Ministerstvo školství,
mládeže a tělovýchovy
Č.j.: MSMT-21815/2015

V Praze dne 23.4. 2015

Metodický pokyn k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy

ČÁST PRVNÍ
OBECNÁ USTANOVENÍ

Článek 1
Předmět úpravy

Tento pokyn stanoví způsob odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství mládeže a tělovýchovy dle Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku". Pokyn upravuje metodu odpisování majetku a zachycení odpisů v účetnictví příspěvkovými organizacemi za účelem zajištění správného, průkazného a úplného vedení účetnictví.

Článek 2
Právní předpisy upravující způsob odpisování majetku, postupy účtování o odpisech a související povinnosti příspěvkových organizací

a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
b) 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, ve znění pozdějších předpisů,
c) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 704 „Fondy účetní jednotky",
d) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku",
e) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 „Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek",
f) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Článek 3
Základní pojmy

Pro účely tohoto pokynu se rozumí:

a) odpisem zachycení postupného opotřebení majetku v průběhu jeho užívání podle odpisového plánu, čímž se snižuje ocenění tohoto majetku až do výše jeho ocenění v účetnictví,
b) oprávkami souhrn všech dosavadních odpisů,
c) zůstatkovou cenou cena pořizovací po odečtení oprávek,
d) odpisovým plánem rozložení výše odpisů na jednotlivá účetní období podle předpokládané doby používání majetku až do okamžiku ukončení užívání,
e) kategorizací dlouhodobého majetku zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin podle přílohy č. 1 Českého účetního standardu č. 708,
f) přiřazením předpokládané doby používání dlouhodobého majetku stanovení předpokládané doby používání jednotlivých odpisových skupin dlouhodobého majetku v závislosti na charakteristice majetku, charakteru prostředí, ve kterém je majetek využíván, stupni intenzity užívání majetku, rychlosti jeho morálního zastarávání a na dalších specifických podmínkách,
g) zbytkovou hodnotou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by příspěvková organizace mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením,
h) aktualizací odpisového plánu úprava odpisového plánu na základě zhodnocení, zda stanovená zbývající doba použitelnosti daného majetku odpovídá skutečnému opotřebení majetku a zohlednění této skutečnosti případným provedením změny doby použitelnosti spojené s přepočtem plánovaných odpisů,
i) nově pořízeným použitým dlouhodobým majetkem takový dlouhodobý majetek, který je pořízen již jako užívaný a nachází se ve stavu, který odpovídá opotřebení minimálně z jedné třetiny celkové předpokládané doby používání,
j) nově pořízeným dlouhodobým majetkem majetek, který nesplňuje podmínky bodu i),
k) technickým zhodnocením u dlouhodobého hmotného majetku rekonstrukce nebo modernizace majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40.000 Kč, u dlouhodobého nehmotného majetku výdaje na rozšíření vybavenosti, použitelnosti nebo změnu účelu majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč.

Článek 4
Pravidla pro odpisování majetku

a) **Předmět odpisování** - Příspěvková organizace odpisuje dlouhodobý hmotný majetek (s výjimkou pozemků a kulturních předmětů), jehož ocenění převyšuje částku 40.000 Kč, a dlouhodobý nehmotný majetek, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč. Předmětem odpisování není drobný dlouhodobý majetek[1].

[1] V souladu s § 33 odst. 6 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, se o pořízení drobného dlouhodobého majetku účtuje prostřednictvím nákladového účtu 558 – „Náklady z drobného dlouhodobého majetku", což představuje jednorázové promítnutí pořizovací ceny majetku do nákladů. S ohledem na výše uvedené nedochází k odpisování drobného dlouhodobého majetku.

b) **Průběh odpisování** - Příspěvková organizace odpisuje dlouhodobý majetek včetně technického zhodnocení z výše jeho ocenění v účetnictví podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na základě odpisového plánu po celou dobu používání majetku, a to maximálně do výše tohoto ocenění.

c) **Zbytková hodnota** – Majetek, s nímž je příspěvková organizace podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších přepisů, příslušná hospodařit, je považován za majetek České republiky. V případě vyřazování majetku je majetek přednostně nabízen k bezúplatnému předání ostatním organizačním složkám státu nebo státním příspěvkovým organizacím. K úplatným převodům (prodeji) majetku dochází až v okamžiku, kdy o majetek nabízený k bezúplatnému převodu nejeví jiné organizační složky ani státní příspěvkové organizace zájem. Vzhledem k uvedenému nedoporučujeme zbytkovou hodnotu dle její definice stanovené bodem 3.1. Českého účetního standardu č. 708 stanovit, tzn., že příspěvkové organizace při sestavení odpisového plánu zbytkovou hodnotu, až na výjimečné případy, které budou komentovány v příloze účetní závěrky na položce A.3. „Informace podle § 7 odst. 5 zákona", nezohledňují.

d) **Odpisový plán** - Odpisový plán sestavuje příspěvková organizace stanovením předpokládané doby používání příslušného majetku. Předpokládanou dobu používání lze stanovit jak pro jednotlivé majetkové položky, tak pro celou skupinu majetku. Stanovená doba používání majetku by měla reflektovat skutečné opotřebení majetku a možnost jeho využití po následující účetní období. Rovněž je při sestavení odpisového plánu nezbytné zohlednit bod 6.1. Českého účetního standardu č. 708, podle nějž je dlouhodobý majetek odpisován po celou dobu jeho používání, tzn., že zůstatková cena dlouhodobého majetku by neměla po dobu jeho užívání nabývat nulové hodnoty.

e) **Aktualizace odpisového plánu** - Příspěvková organizace alespoň 1x ročně v rámci inventarizace zhodnotí shodu odpisového plánu majetku se skutečnou dobou používání majetku. V případě použití skupin majetku zhodnotí například, zda některá skupina neobsahuje významný podíl majetkových položek, jejichž účetní netto hodnota je nulová. Významný podíl doporučujeme stanovit v % z počtu kusů zařazených do odpisové skupiny. Za významný je zcela jistě nutno považovat stav, kdy nulové hodnoty dosáhne alespoň 20% majetkových položek dané odpisové skupiny, hladinu významnosti lze stanovit i nižším % než výše uvedeným. Pokud budou identifikovány majetkové skupiny, které obsahují významný podíl již odepsaných majetkových položek, organizace zhodnotí, zda je doba odpisování stanovena přiměřeně, případně nastaví nové doby odepisování jednotlivých skupin majetku. Informaci o tom, zda v daném účetním období došlo k aktualizaci odpisového plánu, či nikoliv, uvede příspěvková organizace v příloze účetní závěrky na položce A.3. „Informace podle § 7 odst. 5 zákona".

f) **Povinná aktualizace odpisového plánu** - V případě, kdy se v jedné odpisové skupině vyskytne k datu inventarizace více než 50% odepsaných majetkových položek, je účetní jednotka povinna stanovit novou dobu odpisování u této skupiny, neboť je zjevné, že nedošlo ke správnému odhadu doby použitelnosti.

g) **Technické zhodnocení** - Pokud dochází k technickému zhodnocení v průběhu odpisování majetku, je nutné navýšit výši ocenění majetku o výši technického

zhodnocení a upravit odpisový plán současně s přihlédnutím k předpokládané době používání majetku a jejímu případnému prodloužení vlivem technického zhodnocení.

h) **Frekvence odpisování** - Příspěvkové organizace odpisují a účtují o odpisech s měsíční frekvencí.

i) **Zahájení odpisování** - V případě nabytí dlouhodobého majetku zahajuje příspěvková organizace odpisování 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k zařazení majetku do užívání (tzn. např. při zařazení majetku v měsíci prosinci budou odpisy provedeny až za leden následujícího roku). Zařazuje-li příspěvková organizace majetek do užívání v průběhu účetního období, stanoví výši odpisů jejich poměrnou částí připadající na dobu, po kterou majetek v tomto účetní období užívá, tzn., pokud je roční odpisová sazba stanovena např. na 12% z ocenění majetku, majetek byl zařazen v měsíci březnu, budou provedeny za daný rok celkově odpisy ve výši 9% pořizovací ceny – za měsíce duben – prosinec vždy 1 % z ceny pořízení resp. z ocenění majetku.

j) **Odpisy při bezúplatném převodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami** - V případě, že příspěvková organizace předává z důvodů organizačních změn majetek (resp. příslušnost hospodařit s majetkem) jiné vybrané účetní jednotce[2] stanovené § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, provede předávající účetní jednotka měsíční odpis u předávaného majetku v souladu s odpisovým plánem na daný měsíc (tzn. že účetní jednotka provede celý měsíční odpis i v případě, že majetek předává např. 1. dne v měsíci). Přebírající účetní jednotka postupuje v souladu s písm. f), tedy provede odpis majetku až za následující měsíc po zařazení majetku.

k) **Odpisy při úplatném převodu majetku (prodeji)** – Dlouhodobý majetek určený k prodeji přeceňuje příspěvková organizace na reálnou hodnotu. Majetek určený k prodeji příspěvková organizace neodpisuje. Podle odpisového plánu provede příspěvková organizace odpis za měsíc, ve kterém dochází k přecenění majetku na reálnou hodnotu a 1. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k přecenění majetku na reálnou hodnotu, pozastaví odpisování. Jestliže příspěvková organizace upustí od úmyslu prodeje majetku, zruší přecenění majetku na reálnou hodnotu a bude pokračovat v odpisování z výše zůstatkové ceny, která předcházela okamžiku přecenění majetku na reálnou hodnotu, což zohlední úpravou odpisového plánu. V závislosti na skutečnosti, zda byl majetek po dobu, po kterou byl přeceněn na reálnou hodnotu, používán či nikoliv, zhodnotí příspěvková organizace zbývající dobu použitelnosti majetku a případně rovněž upraví odpisový plán.

l) **Úprava výše odpisů** - Částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

[2] Podle § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, se za vybrané účetní jednotky považují organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

ČÁST DRUHÁ
ZPŮSOB ODPISOVÁNÍ

Článek 5
Odpisování majetku

Základním způsobem odpisování dlouhodobého majetku pro příspěvkové organizace je v kapitole 333 stanoven rovnoměrný způsob.

Při přechodu na metodu rovnoměrného odpisování dlouhodobého majetku provede příspěvková organizace kategorizaci dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 Českého účetního standardu č. 708. Dlouhodobý majetek nebo soubor dlouhodobého majetku, který není uveden v kategorizaci dlouhodobého majetku, zařadí příspěvková organizace s přihlédnutím k charakteru majetku uváděného v odpisových skupinách nebo podle srovnatelné doby jeho používání.

Po provedení kategorizace majetku stanoví příspěvková organizace předpokládanou dobu používání jednotlivých odpisových skupin[3] a sestaví odpisový plán pro příslušný dlouhodobý majetek. Předpokládaná doba používání majetku musí být vyjádřena v letech.

Příspěvková organizace sestaví odpisový plán. Při sestavení odpisového plánu pro metodu rovnoměrného odpisování zohlední příspěvková organizace výši oprávek za období, po které majetek odpisovala původní metodou.

V případě, že je výše oprávek zjištěná metodou rovnoměrného odpisování vyšší než oprávky skutečně vykázané na základě původně používané metody odpisování, účtuje příspěvková organizace o rozdílu následovně:

Text operace	MD	D
Doúčtování oprávek při změně metody	406	07x/08x

V případě, že je výše oprávek zjištěná metodou rovnoměrného odpisování nižší než oprávky skutečně vykázané na základě původně používané metody odpisování, příspěvková organizace o tomto rozdílu neúčtuje. Toto ustanovení lze použít i v případě, že při odpisování majetku před přechodem na rovnoměrnou metodu odpisování v souladu s Českým účetním standardem č. 708 odepsala příspěvková organizace některý majetek v celé výši ocenění a jeho zůstatková hodnota je tak nulová. O této skutečnosti bude příspěvková organizace dostatečně podrobně informovat v příloze účetní závěrky v rámci položky A.3. „Informace podle § 7 odst. 5 zákona".

V případě nově pořízeného použitého dlouhodobého majetku nezohledňuje příspěvková organizace při sestavení odpisového plánu předchozí dobu používání majetku. Výjimkou je bezúplatné převzetí dlouhodobého majetku od jiné vybrané účetní jednotky, při kterém přebírá příspěvková organizace výši ocenění a oprávek majetku.

[3] Ve výjimečných případech, kdy příspěvková organizace není schopna stanovit odhad zbývající doby používání majetku, stanoví zbývající dobu používání majetku podle přílohy č. 4 Českého účetního standardu č. 708. Při sestavení odpisového plánu zohlední příspěvková organizace rozdíl mezi výší oprávek za období, po které majetek užívala a odpisovala původní metodou a výší oprávek dopočtených metodou rovnoměrného odpisování, viz dále.

Článek 6
Tvorba fondu reprodukce majetku a jeho krytí finančními prostředky

V souladu s § 58 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a bodem 7.1. Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 704 „Fondy účetní jednotky" je příspěvková organizace v souvislosti s účtováním o odpisech dlouhodobého majetku povinna účtovat také o tvorbě fondu reprodukce majetku ve výši odpisů.

Jestliže příspěvková organizace nezajistí ke dni sestavení řádné účetní závěrky krytí fondu reprodukce majetku finančními prostředky, bude postupovat dle § 66 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb., tzn., že výsledkově sníží o tento rozdíl (snížený o výši výnosů z titulu časového rozlišení přijatých investičních transferů) fond reprodukce majetku. O výsledkovém snížení fondu reprodukce majetku bude příspěvková organizace účtovat na stranu MD účtu 416 – „Fond reprodukce majetku, investiční fond" se souvztažným zápisem na stranu D účtu 649 – „Ostatní výnosy z činnosti". V příloze účetní závěrky v rámci položky A.9. „Informace podle § 66 odst. 8 vyhlášky" příspěvková organizace zdůvodní, proč nebylo možné fond reprodukce majetku krýt finančními prostředky.

Článek 7
Účtování o odpisech

O odpisech bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování odpisů podle odpisového plánu	551	07x/08x
Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	401	416

Článek 8
Vyřazení odpisovaného majetku

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku likvidací, není-li plně odepsán, bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	551	07x/08x
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x
Tvorba zdrojů krytí ve výši zůstatkové ceny	401	416

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku likvidací, je-li plně odepsán, bude příspěvková organizace účtovat následovně[4]:

Text operace	MD	D
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku v důsledku prodeje[5] bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zrušení oprávek	07x/08x	407
Vyřazení majetku z užívání v reálné hodnotě	552/553	01x/02x
Předpis pohledávky za prodaný majetek[6]	311	645/646

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku v důsledku škody bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	547	07x/08x
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x
Tvorba zdrojů krytí ve výši zůstatkové ceny	401	416

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku bezúplatným převodem jiné vybrané účetní jednotce bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	401	01x/02x
Vyřazení majetku z užívání ve výši oprávek	07x/08x	01x/02x

ČÁST TŘETÍ
PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

1) Zbytková hodnota stanovená před účinnosti tohoto pokynu ve výši 5% se ruší. Úpravu odpisových plánů na základě zrušení zbytkové hodnoty jsou příspěvkové organizace povinny provést v účetním období roku 2015, nejpozději však do 31.12.2015.

[4] O majetku, který byl již plně odepsán, avšak nadále je příspěvkovou organizací používán, podává příspěvková organizace informaci v příloze účetní závěrky v rámci položky A.3. „Informace podle § 7 odst. 5 zákona".

[5] Povinností PO je přecenit veškerý majetek určený k prodeji reálnou hodnotou. Kompletní postup účtování o prodeji a vyřazení majetku přeceněného na reálnou hodnotu upravuje Článek 15 Metodického pokynu, kterým se stanoví postupy účtování o majetku organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-10538/2014.

[6] Tento předpis se nepoužije v případě vyřazení nemovitého majetku v důsledku jeho prodeje. V případě prodeje nemovitého majetku jsou příspěvkové organizace povinny v souladu s Metodickým pokynem k účtování a hospodaření s příjmy plynoucími příspěvkovým organizacím zřizovaným Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy z prodeje nemovitého majetku České republiky, č.j.: MSMT-10539/2014 přecenit nemovitý majetek určený k prodeji na reálnou hodnotu a dále se při účtování řídit tímto Metodickým pokynem.

ČÁST ČTVRTÁ
ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

1) Postupy účtování v oblasti dlouhodobého majetku dané tímto pokynem přiměřeně použijí i organizační složky státu v resortu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy.

2) Metodický pokyn k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-21815/2015, ruší Instrukci k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-6/2013-15.

3) Tento pokyn nabývá účinnosti dnem následujícím po dni podpisu.

RNDr. Zuzana Matušková
pověřena zastupováním náměstka ministryně
pro řízení sekce ekonomické

Seznam účtů

01x Dlouhodobý nehmotný majetek
02x Dlouhodobý hmotný majetek
07x Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
08x Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
401 Jmění účetní jednotky
406 Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody
416 Fond reprodukce majetku, investiční fond
547 Manka a škody
551 Odpisy dlouhodobého majetku
552 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku
553 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku
645 Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
646 Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
649 Ostatní výnosy z činnosti