Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2013 Martina Faiferová

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účetní reforma státní správy a samosprávy v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétních podmínkách

Autor bakalářské práce: Martina Faiferová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Takáčová

Rok obhajoby: 2013

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma: **„Účetní reforma státní správy a samosprávy v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétních podmínkách“** jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V ..... dne.....

Podpis .....

Poděkování:

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Haně Takáčové za vedení své bakalářské práce, za její ochotu a odborné rady. A také bych chtěla poděkovat paní Zajíčkové a paní Bayerové, účetním pracovnicím 16. MŠ za vstřícnost, věnovaný čas a pomoc při přípravě účetních podkladů.

ABSTRAKT

Cílem práce věnované účetní reformě státní správy a samosprávy je srovnání postupů v účetnictví dlouhodobého majetku 16. MŠ Plzeň během reformy, dále vymezení důležitých změn v souvislosti s reformou s účinností od 1.1.2013. Mezi použité metody v práci patří komparace, tedy srovnávání stavu účetních postupů do konce roku 2012 a nových postupů od roku 2013 a dále rozhovory s účetní pracovnicí mateřské školy. Porovnávání ukazuje, že největších změn v oblasti dlouhodobého majetku doznaly hlavně odpisy, kde se změnily odpisové třídy a tím i doba odpisování majetků a muselo dojít k tzv. dooprávkování. Mimo jiné jsem došla ke zjištění, že hlavní slovo má téměř ve všech úkonech zřizovatel – ať už se jedná o povolení k vyřazení majetku, či ke stanovení hranic ocenění majetku.

KLÍČOVÁ SLOVA

Příspěvková organizace, reforma, účetnictví, odpisy

ABSTRACT

The goal of the bachelor thesis which is about the accounting reform of state government and self-government is to compare processes in accounting of the long-term property of 16. MŠ Plzeň during the reform and to define important changes since 1.1.2013. Among applied methods belong the comparison of accounting processes used to the year 2012 and new processes from the year 2012, then there were used interviews with the main accountant of the nursery school. The comparison proves, that the biggest changes were happened in the area of the long-term property depreciation, where the depreciation grades and the time of depreciation have been changed and accountants had to make re-depreciation. Last but not least, I came to decision, that the main word has almost always the Founder. He gives the permission for discarding the property or he determines borders of valuation.

KEYWORDS

State-funded institution, reform, accounting, depreciation

OBSAH

1. Úvod 7
2. Příspěvkové organizace 9
   2.1. Charakteristika 9
   2.2. Financování 9
   2.3. Účetnictví 10
3. Účetní reforma státní správy a samosprávy 11
   3.1. Vznik účetního státu 11
   3.2. Důležité změny 11
      3.2.1. Fáze reformy 11
   3.3. Právní úprava reformy 13
      3.3.1. Zákon o účetnictví 13
      3.3.2. Prováděcí vyhláška 14
      3.3.3. Technická vyhláška 14
      3.3.4. Inventarizační a konsolidační vyhláška 14
      3.3.5. České účetní standardy 15
4. Praktické dopady reformy 17
   4.1. Charakteristika 16. MŠ 17
      4.1.1. Úplata za předškolní vzdělávání 17
   4.2. Dlouhodobý majetek v 16. MŠ 17
      4.2.1. Dlouhodobý nehmotný majetek 18
      4.2.2. Dlouhodobý hmotný majetek 18
      4.2.3. Drobný dlouhodobý majetek 21
   4.3. Majetek svěřený 25
   4.4. Majetek vypůjčený 27
   4.5. Oceňování majetku 27

4.6. Technické zhodnocení 28
4.7. Vyřazení majetku 29
4.8. Odpisování dlouhodobého hmotného majetku 30
5. Závěr 36
6. Seznam tabulek 38
7. Seznam použité literatury 39

1. Úvod

V kontextu s účetní reformou v oblasti veřejných financí, která probíhá v České republice od roku 2010, se provedlo již několik důležitých kroků v utváření účetního státu. Rozhodla jsem se věnovat tomuto tématu v mé bakalářské práci nazvané: „Účetní reforma státní správy a samosprávy v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétních podmínkách“, protože mě zajímalo, jak se tyto změny promítly právě do hospodaření s dlouhodobým majetkem na příkladu konkrétní příspěvkové organizace.

Cílem práce je kromě popsání novinek, které byly uskutečněny v souvislosti s reformou, zhodnotit její působení na příspěvkovou organizaci. Jednou z použitých metod hodnocení je srovnávání stavu před reformou a po ní, dále také rozhovory a konzultace s příslušnými zaměstnanci 16. mateřské školky v Plzni.

V první části se stručně zmíním o tom, co je příspěvková organizace, jaké je její financování a účetnictví. Dále budu popisovat účetní reformu - jaké byly původní důvody k jejímu vzniku, změny, které se udály do dnešní doby, jaké právní předpisy k ní náleží. Hlavně se zaměřím na její dopad na příspěvkové organizace v oblasti dlouhodobého majetku. Dále přiblížím harmonogram této reformy a její věcnou stránku.

V druhé, praktické části, se budu soustředit na konkrétní dopady reformy v oblasti dlouhodobého majetku v podmínkách 16. mateřské školy v Plzni. Charakterizuji tuto mateřskou školku, její vznik, náplň každodenní práce a některé její aktivity, které vykonává. Dále budu popisovat dlouhodobý majetek, se kterým hospodaří, a budu se snažit zachytit některé interní operace s tímto majetkem - jaký dlouhodobý majetek evidují a způsob, jakým ho evidují, jak takový majetek oceňují a znovu budu na příkladech ukazovat jejich zavedenou praxi. K tomuto účelu využiji účetní závěrky školky z let 2010 až 2011 a některé další dokumenty, které mi byly poskytnuty.

Ve třetí části se chci věnovat tomu, jak ve školce aplikovali nové prvky reformy, jak se se změnami vypořádali, jak majetek odpisují po přechodu na nové postupy. Jaké změny se objevily v jejich výkaznictví (pokud už to nezahrnuje část druhá) a jak to bylo před reformou. Právě tady bych chtěla použít metodu komparace a zjišťovat jak situaci vnímali a evidovali před reformou a po některých změnách, které přinesla.

Závěrem provedu zhodnocení své práce, hlavně praktické části a dopadu reformy na oblast dlouhodobého majetku 16. MŠ Plzeň. A přidám důležité poznatky, ke kterým jsem spolu s účetními mateřské školky došla.

2. Příspěvkové organizace

2.1. Charakteristika

Příspěvkové organizace můžeme zařadit do oblasti veřejného sektoru, jsou to tedy subjekty financované z veřejných rozpočtů (částečně či úplně). Mají vlastní právní subjektivitu a fungují jako účetní jednotky. Jejich právní úpravu nám zajišťuje zákon č.218/2000 Sb. (o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů) a zákon č.250/2000 Sb. (o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů). [1]

Tyto dva zákony využívají rozdílné typy příspěvkových organizací. Zákonem o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů se řídí organizace zřizované organizačními složkami státu (většinou ministerstva) a zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se řídí organizace zřizované územními samosprávnými celky (v této práci je tímto samosprávným celkem město Plzeň). Protože jsou mateřské školy zřizované územně samosprávnými celky, musí být zapsány do obchodního rejstříku, podle § 27 zákona č.250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

2.2. Financování

Finance si příspěvková organizace zajišťuje buď sama vlastní činností, nebo ze svých fondů, či získává finanční prostředky od svého zřizovatele. Tyto finanční prostředky jsou poskytovány podle rozhodnutí zřizovatele o výši příspěvku, nikoli na základě smlouvy, v podstatě jde o rozpočtový vztah mezi ÚSC a PO. Další možností financování jsou peněžité dary, dotace (zabývá se tím zákon č. 250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 28 odst. 2) i fondy EU. Nutnou povinností příspěvkové organizace je sestavovat vyrovnaný rozpočet, to znamená, aby nezhoršila svůj nastavený hospodářský výsledek. Pokud se tak stane, musí se postarat o jeho opětovné vyrovnání. Tento rozpočet by měl obsahovat jen ty náklady a výnosy, které souvisí s hlavní činností příspěvkové organizace. Také musí jednat co nejhospodárněji a peněžní prostředky získané smí využívat pouze k účelu, na který byly poskytnuty. Pokud nedodržuje předem stanovené podmínky, může dojít k tomu, že bude hradit penále, na takové účely využívá svůj rezervní fond. [1] [2]

Mezi fondy, které příspěvková organizace vytváří, patří hlavně rezervní fond, dále to musí být investiční fond, fond sociálních a kulturních potřeb a fond odměn. V případě, že na takovém účtu je na konci roku zůstatek, převede se do dalšího období.

2.3. Účetnictví

Účetnictví příspěvkových organizací se řídí základními pravidly a zásadami, jako každá účetní jednotka. Mezi tyto zásady patří zejména věrné a poctivé zobrazení účetnictví a skutečné finanční situace účetní jednotky, kdy tyto hodnoty jsou dokládány inventarizací majetku a náklady a výnosy jsou vykazovány ve věcné a časové souvislosti.

Dále sem patří zásada opatrnosti, kterou zákon o účetnictví popisuje takto: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta.“[1] Pro tento účel se využívá odpisování dlouhodobého majetku, tvorba rezerv a také tvorba opravných položek.

Oceňování majetku v pořizovací ceně vynaložené v minulosti stanovuje zásada oceňování v historických cenách. V neposlední řadě je podle Ing. Schneiderové důležitá zásada, kterou bych popsala následovně - rozvahové účty majetku a závazků nemají ukazovat vztahy uvnitř příspěvkové organizace (interní), ale naopak mají znázornit vztahy externí - mezi účetní jednotkou a jejím okolím.

K vyjadřování interních vztahů slouží účet pro vnitřní zúčtování (účet 395) nebo účtové třídy 7, 8 a účet 396.[4] Vybrané účetní jednotky a tedy i příspěvkové organizace se musí držet metod uvedených v Českých účetních standardech, ale například podnikatelé mají možnost odchýlení se od těchto standardů.

[1] Zákon o účetnictví, § 25

3. Účetní reforma státní správy a samosprávy

3.1. Vznik účetního státu

Dne 6.8.2008, kdy byl podepsán návrh zákona č. 561/2007, byla oficiálně zahájena účetní reforma. 1.1.2009 nabyl účinnosti zákon č. 304/2008 Sb., který měnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tak od 1.1.2010 mohl vznikat tzv. účetní stát v oblasti veřejných financí.

Vytvoření účetního státu mělo následující důvody:

- přiblížit účetnictví jednotek veřejného sektoru účetnictví podnikatelských subjektů,
- zlepšit vypovídací schopnosti vybraných účetních jednotek,
- zaznamenat údaje o potencionálních pohledávkách a závazcích,
- upravit a sjednotit výkaznictví a evidenci účetních jednotek s veřejnými rozpočty a státním majetkem,
- sestavit konsolidovanou účetní závěrku za Českou republiku,
- elektronizovat a digitalizovat účetní data prostřednictvím CSÚIS (centrální systém účetních informací státu).

3.2. Důležité změny

Reforma obsahuje změny formální povahy, jako řazení do účtových tříd a skupin a systém uspořádání položek v účetních výkazech, ale také věcné povahy. Věcné změny se týkají hlavně obsahu a náplně jednotlivých účtů a způsobu zaúčtování různých účetních operací. Všechny změny ale vedou k tomu, aby se nastavily prostředky využívané k věrnému a poctivému zobrazování hospodářské situace v celé veřejné sféře.

3.2.1. Fáze reformy

Kvůli množství změn, které se odehrály nebo ještě budou odehrávat a kvůli jejich velikosti, byla reforma rozdělena do několika účetních období. Jednotlivé fáze jsou dobře vidět v následujícím harmonogramu.

Tabulka 1 - Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky

ETAPA	PROBLEMATIKA	První plnění povinností (nejzazší termín)
A0	Změna směrné účtové osnovy	1.1.2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20.7.2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20.7.2010
A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20.7.2010
B	Účtování na podrozvahových účtech	Poprvé 31.12.2011
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace - sestavení účetních výkazů za ČR	Předpoklad změn - v roce 2014 za rok 2013
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1.1.2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31.12.2011

Zdroj: MF - odbor účetnictví a auditu [online], dostupné z www.mfcr.cz

V prvních krocích se naše ekonomika potřebovala transformovat na tržní hospodářství a jednotlivé kroky probíhaly v rámci nadnárodní harmonizace. Důležitá pravidla vyplývala z požadavků Evropské unie a některých dalších mezinárodních standardů, a tak se z počátku sjednocovaly informace v rámci všech veřejných rozpočtů.

Jak je vidět v tabulce v průběhu roku 2010 se jednalo hlavně o sjednocení a upravení účtové osnovy, vytvoření nových vzorů účetní závěrky a nových metod a postupů účtování.

Tyto úpravy zahrnovaly především[2]:

- nová třídící hlediska u majetku a závazků,
- nové kategorie majetku,
- analytičnost údajů charakterizujících předmět účetnictví,
- závěrkové hledisko, které odděluje rozvahové a výsledkové účty,
- dekadický princip vnitřního členění na účtové třídy a účtové skupiny,
- zobrazení procesu hospodářské činnosti uplatněním brutto principu,
- uspokojení požadavku třídění pro potřeby finančního řízení a finanční analýzy,
- návaznost na fondové hospodaření a další určující kritéria.

[2] Prokůpková, D., auditor: Reforma účetnictví veřejných financí [online]. 2010; dostupné z www.dvs.cz/clanek.aspid=71336

S tím souvisí i předávání účetních záznamů. Celý proces se nesl a nese v duchu napodobování principů podnikatelského účtování mimo jiné proto, že účetní metody v podnikatelské sféře zobrazují hospodářskou situaci účetní jednotky, a tak jsou vhodné pro jejich uživatele. Mezi nové prvky účetnictví tudíž patří například zavedení akruálního účetnictví. „To znamená, že jsme pak schopni zachytit pohyb té části spotřeby, která s úbytkem peněžních prostředků bezprostředně spojena není. Navíc hospodářské operace jsou tímto systémem evidovány v době, kdy skutečně nastaly a ne až tehdy, kdy jsou spojeny s pohybem peněžních prostředků.“[3]

V průběhu roku 2013 byl naplánován proces spuštění konsolidace. „Konsolidace je sjednocení informací účetních výkazů do souhrnných účetních výkazů za skupinu účetních jednotek, která tvoří jeden ekonomický celek. Při agregaci musí dojít k vyloučení vzájemných transakcí mezi účetními jednotkami ve skupině (například podíly na vlastním kapitálu, zisky a ztráty z hospodářských operací uvnitř skupiny). Důležité je dobře nadefinovat skupinu účetních jednotek, které budou tvořit konsolidační celek.“[4] Tento proces je nyní pozastaven a stále se odkládá.

Oproti tomu fáze elektronizace a digitalizace účetních záznamů je již provedena, otázkou ale je, zda opravdu došlo ke zjednodušení získávání potřebných dat pro koncové uživatele.

3.3. Právní úprava reformy

Platný právní rámec pro rok 2013 zajišťují zákon č. 293/2012 Sb., kterým se měnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a další související zákony a České účetní standardy.

3.3.1. Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví se od 1.1.2010 změnil dvakrát. Poprvé novelou z 1.1.2011, která vymezovala právo menších vybraných účetních jednotek nesestavovat přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, dále o tom, že tyto účetní jednotky nemusí čtvrtletně účtovat o opravných položkách a rezervách a také o vyčlenění zásob z takového majetku, který by měl být oceněn reálnou hodnotou. Druhá, aktuální novela z

[3] Vodáková, J.: Vytvoření účetního státu na akruálním principu [online]. Dostupné z http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9206v12025-vytvoreni-ucetnictvi-statu-na-akrualnim-principu-a-novela-zakona-o/

[4] Schneiderová, I. a Nejezchleb, Z.: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO

roku 2012 se zabývá schvalováním účetní závěrky, úprav kolem inventarizace a omezení vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro příspěvkové organizace nevstupující do procesu konsolidace. [4]

K zákonu o účetnictví se vztahují 4 vyhlášky, které zároveň podporují jeho existenci. Tyto vyhlášky měly vyjít najednou do roku 2008, aby byl čas, připravit se na přijetí nového systému v rámci reformy, ale dvě z těchto vyhlášek vyšly o rok později, tedy v roce 2009, inventarizační vyhláška vyšla v roce 2010 a konsolidační vyhláška ani není dosud vydána. [4]

3.3.2. Prováděcí vyhláška

První vyhláškou je tzv. prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., která byla novelizována v roce 2011 s účinností k 1.1.2012. Tato vyhláška formuluje obsahovou náplň jednotlivých položek v účetní závěrce a také způsob jak používat jednotlivé účetní postupy. Novela přinesla změny v podobě zavedení nových účtů, kam patří aktivace, změna stavu zásob vlastní výroby a pořízení drobného dlouhodobého majetku. Také byly odstraněny některé nepřesnosti z minulých let a vydány návody, jak postupovat při opravě různých chyb z minulosti.

3.3.3. Technická vyhláška

Druhou vyhláškou v pořadí je vyhláška č. 383/2009 Sb. Jedná se o technickou vyhlášku o účetních záznamech a jejich předávání do CSÚIS[5]. Poslední novelizace proběhla také v roce 2011 s platností od 1.1.2012 a nadefinovala Pomocný analytický přehled (PAP) a okruh povinných vybraných účetních jednotek, které ho mají sestavovat. Vytvoření PAP je velmi nákladné a v podstatě se tím vytvořilo duplicitní výkaznictví. Obce s obyvateli nad 3 tisíce mají ze zákona povinnost předávat tento přehled, v opačném případě by se dopustily správního deliktu (§ 37a odst. 1 písm. k).

3.3.4. Inventarizační a konsolidační vyhláška

Třetí vyhláška č. 270/2010 Sb., se nazývá inventarizační. Zabývá se inventarizací vybraných účetních jednotek. Zatím nebyla novelizována a řeší hlavně formální stránku

[5] Centrální systém účetních informací státu

inventarizace, jako je plánování inventur, požadavky na inventarizace a podobně. Konečně poslední vyhláškou je již zmiňovaná konsolidační vyhláška, která je od roku 2011 v připomínkovém řízení.

3.3.5. České účetní standardy

Důležitým legislativním zdrojem pro vybrané účetní jednotky a tedy i pro příspěvkové organizace jsou České účetní standardy. V roce 2012 byly vydány nové účetní standardy, a tak jich je celkem 10. V tabulce je vidět, které účetní standardy to jsou, kdy byly vydány (v jakém čísle finančního zpravodaje) a případně i novelizovány (označeno zeleně).

Tabulka 2 - Přehled vydání ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky ke dni 1.1.2013

ČÚS	Název	Vydání oznámeno ve	Novelizován ve
701	Účty a zásady účtování účtech	FZ č.7/2009, s účinností od 1.1.2010	FZ č.9/2011 s účinností od 1.1.2012 FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013
702	Otevírání a uzavírání účetních knih	FZ č.7/2009, s účinností od 1.1.2010	FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013
703	Transfery	FZ č.8/2009, s účinností od 1.1.2010	FZ č.9/2010 s účinností od 31.12.2010
704	Fondy účetní jednotky	FZ č.7/2009, s účinností od 1.1.2010	FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013
705	Rezervy	FZ č.8/2010, s účinností od 1.1.2011	-
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek	FZ č.8/2010, s účinností od 1.1.2011	FZ č.9/2011 s účinností od 1.1.2012 FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013
707	Zásoby	FZ č.3/2011, s účinností od 31.12.2011	FZ č.9/2011 s účinností od 1.1.2012 FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013
708	Odpisování dlouhodobého majetku	FZ č.3/2011, s účinností od 31.12.2011	FZ č.8/2012 s účinností od 1.1.2013

ČÚS	Název	Vydání oznámeno ve	Novelizován ve
709	Vlastní zdroje	FZ č.6/2012, s účinností od 1.1.2013	
710	DNM a DHM	FZ č.6/2012, s účinností od 1.1.2013	

Zdroj: MF - odbor účetnictví a auditu [online], dostupné z www.mfcr.cz

Pro účely této bakalářské považuji za důležité blíže popsat standardy č. 708 - odpisování dlouhodobého majetku a č. 710 - dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

3.3.5.1. ČÚS č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku

ČÚS 708 byl poprvé vydán v roce 2011 a ještě v témže roce byl pozměněn. Největší změnou bylo zrušení zjednodušeného způsobu odpisování pro vybrané účetní jednotky a zadávání nových majetkových karet od začátku roku 2013. To znamená, že příspěvkové organizace musely sestavit nové odpisové plány, podle platného standardu, zařadit majetek do správných kategorií (podle Přílohy 1 ČÚS č. 708) a stanovit způsoby odpisování podle tohoto standardu. Z toho vyplývá, že cílem standardu je určit základní postupy pro výpočet odpisů dlouhodobého majetku a jejich zaúčtování a tím sjednotit tento systém pro vybrané účetní jednotky. O odpisech více pojednávám v praktické části mé bakalářské práce.

3.3.5.2. ČÚS č. 710 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

ČÚS 710 nabyl účinnosti k 1.1.2013 a stanovuje základní postupy a principy jak účtovat o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku. Dotýká se také oceňování tohoto majetku, jeho vyřazení, postupů účtování atd. Dále podává informace jak nakládat s drobným dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem, jak ho evidovat. Kromě toho stanovuje povinnost zpracovat vnitřní normu o účtování dlouhodobého majetku pro účetní jednotky, včetně vymezení některých bodů, které norma musí obsahovat. O tomto standardu se zmiňuji také podrobněji v další části práce.

4. Praktické dopady reformy

4.1. Charakteristika 16. MŠ

16. mateřská škola v Plzni získala svoji právní subjektivitu 1.1.2002. Jedná se o příspěvkovou organizaci zřízenou územně samosprávným celkem. Najdeme ji v severozápadní části městského obvodu Plzeň- Bory. Součástí pozemku, na kterém stojí činžovní dům, v jehož prvním patře se školka nachází, je udržovaná velká zahrada, opatřená nejrůznějšími prolézačkami a pískovištěm a dále plně vybavená školní jídelna. Celková kapacita dvoutřídní školky je 44 dětí.

Protože snahou ředitelky školky je poskytnout dětem dostatek hraček a her všeho druhu, hezký nábytek, tělocvičné potřeby, hudební nástroje a hlavně příjemnou atmosféru, dá se říci, že je to školka rodinného typu, útulná.. Díky malému počtu dětí a zaměstnanců je zde možný úzký kontakt jak mezi mladšími a staršími dětmi, tak mezi zaměstnanci a dětmi a také ve vztahu k rodičům.

4.1.1. Úplata za předškolní vzdělávání

Podle zákona č. 561/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (školský zákon) a podle prováděcí vyhlášky č. 14/2005 Sb. o předškolním vzdělávání, je stanoveno, že děti, které chodí do posledního ročníku MŠ (kterým je od 1.9. do 31.8. následujícího kalendářního roku šest a více let), mají předškolní vzdělávání bezúplatné (školský zákon, § 123 odst. 2). Výše úplaty za předškolní vzdělávání se stanovuje pro každý nový školní rok dle skutečných výdajů za uplynulý kalendářní rok. Osvobozen od úplaty je zákonný zástupce dítěte, který pobírá sociální příplatek, nebo fyzická osoba, která o dítě osobně pečuje a pobírá dávky pěstounské péče (vyhláška č. 14, § 6, odst. 3).

4.2. Dlouhodobý majetek v 16. MŠ

Mateřská škola může hospodařit s dlouhodobým nehmotným majetkem, dlouhodobým hmotným majetkem a dlouhodobým drobným hmotným a nehmotným majetkem.

4.2.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je charakterizován jako dlouhodobé aktivum, nejčastěji software, oceněn minimálně 60 tisíci Kč s dobou použitelnosti delší než je 1 rok. Kromě softwaru (účet 013) můžeme do této skupiny majetku zařadit nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (012), ocenitelná práva (014) nebo třeba povolenky na emise a preferenční limity (015), které se začaly používat v souvislosti se vstupem ČR do EU. Na rozdíl od předchozích jmenovaných dlouhodobých aktiv se o povolenkách a preferenčních limitech účtuje bez ohledu na výši ocenění. Tento majetek ale školka neeviduje a nikdy neevidovala kvůli jeho finanční náročnosti a také proto, že by pro ně nebylo výhodné takový majetek pořizovat, protože například software jim zajišťuje zřizovatel sám - viz kapitola vypůjčený majetek.

4.2.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 tisíc Kč a doba použitelnosti je také jako u DNM delší než 1 rok. Patří sem nemovitosti, soubory movitých věcí a samostatné movité věci, pozemky, umělecká díla. Poslední dvě zmíněné položky se neodepisují a nezáleží u nich na výši ocenění, protože se do této kategorie majetku řadí vždy.

Z účetních závěrek příspěvkové organizace z let 2010 a 2011, jsem vyčetla, že hospodaří hlavně s dlouhodobým hmotným majetkem, konkrétně se samostatnými movitými věcmi a soubory movitých věcí (účet 022) a s drobným dlouhodobým hmotným majetkem (účet 028) - o tom se zmiňuji později.

4.2.2.1. Účet 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Ve skupině 022 evidují celkem 4 položky (k 31.3.2013):

- domeček s doplňky,
- dřevěnou vestavbu,
- univerzální hnětací stroj,
- sporák kombinovaný.

První dva předměty řadí interně do podskupiny „mateřská škola“, druhé dva do podskupiny „školní jídelna“. Jde o evidenci, kterou ukládá vnitřní směrnice školky. Na účtu 022 účtují podle toho, zda peníze poskytl zřizovatel (tzv. transfer) nebo byly peníze poskytnuty Evropskou unií (takový případ je u mateřských škol spíše výjimečný, naopak je hojně využíván základními a středními školami). Řídí se pokyny ČÚS 710 a ČÚS 708. V 16. MŠ účtují o pořízení dlouhodobého majetku spadajícího pod samostatné movité věci stejně, jako je tomu v následujícím příkladu.

Tabulka 3 - Investiční dotace

Č. op.	Popis účetního případu	Částka Kč	MD	D
1.	Poskytnutí dotace pro koupi majetku	100 000	348	401
2.	Připsání peněz na bankovní účet	100 000	241	348
3.	Poskytnutí zálohy dodavateli	50 000	052	321
4.	Pořízení DHM	50 000	042	052
		50 000	-	321
5.	Zařazení majetku do užívání	100 000	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
348 - Pohledávky za vybranými vládními institucemi
401 - Jmění účetní jednotky
052 – Poskytnuté zálohy na DHM
042 – Nedokončený DHM

Pokaždé, když chtějí v MŠ koupit takový majetek, je nutné získat souhlas zřizovatele, který pak může poskytnout dotaci na koupi majetku. Dotace se následně přenese do fondu 401 - jmění účetní jednotky (nahromaděný majetek). Tento fond se ale skládá nejen ze jmění účetní jednotky, ale i z fondu oběžných aktiv.

Fond oběžných aktiv je speciální v tom, že jsou v něm částky, které dostala organizace při zřízení od zřizovatele, a to např. známky, jízdenky a částky za potraviny ve skladu školní jídelny. Je to proto, že školky dříve spadaly pod školský úřad, který jim vedl účetnictví, a když přecházely do právního subjektu, tak jim ještě na účtech zbyly nějaké

známky, jízdenky a potraviny a tyto jim byly předány. Školky je sice dávno v roce 2002 spotřebovaly, ale stále jsou na účtu 401 vedeny.

Takový způsob evidence shledávám poněkud nešťastným a myslím si, že by fond oběžných aktiv měl mít vlastní účet, protože výše zmíněné předměty z evidence zmizí až při zrušení celé organizace a ne průběžně. Jen pro upřesnění se nákup jízdenek účtuje na účet 263 D a po spotřebě, na základě výkazu ředitelky školky, se účtuje do nákladů na účet 512 MD. Za povšimnutí stojí i účet 241 - bankovní účet, který je označen odlišně než jak je tomu v účetnictví podnikatelů, kde má číslo 221.

Domnívám se, že v tomto případě se jedná o chybné účtování. V první řadě je třeba rozlišit, zda je dlouhodobý majetek financován investiční dotací zřizovatele nebo na základě investičního transferu. V případě transferu se dále rozlišuje, jestli jde o transfer s vypořádáním nebo bez vypořádání.

Pokud výše zmíněný příklad tedy znázorňuje dotaci na pořízení DM pro vlastní zřizovanou příspěvkovou organizaci, účtuje se opravdu dle účetního předpisu 348 MD/ 401 D, příjemce dotace 241 MD/ 348 D a následně 401 MD/ 416 D a nejedná se o investiční transfer.[6] Poslední účtový zápis s účtem 416 - fond reprodukce majetku ale v příkladu 16. MŠ úplně chybí. Proto v tabulce č. 4 uvádím příklad upravený, jak by měl vypadat.

Pokud je dlouhodobý majetek financován z investičního transferu, účtuje se přes účet č. 403 - transfery na pořízení dlouhodobého majetku, blíže se transfery zabývá ČÚS č. 703. Jak už jsem uvedla, transfer může být bez vypořádání a s vypořádáním. Transfer bez povinnosti finančního vypořádání je takový transfer, kde poskytovatel nestanovil povinnost příjemci podat informace o použití transferu, v podstatě jde o volné použití transferu příjemcem. Účtuje se zápisem 348 MD/ 672 D a příjem 241 MD/ 348 D. Účet 672 - Výnosy územních rozpočtů.

Když poskytovatel rozhodne o tom, že příjemce musí splnit určité podmínky, aby mu byl transfer poskytnut, pak se jedná o transfer s finančním vypořádáním, který podléhá kontrolám ze strany poskytovatele, aby nedošlo k porušení sjednaných podmínek. Okamžik finančního vypořádání může a nemusí být přesně definován, pak dochází k problémům ze strany příspěvkové organizace i ze strany územně samosprávného celku,

[6] Schneiderová, I. a Nejezchleb, Z.: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO

kteří si například předčasně zúčtují zálohy a dohady k transferům. Účtuje se na účet skupiny 241 MD/ 374 D (krátkodobé přijaté zálohy na transfery).

Tabulka 4 – Investiční dotace správně

Č. op.	Popis účetního případu	Částka Kč	MD	D
1.	Poskytnutí dotace pro koupi majetku	100 000	348	416
2.	Připsání peněz na bankovní účet	100 000	241	348
3.	Poskytnutí zálohy dodavateli	50 000	052	241
4.	Pořízení DHM	50 000	042	052
		50 000	-	321
5.	Úhrada závazků	100 000	321	241
6.	Zařazení majetku do užívání	100 000	022	042
7.	Využití dotace z ÚSC	100 000	416	401

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:

348 - Pohledávky za vybranými vládními institucemi

416 - Fond reprodukce majetku

241 - Bankovní účet

401 - Jmění účetní jednotky

052 - Poskytnuté zálohy na DHM

042 - Nedokončený DHM

321 - Dodavatelé – závazky z obchodních vztahů

022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

4.2.3. Drobný dlouhodobý majetek

Samostatnou část tvoří drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a další drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Tato oblast je oproti jiným účetním jednotkám, které DDM neevidují, velmi specifická a zajímavá.

Drobný dlouhodobý majetek se při nákupu odpisuje přímo do nákladů na účet 558 a to v plné výši - nepodílí se tak na vytváření fondu reprodukce majetku. Z důvodu 100% odpisu při nákupu musí účetní hlídat dopad do výsledku hospodaření, který by mohl být pak negativní. Na pořízení drobného dlouhodobého majetku využívá organizace své provozní prostředky. [6]

4.2.3.1. Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Drobný dlouhodobý hmotný majetek spadá do ocenění v rozmezí mezi 3 tisíci a 40 tisíci Kč, s použitelností delší než 1 rok. Do roku 2012 byl majetek nesplňující obsahové vymezení dlouhodobého majetku v ocenění do 40 tisíc Kč (například klavír v ceně 14 tisíc Kč, již odepsán) řazen do skupiny 022 a až od 1.1.2013 se mohl přeřadit do této skupiny 028.

V souvislosti se změnou se musely přeřadit i odpisy daného majetku. Účtování je jednoduché - majetek se z účtu 022 přesune na účet 028 na MD a taktéž oprávky z 082 na účet 088. Celou změnu nařizuje zřizovatel v instrukci „Společné postupy zřizovatele a jím zřízených příspěvkových organizací pro odpisování dlouhodobého majetku“, kde uvádí, že pokud účetní jednotka eviduje ve své majetkové evidenci dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jehož pořizovací cena byla nižší, než 40 tisíc Kč resp. 60 tisíc Kč provede účetní i evidenční vyřazení z dlouhodobého majetku a dále jej zaúčtuje a zaeviduje jako drobný dlouhodobý majetek.

Dále zřizovatel 16. MŠ, městský obvod pro Plzeň 3, vydal v prosinci 2012 vyhlášku s označením QI 61-03-03 a s platností od 1.1.2013, kde nově nařizuje, že DDHM je takový majetek, který je oceněn částkou od 1 tisíce Kč do 40 tisíc Kč. Původně bylo nařízeno ocenění od 500 Kč do 40 tisíc Kč, ale 500 Kč byla velmi nízká částka. Do této skupiny řadí školka většinu hraček, také nábytek, televize atd.

To že majetek DDHM zřizovatel povolil účtovat z 500 Kč na 1 tisíc Kč je dobré z toho důvodu, že ceny věcí se navýšily a téměř každá hračka se tak musí evidovat. Pokud se zničí, je nutné žádat zřizovatele o povolení, aby se mohla hračka vyřadit. Získat souhlas bylo často těžké a zdlouhavé, protože zřizovatel například prohlásil, že upadlá kolečka u kočárku se dají opravit atd. Nyní se takový materiál eviduje od 300 Kč do 1 tisíce Kč na podrozvaze a k jeho vyřazení není souhlas zřizovatele potřeba. Došlo tedy k výraznému zjednodušení a ulehčení a tento krok byl velmi vřele přijat ze strany účetních MŠ.

Na majetek se vztahuje inventarizace, kdy od roku 2012 je uložena povinně vyhláškou. Inventarizace se provádí fyzická vždy k 31.10. a dokladová k 31.12. Fyzickou inventuru provádí velmi důkladně zřizovatel osobně. Účtování o DDHM je naznačeno na následujícím příkladu.

Tabulka 5 - Účtování o DDHM

Č. op.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Nákup DDHM	558	261
2.	Zařazení majetku do užívání	028	088

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
558 - Náklady z DDM
261 – Pokladna
028 - DDHM
088 – Oprávky k DDHM

Nákup tohoto majetku uskutečněný do roku 2011 se dříve účtoval na účet 501. Analyticky pak na 501100 nebo 501110 podle účelu, na který bude majetek použit (110 určuje učební pomůcky). Analytické členění je stále zachováno stejně.

4.2.3.2. Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek

V evidenci má mateřská škola i tzv. jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek, který je oceněn od 1.1.2013 na základě stejné vyhlášky jako tomu je u DDHM ve výši od 300 Kč do 1 tisíce Kč, ovšem s výjimkou majetku s revizí, který může být oceněn i nižší částkou (varná konvice). Tento jiný majetek organizace vede v operativní evidenci na podrozvaze a můžou si ho vyřadit sami bez souhlasu zřizovatele. Sem patří drobné předměty, knihy a osobní ochranné pomůcky. Účtuje se o něm na podrozvahových účtech.

Tabulka 6 - Nákup jiného DDHM

Č. op.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Nákup jiného DDHM	501	261
2.	Zařazení majetku do užívání	902	999

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
501 - Spotřeba materiálu
902 - Jiný DDHM
999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům
261 - Pokladna

Účet 902 se opět dále člení analyticky, a to na 902100 a 902200 (číslo 200 představuje knihy). Nakoupený materiál do 300 Kč se účtuje rovnou do spotřeby na účet 501 a nikde se neeviduje.

4.2.3.3. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

„Drobný dlouhodobý nehmotný majetek s označením účtu 018 obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s oceněním v částce 7 tisíc Kč až 60 tisíc Kč.“[7]

Tento majetek se do konce roku 2011 také účtoval jinak - používal se účet 518 na MD, nyní používají účet 558 - náklady z DDM (jako u DDHM).

Tabulka 7 - Nákup DDNM

Č. op.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Nákup DDNM	558	261
2.	Zařazení majetku do užívání	018	078

Zdroj: Vlastní zpracování

[7] Nováková, Š.: Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách 2013

Použité účty:
558 - Náklady z DDM
261 - Pokladna
018 - DDNM
078 - Oprávky k DDNM

Školka má spodní hranici ocenění určenou zřizovatelem na 1 tisíc Kč, ale dosud žádný DDNM nenakoupila.

4.2.3.4. Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

V případě jiného DDNM je to stejné jako s jiným DDHM, kam by řadili majetek oceněný v rozmezí od 300 Kč do 1 tisíce Kč. Účtování by vypadalo také podobně, znovu na podrozvaze.

Tabulka 8 - Jiný DDNM

Č. op.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Nákup jiného DDNM	518	261
2.	Zařazení majetku do užívání	901	999

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
518 - Nákup jiného DDNM
261 - Pokladna
901 - Jiný DDNM
999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

4.3. Majetek svěřený

16. MŠ mimo již vyjmenované typy majetků hospodaří také s movitým majetkem, který jí byl předán do správy jejím zřizovatelem. Takový majetek je určen k vlastnímu hospodářskému využití a je vždy vymezen v příloze zřizovací listiny. S poskytnutými finančními prostředky a případně výnosy ze svěřeného majetku nakládá

příspěvková organizace svým jménem a používá k tomu pokladnu a bankovní účty. Statutárním orgánem MŠ je ředitelka a ta také zodpovídá za správné hospodaření a nakládání se svěřeným majetkem. Na základě smlouvy může tato organizace hospodařit i s majetkem státu nebo dalších právnických osob.

„S majetkem města Plzně, svěřeným, hospodaří organizace jako s majetkem vlastním s výjimkou následujících právních úkonů, které podléhají předchozímu souhlasu orgánů města:

a) bezúplatné postoupení, prominutí či vzdání se práva, pokud se týká svěřeného majetku a pohledávek s majetkem spojených;

b) přijetí a poskytnutí úvěru nebo půjčky;

c) bezúplatný převod věcí movitých;

d) omezení vlastnických dispozičních práv;

e) pořizování věcí nákupem na splátky nebo smlouvou o koupi najaté věci (leasing);

f) prodej movitého majetku.“[8]

Na písmeno f) se vztahuje výjimka – v případě, že má ve vlastnictví příspěvková organizace nepotřebný nebo přebytečný majetek města, může ho dát k prodeji do vnitřní burzy. Pak se čeká, zda se najde zájemce z okruhu města nebo městských organizací. Pokud se zájemce nenajde, můžou odprodat majetek s pořizovací cenou do 30 tisíc Kč svým jménem a tyto výnosy z prodeje budou i výnosy organizace. Naposled byl mateřské škole svěřen zřizovatelem majetek v letech 2008 a 2009.

Hodnota majetku v pořizovacích cenách k 30.6.2008:

- Dlouhodobý hmotný majetek 212.239,30 Kč
- Dlouhodobý drobný hmotný majetek 1.129.648,26 Kč

Hodnota majetku v pořizovacích cenách k 30.6.2009:

- Dlouhodobý hmotný majetek 212.239,30 Kč
- Dlouhodobý drobný hmotný majetek 1.263.793,86 Kč

[8] Zřizovací listina 16. MŠ Plzeň

4.4. Majetek vypůjčený

A konečně posledním typem majetku je majetek vypůjčený. V našem konkrétním případě jde hlavně o počítače, notebooky, tiskárny, software a další techniku. K 31.12.2012 evidovali na podrozvaze vypůjčený majetek v celkové hodnotě 70 860 Kč.

Výhodou takového typu majetku je, že si ho nemusí sami kupovat, ale pouze platí například za náplň do tiskárny nebo za údržbu. Také o něm nemusí účtovat, pouze ho evidují na podrozvaze, a to na účtu 951 (ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva). Vše ostatní si řídí zřizovatel sám. V Plzni je to Správa Informační Techniky (SIT), která do evidence MŠ může skrz své počítače kdykoli nahlížet a kontrolovat jí, aniž by musela žádat o povolení.

4.5. Oceňování majetku

Při oceňování majetku se vychází ze dvou základních způsobů ocenění a to buď z historických hodnot, nebo na bázi reálné hodnoty. Při ocenění na bázi historických hodnot se vychází z původní hodnoty majetku a můžeme ho podle způsobů nabytí majetku rozdělit podle § 25 zákona o účetnictví na ocenění:

- vlastními náklady,
- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou.

Pokud si účetní jednotka sama nějaký druh majetku vyrábí, pak k jeho ocenění využije vlastní náklady. 16. MŠ provádí ocenění vždy v pořizovací ceně pouze při nákupu. Jde tedy o cenu, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s ní spojenými, protože cena již zařazeného majetku se nesmí následně zvyšovat. Reprodukční pořizovací cena se využívá v případech, kdy účetní jednotka nabyla majetek bezúplatně a není známa jeho pořizovací cena.

Ocenění na bázi reálné hodnoty si klade za cíl vyjádřit aktuální hodnotu majetku, proto se tento majetek v určité frekvenci přeceňuje. § 27 zákona o účetnictví říká, že reálnou hodnotou se oceňuje majetek určený k prodeji s výjimkou zásob. V případě, že mateřská školka, jako příspěvková organizace, má svěřený majetek určený k prodeji, pak tento majetek z pravidla nemůže prodat sama, ale prodej realizuje zřizovatel. Příjem z prodeje

tedy neplyne organizaci samotné a ta ani nemůže majetek přeceňovat, protože o něm neúčtuje, pouze s ním hospodaří. Vede ho tak na podrozvahovém účtu 903 - ostatní majetek (pokud tento majetek nevykazuje zřizovatel v rozvaze).[4]

4.6. Technické zhodnocení

Podle Zákona o daních z příjmů, § 33 jsou technickým zhodnocením výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 tisíc Kč. O částku dokončeného technického zhodnocení se navyšuje pořizovací cena majetku. Zmiňuji se pouze o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, protože dlouhodobý nehmotný majetek školka neeviduje.

Účetní operace se v průběhu roku zachycují na účet 045 (uspořádací účet technického zhodnocení DHM). Důležitá je částka na konci roku, rozhodující o tom, zda se jedná o technické zhodnocení, či nejedná, kdy buď převýší 40 tisíc Kč a zaúčtuje se na účet 021 (stavby) nebo nepřevýší 40 tisíc Kč a pak se zachytí na účet 518 do nákladů jako služba nebo na účet 511 jako oprava a tyto náklady se hradí z provozní dotace. Jako příklad k účtování uvádím instalaci okenních žaluzií a parapetů.

Tabulka 9 - Technické zhodnocení

Č. op.	Popis účetního případu	Cena v Kč	MD	D
1.	Přijatá faktura na montáž žaluzií	10 000	045	321
2.	Přijatá faktura na nákup žaluzií	25 000	045	321
3.	Přijatá faktura na nákup parapetů	10 000	045	321
4.	Úhrada faktur	45 000	321	241
5.	Zařazení TZ do majetku	45 000	021	045
6.	Převod zdrojů	45 000	416	401

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
045 - Uspořádací účet TZ DHM
321 - Dodavatelé – závazky z obchodních vztahů
241 - Běžný účet
021 - Stavby
401 - Jmění účetní jednotky
416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond

Účtovat o technickém zhodnocení v případě okenních žaluzií a parapetů může být sporné. Hlavně parapety je v podstatě možné v budoucnu kdykoli odmontovat, což by se potom neshodovalo s věcným výkladem technického zhodnocení, tj. že přístavba, nástavba, modernizace atd. musí být považována za nedílnou součást stavebního díla. Proto bych osobně o TZ neúčtovala. Dozvěděla jsem se ale, že výše uvedené účtování schválil při kontrole zřizovatel, a tak je vše v pořádku.

4.7. Vyřazení majetku

Vyřazení majetku může proběhnout následujícími způsoby[9]:

- likvidací,
- darem,
- bezúplatným převodem,
- vkladem do obchodní společnosti nebo družstva,
- nedokončením (odpisem zmařené investice),
- prodejem.

Pro školku je nejčastějším způsobem vyřazení likvidace v důsledku manka, škody nebo opotřebení. Důležité je, že probíhá na základě schválení od zřizovatele. Pokud je už majetek odepsaný, zaúčtují se pouze odpisy na MD a třeba soubor movitých věcí na D, tzn. 082/022. Pokud ještě odepsaný není (například zahradní domek spadne vlivem stáří a není plně odepsán), je účtový zápis o něco složitější. Ostatní způsoby vyřazení majetku dosud nepoužili.

[9] Schneiderová, I. a Nejezchleb, Z.: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO

Když shrnu postup, je asi takový – doúčtují se oprávky majetku, na příkladu níže lze vidět, že se účtují na nákladový účet 551 a oprávky 082. Doúčtování probíhá do výše ocenění daného majetku. Když oprávky a ocenění majetku dosáhnou stejné výše, může se předmět vyřadit.

Tabulka 10 - Vyřazení majetku

Č. op.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Zúčtování zůstatkové ceny	551	082
2.	Tvorba zdrojů krytí	401	416
3.	Vyřazení majetku	082	022

Zdroj: Vlastní zpracování

Použité účty:
551 - Odpisy dlouhodobého majetku
082 - Oprávky k samostatným movitým věcem
401 - Jmění účetní jednotky
416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Celý proces vyřazení končí tehdy, kdy statutární orgán MŠ, tedy ředitelka, obdrží písemné potvrzení o tom, že majetek byl zlikvidován, dán do sběrného dvora a podobně.

4.8. Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Jak už jsem uvedla, 16. mateřská školka eviduje už několik období za sebou čtyři samostatné movité věci. Z nich odpisuje tři, protože poslední (univerzální hnětací stroj) už byl odepsán. Při odpisování se řídí nejen ČÚS 708, ale i pokyny zřizovatele, který vydává různé vyhlášky a směrnice.

Vyhlášky jsou směrodatné, hlavně co se týká kategorií hmotného majetku pro zatřídění do odpisových skupin, způsoby odpisování majetku a doby odpisování majetku. Používají účetní odpisy, které jsou zároveň i daňovými. Tuto specialitu mají povolenou od zřizovatele.

V teoretické části mé bakalářské práce jsem se zmiňovala o tom, že vybrané účetní jednotky musely v souvislosti s účetní reformou změnit odpisové plány a zatřídit majetek do nových skupin, aby se sjednotil celý systém. Změna se odehrála na konci roku 2012 s účinností od 1.1.2013.

Do konce roku 2012 si účetní pracovnice ve školce mohla zvolit, zda začne majetek odpisovat v měsíci, kdy byl majetek uveden do používání, nebo až měsíc po měsíci uvedení majetku do užívání. Od 1.1.2013 už je pevně stanoveno, že majetek se začíná odpisovat měsíc po měsíci uvedení majetku do užívání.

Celkový postup je takový, že nakoupí dlouhodobý hmotný majetek, zatřídí ho dle tabulky odpisových skupin hmotného dlouhodobého majetku do správné skupiny. Dále vypočtou měsíční odpis, vloží hodnoty do programu v počítači, kde zkontrolují, že měsíční odpis vyšel stejně a odpisy zaúčtují nejprve na 551 MD/082 D a pak na 401 MD/416 D. Odpisový plán movitého majetku za rok 2012 je vidět níže (částky v Kč).

Tabulka 11 - Odpisový plán - movitý majetek 2012

	Třída	Zařazení do užívání	Cena [Kč]	Doba odpisu [let]	Roční odpisová sazba	Ukončení odpisu	Částka v roce ukončení odpisu [Kč]	Odpis 2012 [Kč]	Měsíční odpis [Kč]
Domeček s doplňky	2	XI.05	76 339	10	10	2015	6 906	7 644	637
Dřevěná vestavba	2	IX.10	51 936	10	10	2020	3 873	5 196	433
Celkem MŠ			128 275					12 840	1 070
Univerzální hnětací Stroj	2	I.96	77 090,30	12	10	2004	-	0,00	0,00
Sporák kombino-vaný	2	X.04	42 226	12	10	2014	4 800	5 892	491
Celkem ŠJ			119 316,30					5 892	491
CELKEM			264175,30					**18732**	1561

Zdroj: Odpisový plán, 16. MŠ

Abych starý postup (tedy postup do konce roku 2012) ukázala konkrétně, vybrala jsem si příklad dřevěné vestavby. Důležité bylo v první řadě určit, zda se majetek bude používat velmi často, průměrnou dobu nebo bude používán minimálně. Dále se mohlo postoupit k zatřídění do skupin. Ty ukazuje tabulka č. 12.

Tabulka 12 - Výsledná tabulka odpisových skupin hmotného majetku zatříděných do kategorií

	Velmi časté používání	Průměrné používání	Minimální používání
1. skupina	4	8	12
2. skupina	6	10	20
3. skupina	12	20	30
4. skupina	20	25	30
5. skupina	30	40	50
6. skupina	50	60	70

Zdroj: Interní směrnice 16. MŠ

Dřevěná vestavba patřila dle klasifikace produkce CZ-CPA do účetní odpisové skupiny II, bylo zvoleno průměrné používání a tak doba odpisování vyšla na 10 let.

Zde uvádím podrobný výpočet odpisů:

Rok pořízení: 2010

Pořizovací cena: 51 936 Kč

% odpisu: 10

Doba odpisu: 10 let

Měsíc, ve kterém se začne odpisovat: 10

Měsíční odpis (zaokrouhleno na jednotky nahoru): 433 Kč

Roční odpis: 5 196 Kč

Počet měsíců odpisu v roce pořízení: 3

Odpis v roce pořízení: 1 299 Kč

Odpis v posledním roce: 3 873 Kč

Poslední rok odpisu: 2020

Do konce roku 2012 bylo odepsáno 11 691 Kč, tj. ZC vestavby činila 40 245 Kč.

Nově od 1.1.2013 se postup odpisování hmotného majetku změnil. Nejprve se majetek zařazuje do klasifikace CZ-CPA (dříve CZA). Majetky se v této klasifikace pozměnily a přesunuly do jiných tříd, a tak mnou vybraná dřevěná vestavba se přesunula ze třídy 2 do třídy 4. To znamená, že nově se odepisuje 20 let s procentním odpisem 5%. Podobně je tomu s ostatním majetkem - sporák kombinovaný se z 2. skupiny přesunul do 3. odpisové skupiny a doba odpisování se změnila na 12 let. Domeček s doplňky dopadl stejně jako dřevěná vestavba.

Další důležitou změnou je, že od 1.1 2013 musí zůstat tzv. cílová zůstatková cena ve výši 5 % z pořizovací ceny až do doby vyřazení majetku z užívání, a že měsíční odpis se na pokyn zřizovatele nemá počítat dle počtu let ale podle % odpisu.

Tabulka 13 - Odpisovaný majetek

Název majetku	Odpisová skupina	Datum pořízení	PC [Kč]	Měsíční odpis [Kč]	Cílová ZC [Kč]
Sporák kombinovaný	Doba odpisování 12 let/ 8,34%	13.10.2004	58 810	409	2 941
Domeček s doplňky	Doba odpisování 20 let/ 5%	7.11.2005	76 339	319	3 817
Vestavba dřevěná	Doba odpisování 20 let/ 5%	21.9.2010	51 939	217	2 597

Zdroj: Odpisový plán 16. MŠ, vlastní zpracování

Ovšem když se takto změnily odpisové skupiny a doba odpisování, musely se k 31.12.2012 zpětně dopočítat i oprávky. Dooprávkování majetku probíhalo také dle směrnice QI 61-03-03 a jeho výpočet zde uvádím na konkrétních reálných případech.

Vestavba dřevěná: **51 936 Kč**

Odpisová sazba: **10 let**

Zařazeno do užívání: 9/2010

Začátek odpisu: 10/2010

K 31. 12. 2012 odepisováno: 27 měsíců

Měsíční odpis (zaokrouhleno na jednotky nahoru): 433 Kč

Odpisy od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012: **11 691 Kč**

Odpisová sazba od 1. 1. 2013: **20 let**

Roční odpis: 51 936 : 20 = 2 597 Kč

Měsíční odpis (zaokrouhleno ↑): 2 597 : 12 = 217 Kč

217 x 27 = **5 859 Kč**

Rozdíl odpisů: 5 859 - 11 691 = **-5 832 Kč**

Sporák kombinovaný: **58 810 Kč**

Odpisová sazba: **10 let**

Zařazeno do užívání: 10/2004

Začátek odpisu: 11/2004

K 31. 12. 2012 odepisováno: 98 měsíců

Měsíční odpis (zaokrouhleno na jednotky nahoru): 491 Kč

Odpisy od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012: **48 118 Kč**

Odpisová sazba od 1. 1. 2013: **12 let**

Roční odpis: 58 810 : 12 = 4 901 Kč

Měsíční odpis (zaokrouhleno ↑): 4 901 : 12 = 409 Kč

409 x 98 = **40 082 Kč**

Rozdíl odpisů: 40 082 - 48 118 = **-8 036 Kč**

Jelikož je rozdíl odpisů u obou majetků záporný, tzn., že výše oprávek nově zjištěná je nižší než jejich skutečná výše, pak se o tomto rozdílu neúčtuje. V tomto případě došlo ke konci roku 2012 jen k úpravě odpisového plánu.

Ivana Schneiderová ve své publikaci Účetní reforma 2012 vysvětluje[10]: „Toto ustanovení bylo původně doplněno pro potřeby příspěvkových organizací, aby nedošlo k vyšší tvorbě investičního fondu, než by odpovídalo pořizovací ceně. Tím, že by se snížily oprávky obráceným zápisem 07x, 08x MD/ 406 D by se opětovně tvořené odpisy zakládaly na tvorbu investičního fondu, nemluvě o duplicitním nákladu."

V opačném případě, tedy pokud výše oprávek nově zjištěná je vyšší než skutečně vykázaná, účtuje se o tomto rozdílu na účet 406 - oceňovací rozdíly při změně metody na MD a na 08x či 07x - opravné položky k DHM či k DNM na D. K tomuto případu jsem po dohodě s účetní pracovnicí 16. MŠ vytvořila následný příklad. Jde o elektrickou

[10] Schneiderová, I. a Nejezchleb, Z.: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO

pec, jejíž odpisová sazba byla 30 let, ale od 1. 1. 2013 se tato sazba zkrátila pouze na 20 let. Tím došlo ke změně měsíčního odpisu a k nutnosti dooprávkování předmětu v souvislosti s kladným rozdílem mezi původním a novým odpisem.

Elektrická pec: **49 600 Kč**

Odpisová sazba: **30 let**

Zařazeno do užívání: 3/2005

Začátek odpisu: 4/2005

K 31. 12. 2012 odepisováno: 93 měsíců

Měsíční odpis (zaokrouhleno na jednotky nahoru): 138 Kč

Odpisy od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012: **12 834 Kč**

Odpisová sazba od 1. 1. 2013: **20 let**

Roční odpis: 49 600 : 20 = 2 480 Kč

Měsíční odpis (zaokrouhleno ↑): 2480 : 12 = 207 Kč

207 x 93 = **19 251 Kč**

Rozdíl odpisů: 19 251 - 12 834 = **6 417 Kč**

Kladný rozdíl odpisů se musí zaúčtovat na účet 406 MD a na účet 082 D.

5. Závěr

Ve své práci jsem se zabývala účetní reformou státní správy a samosprávy v oblasti dlouhodobého majetku v konkrétních podmínkách 16. MŠ Plzeň. Zkoumala jsem, jaké nové změny reforma přinesla, hlavně s účinností od 1.1.2013, srovnávala jsem staré a nové postupy a které ze změn byly nejvýznamnější, případně jestli přinesly úskalí či užitek.

Myslím, že díky objemnému množství poskytnutých praktických informací přímo od účetní pracovnice mateřské školy a možnosti znázornění reformních změn na příkladech, se můj cíl podařilo splnit.

Velkých obměn doznaly hlavně transfery. Od roku 2010 se ČÚS č. 703 změnil již třikrát. Problémem je, že tyto změny provází často slabá metodická podpora a špatná organizace - o uvažovaných změnách se účetní jednotky dozvídají buď těsně před zahájením těchto změn, nebo až následně, a to jen stěžuje jejich práci. Výsledkem může být i příklad v kapitole účet 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kde magistrát města Plzně vydal podle mě zastaralé a tudíž špatné metodické pokyny k účtování o pořízení dlouhodobého majetku.

V kapitole oceňování majetku jsem uvedla, že mateřská školka používá ocenění na bázi historické ceny. Důvodem může být její průkaznost, protože cenu majetku můžeme dokázat prostřednictvím dokladů a sestavit díky nim celou pořizovací cenu. Nevýhodou je neaktuálnost údajů. Vždyť pokud se cena majetku zvýší, odpisy počítané z historické ceny nám nemohou vytvořit dostatečné finanční zdroje pro reprodukci majetku. Proto kdyby školka nakoupila například budovu, určitě by ji měla oceňovat na bázi reálné hodnoty pro dodržení principu opatrnosti.

Největší změny ale proběhly u odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Tyto změny byly z velké části vydány v nových vyhláškách z konce roku 2012. Přinesly nově zpracované odpisové skupiny, pevně daný měsíc, kdy se má začít s odpisováním majetku, a také povinnou 5% zůstatkovou cenu. Tím, že se majetek musel zatřídit do nových odpisových skupin, změnila se tak jeho doba odpisování a v některých případech došlo ke zpětnému dooprávkování. Dooprávkování bylo nutné v případě, že nově vypočítané odpisy byly vyšší než ty staré.

Celkově bych reformní změny hodnotila spíše negativně. Jedním z důvodů je už zmíněná slabá metodika a často zpožděné informování účetních jednotek. Minimálně třetina účetních standardů se každý rok mění a i přesto stále najdeme řadu nevyřešených oblastí či problémových ustanovení.

Pozitivně hodnotím vydání dvou posledních účetních standardů v roce 2012 s účinností od 1.1.2013 (ČÚS 709 a 710). Ale Ministerstvo financí slibovalo, že české účetní standardy budou kompletní už v roce 2011 tak, aby pokryly celou oblast týkající se účetnictví, a to, jak je v ČR zvykem, splněno nebylo. Budoucností je reformní fáze konsolidace, na kterou ale účetní jednotky podle mého názoru nejsou ještě vůbec připravené a tak je tato fáze zatím v nedohlednu.

Úplně na závěr bych doporučovala, aby se zřizovatel více zajímal o své příspěvkové organizace, protože zde podle mě vzniká velké množství nedorozumění, nespokojenost ze strany příspěvkových organizací a následná neefektivnost práce. Každá mateřská škola má trochu jiné potřeby a není možné nerozlišovat nároky malé školky o dvou třídách a třeba velké třípatrové. Proto bych zvolila například formu dotazníků, či schůzek, ze strany zřizovatele, kde by se probíraly problémy v jednotlivých školkách a jejich řešení.

6. Seznam tabulek

Tabulka 1 - Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky . 12
Tabulka 2 - Přehled vydání ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky ke dni 1.1.2013 15
Tabulka 3 - Investiční dotace 19
Tabulka 4 – Investiční dotace správně 21
Tabulka 5 - Účtování o DDHM 23
Tabulka 6 - Nákup jiného DDHM 24
Tabulka 7 - Nákup DDNM 24
Tabulka 8 - Jiný DDNM 25
Tabulka 9 - Technické zhodnocení 28
Tabulka 10 - Vyřazení majetku 30
Tabulka 11 - Odpisový plán - movitý majetek 2012 31
Tabulka 12 - Výsledná tabulka odpisových skupin hmotného majetku zatříděných do kategorií 32
Tabulka 13 - Odpisovaný majetek 33

7. Seznam použité literatury

[1] Mikeš, J.: Dlouhodobý majetek v příspěvkových organizacích. Praha VŠE - bakalářská práce, 2009.

[2] Homolková, M.: Financování a účetnictví příspěvkových organizací před a po účetní reformě státní správy a samosprávy v konkrétních podmínkách vyšší odborné a střední průmyslové školy. Praha VŠE - diplomová práce, 2013.

[3] Nováková, Š.: Účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl, účetnictví příspěvkových organizací. Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978–80-245–1757-5.

[4] Schneiderová, I. a Nejezchleb, Z.: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO. 1. vydání. Nakladatelství Acha obec účtuje s.r.o., 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.

[5] Interní dokumenty 16. MŠ Plzeň:

– Odpisový plán 2012, 2013,
– Směrnice QI 61-03-03,
– Účetní výkazy školky (2010, 2011),
– Zřizovací listina.

[6] Nováková, Š.: Účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. I. díl, účetnictví příspěvkových organizací. Praha: Oeconomica, 2013. ISBN 978–80-245–1923-4.

[7] České účetní standardy, ve znění pozdějších předpisů.

[8] Zákon 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

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

[10] Zákon 563/1991 Sb, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[11] Zákon 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů.

[12] Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[13] Ministerstvo financí ČR - Účetní reforma v oblasti veřejných financí [online]. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html

[14] eJustice - Oficiální server českého soudnictví[online]. Dostupné z http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx

[15] Vodáková, J.: Vytvoření účetního státu na akruálním principu [online]. Dostupné z http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9206v12025-vytvoreni-ucetnictvi-statu-na-akrualnim-principu-a-novela-zakona-o/

[16] Prokůpková, D., auditor: Reforma účetnictví veřejných financí [online]. 2010; Dostupné z www.dvs.cz/clanek.aspid=71336