

V Praze dne 6 . dubna 2016

Metodický pokyn, kterým se stanoví postupy účtování o majetku organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy

ČÁST PRVNÍ OBECNÁ USTANOVENÍ

Článek 1 Předmět úpravy

Tento pokyn je určen organizačním složkám státu (dále jen „OSS“) a příspěvkovým organizacím (dále jen „PO“) v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Metodický pokyn upravuje postupy účtování o majetku, které jednotlivé OSS a PO aplikují při sestavování jejich vnitřní směrnice účtování o majetku.

Článek 2 Právní předpisy upravující specifikaci majetku, jeho oceňování a účtování

- 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) České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky,
- d) vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- e) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů,
- f) vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech),
- g) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Článek 3 Základní pojmy

Pro účely tohoto pokynu se rozumí:

- a) **majetkem** dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zásoby,
- b) **inventarizací majetku**¹ zjištění skutečného stavu veškerého majetku a ověření, zda skutečný stav majetku odpovídá stavu majetku v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb.,
- c) **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,
- d) **pořizovací cenou** cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících,
- e) **reprodukční pořizovací cenou** cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- f) **vlastními náklady** náklady vlastní činnosti vynaložené na výrobu nebo jinou činnost s výrobou související,
- g) **zůstatkovou cenou** cena pořizovací po odečtení oprávek,
- h) **reálnou hodnotou** ocenění stanovené kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, příp. ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů nelze-li kvalifikovaný odhad nebo posudek provést.

Článek 4 Pomocný analytický přehled

V souvislosti se zavedením předávání Pomocného analytického přehledu za účelem monitorování a řízení veřejných financí stanoveného vyhláškou č. 383/2009 Sb. sledují OSS i PO² údaje o charakteru přírůstků a úbytků dlouhodobého majetku a zásob na vybraných syntetických účtech.

Na syntetických účtech *dlouhodobého majetku* sleduje účetní jednotka tyto typy změn:

- přírůstky: nákup - nový, nákup - použitý, nákup – drobný dlouhodobý majetek do 20 tis. Kč, nákup – drobný dlouhodobý majetek od 20 tis. Kč včetně, bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn, bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn, zařazení do užívání, aktivace, technické zhodnocení, přecenění na reálnou hodnotu, inventarizační rozdíly, vnitroorganizační přesuny, ostatní,
- úbytky: prodej, bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn, bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn, zařazení do užívání,

¹ Při inventarizaci OSS a PO postupují v souladu s Pokynem státní tajemnice – náměstkyně ministra skupiny 1, kterým se stanoví zásady a vzorová směrnice k provedení inventarizace majetku a závazků organizačních složek státu a příspěvkových organizací zřízených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-31465/2012-18.

² S účinností od 1. ledna 2013 se povinnost předání Pomocného analytického přehledu vztahuje na všechny příspěvkové organizace v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy.

vyřazení likvidací, vklad, přecenění na reálnou hodnotu, inventarizační rozdíly, vnitroorganizační přesuny, ostatní.

Na syntetických účtech *zásob* sleduje účetní jednotka tyto typy změn:

- přírůstky: nákup, bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn, bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn, aktivace, inventarizační rozdíly, vnitroorganizační přesuny, změna stavu zásob, ostatní,
- úbytky: spotřeba/prodej, bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn, bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn, vyřazení likvidací, vklad, inventarizační rozdíly, vnitroorganizační přesuny, změna stavu zásob, ostatní.

V souladu s § 77 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vytváří účetní jednotka předávající Pomocný analytický přehled členění syntetických účtů na odpovídající analytické účty.

S ohledem na tuto skutečnost je třeba při účtování změn přírůstků a úbytků dlouhodobého majetku a zásob provést veškeré úkony vedoucí k zachycení těchto změn v Pomocném analytickém přehledu.

ČÁST DRUHÁ DLOUHODOBÝ MAJETEK

Článek 5 Dlouhodobý hmotný majetek

Do kategorie dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“) patří následující položky:

- a) pozemky (účet 031) bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zásobami,
- b) kulturní předměty (účet 032) bez ohledu na výši ocenění, zejm. movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla obdobné věci včetně souborů tohoto majetku,
- c) stavby (účet 021) bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, zejména:
 - stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle jiných právních předpisů,
 - otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť,
 - technické rekultivace,
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
 - nemovité kulturní památky,
 - technické zhodnocení staveb uvedených v § 28 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40.000 Kč,
 - technické zhodnocení nemovité kulturní památky a církevní stavby oceněné ve výši 1 Kč,
 - právo stavby (tj. právo OSS nebo PO realizovat na pozemku jiné účetní jednotky stavbu), pokud není záměrem OSS nebo PO realizovat stavbu vyhovující právu stavby a proto není vykazováno jako součást ocenění stavby podle první odrážky tohoto bodu nebo jako součást ocenění zásob,
- d) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (účet 022) se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1

- rok a oceněním převyšujícím částku 40.000 Kč, a dále předměty z drahých kovů (pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky),
- e) pěstitelské celky trvalých porostů (účet 025), tj.:
- ovocné stromy a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na hektar,
 - trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- f) drobný dlouhodobý hmotný majetek (účet 028) zahrnující hmotné movité věci, příp. soubory majetku, se samostatným technicko-ekonomickým určením, a současně s dobou použitelnosti delší než 1 rok a oceněním v částce 3.000 Kč³ a vyšší nepřevyšující však částku 40.000 Kč,
- g) ostatní dlouhodobý hmotný majetek (účet 029) zahrnující zejména dospělá zvířata bez ohledu na výši jejich ocenění (s výjimkou zvířat v zoologických zahradách, služebních psů a služebních koní), ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 66 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb., bez ohledu na výši ocenění, technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nevykazovaného v položkách uvedených v odstavcích b) až e) tohoto článku, věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást ocenění položky uvedené v odstavci c) nebo jako součást ocenění zásob,
- h) technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a drobného dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40.000 Kč.

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci, včetně technického zhodnocení majetku, okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání. Toto neplatí pro položku drobného dlouhodobého hmotného majetku.

Článek 6

Dlouhodobý nehmotný majetek

Do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen „DNM“) patří následující položky:

- a) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012), software (účet 013), databáze a ocenitelná práva (účet 014) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a oceněním převyšujícím částku 60.000 Kč,
- b) povolenky na emise a preferenční limity (účet 015),
- c) drobný dlouhodobý nehmotný majetek (účet 018) zahrnující nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, databáze a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jejichž ocenění je v částce 7.000 Kč⁴ a vyšší, a nepřevyšuje částku 60.000 Kč,
- d) ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (účet 019) obsahující položky majetku, které nelze zařadit do položek nehmotného majetku uvedených v odstavcích a) až c),

³ OSS nebo PO může ve vnitřní směrnici rozhodnout o snížení výše dolní hranice.

⁴ OSS nebo PO může ve vnitřní směrnici rozhodnout o snížení výše dolní hranice.

a technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku nevykazovaného v položkách uvedených v odstavci a) tohoto článku,

- e) technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a drobného dlouhodobého nehmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč, v souladu s § 11 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stávají pořizované věci, včetně technického zhodnocení majetku, okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání. Toto neplatí pro položku drobného dlouhodobého nehmotného majetku.

Článek 7

Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek oceňuje OSS nebo PO těmito způsoby:

- **Pořizovací cenou** (tj. cena pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících⁵):
 - dlouhodobý majetek v případě jeho pořízení nákupem od dodavatele,
 - DHM pořízený směnnou smlouvou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány,
- **Reprodukční pořizovací cenou:**
 - dlouhodobý majetek nabytý bezúplatným převodem od jiných než vybraných účetních jednotek (darováním),
 - DHM pořízený směnnou smlouvou, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány,
 - dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nevidovaný (inventarizační přebytek),
 - dlouhodobý majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit,
 - dlouhodobý majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- **Vlastními náklady:**
 - dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností (s výjimkou případů, kdy se tento majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou),
- **Ve výši 1 Kč:**
 - kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena (ocenění se nezvyšuje o technické zhodnocení provedené na tomto majetku),
- **Navázáním na výši ocenění majetku v účetnictví jiné vybrané účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala:**
 - dlouhodobý majetek nabytý bezúplatným převodem od jiných vybraných účetních jednotek.

⁵ Náklady související s pořízením majetku stanoví OSS nebo PO v souladu s § 55 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.

Ocenění dlouhodobého majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud toto zhodnocení splňuje podmínky podle článku 5 odst. h) nebo článku 6 odst. e) tohoto pokynu.

Ocenění dlouhodobého majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku.

Ocenění dlouhodobého majetku nesmí nabývat nulové hodnoty. V případě bezúplatného nabytí dlouhodobého majetku oceněného nulovou hodnotou přecenění účetní jednotka tento majetek reprodukční pořizovací cenou. Ocenit reprodukční pořizovací cenou je nutno i majetek, který účetní jednotka nabyla např. v rámci akce mobilního operátora apod.

Oceňování souboru majetku

Soubor majetku je tvořen více věcmi a zpravidla je charakterizovaný samostatným technicko-ekonomickým určením. U kulturních památek a předmětů kulturní hodnoty je soubor majetku charakterizován určením společných znaků jeho částí nebo prvků. Do souboru majetku nelze zahrnout nemovitou věc, a to ani společně s věcí movitou.

Soubor kulturních památek nebo předmětů kulturní hodnoty oceňuje OSS a PO ve výši 1 Kč (pokud není známa pořizovací cena ani jedné z věcí tvořících soubor majetku), nebo součtem pořizovacích cen nebo reprodukčních pořizovacích cen všech jednotlivých věcí tvořících soubor majetku.

Pokud dochází ke změnám v rozsahu souboru majetku oceněného ve výši 1 Kč, ocenění celého souboru se nemění. Pokud dochází ke změnám v rozsahu souboru majetku oceněného součtem pořizovacích cen nebo reprodukčních pořizovacích cen všech jednotlivých věcí, ocenění souboru majetku se upraví o ocenění věci, které se změna týká.

Soubor majetku kulturních památek nebo předmětů kulturní hodnoty oceněný ve výši 1 Kč nelze rozšiřovat o kulturní památky nebo předměty kulturní hodnoty, u nichž je známa pořizovací cena.

Sbírka muzejní povahy, u které není známé ocenění, se oceňuje ve výši 1 Kč. Pokud dochází ke změnám v jejím rozsahu, ocenění této sbírky se nemění.

Pokud dochází ke změně rozsahu sbírky muzejní povahy, u které je známé její ocenění, o věc, která je oceněna v jiné výši než 1 Kč, ocenění této sbírky se upraví o ocenění věci, které se změna týká.

Článek 8

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku a jeho účtování

V průběhu účetního období zachycuje účetní jednotka výdaje na pořízení technického zhodnocení dlouhodobého majetku na účtech nedokončeného majetku (tj. účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek). Splňuje-li v průběhu účetního období výše ocenění technického zhodnocení v okamžiku uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání podmínky podle článku 5 odst. h) nebo článku 6 odst. e) tohoto pokynu, zařadí OSS nebo PO toto zhodnocení na příslušný účet majetku:

Text operace	MD	D
<i>Postup účtování v průběhu běžného účetního období</i>		
Faktura za 1. technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (15.000 Kč)	042	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (15.000 Kč)	321	223/241
Faktura za 2. technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (30.000 Kč)	042	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (30.000 Kč)	321	223/241
Tvorba zdrojů k profinancovanému technickému zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (45.000 Kč)*	416	401
Zachycení technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku na příslušném majetkovém účtu (45.000 Kč)	02x	042
Faktura za technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (80.000 Kč)	041	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (80.000 Kč)	321	223/241
Tvorba zdrojů k profinancovanému technickému zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (80.000 Kč)*	416	401
Zachycení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku na příslušném majetkovém účtu (80.000 Kč)	01x	041

V případě, že výše ocenění technického zhodnocení dlouhodobého majetku nedosahuje v průběhu běžného účetního období stanovené hranice pro zařazení do příslušné majetkové položky (tzn. technické zhodnocení nepřevyší částku 40.000 Kč u DHM, a 60.000 Kč u DNM), avšak existují předpoklady splnění podmínek uvedených v článku 5 odst. h) nebo článku 6 odst. e) tohoto pokynu v následujících účetních obdobích, ponechá OSS nebo PO k rozvahovému dni výdaje na technické zhodnocení na účtu nedokončeného majetku, a to až do okamžiku, kdy je technické zhodnocení splňující stanovenou výši ocenění způsobilé k užívání. K okamžiku uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání převede OSS nebo PO technické zhodnocení na příslušný majetkový účet. Jestliže předpoklady splnění podmínek uvedených v článku 5 odst. h) nebo článku 6 odst. e) tohoto pokynu v následujících účetních obdobích neexistují, nebo technické zhodnocení v následujících letech oproti předpokladu stanovené výše ocenění nedosáhne, převede účetní jednotka nejpozději k rozvahovému dni technické zhodnocení do příslušné položky nákladů⁶:

⁶ V případě, že PO financuje technické zhodnocení z fondu reprodukce majetku a tento zdroj financování chce zachovat i v případě, že technické zhodnocení nesplní podmínky uvedené v článku 5 odst. h) nebo článku 6 odst. e) tohoto pokynu, přeúčtuje PO použití fondu reprodukce majetku z původního záměru pořízení investičního majetku do nákladů zápisem na stranu D účtu 401 v záporné výši a na stranu D účtu 648 v kladné výši. Pokud byly položky evidované na účtu nedokončeného majetku pořízeny z dotace programového financování EDS/SMVS, požádá PO poskytovatele dotace o změnu účelu poskytnutých prostředků z investičních na neinvestiční. Po schválení a provedení změny účelu prostředků přeúčtuje PO v souladu Metodickým pokynem, kterým se stanoví způsob účtování transferů, darů účelově určených na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku a dotací přijatých v rámci programu EDS/SMVS (ISPROFIN) příspěvkovými organizacemi zřizovanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-8559/2016, přijaté

Text operace	MD	D
<i>Postup účtování v průběhu běžného účetního období</i>		
Faktura za 1. technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (10.000 Kč)	042	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (10.000 Kč)	321	223/241
Vypořádání zdrojů krytí k nedokončenému majetku (10.000 Kč)*	416	401
Faktura za 2. technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (25.000 Kč)	042	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (25.000 Kč)	321	223/241
Vypořádání zdrojů krytí k nedokončenému majetku (25.000 Kč)*	416	401
Faktura za technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (55.000 Kč) ⁷	041	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (55.000 Kč)	321	223/241
Vypořádání zdrojů krytí k nedokončenému majetku (55.000 Kč)*	416	401
Převod technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku do nákladů (55.000 Kč)	518	041
Přeúčtování prostředků fondu reprodukce majetku, které byly použity k úhradě technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (55.000 Kč) ⁸		-401 ⁶ 648
<i>Postup účtování následující účetní období</i>		
Faktura za 3. technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku (15.000 Kč) ⁹	042	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení (15.000 Kč)	321	223/241
Vypořádání zdrojů krytí k nedokončenému majetku (15.000 Kč)*	416	401
Převod technického zhodnocení z nedokončeného majetku do majetku (50.000 Kč)	02x	042

prostředky z investičních na neinvestiční. Jestliže však ke změně účelu prostředků nedojde, náklady na technické zhodnocení uhradí PO z vlastních zdrojů a nevyčerpané prostředky vrátí poskytovateli.

⁷ Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku nepřevyšuje stanovenou výši ocenění pro zařazení na příslušný majetkový účet a současně neexistuje předpoklad splnění podmínek v dalších účetních obdobích.

⁸ V případě, že by se PO rozhodla, že vzniklé náklady nebude hradit z prostředků fondu reprodukce majetku, ale z provozních prostředků, provede storno zápisu o použití prostředků fondu reprodukce majetku na technické zhodnocení (MD -416 / D -401) a provozní prostředky ve výši nákladů převede zpět do fondu reprodukce majetku, ze kterého hradila původní záměr technického zhodnocení.

⁹ 3. zhodnocení je zhodnocením konečným, v tomto případě převede účetní jednotka technické zhodnocení do nedokončeného majetku a poté provede zařazení technického zhodnocení v celkové výši do užívání (tzn. zařazení do příslušné položky majetku).

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Článek 9 Účtování o pořízení dlouhodobého majetku

OSS nebo PO může nabýt dlouhodobý majetek nákupem u dodavatele, bezúplatným nabytím, vlastní činností.

Požizovaný dlouhodobý majetek zachycuje OSS a PO v souladu s § 11 odst. 6 písm. c) a § 14 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. po dobu jeho pořizování až do okamžiku jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání na účtu nedokončeného dlouhodobého majetku (041 nebo 042).

Pořízení dlouhodobého majetku nákupem

O pořízení dlouhodobého majetku nákupem bude OSS a PO účtovat prostřednictvím příslušného účtu nedokončeného dlouhodobého majetku následovně:

Text operace	MD	D
Faktura od dodavatele za nakoupený dlouhodobý majetek	041/042	321
Úhrada faktury za nakoupený dlouhodobý majetek	321	223/241
Faktura za náklady spojené s pořízením	041/042	321
Úhrada faktury za náklady spojené s pořízením	321	223/241
Zařazení dlouhodobého majetku do užívání v pořizovací ceně	01x/02x	041/042
Převod zdrojů k profinancovanému majetku*	416	401

O poskytnutých zálohách na pořízení dlouhodobého majetku nákupem bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	051/052	241
Převod zdrojů k profinancovanému majetku* ve výši poskytnuté zálohy	416	401
Faktura za nakoupený dlouhodobý majetek	041/042	321
Vypořádání zálohy	321	051/052
Doplatek faktury (v případě, že poskytnutá záloha byla nižší než výše faktury)	321	241
Převod zdrojů k profinancovanému majetku* ve výši doplatku	416	401
Vrácení přeplatku faktury (v případě, že poskytnutá záloha byla vyšší než výše faktury)	241	321
Vypořádání zdrojů krytí k profinancovanému majetku* ve výši přeplatku	401	416
Zařazení dlouhodobého majetku do užívání v pořizovací ceně	01x/02x	041/042

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Jestliže OSS nebo PO obdrží na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku, s výjimkou pořízení drobného dlouhodobého majetku, dar, který je účelově určen pouze na pořízení dlouhodobého majetku, zachytí OSS nebo PO přijatý dar v souladu s bodem 3.3. Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 Transfery jako investiční dotaci a přijaté prostředky současně PO převede do fondu reprodukce majetku. V průběhu odpisování takto pořízeného majetku dochází k časovému rozlišování daru do výnosů¹⁰.

Přijatý dar, který není účelově určen na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku, zachytí OSS nebo PO v rezervním fondu. V tomto případě není dar považován za investiční dotaci.

Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím

V případě bezúplatného nabytí dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami navazuje účetní jednotka přebírající tento majetek v souladu s bodem 6.3. Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku na výši ocenění a výši opravek tohoto majetku.

O pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím od jiných vybraných účetních jednotek např. v důsledku sloučení vybraných organizací bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Bezúplatné nabytí dlouhodobého majetku a) pořizovací cena b) zůstatková cena c) oprávky	041/042	401 07x/08x
Náklady spojené s bezúplatným nabytím	041/042	321
Zařazení majetku do užívání	01x/02x	041/042
Úhrada vedlejších pořizovacích nákladů	321	223/241

O pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím od jiných než vybraných účetních jednotek bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Bezúplatné nabytí dlouhodobého majetku v reprodukční pořizovací ceně	041/042	401
Náklady spojené s bezúplatným nabytím	041/042	321
Zařazení majetku do užívání	01x/02x	041/042
Úhrada nákladů spojených s bezúplatným nabytím	321	223/241

¹⁰ Postup účtování o přijatém daru určeném na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku upravuje Metodický pokyn, kterým se stanoví způsob účtování transferů, darů účelově určených na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku a dotací přijatých v rámci programu EDS/SMVS (ISPROFIN) příspěvkovými organizacemi zřizovanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-8559/2016.

Pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností

Náklady na dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností účtuje OSS a PO prostřednictvím účtu 506 – Aktivace dlouhodobého majetku na straně D.

O pořízení dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Nákup materiálu	111	223/241
Náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku	111	223/241
Převod materiálu na sklad v pořizovací ceně	112	111
Výdej materiálu do spotřeby	501	112
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	042	506
Zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	02x	042
Převod zdrojů krytí k profinancovanému majetku*	416	401

O pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Náklady na pořízení nehmotných výsledků výzkumné činnosti	5xx	223/241
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	041	506
Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	012	041
Převod zdrojů krytí k profinancovanému majetku*	416	401

Pořízení drobného dlouhodobého majetku

O pořízení drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nákupem, vytvořeného vlastní činností nebo nabytého bezúplatným převodem účtuje OSS a PO prostřednictvím účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku¹¹.

Zařazení drobného dlouhodobého majetku do užívání zaúčtuje účetní jednotka prostřednictvím účtů oprávek k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku (ve 100 % hodnoty ocenění majetku), které zjednodušeně vyjadřují využívání majetku.

O pořízení drobného dlouhodobého majetku nákupem bude OSS a PO účtovat následovně:

¹¹ O pořízení jiného drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (tj. drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který nedosahuje nižší hranice pro zařazení majetku na příslušný rozvahový účet, ale je evidován na příslušném účtu podrozvahovém) bude OSS a PO účtovat prostřednictvím účtu 501 - „Spotřeba materiálu“ nebo 518 – „Ostatní služby“.

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Text operace	MD	D
Faktura od dodavatele za nakoupený drobný dlouhodobý majetek	558	321
Úhrada faktury za nakoupený dlouhodobý majetek	321	223/241
Zařazení drobného dlouhodobého majetku do užívání	018/028	078/088

O pořízení drobného dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím od jiných vybraných účetních jednotek bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Bezúplatné nabytí drobného dlouhodobého majetku	018/028	078/088

O pořízení drobného dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím od jiných než vybraných účetních jednotek bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Bezúplatné nabytí drobného dlouhodobého majetku	558	649
Zařazení majetku do užívání	018/028	078/088

O pořízení drobného dlouhodobého majetku vlastní činností bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Náklady spojené s pořízením drobného dlouhodobého majetku	5xx	223/241
Aktivace drobného dlouhodobého majetku	558	506
Zařazení drobného dlouhodobého majetku do užívání	018/028	078/088

Článek 10

Zmařená investice dlouhodobého majetku

Náklady spojené s rozhodnutím o nedokončení pořizovaného dlouhodobého majetku realizované až do okamžiku rozhodnutí o nedokončení pořizovaného majetku zachytí OSS a PO na účtu 547 – Manka a škody.

O této zmařené investici bude účetní jednotka účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Faktura za dosud realizovaný dlouhodobý majetek	041/042	321
Úhrada faktury za dosud realizovaný dlouhodobý majetek	321	223/241
Vypořádání zdrojů krytí*	416	401
Rozhodnutí o zrušení investice (zmařený majetek)	547	041/042
Vypořádání zdrojů krytí ze zmařeného dlouhodobého majetku*	401	416

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Článek 11 Opravné položky

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. O tvorbě opravných položek účtuje OSS a PO průběžně k okamžiku zjištění skutečností zakládajících povinnost účtovat o opravných položkách, nejpozději však k rozvahovému dni s vazbou na inventarizaci majetku. Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku, tj. snížení hodnoty majetku o více než 20%, účtuje se o něm bez zbytečného odkladu.

Opravné položky se tvoří k dlouhodobému majetku v případech zjištění, že hodnota majetku (včetně opravek u odpisovaného majetku) je významně nižší, než jeho ocenění v účetnictví, a také v okamžiku, kdy se OSS nebo PO stane osobu povinnou z věcného břemene k pozemku nebo ke stavbě, s výjimkou užívacího práva¹².

Opravné položky se netvoří u drobného dlouhodobého majetku a u majetku, který se oceňuje reálnou hodnotou nebo ve výši 1 Kč.

V případě, že OSS nebo PO zjistí, že je přechodné snížení hodnoty majetku vyšší nebo nižší než dříve vytvořená opravná položka, upraví výši opravné položky.

Účtování o přechodném snížení hodnoty majetku (o opravných položkách k majetku vytvořených nebo zrušených) je třeba zohlednit při sestavení odpisového plánu majetku. Kompenzace opravných položek s opravkami k tomuto majetku je nepřípustná.

O opravných položkách bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Tvorba / zvýšení opravné položky k dlouhodobému majetku	556	15x/16x
Zrušení / snížení opravné položky k dlouhodobému majetku	15x/16x	556

O zrušení opravné položky musí OSS a PO účtovat k okamžiku vyřazení majetku, ke kterému je opravná položka vytvořena.

Článek 12 Inventarizační rozdíly

Při inventarizaci postupuje OSS a PO v souladu s Pokynem státní tajemnice – náměstkyně ministra skupiny 1, kterým se stanoví zásady a vzorová směrnice k provedení

¹² V souladu s bodem 4.2 b) Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 „Účty a zásady účtování na účtech“ účetní jednotka pozemek nebo stavbu zatíženou věcným břemenem analyticky oddělí. V případě, že je věcné břemeno zřízeno na dobu neurčitou, zaúčtuje účetní jednotka přijatou jednorázovou úhradu za věcné břemeno výsledkově. V případě, že je věcné břemeno zřízeno na dobu určitou překračující jedno účetní období, účetní jednotka přijatou jednorázovou úhradu po dobu, na kterou je věcné břemeno zřízeno, časově rozliší. Jestliže prostředky za zřízení věcného břemene nebudou poskytovány účetní jednotce jednorázově, ale pravidelně po dobu neurčitou, zachytí účetní jednotka budoucí pohledávku z věcného břemene na podrozvahovém účtu 934 – „Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv“, a to v souladu s § 72 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. v úhrnu za 3 následující účetní období. Účtování věcných břemen upraví účetní jednotka vnitřním předpisem.

inventarizace majetku a závazků organizačních složek státu a příspěvkových organizací zřízených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-31465/2012-18.

Inventarizačními rozdíly se dle § 30 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb. rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy:

- a. skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko,
- b. skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.

Inventarizační rozdíly dlouhodobého majetku vyúčtují OSS a PO do účetního období, za které se inventarizační stav majetku ověřuje následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování manka dlouhodobého majetku	547	07x/08x
Předpis pohledávky za hmotně odpovědnou osobou	335	649
Zaúčtování přebytku dlouhodobého majetku	04x	401
Zařazení majetku do užívání	01x/02x	041/042

Článek 13 Odpisování majetku

OSS a PO odpisují dlouhodobý majetek včetně technického zhodnocení po celou dobu jeho užívání, a to maximálně do výše jeho ocenění v účetnictví, v souladu s Metodickým pokynem k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřízených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT- MSMT-21815/2015. Tento pokyn stanoví základní způsob odpisování majetku, pravidla a postup odpisování, účtování o odpisech a vyřazení majetku.

O odpisech bude OSS a PO účtovat následovně:

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

Článek 14 Vyřazení majetku

OSS a PO může vyřadit dlouhodobý majetek z důvodu:

- likvidace,
- prodeje,
- manka a škody,
- bezúplatného převodu jiné vybrané účetní jednotce.

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Vyřazení dlouhodobého majetku likvidací

O vyřazení dlouhodobého majetku likvidací, není-li plně odepsán, účtuje OSS a PO následovně:

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

O vyřazení dlouhodobého majetku likvidací, je-li plně odepsán¹³, účtuje OSS a PO následovně:

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

Vyřazení dlouhodobého majetku prodejem

Veškerý dlouhodobý majetek určený k prodeji má OSS a PO v souladu s § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb. povinnost přecenit na reálnou hodnotu. Postup účtování při prodeji majetku přeceněného na reálnou hodnotu upravuje Článek 15 tohoto pokynu.

Vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu škody

O vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku manka a škody účtuje OSS a PO následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování škody ve výši zůstatkové ceny	547	07x/08x
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x
Předpis škody viníkovi (příp. hmotně odpovědné osobě) k úhradě	335	649
Úhrada škody viníkem (příp. hmotně odpovědnou osobou)	222/241	335
Náklady na odstranění škody	511	223/241
Tvorba zdrojů krytí ve výši zůstatkové ceny*	401	416

¹³ Tato situace může nastat pouze k okamžiku přechodu na metodu rovnoměrného odpisování stanovou Instrukcí k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-6/2013-15, metodou základní pro tuto kapitulu, u majetku, který byl plně odepsán před přechodem na nový způsob odpisování. U ostatního majetku je v souladu s výše uvedenou Instrukcí stanovena minimální zůstatková cena ve výši 5% pořizovací ceny majetku včetně technického zhodnocení.

Jestliže se účetní jednotka rozhodne odepsaný majetek nadále používat, eviduje tento plně odepsaný majetek v nulové hodnotě a dále již neodpisuje. Tuto informaci je třeba okomentovat v příloze účetní závěrky.

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem jiné vybrané účetní jednotce

O vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku bezúplatného převodu jiné vybrané účetní jednotce účtuje OSS a PO následovně:

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

Vyřazení drobného dlouhodobého majetku

O vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku likvidace, manka a škody bezúplatného převodu jiné vybrané účetní jednotce účtuje OSS a PO následovně:

Text operace	MD	D
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	078/088	018/028

Postup účtování při vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku prodeje upravuje Článek 15 tohoto pokynu.

Článek 15

Dlouhodobý majetek určený k prodeji oceňovaný reálnou hodnotou

Veškerý majetek určený k prodeji má OSS a PO v souladu s § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb. povinnost přecenit na reálnou hodnotu.

Reálná hodnota se stanoví v souladu s § 27 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. jako:

- hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu, metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li kvalifikovaný odhad nebo posudek provést.

Změnu ocenění majetku při přecenění na reálnou hodnotu účtuje účetní jednotka prostřednictvím účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly.

Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví okamžik, ke kterému bude změnu ocenění dlouhodobého majetku účtovat (např. okamžik rozhodnutí o prodeji, datum vyhotovení znaleckého posudku).

Po dobu ocenění majetku reálnou hodnotou nedochází k odpisování tohoto majetku ani k případné tvorbě opravných položek vlivem přechodného snížení ocenění

majetku. K okamžiku přecenění majetku na reálnou hodnotu zruší účetní jednotka oprávk, případně opravné položky, k majetku vytvořené.

Dlouhodobý majetek (po jeho přecenění na reálnou hodnotu na majetkovém účtu) převede OSS nebo PO na účet 035 – „Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji“ nebo 036 – „Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji“.

V případě příjmů z prodeje majetku, který OSS nabyla darem nebo děděním, převádí OSS tyto prostředky do rezervního fondu prostřednictvím účtu 548 – „Tvorba fondů“ na straně MD se souvztažným zápisem účtu 414 – „Rezervní fond z ostatních titulů“ na straně D.

O prodeji a vyřazení dlouhodobého majetku přeceněného na reálnou hodnotu účtuje OSS a PO následovně:

1) pokud je ocenění majetku netto > reálná hodnota < brutto (tzn. záporný rozdíl z přecenění)

Výchozí situace příkladu: pořizovací cena dlouhodobého majetku = 100.000 Kč
 oprávk = 40.000 Kč
 zůstatková cena = 60.000 Kč
 reálná hodnota = 40.000 Kč
 prodejní cena = 55.000 Kč

Text operace	MD	D
Zrušení oprávek majetku (40.000 Kč)	07x/08x	407
Přecenění na majetkovém účtu ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou (60.000 Kč)	407	01x/02x
Přeúčtování majetku ve výši reálné hodnoty na příslušný účet pro zachycení majetku určeného k prodeji (40.000 Kč)	035/036	01x/02x
Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje ve výši reálné hodnoty (40.000 Kč)	552/553	035/036
Úprava rozdílu z přecenění ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou a reálnou hodnotou (20.000 Kč)	564	407
Předpis faktury odběrateli za prodaný majetek v prodejní ceně (55.000 Kč)	311	645/646
Úhrada faktury odběratelem (55.000 Kč)	222/241	311
Tvorba fondu reprodukce majetku ve výši výnosu z prodeje majetku (55.000 Kč)*		416
- reálná hodnota (40.000 Kč)	401	
- rozdíl mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou (15.000 Kč)	548	

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

2) pokud je ocenění majetku netto < reálná hodnota < brutto (tzn. kladný rozdíl z přecenění)

Výchozí situace příkladu: pořizovací cena dlouhodobého majetku = 100.000 Kč
 oprávky = 40.000 Kč
 zůstatková cena = 60.000 Kč
 reálná hodnota = 70.000 Kč
 prodejní cena = 55.000 Kč

Text operace	MD	D
Zrušení opravek majetku (40.000 Kč)	07x/08x	407
Přecenění na majetkovém účtu ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou (30.000 Kč)	407	01x/02x
Přeúčtování majetku ve výši reálné hodnoty na příslušný účet pro zachycení majetku určeného k prodeji (70.000 Kč)	035/036	01x/02x
Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje ve výši reálné hodnoty (70.000 Kč)	552/553	035/036
Úprava rozdílu z přecenění ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou a reálnou hodnotou (10.000 Kč)	407	664
Předpis faktury odběrateli za prodaný majetek v prodejní ceně (55.000 Kč)	311	645/646
Úhrada faktury odběratelem (55.000 Kč)	222/241	311
Tvorba fondu reprodukce majetku ve výši výnosu z prodeje majetku (55.000 Kč)*		416
- reálná hodnota (70.000 Kč)	401	
- rozdíl mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou (15.000 Kč)		548

3) pokud je ocenění majetku netto < reálná hodnota > brutto (tzn. kladný rozdíl z přecenění)

Výchozí situace příkladu: pořizovací cena dlouhodobého majetku = 100.000 Kč
 oprávky = 40.000 Kč
 zůstatková cena = 60.000 Kč
 reálná hodnota = 130.000 Kč
 prodejní cena = 110.000 Kč

Text operace	MD	D
Zrušení opravek majetku (40.000 Kč)	07x/08x	407
Přecenění na majetkovém účtu ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou (30.000 Kč)	01x/02x	407

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Text operace	MD	D
Přeúčtování majetku ve výši reálné hodnoty na příslušný účet pro zachycení majetku určeného k prodeji (130.000 Kč)	035/036	01x/02x
Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku prodeje ve výši reálné hodnoty (130.000 Kč)	552/553	035/036
Úprava rozdílu z přecenění ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou a reálnou hodnotou (70.000 Kč)	407	664
Předpis faktury odběrateli za prodaný majetek v prodejní ceně (110.000 Kč)	311	645/646
Úhrada faktury odběratelem (110.000 Kč)	222/241	311
Tvorba fondu reprodukce majetku ve výši výnosu z prodeje majetku (110.000 Kč)*		416
- reálná hodnota (130.000 Kč)	401	
- rozdíl mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou (20.000 Kč)		548

V případě prodeje nemovitého majetku přeceněného na reálnou hodnotu a jeho účtování se PO řídí Metodickým pokynem 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. Tento pokyn mimo jiné stanoví povinnost příspěvkových organizací v souladu s § 53 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb. převést do 15 pracovních dnů po připsání částky na její účet do státního rozpočtu příjmy z prodeje nemovitého majetku České republiky.

O prodeji a vyřazení drobného dlouhodobého majetku přeceněného na reálnou hodnotu účtuje OSS a PO následovně:

1) pokud je ocenění pořizovací cena majetku < reálná hodnota:

Výchozí situace příkladu: pořizovací cena drobného dlouhodobého majetku = 40.000 Kč
oprávky = 40.000 Kč
reálná hodnota = 50.000 Kč
prodejní cena = 35.000 Kč

Text operace	MD	D
Zrušení opravek ve výši pořizovací ceny (40.000 Kč)	078/088	407
Přecenění na majetkovém účtu ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou (10.000 Kč)	018/028	407
Přeúčtování majetku ve výši reálné hodnoty na příslušný účet pro zachycení majetku určeného k prodeji (50.000 Kč)	035/036	018/028

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

Text operace	MD	D
Vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku prodeje ve výši reálné hodnoty (50.000 Kč)	552/553	035/036
Úprava rozdílu z přecenění ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou a reálnou hodnotou (50.000 Kč)	407	664
Předpis faktury odběrateli za prodaný majetek v prodejní ceně (35.000 Kč)	311	645/646
Úhrada faktury odběratelem (35.000 Kč)	222/241	311

2) pokud je ocenění pořizovací cena majetku > reálná hodnota:

Výchozí situace příkladu: pořizovací cena drobného dlouhodobého majetku = 40.000 Kč
 oprávky = 40.000 Kč
 reálná hodnota = 30.000 Kč
 prodejní cena = 35.000 Kč

Text operace	MD	D
Zrušení opravek ve výši pořizovací ceny (40.000 Kč)	078/088	407
Přecenění na majetkovém účtu ve výši rozdílu mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou (10.000 Kč)	407	018/028
Přeúčtování majetku ve výši reálné hodnoty na příslušný účet pro zachycení majetku určeného k prodeji (30.000 Kč)	035/036	018/028
Vyřazení drobného dlouhodobého majetku v důsledku prodeje ve výši reálné hodnoty (30.000 Kč)	552/553	035/036
Úprava rozdílu z přecenění ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou a reálnou hodnotou (30.000 Kč)	407	664
Předpis faktury odběrateli za prodaný majetek v prodejní ceně (35.000 Kč)	311	645/646
Úhrada faktury odběratelem (35.000 Kč)	222/241	311

* Platí jen pro příspěvkové organizace.

ČÁST TŘETÍ ZÁSoby

Článek 16 Zásoby

Kategorie zásob zahrnuje materiál do okamžiku spotřeby, tj.:

- materiál na skladě,
- pořízení materiálu,
- materiál na cestě,
- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- výrobky,
- zboží na skladě,
- pořízení zboží,
- zboží na cestě,
- ostatní zásoby.

Článek 17 Oceňování zásob

Zásoby oceňuje OSS nebo PO těmito způsoby:

- Pořizovací cenou (tj. cena pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících¹⁴):
 - zásoby v případě pořízení nákupem od dodavatele,
- Reprodukční pořizovací cenou:
 - zásoby nabyté bezúplatným převodem,
 - nalezené přebytky, odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby,
 - příchovky zvířat, u kterých nelze zjistit vlastní náklady,
- Vlastními náklady
 - zásoby vytvořené vlastní činností včetně příchovků zvířat.

V případě vedení analytické evidence je nutno v rámci jednoho analytického účtu zásob používat pouze jeden způsob ocenění.

Nevyfakturované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy, příp. podle příslušných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

Zásoby se v souladu s § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb. **neoceňují reálnou hodnotou.**

¹⁴ Náklady související s pořízením majetku stanoví OSS nebo PO v souladu s § 57 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.

Úbytek zásob lze v souladu s bodem 4.3. Českého účetního standardu pro některé vybrané jednotky č. 707 – „Zásoby“ ocenit:

- cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z ocenění při pořízení (tuto cenu stanoví OSS a PO nejméně jednou měsíčně),
- způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob (FIFO),
- předem stanovenou cenou (pevnou cenou).

Článek 18

Základní účetní operace účtování o zásobách

O zásobách účtuje OSS a PO průběžně (způsobem A) nebo periodicky (způsobem B). Při účtování o zásobách způsobem B účtuje OSS a PO k rozvahovému dni, popř. ke dni jinému, stanovenému vnitřním předpisem.

Účtování o zásobách způsobem A

Text operace	MD	D
Pořízení zásob nákupem	111/131	321
Pořízení zásob bezúplatným převodem	111/131	649/384
Převzetí zásob na sklad	112/132	111/131
Spotřeba materiálu	501	112
Úbytek materiálu z důvodu prodeje	544	112
Úbytek zboží z důvodu prodeje	504	132
Zvýšení stavu zásob vlastní výroby	12x	508
Snížení stavu zásob vlastní výroby	508	12x
Použití zásob pro účely reprezentace	513	11x/12x/13x
Vyřazení zásob v důsledku škody	547	11x/12x/13x
Bezúplatný převod zásob jiné vybrané účetní jednotce	549	11x/12x/13x
Výnos z prodeje materiálu	261/3xx	644
Výnos z prodeje polotovarů	261/3xx	609
Výnos z prodeje výrobků	261/3xx	601
Výnos z prodeje zboží	261/3xx	604

Účtování o zásobách způsobem B

Text operace	MD	D
Pořízení zásob nákupem	501/504	321
Pořízení zásob bezúplatným převodem	501/504	649/384
Zaučtování stavu zásob k 1. dni účetního období	501/504	112/132/139
Zaučtování stavu zásob k rozvahovému dni	112/132/139	501/504

Text operace	MD	D
Úbytek materiálu z důvodu prodeje	544	501
Zvýšení stavu zásob vlastní výroby	12x	508
Snížení stavu zásob vlastní výroby	508	12x
Použití zásob pro účely reprezentace	513	501/504
Vyřazení zásob v důsledku škody	547	501
Bezúplatný převod zásob jiné vybrané účetní jednotce	549	501
Výnos z prodeje materiálu	261/3xx	644
Výnos z prodeje polotovarů	261/3xx	609
Výnos z prodeje výrobků	261/3xx	601
Výnos z prodeje zboží	261/3xx	604

Článek 19 Opravné položky

Opravné položky se tvoří k následujícím zásobám:

- materiál na skladě,
- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- výrobky,
- ostatní zásoby,
- zboží na skladě.

Opravné položky k zásobám se tvoří v případě zjištění, že hodnota těchto zásob je významně nižší, než je jejich ocenění v účetnictví, jestliže není toto snížení hodnoty trvalého charakteru.

O opravných položkách zásob bude OSS a PO účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Tvorba / zvýšení opravné položky k zásobám	556	18x
Zrušení / snížení opravné položky k zásobám	18x	556

Článek 20 Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíly zaúčtují OSS a PO k datu, ke kterému se provádí inventarizace zásob následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování manka zásob (do normy) ¹⁵	501/508 ¹⁶	11x/12x/13x

¹⁵ O zjištěném manku do výše normy přirozených úbytků zásob účtuje účetní jednotka jako o spotřebě zásob, tyto normy stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem.

Text operace	MD	D
Zaúčtování manka zásob (nad normu)	547	11x/12x/13x
Předpis pohledávky za hmotně odpovědnou osobou	335	649
Zaúčtování přebytku zásob	11x/12x/13x	649/508 ¹⁶

ČÁST ČTVRTÁ
PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 1) Ruší se Instrukce, kterou se stanoví postupy účtování o majetku organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-10538/2014.
- 2) Postupy dané tímto pokynem použije OSS a PO vždy s přihlédnutím k aktuálně platné legislativě.
- 3) Tento pokyn nabývá účinnosti dnem následujícím po dni podpisu.



RNDr. Zuzana Matušková
náměstkyně pro řízení sekce ekonomické

¹⁶ Prostřednictvím syntetického účtu 508 zachycuje účetní jednotka změny stavu zásob vlastní výroby.

Seznam účtů

Příloha č. 1

01x	Dlouhodobý nehmotný majetek	132	Zboží na skladě
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	139	Ostatní zásoby
013	Software	15x	Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku
014	Ocenitelná práva	16x	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku
015	Povolenky na emise a preferenční limity	18x	Opravné položky k zásobám
018	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	222	Příjmový účet organizačních složek státu
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	223	Zvláštní výdajový účet (organizačních složek státu)
02x	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	241	Běžný účet (příspěvkových organizací)
021	Stavby	3xx	Zúčtovací vztahy
022	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	311	Odběratelé
025	Pěstitelské celky trvalých porostů	321	Dodavatelé
028	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	335	Pohledávky za zaměstnanci
029	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	384	Výnosy příštích období
031	Pozemky	401	Jmění účetní jednotky
032	Kulturní předměty	407	Jiné oceňovací rozdíly
035	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	414	Rezervní fond z ostatních titulů
036	Dlouhodobá hmotný majetek určený k prodeji	416	Fond reprodukce majetku, investiční fond
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	5xx	Náklady
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	501	Spotřeba materiálu
051	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	502	Spotřeba energie
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	504	Prodané zboží
07x	Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku	506	Aktivace dlouhodobého majetku
08x	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku	508	Změna stavu zásob vlastní výroby
11x	Materiál	511	Opravy a udržování
111	Pořízení materiálu	513	Náklady na reprezentaci
112	Materiál na skladě	518	Ostatní služby
12x	Zásoby vlastní výroby	544	Prodaný materiál
13x	Zboží a ostatní zásoby	547	Manka a škody
131	Pořízení zboží	548	Tvorba fondů
		551	Odpisy dlouhodobého majetku
		552	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek
		553	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek
		556	Tvorba a zúčtování opravných položek
		558	Náklady z drobného dlouhodobého majetku

564	Náklady z přecenění reálnou hodnotou	645	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
601	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	646	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
604	Výnosy z prodeje služeb	649	Ostatní výnosy z činnosti
609	Jiné výnosy z vlastních výkonů	664	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
644	Výnosy z prodeje materiálu		

Příloha č. 2
Povinné analytické členění položek dlouhodobého majetku
 (stanovené Přílohou č. 2a k vyhlášce č. 383/2009 Sb.)

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:
01901901	Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku podle § 11 odst. 6b vyhlášky č. 410/2009 Sb.
01901909	Jiný ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
021	Stavby:
02102101	Byty a bytové budovy
02102102	Nebytové budovy
02102103	Technická rekultivace
02102109	Ostatní stavby
022	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí:
02202201	Dopravní prostředky
02202202	Stroje, přístroje, zařízení, inventář a soubory hmotných movitých věcí
025	Pěstitelské celky trvalých porostů
028	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek:
02902901	Ložiska uhlí, ropy a zemního plynu
02902902	Ložiska kovových nerostů
02902903	Ložiska nekovových nerostů
02902904	Dospělá zvířata a jejich skupiny
02902905	Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku podle § 14 odst. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
02902909	Jiný ostatní dlouhodobý hmotný majetek
031	Pozemky
032	Kulturní předměty:
03203201	Kulturní předměty - sbírky muzejní povahy
03203202	Kulturní předměty - kulturní památky v ocenění 1 Kč (viz par. 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví)
03203209	Kulturní předměty – ostatní

035	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji:
03501200	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
03501300	Software
03501400	Ocenitelná práva
03501500	Povolenky na emise a preferenční limity
03501800	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
03501901	Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku podle § 11 odst. 6b vyhlášky č. 410/2009 Sb.
03501909	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
036	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji:
03602101	Byty a bytové budovy
03602102	Nebytové budovy
03602103	Technická rekultivace
03602109	Ostatní stavby
03602201	Dopravní prostředky
03602202	Stroje, přístroje, zařízení, inventář a soubory hmotných movitých věcí
03602500	Pěstitelské celky trvalých porostů
03602800	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
03602901	Ložiska uhlí, ropy a zemního plynu
03602902	Ložiska kovových nerostů
03602903	Ložiska nekovových nerostů
03602904	Dospělá zvířata a jejich skupiny
03602905	Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku podle § 14 odst. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
03602909	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
03603100	Pozemky
03603201	Kulturní předměty - sbírky muzejní povahy a další umělecká díla
03603202	Kulturní předměty - kulturní památky v ocenění 1 Kč (viz § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví)
03603209	Kulturní předměty - ostatní
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek:
04101200	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
04101300	Software
04101400	Ocenitelná práva
04101500	Povolenky na emise a preferenční limity
04101901	Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku podle § 11 odst. 6b vyhlášky č. 410/2009 Sb.
04101909	Jiný nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek:
04202101	Byty a bytové budovy
04202102	Nebytové budovy
04202103	Technická rekultivace
04202109	Ostatní stavby
04202201	Dopravní prostředky
04202202	Stroje, přístroje, zařízení, inventář a soubory hmotných movitých věcí
04202500	Pěstitelské celky trvalých porostů

04202901	Ložiska uhlí, ropy a zemního plynu
04202902	Ložiska kovových nerostů
04202903	Ložiska nekovových nerostů
04202904	Dospělá zvířata a jejich skupiny
04202905	Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku podle § 14 odst. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
04202909	Jiný nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
04203100	Pozemky
04203201	Kulturní předměty - sbírky muzejní povahy
04203209	Kulturní předměty – ostatní

Příloha č. 3
Povinné členění položek zásob

(stanovené Přílohou č. 2a k vyhlášce č. 383/2009 Sb.)

112	Materiál na skladě
119	Materiál na cestě
121	Nedokončená výroba
122	Polotovary vlastní výroby
123	Výrobky
132	Zboží na skladě
138	Zboží na cestě
139	Ostatní zásoby

Příloha č. 4
Druhy přírůstků a úbytků sledovaných v Pomocném analytickém přehledu

(stanovené Přílohou č. 2a k vyhlášce č. 383/2009 Sb.)

Druhy přírůstků a úbytků dlouhodobého majetku			
Kód	Druh přírůstku	Kód	Druh úbytku
402	nákup – nový	451	prodej
403	nákup – použitý		
404	nákup – drobný dlouhodobý majetek do 20 tis. Kč		
405	nákup – drobný dlouhodobý majetek od 20 tis. Kč včetně		
408	bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn	458	bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn
409	bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn	459	bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn
410	zařazení do užívání	460	zařazení do užívání
411	aktivace	461	vyřazení likvidací
412	technické zhodnocení	467	vklad

413	přecenění na reálnou hodnotu	463	přecenění na reálnou hodnotu
419	inventarizační rozdíly	469	inventarizační rozdíly
433	vnitroorganizační přesuny	483	vnitroorganizační přesuny
420	ostatní	470	ostatní
Druhy přírůstků a úbytků zásob			
Kód	Druh přírůstku	Kód	Druh úbytku
501	nákup	551	spotřeba/prodej
508	bezúplatné nabytí z titulu organizačních změn	558	bezúplatný převod a předání z titulu organizačních změn
509	bezúplatné nabytí z jiného titulu než z titulu organizačních změn	559	bezúplatný převod a předání z jiného titulu než z titulu organizačních změn
511	aktivace	561	vyřazení likvidací
		567	vklad
519	inventarizační rozdíly	569	inventarizační rozdíly
533	vnitroorganizační přesuny	583	vnitroorganizační přesuny
534	změna stavu zásob	584	změna stavu zásob
520	ostatní	570	ostatní