpis majetku	551	07x, 08x
7	Tvorba investičního fondu ve výši odpisů	401	416
8	Zúčtování alikvotního podílu dotace na odpisu	403	401

Zdroj: Vlastní tvorba dle interních směrnic NDB

Po změně způsobu účtování dotací na pořízení dlouhodobého majetku, které poskytuje zřizovatel, musela účetní jednotka k 31. 12. 2010 převést dosavadní stav na účtu 403 na účet 401 – *Jmění účetní jednotky*, způsobem uvedeným v Tabulce 5.

Tabulka 5: Převedení stavu účtu 403 na účet 401

Text	MD	D
Přeúčtování investičních dotací na DHM	403	401

Zdroj: Vlastní tvorba dle interních směrnic NDB

V současné době probíhá účtování o investiční dotaci od zřizovatele určené na dlouhodobý majetek jednodušším způsobem. Pro ilustraci je v diplomové práci v Tabulce 6, kde si lze všimnout, že odpadlo zdlouhavé proúčtování přes účet 403. Opět se zde pro zjednodušení majetek převádí rovnou do užívání.

Tabulka 6: Účtování o dotaci od zřizovatele na pořízení dlouhodobého majetku od 1. 1. 2010

Č.	Text	MD	D
1	Nárok na prostředky od zřizovatele	348	401
2	Přijetí dotace na bankovní účet	241	348
3	Tvorba investičního fondu	401	416
4	Faktura za pořízený majetek	01x, 02x	321
4	Úhrada faktury	321	241
5	Čerpání zdrojů z investičního majetku	416	401
6	Odpis majetku	551	07x, 08x
7	Tvorba investičního fondu ve výši odpisů	401	416

Zdroj: Vlastní tvorba dle interních směrnic NDB

Účelové dotace poskytnuté zřizovatelem musí Národní divadlo Brno k datu sestavení každé mezitímní účetní závěrky proúčtovat do výnosů dle hodnoty čerpaných nákladů. Čímž zajistí, že i tyto čtvrtletní výkazy, budou zachycovat účetnictví organizace v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu účetnictví. Tato změna musí být zapracována do účetnictví od počátku roku 2013. Čtvrtletní proúčtování čerpání účelových dotací tak neovlivní vypovídací schopnost mezitímní účetní závěrky

a nezkreslí zde uvedený výsledek hospodaření. To je důležité zejména pro využitelnost těchto výkazů při tvorbě konsolidovaných výkazů za celou ČR.

7.4 Odepisování majetku

Od roku 2011 musí vybrané účetní jednotky odepisovat dlouhodobý majetek v souladu s § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a podle pravidel ČÚS č. 708 - Odepisování dlouhodobého majetku. Důležité je zde především zařazení jednotlivých položek odepisovatelného majetku do odpisových skupin vymezených standardem. Účetní jednotka musí majetek odepisovat podle jednoho z vymezených způsobů odpisování, tj. rovnoměrného, výkonového či komponentní způsob.

Národní divadlo Brno provádělo odepisování majetku již před touto změnou, nemuselo tedy účtovat o oceňovacím rozdílu ze změny metody v účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2011. Na divadlo se však vztahovalo přechodné ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb., zavedené vyhláškou č. 435/2010 Sb., v tehdejšímu znění. Podle tohoto ustanovení musely účetní jednotky, které již prováděly odepisování přizpůsobit své metody pravidlům ČÚS č. 708 nejpozději k 1. lednu 2013.

Jak již bylo řečeno, divadlo již před účinností změn odepisovalo, řídilo se bodem 7.3. ČÚS č. 708. Nejprve zařadilo majetek do odpisových skupin dle standardu. Dále stanovilo výši oprávek podle příslušných dob odepisování. NDB zjistilo, že výše oprávek vykazovaných v účetnictví je vyšší než hodnota oprávek vypočtená podle standardu. V souladu s bodem 7.3.3 ČÚS č. 70 tedy o zjištěném rozdílu neúčtovala.

7.5 Účetní výkazy

Před zahájením účetní reformy veřejných financí předávalo Národní divadlo svému zřizovateli Statutárnímu městu Brnu výkazy pololetně. Po zavedení povinnosti sestavovat mezitímní účetní závěrku pro vybrané účetní jednotky musí divadlo zasílat výkazy čtvrtletně.

Rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohy k účetní závěrce sestavuje podle závazných vzorů vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Celková aktiva brutto Národního divadla Brno jsou na základě údajů z rozvahy vyšší než hranice 40 000 000 Kč a zároveň úhrn jejího čistého ročního obrátu přesahuje 80 000 000 Kč. Od roku 2010

tedy musí v souladu s touto vyhláškou předkládat i přehled o finančních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, protože splňuje obě podmínky pro povinnost jejich sestavení. Výhodou uvedených změn je, že se výkazy již značně podobají těm sestavovaným podnikatelskými subjekty, což je činí pro externí uživatele přehlednější. Také mají lepší vypovídací schopnost než výkazy sestavované před reformou.

V souvislosti s novelizací předpisu č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, která proběhla v roce 2011, má Národní divadlo Brno od roku 2012 povinnost sestavovat i Pomocný analytický přehled (PAP). Protože splňuje podmínku pro tvorbu PAP, tj. celková hodnota jejích aktiv je vyšší než 100 000 000 Kč. Tento přehled sestavuje čtvrtletně. Z důvodu jeho složitosti si nechalo divadlo implementovat softwarové doplňky do stávajícího účetního programu.

8 Výsledek hospodaření Národního divadla Brno v letech 2009 - 2013

Příspěvkové organizace se řadí mezi neziskové subjekty, jejichž hlavním účelem není generace zisku. Mohou ovšem podnikat či provádět jinou výdělečnou činnost jako svou hospodářskou činnost. Zde vytvořený zisk pak pomáhá financovat většinou ztrátovou hlavní činnost. Národní divadlo Brno jako mnoho jiných příspěvkových organizací provozuje hospodářskou činnost z důvodu získání dalších finančních zdrojů na pokrytí nákladů souvisejících s účelem, pro který bylo zřízeno. Doplňková činnost subjektu ovšem nesmí souviset s jeho hlavní činností. Tuto podmínku Národní divadlo Brno splňuje, protože náplň jeho hospodářské činnosti spočívá především v pronájmu nemovitostí a s tím souvisejících služeb.

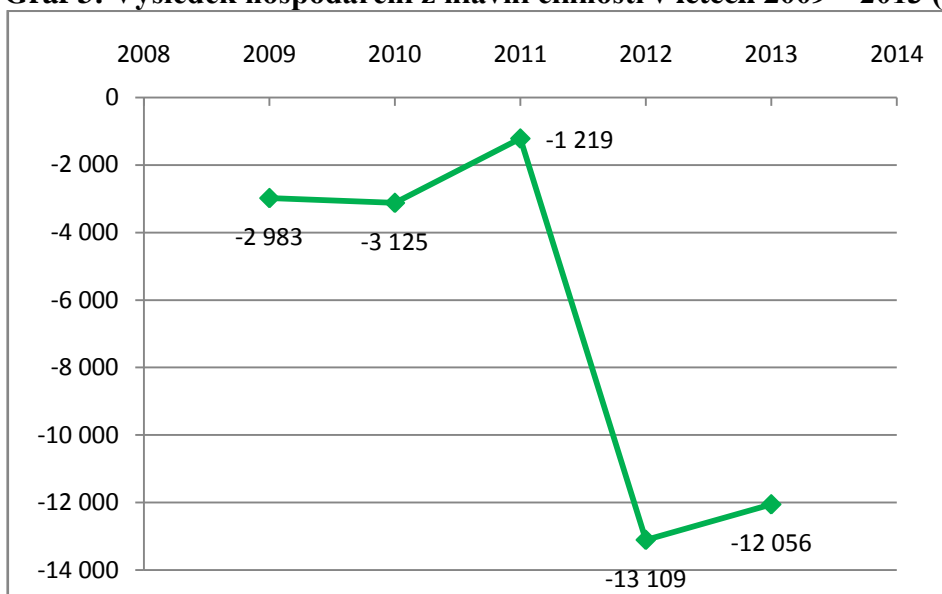
Účetnictví hlavní i doplňkové činnosti vede divadlo podle stejných principů a technik, ale ve dvou oddělených evidencích. Účetní data o hospodaření divadla se na konci každého účetního období zveřejňují v povinných účetních výkazech, které mají jednotnou strukturu pro všechny příspěvkové organizace podle prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. k zákonu o účetnictví.

8.1.1.1 Hlavní činnost

Výnosy z hlavní činnosti Národního divadla Brno se skládají především z tržeb za vstupné a za zájezdy souborů. Ostatní výnosy plynou divadlu z prodeje drobných předmětů a publikací, půjčování kostýmů atd. Výnosy z prodeje vstupenek na představení závisejí nejen na hodnotě vstupného, ale ovlivňuje je i počet představení, kapacita divadla a samozřejmě počet návštěvníků inscenací.

Náklady hlavní činnosti sestávají z materiálových nákladů na premiéry, na mzdy či na spotřebu energií, na cestovné při zájezdech souborů a další. Řadí se sem i opravy a údržba, které nejsou technickým zhodnocením, jedná se například o opravu opony, výměnu zrcadel v baletním sálu, opravu řídicího systému točny, opravu výtahu dekorací a další. Je důležité zdůraznit, že součástí nákladů jsou i odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které u Národního divadla Brno představují také poměrně velkou položku.

Graf 3: Výsledek hospodaření z hlavní činnosti v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 - 2013

Vývoj výsledku hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 – 2013 zobrazuje Graf 3. Razantní snížení dosaženého výsledku hospodaření za rok 2012 v porovnání s rokem 2011 byl způsoben hlavně výpadkem tržeb plynoucích ze zájezdové činnosti, který souvisel s nejistotou panující v ekonomikách v zahraničí, kde soubory divadla poměrně často vystupují. Dále se na poklesu podílel úbytek prostředků od sponzorů a snížení příspěvku od zřizovatele Statutárního města Brna o 5%. V roce 2013 došlo ke zvýšení vykazovaného výsledku hospodaření především opětovným oživením zájezdové činnosti souborů do zahraničí a s tím spojeným růstem tržeb oproti roku předcházejícímu.

Z Grafu 3 je patrné, že ani v jenom roce nedosáhlo Národní divadlo Brno kladného výsledku hospodaření z hlavní činnosti, což samozřejmě není účelem neziskových organizací. Nevýdělečné organizace obecně volí vyšší vstupného maximální možnou tak, aby předmět jejich činnosti byl dostupný pro co nejvíce skupin obyvatelstva. Zbytek je dotovaný v případě příspěvkových organizací z veřejných prostředků, neboť stát a samosprávy mají zájem na přístupnosti těchto služeb občanům, případně ze sponzorských darů soukromých subjektů.

8.1.1.2 Hospodářská činnost

Výnosy z hospodářské činnosti národního divadla tvoří hlavně tržby z pronájmu nemovitostí a s tím souvisejících služeb.

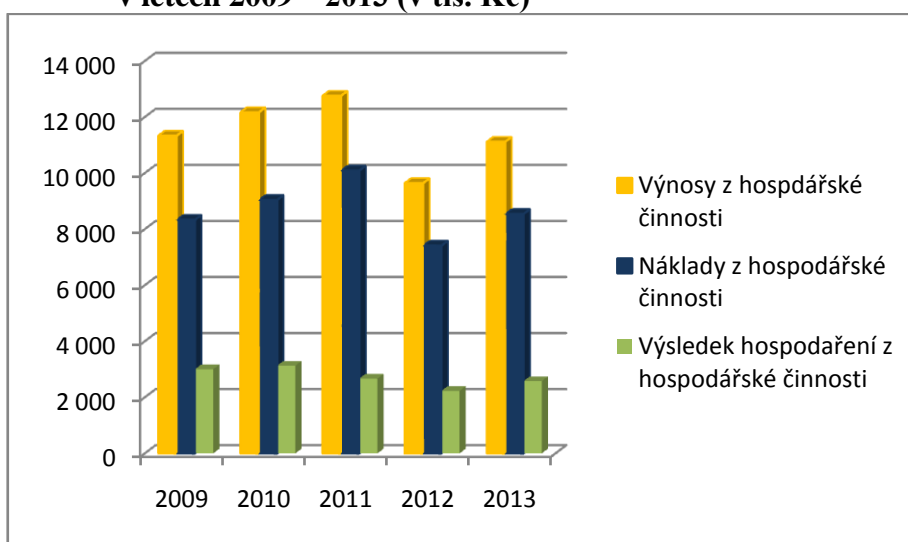
Mezi objemově významné náklady hospodářské činnosti se řadí mzdové náklady, náklady na spotřebu energií, na ostatní služby, na opravy a udržování a další.

Národní divadlo Brno v rámci své hospodářské činnosti pronajímá některé budovy, které má ve své účetní evidenci. V prostorách Janáčkova divadla, Mahenova divadla či Divadla Reduta může zájemce o pronájem pořádat divadelní představení, koncerty, konference, módní přehlídky, slavností setkání a podobné. Národní divadlo Brno nabízí i zajištění cateringové služby.

Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření hospodářské činnosti Národního divadla Brno v letech 2009 – 2013 přibližuje Graf 4.

Cena za pronájem budov či jejich částí je smluvní, odvíjí se od termínu, druhu a rozsahu akce, na níž se pronajímají prostory. Největší prostředky divadlo nezískává za pronájem soukromým či podnikatelským subjektů, ale filmařům. Například historická budova a sály Mahenova divadla se objevily v desítkách filmů české i zahraniční produkce.

Graf 4: Výnosy, náklady a výsledek hospodaření doplňkové činnosti v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 – 2013

8.1.1.3 Hospodaření Národního divadla Brno v letech 2009 - 2013

Po součtu výsledku hospodaření z hlavní činnosti a výsledku hospodaření z hospodářské činnosti získáme celkový vykázaný výsledek hospodaření Národního divadla Brno.

Tabulka 7: Výsledek hospodaření Národního divadla Brno v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013
Výsledek hospodaření z hlavní činnosti	-2 983	-3 125	-1 219	-13 109	-12 056
Výsledek hospodaření z hospodářské činnosti	3 002	3 129	2 668	2 229	2 577
Výsledek hospodaření za obě činnosti	19	4	1 449	-10 880	-9 479

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 – 2013

Jak je vidět z Tabulky 7 skončilo hospodaření Národního divadla Brno v roce 2009 celkově v zisku. Při úrovni výnosů ve výši 349 355 833 Kč a s nimi souvisejících nákladů v hodnotě 349 336 237 Kč vyprodukovalo divadlo v roce 2009 zlepšený výsledek hospodaření 19 596 Kč. Této příznivé situace účetní jednotka využila a přidělila do rezervního fondu na počátku roku 2010 celou částku zisku, tj. 19 596 Kč.

Rok 2010 opět skončil pro celkové hospodaření Národního divadla příznivě. Hospodářský výsledek byl sice nižší než předešlý rok, ale stejně skončil v kladných číslech ve výši 3 769 Kč. Jednou z příčin představoval jistě pokles počtu odehraných představení oproti předešlému roku. V tomto roce divadlo rovněž investovalo do oprav budov a pořízení strojové techniky ve výši 3 625 tis. Kč. Náklady divadla zatížilo i plošné zvýšení platových tarifů, které vycházelo z nařízení vlády č. 130/2009 Sb. Celkově došlo k růstu mzdových nákladů o zhruba 3,5%. Což v peněžní hodnotě znamenalo o téměř 7 mil. Kč vyšší celkové náklady. Celá částka zisku roku 2010 byla opět převedena do rezervního fondu na začátku roku 2011.

Za nejúspěšnější rok sledovaných pěti let od 2009 do 2013 lze právem považovat rok 2011. Hospodářský výsledek Národního divadla Brno se vyhoupl na 1 448 930 Kč. Na výborné výsledku hospodaření se velkou měrou podílel nárůst počtu představení oproti roku 2010 o 101 inscenací.

Zklamání přinesla bilance za rok 2012, kdy z důvodu již zmíněného poklesu počtu zahraničních zájezdů do ciziny v souvislosti s nejistou situací v zahraničí. Celková ztráta činila 10 880 116 Kč. Tato hodnota však zahrnuje prostředky na úhradu ztráty poskytnuté z rezervního fondu v částce 800 000 Kč. V následujícím období byl schodek převeden do ztráty z minulých let, která je součástí pasiv.

Z Tabulky 7 je patrné, že hospodaření roku 2013 skončilo lépe v porovnání s rokem 2012. Přesto sledovaná účetní jednotka vykázala hospodářský výsledek v záporných číslech. Ztrátu v částce 9 479 973 Kč zapříčinil hlavně velký schodek hospodaření hlavní činnosti. Bohužel v tomto roce nemohlo Národní divadlo Brno využít prostředků z rezervního fondu, protože ho vyčerpalo již v roce 2012. Hlavní podíl na zlepšení hospodářského výsledku jistě mělo opětovné zvýšení zájezdové činnosti, které přineslo vyšší výnosy než v roce 2012. Další podstatnou položkou byly i vyšší dosažené výnosy z pronájmu prostor divadla oproti srovnání s rokem 2012.

9 Sledování nákladů a výnosů prostřednictvím vnitropodnikových středisek

Národní divadlo Brno (NDB) se jako kulturní instituce zaměřuje hlavně na poskytování služeb uměleckého charakteru široké veřejnosti. Divadlo pořádá operní, činoherní a baletní vystoupení, v menším rozsahu i výstavy, koncerty, besedy a další. Požadavky na provozování těchto činností se však liší v mnoha hlediscích, například v oblasti personálního zabezpečení jejich provozu, ve finanční náročnosti technického vybavení nebo z druhé strany v divácké přitažlivosti a návštěvnosti představení. Všechny tyto jmenované okolnosti a mnohé další se pak projeví v celkové hodnotě hospodářského výsledku Národního divadla Brno, který představuje pro mnohé externí uživatele účetních výkazů podstatnou informaci o hospodaření organizace. Aby se vedení divadla mohlo rozhodnout, které aktivity je potřeba podpořit či naopak omezit, potřebuje podrobnější informace o vývoji nákladů, výnosů i výsledků hospodaření za jednotlivé úseky činnosti divadla. Z toho důvodu v Národním divadle Brno používá kromě finančního i manažerské účetnictví, kde se sledují jednotlivá střediska zvlášť.

Konkrétně se divadlo člení na střediska: opera, balet, činohra, Reduta, správa Janáčkova divadla (JD), správa Mahenova divadla (MD), správa Reduta, výroba (vč. autodopravy) a ředitelství (vč. marketingu).

9.1.1 Výnosy podle středisek

Podle Tabulky 8 má na celkových výnosech Národního divadla Brno dlouhodobě největší podíl středisko Opera. Například v roce 2013 navštívilo operetní představení 108 710 diváků, což je více než třetina z celkového počtu 298 587 diváků za všechna představení Národního divadla Brno za rok 2013. Není tedy divu, že při průměrné ceně vstupenky 235, 10 Kč v roce 2013, tedy nejvyšší v porovnání s baletem, Redutou i činohrou, má středisko Opera největší podíl na výnosech.

Menší, ale rozhodně ne zanedbatelnou, měrou se na celkových výnosech Národního divadla Brno podílí střediska Balet a Činohra. Význam zde má jistě i cena vstupenek. V roce 2013 se u činohry pohybovala okolo 164, 43 Kč. U představení baletu byla průměrná cena vstupenky 222, 15 Kč, kde nižší podíl na výnosech souvisí s menší kapacitou hlediště. Středisko Reduta má oproti ostatním střediskům tu nevýhodu, že

kapacita Divadla Reduta je poměrně malá a její podíl na výnosech NDB je v porovnání s ostatními zanedbatelný.

Výnosy středisek správy tvoří především tržby z pronájmu budov, které jak již bylo uvedeno, tvoří u hospodářské činnosti Národního divadla zásadní složku zisku. Ceny pronájmu jsou smluvní a vzhledem k historické povaze budov ve správě NDB, se nelze divit, že se na celkových výnosech podílejí více než například střediska Činohry či Baletu.

Tabulka 8: Podíl výnosů jednotlivých středisek na celkových výnosech NDB v letech 2009 – 2013 (v Kč)

Středisko	2009	2010	2011	2012	2013
Opera	24,0%	27,5%	24,2%	24,6%	25,2%
Balet	7,9%	8,2%	8,2%	8,1%	7,7%
Činohra	7,4%	6,7%	6,8%	7,3%	7,0%
Reduta	2,5%	2,5%	3,0%	2,5%	2,5%
Správa JD	18,0%	17,4%	19,0%	20,6%	20,6%
Správa MD	11,7%	10,0%	10,4%	9,9%	10,9%
Správa Reduta	12,5%	11,4%	12,0%	10,9%	9,9%
Výroba	7,6%	7,5%	8,0%	8,1%	7,6%
Ředitelství	8,4%	8,8%	8,4%	8,0%	8,6%
Celkem	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 - 2013

9.1.2 Náklady podle středisek

Dalo by se říci, že podíly jednotlivých středisek na nákladech a výnosech jsou podobné, což je parné i z Tabulky č. 9. U středisek uměleckého zaměření, tj. Opera, Balet, Činohra a Reduta, to souvisí s vysokými mzdovými náklady, které mají jistě základ i v personální náročnosti jednotlivých představení. Náklady na tvorbu kulis a kostýmů rovněž nelze označit za zanedbatelnou položku.

Střediska zaměřená na správu budov zahrnují opravy a udržování historických objektů ve správě Národního divadla Brno, což je v mnohých případech velmi nákladné.

Tabulka 9: Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech NDB v letech 2009 – 2013 (v Kč)

Středisko	2009	2010	2011	2012	2013
Opera	24,0%	27,5%	24,1%	25,6%	25,5%
Balet	7,8%	8,3%	8,2%	7,7%	7,6%
Činohra	7,6%	6,7%	7,0%	6,9%	7,0%
Reduta	2,7%	2,5%	3,0%	2,7%	2,5%
Správa JD	17,8%	17,4%	19,1%	20,3%	20,2%
Správa MD	11,7%	10,0%	10,3%	9,7%	10,7%
Správa Reduta	12,4%	11,4%	12,0%	11,0%	9,7%
Výroba	7,9%	7,5%	8,4%	8,4%	7,6%
Ředitelství	8,2%	8,8%	8,0%	7,6%	9,2%
Celkem	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 - 2013

9.1.3 Výsledek hospodaření podle středisek

Interní výsledek hospodaření střediska se zjistí jako rozdíl mezi jeho interními výnosy a interními náklady. Národní divadlo Brno prostřednictvím interních výsledků hospodaření porovnává, jakou částí přispělo každé středisko k sumarizovanému výsledku hospodaření za celé divadlo. Zjišťuje, ve kterém středisku došlo k úspoře nákladů (internímu zisku) a ve které k jejich překročení (interní ztrátě).

Tabulka 10 přibližuje interní výsledky hospodaření jednotlivých středisek Národního divadla Brno. K velkému překročení nákladů došlo v roce 2012 ve středisku Opera v souvislosti s poklesem zahraničních zájezdů. Soubor opery NDB bývá totiž častým hostem divadelních scén cizích států. Naopak Balet a Činohru tento výpadek v zahraničních zájezdech nezasáhl, protože jejich soubory nehrají tak často jako opera v cizině.

**Tabulka 10: Výsledky hospodaření vnitropodnikových středisek
v letech 2009 – 2013 (v Kč)**

Středisko	2009	2010	2011	2012	2013
Opera	-214 269,27	-76 439,72	936 914,46	-6 252 305,79	-3 489 947,28
Balet	351 773,73	-178 879,50	78 282,41	567 470,95	-489 058,37
Činohra	-543 964,89	279 998,07	-318 188,01	584 473,35	-595 876,72
Reduta	-638 203,71	45 275,94	279 941,30	-958 591,44	-348 847,92
Správa JD	907 937,07	4 931,77	29 824,67	-1 325 335,40	-652 342,70
Správa MD	-248 222,73	-93 462,40	366 959,56	-346 784,04	-36 324,31
Správa Reduta	514 313,39	13 357,61	-21 834,97	-1 541 228,34	-408 651,54
Výroba	-1 043 978,50	-31 391,66	-1 457 867,79	-2 043 094,01	-595 956,48
Ředitelství	934 210,81	40 378,39	1 554 898,53	435 277,88	-2 862 967,23
Celkem	19 595,90	3 768,50	1 448 930,16	-10 880 116,84	-9 479 972,55

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Výročních zpráv o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za roky 2009 - 2013

Sledování nákladů a výnosů za jednotlivá střediska je pro Národní divadlo Brno přínosné především z hlediska hledání možných úspor v činnostech středisek. Změny, které přinesla především Účetní reforma v oblasti veřejných financí, ovšem nemá smysl sledovat na tak podrobné úrovni. Jejich vliv je patrnější a má větší vypovídací schopnost spíše na úrovni celkového výsledku hospodaření, případně na úrovni výsledku hospodaření z hlavní a hospodářské činnosti zvlášť.

Mimořádné stavy či zhoršená ekonomická situace se ve většině případů odráží na účetních výsledcích organizace jako celku. Prostřednictvím středisek tak subjekt může sledovat, které vnitropodnikové středisko bylo zasaženo více a které méně. V takovém případě může příspěvková organizace zjistit, které středisko je na určité jevy náchylnější než jiná.

10 Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo identifikovat a charakterizovat změny ekonomických, společenských a legislativních podmínek a jejich vliv na výsledky hospodaření vybrané neziskové organizace. Za zásadní změnu považuji především novelizaci vyhlášky č. 505/2002 Sb., která umožnila odpis nekrytého investičního fondu do výnosů. V době, kdy toto nebylo ještě možné, měly příspěvkové organizace zbytečně velké množství prostředků vázaných na účtu investičního fondu. Zároveň však vykazovaly zhoršené výsledky hospodaření ve vysokých hodnotách. Změna ve způsobu účtování umožnila snížení účetní hodnoty investičního fondu a s tím související ovlivnění výsledku hospodaření příspěvkové organizace v pozitivním slova smyslu. Názorně je to vidět na výsledcích hospodaření Národního divadla Brno, které vykazovaly po uplatnění novelizované vyhlášky č. 505/2002 Sb. lepší hodnoty. Například v roce 2006 mohl sledovaný subjekt vykázat ztrátu ve výši 6 298 tis. Kč, což je o 8% nižší hodnota než bez použití odpisu nekrytého investičního fondu do výnosů.

Účetní reforma učinila podstatnou změnu v odpisech majetku. Vybrané účetní jednotky začaly s odepisováním svého majetku podle sjednocených pravidel Českého účetního standardu č. 708. Národní divadlo Brno odepisovalo již před novelizací standardu, tudíž v tomto bodě na něj účetní reforma neměla velký dopad. Vybraná účetní jednotka byla povinna zařadit svůj majetek do odpisových skupin stanovených standardem a stanovit hodnotu oprávek.

Povolení tvořit opravné položky nejen v hospodářské činnosti, ale i v hlavní činnosti vybraných účetních jednotek, umožňuje přesnější naplnění zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Snaha přiblížit účetnictví vybraných účetních jednotek směrem k způsobu vedení účetnictví podnikatelských subjektů, považuji za velmi pozitivní krok reformy veřejných financí.

Od roku 2011 musí Národní divadlo Brno sestavovat další výkaz, Pomocný analytický přehled. Prostřednictvím něho se předávají účetní data do Centrálního systému účetnictví státu. V tomto případě je rozhodující softwarová vybavenost účetní

jednotky. Národní divadlo Brno muselo implementovat do svého účetního systému nové kódy pro účtový rozvrh.

Účetní reforma veřejných financí přinesla pro příspěvkové organizace množství zásadních i méně zásadních změn. V diplomové práci jsem se zaměřila na nejpodstatnější z nich. V některých příkladech jsem uvedla i schémata postupů účtování pro lepší orientaci. Problematické u účetní reformy veřejných financí shledávám, že v mnoha případech se odkazuje na vnitřní směrnice vybrané účetní jednotky. Podle mého názoru je to pro příspěvkovou organizaci dosti zatěžující, už jen z toho důvodu, že v podstatě nejsou uzpůsobeny k přílišné tvorbě vlastních pravidel. Je důležité podotknout, že příspěvkové organizace ve většině případů hospodaří s velkým objemem prostředků pocházejících z veřejného rozpočtu a pro větší transparentnost by tedy většina postupů měla být dopředu dána. Je důležité si uvědomit, že účetní reforma veřejných financí stále probíhá a není tedy možné v daném okamžiku hodnotit tento proces jako celek.

Myslím si, že neustálé změny zákonů, vyhlášek a dalších předpisů v souvislosti s reformou znesnadňují práci především účetním. Změny nastávají skoro v každém účetním období a je nutné se rychle zorientovat v nových postupech.

Národní divadlo Brno je jako spousta dalších příspěvkových organizací veřejného sektoru závislé na dotacích a příspěvcích z veřejných rozpočtů. Což je logické vzhledem k typu poskytovaných služeb. Celkové náklady na divadelní představení nemohou být pokryty pouze ze vstupného, aniž by se to projevilo na kvalitě. Vždyť není smyslem příspěvkových organizací, potažmo obecně neziskových organizací, dosahovat zisku v hlavní činnosti. Nevýdělečné organizace volí vyšší vstupného maximální možnou tak, aby předmět jejich činnosti byl dostupný pro co nejvíce skupin obyvatelstva. Zbytek je dotovaný v případě příspěvkových organizací z veřejných prostředků, neboť stát a samosprávy mají zájem na přístupnosti těchto služeb občanům, případně ze sponzorských darů soukromých subjektů. Tento aspekt je vždy nutné brát na zřetel při posuzování financování a hospodaření jakéhokoliv subjektu z neziskového sektoru.

11 Summary

The main objective of this diploma thesis is to identify and characterize the changes in economic, social and legislative conditions and their impact on the financial results of selected non-profit organization.

The first part contains a diversification of national economy and also the main characteristics of the non-profit organizations. There are chapters devoted to accounting and tax system of non-profit organizations and their specific features. The thesis describes closer contributory organizations. After that the part contains the analysis of the key changes that contributory organization experienced over the years.

The second part of this diploma thesis is focused on the description of the selected contributory organization. There is shown the impact of legislative changes on accounting in practice. The last chapters are devoted to the development of economical results of monitored contributory organization. There is also information about using internal resorts in this organization.

Keywords: non-profit organizations, contributory organizations, accounting, tax system

JEL code: L31

12 Přehled zdrojů

- [1] Dvořáková, J. (2012). Divadla, jejich činnost z ekonomického pohledu. *AUSPICIA*, s. 55 – 58.
- [2] Dvořáková, J. (2012). Dopady změn zákonných parametrů na reálné zobrazení ekonomiky podniku neziskového typu. *INPROFORUM*, s. 198 – 204.
- [3] Fitříková, D. & Musilová, L. (2011). *Průvodce DPH u neziskových organizací 2012: praktická aplikace DPH po novelách účinných od 1. 4. 2011 a od 1. 1. 2012: sazby daně včetně novely od roku 2012: přenesení daňové povinnosti v tuzemsku u odpadu a stavebních prací: přiřazovací systém odpočtu DPH, úprava a vyrovnání odpočtu, porřízení majetku vlastní činností: osvobozená plnění a vybrané činnosti neziskových subjektů: praktické příklady včetně komplexního příkladu na sestavení daňového přiznání, roční vypořádání.* (1st ed.). Olomouc: Anag.
- [4] Forst, A. (2014). „Transformace“ občanských sdružení na spolky dle nového občanského zákoníku. *EPRAVO.CZ: Sbíрка zákonů, judikatura, právo*. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/transformace-obcanskych-sdruzeni-na-spolky-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku-91443.html>
- [5] Hyánek, V., Škarabelová, S. & Řežuchová, M. (2005). *Rozbor financování nestátních neziskových organizací z vybraných veřejných rozpočtů: metody, problémy, řešení*. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru.
- [6] Hyánek, V. (2011). *Neziskové organizace: teorie a mýty*. (1st ed.). Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta.
- [7] Máče, M. (2012). *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. (1st ed.). Praha: Grada.
- [8] Merlíčková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. (12th ed.). Olomouc: ANAG.
- [9] Morávek Z., Mockovčiaková A. & Prokúpková D. (2012). *Příspěvkové organizace 2012-2013*. (6th ed.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- [10] Nováková, Š. (2013). *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl, Účetnictví příspěvkových organizací*. (2nd ed.). Praha: Oeconomica.

- [11] Nováková, Š. (2012). *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2012: (sbírka souvztažností s výkladem)*. (1 st ed.). Praha: INTES.
- [12] Novotný, J. & kol. (2004). *Ekonomika a řízení neziskových organizací (zejména nevládních organizací)*. (1 st ed.). Praha: Oeconomica.
- [13] Rektořík, J. & kol. (2010). *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. (3rd ed.). Praha: Ekopress.
- [14] Salamon, L. M. et al. (1999). *Nástup neziskového sektoru: (mezinárodní srovnání): srovnávací projekt neziskového sektoru Univerzity Johns Hopkins, fáze II*. (1 st ed.). Praha: Agnes - Agentura rozvoje neziskového sektoru.
- [15] Siegl, M., Stejskal, J. & Stránská Košťátková, P. (2011). *Management veřejného sektoru: distanční opora*. (1 st ed.). Pardubice: Univerzita Pardubice.
- [16] Stuchlíková, H. a Komrsková, S. (2012). *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe 2013*. (9th ed.). Praha: ANAG.
- [17] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2005* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/871>
- [18] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2006* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/867>
- [19] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2007* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/868>
- [20] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2008* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/869>
- [21] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2009* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/2404>
- [22] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2010* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/3112>
- [23] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2011* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/3359>
- [24] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2012* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/4012>

- [25] *Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Národního divadla Brno za rok 2013* [online]. Dostupné z: <http://www.ndbrno.cz/file/4530>
- [26] Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace: Účetní reforma veřejných financí - Účetnictví státu. (2009). *Ministerstvo financí ČR*. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

Legislativa

- [27] České účetní standardy č. 701 až č. 710, ve znění pozdějších předpisů
- [28] Vyhláška 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu
- [29] Vyhláška 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění
- [30] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- [31] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, v platném znění
- [32] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
- [33] Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, v platném znění
- [34] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění
- [35] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- [36] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Seznam grafů

Graf 1: Financování činnosti Národního divadla Brno.....	43
Graf 2: Jednotlivé položky čerpání FKSP za rok 2013	48
Graf 3: Výsledek hospodaření z hlavní činnosti v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč)	60
Graf 4: Výnosy, náklady a výsledek hospodaření doplňkové činnosti.....	61

Seznam tabulek

Tabulka 1: Tvorba a čerpání rezervních fondů.....	50
Tabulka 2: Zaúčtování nekrytého investičního fondu	53
Tabulka 3: Hospodářský výsledek s využitím odpisu nekrytého investičního fondu a bez v letech 2005 - 2013 (v tis. Kč)	54
Tabulka 4: Účtování o dotaci od zřizovatele na pořízení dlouhodobého majetku.....	55
Tabulka 5: Převedení stavu účtu 403 na účet 401	56
Tabulka 6: Účtování o dotaci od zřizovatele na pořízení dlouhodobého majetku.....	56
Tabulka 7: Výsledek hospodaření Národního divadla Brno v letech	62
Tabulka 8: Podíl výnosů jednotlivých středisek na celkových výnosech NDB v letech	65
Tabulka 9: Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech NDB v letech	66
Tabulka 10: Výsledky hospodaření vnitropodnikových středisek.....	67

Seznam obrázků

Obrázek 1: Členění národního hospodářství podle V. A. Pestoffa:	7
Obrázek 2: Národní divadlo Brno – budova Mahenova divadla	41

Seznam zkratk

JD	Janáčkovo divadlo
MD	Mahenovo divadlo
NDB	Národní divadlo Brno
NOZ	Nový občanský zákoník
ÚSC	Územní samosprávný celek

Seznam příloh

Příloha 1: Směrná účtová osnova podle přílohy č. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Přílohy

Příloha 1: Směrná účtová osnova podle přílohy č. 7 vyhlášky č. 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 hmotné 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

035 - Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji

036 - Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji

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

067 - 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 hmotným movitým věcem a souborům hmotných 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 14 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám

142 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem dlouhodobým

144 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z postoupených úvěrů

146 - Opravné položky k dlouhodobým pohledávkám z ručení

149 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám

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 hmotným movitým věcem a souborům
hmotných 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 držným do splatnosti

175 - Opravné položky k 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 ke krátkodobým pohledávkám

191 - Opravné položky ke směnkám k inkasu

192 - Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti

193 - Opravné položky k poskytnutým návratným finančním výpomocem krátkodobým

194 - Opravné položky k odběratelům

195 - Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám z postoupených úvěrů

196 - Opravné položky k pohledávkám ze správy daní a obdobných dávek

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

227 - Účet hospodaření státního rozpočtu

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 - Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů

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

319 - Pohledávky z přerozdělovaných daní

Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky

321 - Dodavatelé

322 - Směnky k úhradě

324 - Krátkodobé přijaté zálohy

325 - Závazky z dělené správy

326 - Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci

336 - Sociální zabezpečení

337 - Zdravotní pojištění

338 - Důchodové spoření

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 - Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce

346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi

347 - Závazky k vybraným ústředním vládním institucím

348 - Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi

349 - Závazky k vybraným místním vládním institucím

Účtová skupina 35 - Pohledávky a závazky ze správy daní

351 - Přijaté zálohy daní

352 - Pohledávky ze správy daní

353 - Přeplatky na daních

354 - Závazky z vratek nepřímých daní

355 - Zúčtování z přerozdělování daní

356 - Pohledávky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem

357 - Závazky z exekuce a ostatního nakládání s cizím majetkem

358 - Ostatní pohledávky ze správy daní

359 - Ostatní závazky ze správy daní

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 - Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery

374 - Krátkodobé přijaté zálohy na transfery

377 - Ostatní krátkodobé pohledávky

378 - Ostatní krátkodobé závazky

Účtová skupina 38 - Účty příštích období a dohadné účty

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 prvotním použití metody
- 407 - Jiné oceňovací rozdíly
- 408 - Opravy 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 - Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

Účtová skupina 44 - Rezervy

- 441 - Rezervy

Účtová skupina 45 - Dlouhodobé závazky

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

459 - Ostatní dlouhodobé závazky

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 rozvahový

492 - Konečný účet rozvahový

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

506 - Aktivace dlouhodobého majetku

507 - Aktivace oběžného majetku

508 - Změna stavu zásob vlastní výroby

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 - Vratký nepřímých daní

Účtová skupina 54 - Ostatní náklady

541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

542 - Jiné pokuty a penále

543 - Dary a jiná bezúplatná předání

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 - Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek

553 - Prodaný dlouhodobý hmotný majetek

554 - Prodané pozemky

555 - Tvorba a zúčtování rezerv

556 - Tvorba a zúčtování opravných položek

557 - Náklady z vyřazených pohledávek

558 - Náklady z drobného dlouhodobého majetku

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 vybraných ústředních vládních institucí na transfery

572 - Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery

Účtová skupina 58 - Náklady ze sdílených daní a poplatků

581 - Náklady ze sdílené daně z příjmů fyzických osob

582 - Náklady ze sdílené daně z příjmů právnických osob

584 - Náklady ze sdílené daně z přidané hodnoty

585 - Náklady ze sdílených spotřebních daní

586 - Náklady z ostatních sdílených daní a poplatků

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 63 - Výnosy z daní a poplatků

631 - Výnosy z daně z příjmů fyzických osob

632 - Výnosy z daně z příjmů právnických osob

633 - Výnosy ze sociálního pojištění

634 - Výnosy z daně z přidané hodnoty

635 - Výnosy ze spotřebních daní

636 - Výnosy z majetkových daní

637 - Výnosy z energetických daní

638 - Výnosy z daně silniční

639 - Výnosy z ostatních daní a poplatků

Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy

641 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

642 - Jiné pokuty a penále

643 - Výnosy z vyřazených pohledávek

644 - Výnosy z prodeje materiálu

645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku

646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků

647 - Výnosy z prodeje pozemků

648 - Čerpání fondů

649 - Ostatní výnosy z činnosti

Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

661 - Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů

662 - Úroky

663 - Kurzové zisky

664 - Výnosy z přecenění reálnou hodnotou

665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

669 - Ostatní finanční výnosy

Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů

671 - Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů

672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Účtová skupina 68 - Výnosy ze sdílených daní a poplatků

681 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob

682 - Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob

684 - Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty

685 - Výnosy ze sdílených spotřebních daní

686 - Výnosy ze sdílených majetkových daní

688 - Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků

Účtová třída 7 a 8 - Vnitroorganizační účetnictví

Obsah těchto účtových tříd si určí sama účetní jednotka.

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Účtová skupina 90 - Majetek účetní jednotky

901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek

903 - Ostatní majetek

Účtová skupina 91 - Vyřazené pohledávky a závazky

911 - Vyřazené pohledávky

912 - Vyřazené závazky

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

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

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

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

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

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

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

Účtová skupina 93 a 94 - Další podmíněné pohledávky

931 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku

932 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku

- 933 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 934 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv
- 939 - Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 941 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům
- 944 - Krátkodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 945 - Dlouhodobé podmíněné úhrady pohledávek z přijatých zajištění
- 947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení
- 949 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 951 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

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

- 971 - Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku

- 972 - Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku
- 973 - Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 974 - Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv
- 975 - Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 976 - Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
- 978 - Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 979 - Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní
- 981 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 982 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových
- 983 - Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních
- 984 - Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních

Účtová skupina 99 - Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty

- 991 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva
- 992 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva
- 993 - Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva
- 994 - Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva
- 999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Zdroj: Příloha č. 7 k vyhlášce č. 410/2009 Sb.