

DETECTION OF THE INFORMATION POTENTIAL OF FINANCIAL STATEMENTS NON-PROFIT ORGANIZATIONS IN THE CZECH AND SLOVAK REPUBLIC

[Detekce informačního potenciálu účetní závěrky neziskových organizací v podmínkách České a Slovenské republiky]

Iris Šimíková¹, Alena Kordošová²

¹ Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 73340 Karviná
Email: simikova@opf.slu.cz

² Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava
Email: alena.kordosova@euba.sk

Abstract: This paper is focused on the detection of the information potential of the financial statements of non-profit organizations of two selected states. The accounting law limits the content and format of the financial reports forming the complex of the financial statements. Non-profit organizations shall use the system of double-entry accounting or single-entry accounting. Depending on the chosen system of accounting they prepare financial statements in the prescribed structure. In single-entry accounting the financial statement consists of cash receipts and cash payments and the statement of assets and liabilities. In double-entry accounting the financial statement consists the balance sheet, profit and loss statement and notes to financial statements. Collection of information contained in the financial statements shows the status and changes in property, economy of non-profit organization and responds to changes of regulations arising from membership in the European Union. By performing a literature search using the methods of deduction and comparison were detected identical, analogous, discordant and absentee informations.

Keywords: accounting, financial statements, mission, non-profit organization, welfare.

JEL classification: B52, I31, M41, P36

Doručeno redakci: 25.6.2014; Recenzováno: 4.7.2014; 14.7.2014; Schváleno k publikování: 23.9.2014

Úvod

V lednu 1993 došlo k rozdělení Československé republiky na dva samostatné státy. Vedení účetnictví v počátcích identické, doznalo postupem času specifické úpravy. Oba státy vstoupily do Evropské unie, což iniciovalo harmonizační proces. Článek reaguje na úpravy účetnictví neziskových organizací ve sledovaných státech a zamýšlí se nad informačním potenciálem účetní závěrky. Cílem příspěvku je precizovat a vyhodnotit detekovaná specifika. Neziskové organizace¹ mají charakteristické postavení, které je dáno stylizací poslání poskytovat prospěch, nikoliv favorizovat zisk. Nezisková organizace, nevýdělečná organizace, nestátní nezisková organizace a další případné varianty prezentují stav, na který upozorňuje Merlíčková Růžicková (2013, s. 8) a to, že nezisková organizace je pojem, který je obecně užíván, aniž by byl definován nějakým platným právním předpisem v ČR i v SR. Z hlediska unifikace terminologických pojmů bude v článku použito jen toto označení. Nezisková organizace je právnická osoba, je zakládána za přesně stanoveným účelem, který je

¹ Do 31.12.2013 uváděl výčet poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání § 18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V aktuální úpravě platné od 1.1.2014 již tento výčet není obsažen, v § 17a je precizován veřejně prospěšný 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.

uveden v zakládající listině. Tento účel vychází z poslání, kterým je poskytování veřejného prospěchu. Stejskal, Kuvíková a Mařátková (2012) uvozují neziskové organizace pěti vlastnostmi:

- jsou institucionalizované (disponují institucionální strukturou),
- jsou soukromé (oddělené od státní správy s vlastním řízením),
- jsou neziskové (nepřipouští rozdělení zisku mezi zakladatele nebo vedení organizace),
- jsou samosprávné a nezávislé (tvoří vlastní strukturu kontroly svých činností),
- jsou dobrovolné (dobrovolnost práce pro organizaci bez nároku na odměnu).

Typologii neziskových organizací je možno provádět z různých aspektů dle zaměření zkoumaného téma Rektořík a kol. (2010). V Listině základních práv a svobod je uvedeno právo občanů na svobodné sdružování. Pokud se skupina osob se společným zájmem rozhodne pro realizaci poslání, otevírá se před nimi možnost volby vhodné právní formy odpovídající jejich vizi Kordošová (2014). Následující dvě tabulky prezentují počty statisticky sledovaných neziskových organizací v ČR a v SR.

Tabulka 1: Počet nestátních neziskových organizací v ČR ve vybraných letech

Rok	Občanská sdružení	Nadace	Nadační fondy	Obecně prospěšné společnosti
1990	3 879	0	0	0
2000	42 302	282	735	557
2010	72 111	449	1 205	1 958
2012	79 002	460	1 331	2 299
2013	84 400	500	1 323	2 571

Zdroj: Webový portál Neziskovky [online] [vid.8.června 2014]. Dostupné z http://www.neziskovky.cz/sdata/stat_NNO_tabulka_1990_2013_619.pdf

Uvedené hodnoty dokládají neklesající trend zakládání neziskových organizací. Největší podíl tvoří občanská sdružení, zde je nutno připomenout situaci v roce 2013, kdy bylo možno předpokládat, že od ledna 2014 vstoupí v platnost nový občanský zákoník², který ukončí možnost zakládat občanská sdružení a obecně prospěšné společnosti, proto jsou uvedeny pro srovnání dva následující roky. Z uvedeného lze odvodit, že se nejedná o organizace, které by měly tendenci se vytrácet z veřejného prostoru ČR.

Tabulka 2: Počet neziskových organizací v SR ve vybraných letech

Rok	Občanská sdružení	Nadace	Neinvestiční fondy	Neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby
2000	11 685	491	279	-
2010	26 991	426	484	2 101
2011	28 648	439	504	2 302
2012	28 205	416	483	2 111

Zdroj: vlastní zpracování podle http://www.statistics.sk/pls/elisw/casovy_Rad.procDLG [vid. 18. června 2014]

Z Tabulky 2 vyplývá, že nejvyšší počet neziskových organizací v sledovaných letech tvoří občanská sdružení. Mimo nadace zaznamenávají ostatní neziskové organizace postupný nárůst. Vzhledem k dostupnosti informací ze Statistického úřadu SR je poslední sledovaný

² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ovlivnil i oblast neziskových organizací. Zavedl status veřejné prospěšnosti, který může mít veřejně prospěšná osoba zapsán ve veřejném rejstříku (spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností), ukončil možnost zakládání občanských sdružení a obecně prospěšných společností a stanovil lhůty na změnu právní formy stávajících neziskových organizací.

rok 2012, který je specifický poklesem počtu všech vybraných neziskových organizací. V SR neziskové organizace tvořily k 31. 12. 2012 26 % z celkového počtu právnických osob v organizační struktuře ekonomiky, co představovalo 58 158 neziskových organizací Kordošová (2014).

Ekonomické informace, nezbytné pro řídicí proces, jsou uspořádány v účetnictví, které v peněžním vyjádření evidují, měří a hodnotí hospodaření Rektořík a kol. (2010). Bez informací koncentrovaných v účetnictví nelze řídit ani neziskovou organizaci.

1 Účetnictví a účetní výkaznictví neziskových organizací

Od ledna 2014 platný v ČR občanský zákoník, mj. uvádí povinnost vést spolehlivé záznamy o majetkových poměrech³ (příspěvek vychází z právní úpravy k 1.1.2014). Právnické osoby od svého vzniku mají povinnost zaznamenávat transakce a to vlivem ustanovení občanského zákoníku, nebo vlivem zákona o účetnictví – mj. všechny právnické osoby, které mají sídlo na území ČR. Tím je nastaveno prostředí i pro neziskové organizace. Za rok 2014 to znamená povinnost pro nově vzniklé právnické osoby dle občanského zákoníku (spolky, ústavy, sociální družstva) vést účetnictví. Zákon o účetnictví upravuje vedení účetnictví⁴ a je primární normou pro jeho správné vedení. Hakalová (2010) zdůrazňuje stále nedoceněné poklady skryté v účetních výkazech v informačně-metodickém uspořádání.

Jednoduché účetnictví je v ČR zvláštní forma účetnictví s cílem podat přehled o stanovených položkách Krbečková a Plesníková (2010). Účetní jednotky účtují v peněžním deníku, evidují v knize pohledávek a závazků a v pomocných knihách, pokud pro ně mají použití. Možnost vedení vznikla zákonem o účetnictví platným od ledna 1992 s tím, že již v tomto znění nebylo povoleno užívání všem účetním jednotkám, ale pouze určeným fyzickým a právnickým osobám. Od ledna 2004 mohou používat jednoduché účetnictví výlučně právnické osoby a to pouze při splnění následujících podmínek:

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,
- církve a náboženské společnosti, nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
- honební společenstva

pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené období nepřesáhnou 3 miliony Kč. V případě, že dojde k překročení stanovených podmínek, vzniká povinnost přechodu na podvojně účetnictví a to zpravidla na zjednodušený rozsah. Zde je na místě upozornit, že není umožněn, při podkročení stanovených podmínek v dalších letech, návrat k účetnictví jednoduchému Šimíková (2012). Ačkoliv se na jednoduché účetnictví pohlíží, že se nejedná o účetní soustavu, někdy je dokonce uváděno, že byla zrušena, základní právní normou pro jeho vedení je zákon o účetnictví, který jasně určuje povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost záznamů. Účetní závěrka vycházející z uvedených principů se skládá ze dvou výkazů a to přehled o příjmech a výdajích a přehled o majetku a závazcích.

Podvojně účetnictví v ČR vedou neziskové organizace, pokud nepatří mezi subjekty, kterým je povoleno vedení účetnictví jednoduchého. Pouze podvojně účetnictví musí vést státní

³ § 119 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku uvádí, že právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou povinny vést účetnictví podle jiného právního předpisu.

⁴ Z hlediska precizace textu bude dále používáno označení jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví, i když v ČR se užívá termín účetnictví vlivem markantního zúžení možnosti vedení účetnictví jednoduchého pouze pro určené právnické osoby a absolutním zákazem pro fyzické osoby (náhrada v podobě daňové evidence). V SR mohou účetní jednotky účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví nebo v soustavě podvojně účetnictví.

neziskové organizace⁵, které v současnosti prochází účetní reformou, i u nich je kladen důraz na posílení vypovídací schopnosti účetní závěrky Hakaľová a Urbancová (2012). Účetní jednotky vedou účetnictví v plném rozsahu, pokud jim není umožněno vést ve zjednodušeném rozsahu. Analogicky i účetní závěrka je sestavována v plném nebo zjednodušeném rozsahu, vlastním rozhodnutím je možno vždy sestavit závěrku v plném rozsahu. Je používána soustava účtů vymezená směrnou účtovou osnovou s upřesněním v účtovém rozvrhu. Je účtováno o stavu a pohybu majetku, závazků, nákladů, výnosů a o výsledku hospodaření tak, aby bylo možno po skončení účetního období sestavit účetní závěrku. Jednotlivé hospodářské operace jsou prokázány účetními doklady, které svým povinným obsahem se stávají nástrojem průkaznosti účetnictví. Účetní zápisy jsou uspořádány v účetních knihách (deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů). V případě, kdy jsou dodrženy zásady vedení podvojného účetnictví, je vytvořen ucelený informační systém členěný na jednotlivá účetní období, obsahující metodicky ucelená data určená pro interní a externí uživatele Šteker a Otrusínová (2013).

V SR je základním právním předpisem upravujícím účetnictví zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto zákonem mohou v soustavě jednoduchého účetnictví účtovat:

- občanská sdružení a jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu,
- organizační složky Matice slovenské, které mají právní subjektivitu,
- sdružení právnických osob,
- společenství vlastníků bytů a nebytových prostorů,
- neinvestiční fondy,
- myslivecké organizace,
- neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby, pokud nepodnikají a pokud jejich příjmy nedosáhly v předchozím účetním období 200 000 €,
- církve a náboženské společnosti, jejich orgány a církevní instituce, které mají právní subjektivitu, pokud nepodnikají.

Neziskové organizace v SR účtující v soustavě jednoduchého účetnictví účtují v peněžním deníku, knize pohledávek, v knize závazků a v pomocných knihách, pokud je jejich vedení potřebné pro prokázání a vykazování předmětu účetnictví v účetní závěrce. Peněžní deník obsahuje především údaje o stavu peněžních prostředků účetní jednotky, příjmech a výdajích v účetním období v členění potřebném na zjištění základu daně z příjmu a průběžných položkách Kordošová (2013). Kniha pohledávek obsahuje informace o dlužnících a výšce pohledávek v peněžním vyjádření a kniha závazků zase informace o věřitelích a výšce závazků v peněžním vyjádření. Mezi pomocné knihy se řadí účetní knihy finančního majetku, pomocná kniha pohledávek a závazků z pracovněprávních vztahů, kniha sociálního fondu, kniha dlouhodobého majetku, kniha zásob a kniha fondu provozu, údržby a oprav. Účetní závěrka vycházející ze analogických principů jako v ČR se skládá ze dvou výkazů a to z výkazu o příjmech a výdajích a výkazu o majetku a závazcích.

V soustavě podvojného účetnictví mohou účtovat všechny neziskové organizace. Účetní zápisy v soustavě podvojného účetnictví se účtují v účetních knihách, kterými jsou deník, kde se realizují chronologické zápisy a hlavní kniha, kde se vykonávají systematické zápisy. Deníkem se prokazuje zaúčtování všech účetních případů v účetním období a hlavní knihou zase zaúčtování všech účetních případů na účty majetku, závazků, rozdílu majetku a závazků,

⁵ Přesným označením z hlediska účetnictví některé vybrané účetní jednotky, za které jsou považovány územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy dle rozpočtových pravidel a organizační složky státu.

nákladů a výnosů v účetním období Kordošová (2013). Hlavní kniha obsahuje syntetické a analytické účty podle účtového rozvrhu, který je vytvořený v souladu s účtovou osnovou. Účtová osnova pro účetní jednotky, které nejsou založené anebo zřízené za účelem podnikání je uzavřeným seznamem syntetických účtů, což znamená, že neziskové organizace si nemohou vytvářet nové syntetické účty majetku, závazků a vlastních zdrojů krytí majetku. Finálním výstupem běžného účetnictví je účetní závěrka, která v soustavě podvojného účetnictví se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a poznámek.

Tabulka 3: Legislativní úprava vedení účetnictví neziskových organizací v roce 2014

Stát	Jednoduché účetnictví	Podvojné účetnictví
ČR	Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v původním znění účinném k 1.1.2002. Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.	Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Vyhláška č. 504/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují dle vyhlášky č. 504/2002 Sb.
SR	Zákon o účetnictví č. 431/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Opatření MF SR č. MF/24975/2010-74, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování a podrobnosti o uspořádání, označování položek účetní závěrky, obsahovém vymezení některých položek a rozsahu údajů určených z účetní závěrky na zveřejnění pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, které nejsou založené anebo zřízené na účel podnikání ve znění pozdějších předpisů.	Zákon o účetnictví č. 431/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Opatření MF SR č. MF/24342/2007-74, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování a účtové osnově pro účetní jednotky, které nejsou založené anebo zřízené za účelem podnikání ve znění pozdějších předpisů. Opatření MF SR č. MF/ 17616/2013-74, kterým se ustanovují podrobnosti o uspořádání, označování a obsahovém vymezení položek individuální účetní závěrky, termíny a místo ukládání individuální účetní závěrky a výroční správy pro účetní jednotky účtující v soustavě podvojného účetnictví, které nejsou založené anebo zřízené na účely podnikání.

Zdroj: vlastní zpracování

Povinnost sestavení účetní závěrky analogicky vyplývá v obou státech ze zákona o účetnictví a týká se všech účetních jednotek. Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách, které jsou užitečné pro okruh uživatelů, na kterých spočívá odpovědnost za ekonomická rozhodování Blechová, Janoušková a Sobotovičová (2013).

2 Obsah a forma účetní závěrky neziskových organizací

V obou sledovaných státech je neziskovým organizacím určena povinnost vedení účetnictví. Systém účetního práva explicitně určuje obsah a formu účetních výkazů tvořících celek účetní závěrky. Účetní závěrka je tvořena souborem výkazů stejné váhy a informacemi, které

provádí identifikaci účetní jednotky⁶. Celek účetní závěrky musí být uschován po dobu deseti let a v souladu s požadavky legislativy jej ani poté nelze skartovat. Účetní závěrka je považována za finální dokument, který představuje vrchol a současně závěr účetních prací Takáčová (2010). Vytváří komplexní obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření za uplynulé období.

2.1 Účetní závěrka neziskové organizace v ČR vedoucí jednoduché účetnictví

Neziskovým organizacím vedoucím jednoduché účetnictví je dána povinnost uzavřít k poslednímu dni účetního období účetní knihy a na jejich podkladě sestavit účetní závěrku Krbečková a Plesníková (2010). Údaje uváděné v účetní závěrce obsahují metodicky a komplexně uspořádaná data, kdy obsah a forma mají těžiště v legislativní úpravě. Závěrka se sestavuje v tabulkové a textové formě tak, aby věrně a poctivě zobrazovala předmět účetnictví a finanční situaci.

Přehled o příjmech a výdajích musí obsahovat veškeré příjmy (skutečný přírůstek finančních prostředků) a veškeré výdaje (skutečný úbytek finančních prostředků), které nastaly za účetní období. Zdrojem jsou účetní záznamy – pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, případně interní doklady. Rozdílem součtu všech příjmů a všech výdajů vzniká výsledek hospodaření za účetní období. Pokud nezisková organizace vykonává mimo svoji hlavní činnost (která při založení byla popsána v zakládající listině) i činnost hospodářskou, je nezbytné rozlišovat příjmy a výdaje vztahující se k činnosti hlavní a příjmy a výdaje vztahující se k činnosti hospodářské. Zde je i možnost vlastním rozhodnutím upravit obsah a formu dle aktuálních potřeb tak, aby výstupy poskytl věrnější, podrobnější, kvalitnější informace pro uživatele, legislativa toto povoluje. Současně je stanovena povinnost členit příjmy a výdaje v takovém rozsahu, aby bylo možno zjistit základ daně z příjmů⁷, tedy příjmy ke zdanění a daňové výdaje. Dimenze příjmů – bezúplatně nabyté finanční prostředky (dary), příspěvky členů, dotace, příjmy získané z veřejných rozpočtů a rozpočtů územních samosprávných celků, příjmy z vlastních činností, pronájmy a další – limitují činnost neziskové organizace. Precizním účtováním příjmů je získán informační potenciál, který slouží ve stávajícím období i následujícím k predikci dalšího rozvoje neziskové organizace. Zvláště v současnosti, kdy lze racionálně očekávat úbytek příjmů, je důležité znát původ a výši jednotlivých příjmů. Neziskové organizace patří mezi ekonomické subjekty, které jsou financovány z různých zdrojů, realizují rozličné aktivity a přispívají ke kultivaci sociálního a znalostního potenciálu lidí Stejskal, Kuvíková Mařátková (2012, s. 11). Analogicky účtováním a segmentací výdajů je připraven potenciál uchovávací přehled evidentních i latentních úbytků finančních prostředků, rovněž limitující aktivity neziskové organizace.

Přehled o majetku a závazcích je druhým povinným výkazem tvořící celek účetní závěrky v jednoduchém účetnictví⁸. Při členění na jednotlivé složky je možno postupovat v souladu s vyhláškou, kterou se řídí podnikatelské subjekty účtující v soustavě podvojného účetnictví⁹. Samotná vyhláška č. 507/2002 Sb., přitom nezmiňuje obsahové vymezení jednotlivých

⁶ V souladu se zákonem o účetnictví musí účetní závěrka obsahovat název a sídlo účetní jednotky, identifikační číslo, právní formu, účel, pro který byla zřízena, rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se sestavuje účetní závěrka, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisové záznamy stanovených osob.

⁷ Z aspektu procesu transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně je nezbytné rozlišovat příjmy, které nejsou předmětem daně od příjmů, které jsou předmětem daně. Příjmy, které jsou předmětem daně, mohou být při splnění stanovených podmínek osvobozené od daně. Objevuje se další téma a to zdaňování neziskových organizací, což ale není cílem tohoto článku, proto je daná problematika zmíněna pouze marginálně.

⁸ Majetek a závazky se člení z hlediska časového na dlouhodobé a krátkodobé. Za dlouhodobý je považován takový majetek a závazky, jejichž doba používání, životnosti, držení, případně splatnosti je delší než jeden rok, majetek a závazky s dobou používání, držení, případně splatnosti kratší než jeden rok, je považován za krátkodobý. Analytické členění jednotlivých položek majetku a závazků je v kompetenci neziskové organizace.

⁹ Tento přetrvávající anachronismus je jednou z komplikací provázející vedení jednoduchého účetnictví.

složek, což klade nároky na osoby odpovědné za vedení účetnictví, aby se vyrovnaly se správným zatříděním svých konkrétních položek majetku do přehledu. Na rozdíl od příjmů a výdajů vedených v peněžním deníku, není o jednotlivých položkách majetku a závazků účtováno, ale je vedena evidence majetku, závazků a pohledávek Krbečková a Plesníková (2010). V souladu s platnou legislativní úpravou jsou jednotlivé složky majetku členěny na dlouhodobé a krátkodobé se stanovenou limitní hranicí a na podkladě této kategorizace je posléze sestaven Přehled. Zde je nutno zdůraznit, že jednoduché účetnictví využívají neziskové organizace¹⁰ nedisponující rozsáhlým majetkem a lze předpokládat, že ani při sestavení Přehledu nedojde k záměrným manipulacím se složkami majetku.

2.2 Účetní závěrka neziskové organizace v SR vedoucí jednoduché účetnictví

Účetní závěrka neziskových organizací účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví mimo všeobecné identifikační náležitosti obsahuje tyto součásti: výkaz o příjmech a výdajích (Výkaz NO Uč. 1 – 01) a výkaz o majetku a závazcích (Výkaz NO Uč. 2 – 01). Jednotlivé položky výkazu o příjmech a výdajích a výkazu o majetku a závazcích se uvádějí v eurech zaokrouhleně na dvě desetinná místa. Obsah, vertikální struktura a horizontální struktura výkazu o příjmech a výdajích a výkazu o majetku a závazcích sestavovaných v neziskových organizacích v SR jsou vymezené opatřením MF SR ve formě ustanoveného vzoru platného v příslušném období.

Výkaz o příjmech a výdajích je prvním účetním výkazem účetní závěrky sestavované v soustavě jednoduchého účetnictví, v kterém neziskové organizace vykazují informace o jednotlivých příjmech, v členění na příjmy z vkladu zřizovatele anebo zakladatele, z majetku, z daru a příspěvku, z podílu zaplacené daně z příjmů, z veřejných sbírek, z dotací, z úvěrů a půjček, z prodeje majetku, z poskytování služeb atd.; o jednotlivých výdajích v členění výdajů na zásoby, služby, mzdy, pojistné, dary a příspěvky jiným subjektům, provozní režii, splátku úvěrů a půjček, sociální fond a ostatní výdaje, a o rozdílu příjmů a výdajů. Položky příjmů a výdajů je potřebné uvádět v členění za nezdaňovanou činnost a za zdaňovanou činnost.

Výkaz o majetku a závazcích je druhým účetním výkazem účetní závěrky sestavované v soustavě jednoduchého účetnictví, v kterém neziskové organizace vykazují informace o jednotlivých složkách majetku v členění na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek, zásoby, pohledávky, peníze, ceniny, průběžné položky, bankovní účty, krátkodobé cenné papíry a ostatní krátkodobý finanční majetek; o jednotlivých složkách závazků v členění na závazky, úvěry a půjčky a o rozdílu majetku a závazků. Položky majetku a závazků je potřebné uvádět za běžné účetní období a za bezprostředně předcházející účetní období.

2.3 Účetní závěrka neziskové organizace v ČR vedoucí podvojně účetnictví

V závislosti na rozsahu vedení podvojně účetnictví je i závěrka sestavena v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Za primární výkaz je považována rozvaha, další výkazy jsou odvozené, propojené vzájemnými vazbami¹¹. Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha tvoří komponenty celku účetní závěrky sestavené neziskovou organizací.

Rozvaha je statický výkaz zobrazující k stanovenému rozvahovému dni aktiva a pasiva v přesném uspořádání. Aktiva (složky majetku) se člení na dlouhodobá a krátkodobá. Pasiva

¹⁰ Počet právnických osob vedoucích jednoduché účetnictví je natolik irelevantní, že není předmětem statistického, ani jiného šetření.

¹¹ Rozvaha je souhrnným účetním výkazem, udávajícím absolutní velikost sledované položky. Rozvaha udává výsledek hospodaření, ale vysvětlení způsobu vzniku zobrazuje výkaz zisku a ztráty. Spojovacím prvkem je výsledek hospodaření Hakalová (2010). Příloha podrobně komentuje a rozvádí informace uvedené v obou výkazech.

(zdroje krytí majetku) na vlastní a cizí. Detailnější klasifikace vychází z konkrétní struktury složek, obsahové vymezení jednotlivých složek upravuje legislativa. Aktiva se uvádí neupravená o oprávky a opravné položky, které jsou uvedeny samostatně s minusovým (snižují hodnotu aktiv) znaménkem. Položky aktiv a pasiv vychází z konečných stavů jednotlivých účtů po zaokrouhlení na tisíce Kč. Bilanční rovnice zajišťuje rovnováhu mezi aktivy a pasivy. Pro srovnání je uváděn stav jednotlivých položek v minulém období. Separováním informací o všech aktivech a pasivech se stává rozvaha primárním zdrojem informací a současně napomáhá v orientaci požadavků ze strany uživatelů. Informace o dlouhodobém majetku, jeho opotřebení, výši zásob, stavu pohledávek, částkách na bankovních účtech, výši závazků, úvěrů, bezúplatně nabytém majetku a mnoho dalších, lze dohledat v rozvaze a potřebně analyzovat. Rozvaha je povinně sestavována v tabulkové formě.

Výkaz zisku a ztráty detailizuje výsledek hospodaření, který je současně agregován v položce vlastního jmění (účet výsledku hospodaření). Výsledek hospodaření je tvořen rozdílem výnosů a nákladů¹² (tedy nikoliv příjmů a výdajů jako tomu bylo v účetnictví jednoduchém). Uspořádání nákladů a výnosů je dáno legislativou, rovněž povinnost uvádět náklady, výnosy a výsledek hospodaření v členění na hlavní a hospodářskou činnost. Odchylně oproti rozvaze nejsou uvedeny informace o výsledcích za minulé období. Informace o nákupech (např. energie), nakupovaných službách (např. opravy, reprezentace), osobních nákladech (např. mzdy) a dalších, jsou významným informačním potenciálem. Rovněž tak informace o výnosech, přijatých příspěvcích, dotacích a dalších příjmech, jsou protipólem při bilancování průběžně vznikajícího výsledku hospodaření neziskové organizace. Výkaz obsahuje údaje zjištěné narůstajícím způsobem od začátku účetního období, po povinném zaokrouhlení na tisíce Kč a je povinně sestavován v tabulkové formě.

Příloha tvoří nedílný celek účetní závěrky, ale její úlohou není podat přehled o vybraných položkách v metodickém uspořádání, ale poskytnout doplňující a vysvětlující informace k oběma předchozím výkazům. Jelikož výkazy jsou sestaveny v tabulkové formě, je nezbytné zvýšit informační potenciál účetní závěrky touto částí. Příloha se sestavuje popisným způsobem, formou tabulek, případně (a to nejčastěji) kombinací obou způsobů tak, aby bylo dosaženo přehlednosti a srozumitelnosti uváděných informací. Obsah přílohy lze rozdělit do dvou částí. První – obsahující povinně stanovené údaje (např. identifikační údaje, účetní metody, způsoby oceňování, odměny statutárních, kontrolních a jiných orgánů, výši splatných dluhů, úvěrů, závdavků, významné položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, přehled o darech a dárkách a další) jak určuje legislativní předpis. Druhá – může obsahovat údaje uváděné vlastním rozhodnutím s cílem zvýšit informovanost případných donátorů, prezentovat spektrum aktivit pro veřejnost, u politických organizací zvýšit transparentnost finančních transakcí.

2.4 Účetní závěrka neziskové organizace v SR vedoucí podvojně účetnictví

Účetní závěrka neziskových organizací účtujících v soustavě podvojněho účetnictví mimo všeobecných náležitostí obsahuje tyto součásti: rozvahu, výkaz zisků a ztrát a poznámky. Jednotlivé rozvahové a výsledkové položky se uvádějí v eurech zaokrouhleně na dvě desetinná místa. Údaje v poznámkách je možné zaokrouhlit na celá eura. Obsah, vertikální struktura a horizontální struktura rozvahy, výkazu zisků a ztrát a poznámek sestavovaných v neziskových organizacích jsou vymezené opatřením MF SR ve formě ustanoveného vzoru platného v příslušném období.

¹² Náklady představují vstupy do aktivit neziskové organizace, snižující aktiva nebo zvyšující závazky. Výnosy jsou výstupem neziskové organizace, zvyšující aktiva nebo snižující závazky. Oba pojmy jsou názornou ukázkou absence definic základních pojmů českého účetnictví Šteker a Otrusínová (2013).

Rozvaha (Úč NUJ 1-01) je základním účetním výkazem účetní závěrky, v kterém neziskové organizace vykazují informace o majetku (neoběžném majetku, oběžném majetku a časovém rozlišení) na straně aktiv, a zdrojích krytí majetku (vlastních zdrojích krytí majetku, cizích zdrojích a časovém rozlišení) na straně pasiv v požadovaném členění. Rozvahové položky na straně aktiv se uvádějí za běžné účetní období v sloupcích brutto, korekce a netto a za bezprostředně předcházející účetní období v netto hodnotě. Rozvahové položky na straně pasiv se uvádějí jenom ve dvou sloupcích, a to za běžné účetní období a za bezprostředně předcházející účetní období, protože při oceňování položek strany pasiv se netvoří korekce.

Výkaz zisků a ztrát (Úč NUJ 2-01) je druhým účetním výkazem účetní závěrky, ve kterém neziskové organizace vykazují informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření v požadovaném členění. Náklady a výnosy jsou vykazované v struktuře odpovídající účtovým skupinám účtové osnovy pro účetní jednotky, které nejsou založené anebo zřízené za účelem podnikání v účetní formě. Je potřebné je uvádět za běžné účetní období zvlášť za hlavní nezdaňovanou činnost, za zdaňovanou činnost a dohromady, a totéž za bezprostředně předcházející účetní období.

Poznámky (Úč NUJ 3-01) jako třetí součást účetní závěrky neziskových organizací se skládají z těchto částí: Všeobecné údaje; Informace o účetních zásadách a účetních metodách; Informace, které doplňují a vysvětlují údaje rozvahy; Informace, které doplňují a vysvětlují údaje výkazu zisků a ztrát; Opis údajů na podrozvahových účtech; Další informace. Součástí poznámek kromě textových částí jsou i předepsané vzorové tabulky. Údaje v poznámkách se uvádějí za běžné účetní období a za bezprostředně předcházející účetní období.

Tabulka 4: Kompozice účetních závěrek v jednoduchém a podvojném účetnictví

Výkaz účetní závěrky ČR/SR	ČR	SR
Přehled/Výkaz o příjmech a výdajích (JÚ)	Povinný výkaz evidující všechny příjmy a výdaje účtované v peněžním deníku. Členění z účetního a daňového hlediska, detailizace je možná vlastním rozhodnutím. Tabulková forma.	Povinný výkaz zobrazující všechny příjmy a výdaje účtované v peněžním deníku. Členění za nezdaňovanou činnost a zdaňovanou činnost v přesně nadefinované struktuře. Tabulková forma.
Přehled/Výkaz o majetku a závazcích (JÚ)	Povinný výkaz evidující složky majetku a závazků se stavem k poslednímu dni účetního období. Detailizace je možná vlastním rozhodnutím. Tabulková forma.	Povinný výkaz zobrazující všechny složky majetku, závazků a rozdíl majetku a závazků za účetní období a bezprostředně předcházející účetní období v přesně nadefinované struktuře. Tabulková forma.
Rozvaha/Súvaha (PÚ)	Primární účetní výkaz ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Přehled o stavu majetku a zdrojích krytí majetku. Povinná součást účetní závěrky. Tabulková forma.	Základní účetní výkaz poskytující přehled o stavu majetku a zdrojích krytí majetku v přesně nadefinované struktuře. Povinná součást účetní závěrky. Účetní forma.
Výkaz zisku a ztráty/ zisků a ztrát (PÚ)	Odvozený výkaz zaměřený na analýzu výsledku hospodaření. Přehled o stavu nákladů a výnosů ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Povinná součást účetní závěrky. Tabulková forma.	Druhý výkaz účetní závěrky zaměřený na analýzu výsledku hospodaření poskytující přehled o stavu nákladů a výnosů v přesně nadefinované struktuře. Povinná součást účetní závěrky. Účetní forma.
Příloha/Poznámky (PÚ)	Podává doplňující a vysvětlující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Povinná součást účetní závěrky. Textová a tabulková forma dle principu významnosti.	Podávají doplňující a vysvětlující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát. Povinná součást účetní závěrky. Textová a tabulková podoba.

Zdroj: vlastní zpracování

Ze srovnávací tabulky je zjevná kompozice účetních závěrek neziskových organizací, vycházejících z aktuální legislativní úpravy, manifestující významnost jednotlivých účetních systémů z hlediska rozsahu a obsahu uváděných informací.

3 Rekapitulace argumentů k provedené detekci

Účetnictvím agregované informace jsou důsledkem vlastností komplexního, univerzálního informačního systému, přičemž efekt užitku stoupá s fundovaností klienta. Naproti tomu závěrka je orientována předepsanými výkazy, a v nich obsaženými informacemi, pro prezentování širokému okruhu uživatelů. Argumenty charakterizující signifikanci informačního potenciálu účetní závěrky lze v podmínkách sledovaných států shrnout:

- rozsah a způsob sestavení závěrky vychází z aktuální legislativy, kterou je povinna se řídit každá účetní jednotka bez ohledu na spektrum svých aktivit, tím je udržena kompatibilita v rámci EU;
- závěrka je sestavována periodicky, informace jsou k dispozici ve srovnatelných peněžních a věcných hodnotách, položky majetku a závazků, nákladů a výnosů lze použít pro statistické ukazatele, komplexní rozbory hospodaření, analýzu jednotlivých položek, tím narůstá potenciál variantních informací pro potřeby řízení;
- možnost srovnání agregovaných položek jednotlivých výkazů může vést k signalizaci nepříznivého vývoje, který nemusí být markantní v průběhu roku;
- obsah přílohy/poznámek lze rozšiřovat, příloha/poznámky doplněná o další údaje signalizuje tendenci transparentnosti neziskové organizace, která je veřejností vnímána pozitivně;
- v ČR s výjimkou politických stran a politických hnutí se netýká neziskových organizací povinnost zveřejňování účetní závěrky, odpovědně se chovající organizace mají možnost tyto údaje uvádět na svém webovém portálu, což je donátory a sympatizanty kladně přijímáno;
- v SR je povinnost ukládat účetní závěrku do registru účetních závěrek (informační systém veřejné správy, jehož správcem je Ministerstvo financí SR) pro ty neziskové organizace, které mají povinnost podat daňové přiznání, ověřit účetní závěrku auditorem nebo jim to stanovuje předpis (např. neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby, nadace, neinvestiční fondy).
- v účetní závěrce se projevuje specifikum neziskové organizace požadavkem na členění příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) za hlavní činnosti, kterou je formované poslání poskytování prospěšnosti bez ohledu na dopad do hospodaření, a za hospodářskou (doplňkovou, vedlejší, podnikatelskou) činnost, u které platí podmínka dosahování zisku, který bezpodmínečně musí být použit pro financování hlavní činnosti;
- v případě, kdy neziskové organizaci vzniká povinnost předložit výroční finanční zprávu¹³, je zvyšován informační potenciál závěrky; neziskové organizace nadto mohou využít možnost sestavit výroční zprávu na základě vlastního rozhodnutí, je rozhodující, zda se jedná o výroční zprávu sestavenou v souladu s obsahem stanoveným v zákonu o účetnictví, nebo z vlastní iniciativy sestavenou „výroční zprávou“ která sice používá identický název, ale obsahově nemusí vycházet z účetnictví.

¹³ Týká se politických stran a politických hnutí v ČR a jedná se o další informace např. přehled o darech a dárkách, přehled o majetku získaného dědictvím, přehled o členech a další dle aktuální legislativní úpravy. V SR se to týká rovněž politických stran a politických hnutí, které mají povinnost předložit výroční zprávu Národní Radě SR, církví a náboženských společností, které jsou povinny předkládat zprávu o hospodaření s finančními prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu Ministerstvu kultury SR a všech neziskových organizací, které mají auditovanou účetní závěrku nebo jim to stanovuje předpis.

- v ČR účetní závěrka není veřejnosti přístupná, zveřejňují pouze účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku¹⁴, mezi které nepatří neziskové organizace, pokud by se povinnost zveřejňovat týkala i neziskových organizací, byla by realizována i často připomínaná transparentnost financování poslání;
- v SR je povinnost ukládat účetní závěrku do veřejné části registru účetních závěrek pro určité druhy neziskových organizací např. pro neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby, nadace, neinvestiční fondy, a tím je účetní závěrka přístupná veřejnosti. Ostatní neziskové organizace po splnění podmínek ukládají účetní závěrku do neveřejné části registru účetních závěrek. Tyto účetní závěrky nejsou veřejnosti přístupné;
- v ČR vybrané neziskové organizace na podkladě povinnosti zveřejnit výroční zprávu, tak nepřímo zveřejňují i účetní závěrku, která je povinnou součástí výroční zprávy dle aktuálního legislativního předpisu;
- SR stanovila základní formu a obsah výkazů pro účetní závěrku jejich unifikací v numeračních souborech;

Detekcí informačního potenciálu účetních závěrek sledovaných států byly získány poznatky o identických, analogických, diskordantních a absentujících informacích. Markantní jsou v oblasti jednoduchého účetnictví, což reálně odpovídá postavení tohoto systému v podmínkách ČR (marginální) a SR (ekvivalentní). Implicitní argumenty zdůvodňující nutnost zrušení jednoduchého účetnictví v ČR a ponechání marginální možnosti pouze pro vybrané právnické osoby, kontrastují s plnoprávným postavením jednoduchého účetnictví v SR a jeho vypovídací schopností. V oblasti podvojného účetnictví se převážně jedná o informace analogické, reálně odpovídající harmonizačnímu procesu účetnictví členských států EU. Účetní závěrky jsou rozlišeny do dvou základních skupin, primárním kritériem je vedení podvojného účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Specifikem zůstává v obou státech členění výsledku hospodaření v závislosti na aktivitách organizací, zda se jedná pouze o orientaci s atributy veřejné prospěšnosti, případně i s dalšími aktivitami, které mají za cíl vytvoření finanční dimenze pro udržení a rozšíření veřejné prospěšnosti. Absentující informace vyplývají z obecné povinnosti ukládat účetní závěrky pro stanovené neziskové organizace v podmínkách SR. Segregací informací byly identifikovány rámcově eventuality, se kterými musí počítat potencionální aktéři např. účetní, studenti, vyučující, manažeři, donátoři při realizování svých intencí.

Závěr

O výsledku aktivit neziskových organizací explicitně vypovídají v ročních intervalech výkazy účetní závěrky. Z pozice účetnictví sledovaných států lze konstatovat, že účetní závěrka v jednoduchém účetnictví informačním potenciálem odpovídá nárokům kladeným na tento účetní systém a neposkytuje takové spektrum a detailizaci informací o aktivitách, jako je tomu v případě účetní závěrky v podvojném účetnictví. Avšak obsah a rozsah není limitován, tedy vzniká prostor pro iniciaci interního účetního výkaznictví. Z hlediska interních uživatelů - neziskových organizací - splňuje požadavky na informační potenciál s tím, že značnou komplikací v ČR je orientace v platných předpisech pro vedení jednoduchého účetnictví. V podmínkách ČR by bylo potřebné zvážit, zda i nadále za nepřehledné situace akceptovat tuto účetní soustavu, v kladném případě využít zkušenosti s legislativní úpravou, která funguje v SR. Druhou variantou je ukončení možnosti vedení jednoduchého účetnictví generálně, s povinností všech právnických osob bez výjimky vedení podvojného účetnictví

¹⁴ Od ledna 2014 vstoupil v platnost v ČR zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Veřejné rejstříky jsou vedeny soudem (rejstříkový soud).

(účetnictví). Rok 2014 s rekodifikací právního systému by mohl být vhodným prostorem k tomuto rozhodnutí i z hlediska dalších očekávaných změn v účetnictví.

Účetní závěrka ukončující účetní období v podvojném účetnictví tradičně naplňuje i u neziskových organizací dominantní roli poskytovatele ověřených, spolehlivých, metodicky seříděných, i když pro někoho, ezoterických informací. S povinností deseti a víceleté úschovy, ať v písemné nebo technické formě tezauruje informační potenciál v podobě, která má neomezenou možnost užitku. Pokud by došlo k rozšíření povinnosti zveřejňování účetní závěrky na účetní jednotky zapsané ve veřejném rejstříku v podmínkách ČR, vznikla by tím rozsáhlá, využitelná a dostupná databáze.

Poděkování

Tento článek je výstupem programu Erasmus učitelská mobilita 2013/2014 ve spolupráci s Ekonomickou univerzitou v Bratislavě, Fakultou hospodářské informatiky, Katedrou účetnictví a audítorstva.

Literatura

- [1] BLECHOVÁ, B., J. JANOUŠKOVÁ a Š. SOBOTOVIČOVÁ, 2013. Analysis of the Relationship between Financial and the Tax Accounting in EU Corporation and their Harmonization. In: *Proceedings of the 8th International Conference Accounting and Management Information Systems research, education and practice: challenges and opportunities* (AMIS 2013). Bucharest: University of economic studies, s. 783-797. ISSN 2247-6245.
- [2] HAKALOVÁ, J., 2010. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [3] HAKALOVÁ, J. a A. URBANCOVÁ, 2012. Účetní reforma veřejných financí v České republice a její vliv na účetnictví, účetní závěrku, přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky některých vybraných účetních jednotek. *Acta academica karviniensia*, 12(2), 29-42. ISSN 1212-415X.
- [4] http://www.statistics.sk/pls/elisw/casovy_Rad.procDLG [vid. 18. června 2014].
- [5] KORDOŠOVÁ, A., 2013. Účtovná závierka neziskových účtovných jednotiek. In: *AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach. Zborník z 15. medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. ISBN 978-80-225-3770-4. s. 1-9. CD.
- [6] KORDOŠOVÁ, A., 2014. Postavenie neziskových organizácií v Slovenskej republike. In: *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, s. 48-51. ISBN 978-80-225-3821-3.
- [7] KRBEČKOVÁ, M. a J. PLESNÍKOVÁ, 2010. *Jednoduché účetnictví*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-591-7.
- [8] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R., 2013. *Neziskové organizace*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-825-3.
- [9] Opatrenie MF SR č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov.
- [10] Opatrenie MF SR č. MF/24975/2010-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky,

obsahovom vymedzení niektorých položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania v znení neskorších predpisov.

- [11] Opatrenie MF SR č. MF/17616/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky, termíny a miesto ukladania individuálnej účtovnej závierky a výročnej správy pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania.
- [12] REKTOŘÍK, J. a kol., 2010. *Organizace neziskového sektoru*. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-54-5.
- [13] STEJSKAL, J., H. KUVÍKOVÁ a K. MAŤÁTKOVÁ, 2012. *Neziskové organizace vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-973-9.
- [14] ŠIMÍKOVÁ, I., 2012. Klíčová specifika organizací nevýdělečného sektoru. *Acta academica karviniensia*, **12**(3), 128-138. ISSN 1212-415X.
- [15] ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [16] TAKÁČOVÁ, H., 2010. *Účetnictví neziskových organizací*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1664-6.
- [17] ÚZ 1018 Účetnictví nevýdělečných organizací, 2014. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-044-5.