

## DLOUHODBÝ HMOTNÝ MAJETEK V ÚČETNICTVÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

### Tangible assets in the accounting of the municipalities

Jaroslava Marhounová

#### Úvod

Dlouhodobý hmotný majetek je z účetního hlediska chápán jako část aktiv podniku, organizace, společnosti – tj. právnických osob, také fyzických osob, které jsou podnikateli, a organizačních složek státu i územních samosprávných celků. To znamená všech, kteří jsou podle zákona o účetnictví účetními jednotkami. Územní samosprávné celky patří mezi právnické osoby, a přesto spolu s organizačními složkami státu mají určitá specifika, kterými se liší od tzv. podnikatelské sféry.

#### Změny v postavení obcí a dopady do evidence majetku

Až do r. 1990 byly obce rozpočtovými organizacemi a financování jejich činnosti zajišťoval stát. Důležitou změnu přinesl zákon č. 367/1990 Sb. o obcích a obecním zřízení, se kterým skončila působnost „národních výborů“. **Obcím byla navrácena nejen samospráva, ale i obecní majetek a přiznáno právo majetek užívat a nakládat s ním** – právo hospodařit. Snížila se závislost obcí na státním rozpočtu, obce získaly vlastní příjmy. Přestaly být klasickými rozpočtovými organizacemi - ve smyslu Ústavního zákona č. 347/1997 Sb. byla **obec** jakožto územní samosprávný celek označena jako veřejnoprávní korporace, která **může mít vlastní majetek a hospodařit podle vlastního rozpočtu**. Závislosti na státním rozpočtu se však zcela nezbavily, a tak se musely řídit také zákonem č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky) a vyhláškou Ministerstva financí na tento zákon navazující, vydanou pod č. 205/1991 Sb., o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu České republiky a o finančním hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací.

Současně nastaly změny ve vedení účetnictví. Vstoupil v platnost zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v návaznosti na něj byly opatřením FMF vydány i nové účtové osnovy. Tak **se změnilo i účetnictví obcí**. Začala pro ně platit zcela nová účtová osnova vydaná pro rozpočtové organizace, příspěvkové organizace a obce, která již respektovala specifika účtování jednotlivých typů organizací a přizpůsobila účetnictví novým podmínkám. **Základní principy** účtování zavedené dříve **přetrvaly** – i nadále je kladen důraz na peněžní příjmy a výdaje, které mají přednost před evidencí nákladů a výnosů. V rozvaze zůstaly na straně pasiv vlastní zdroje rozdělené do fondů a výsledek hospodaření je zde uváděn jako saldo příjmů a výdajů. Nadále **zůstávaly tzv. „malé obce“**. Malá obec byla vymezena zákonem č. 367/1990 Sb., o obcích jako obec, která má maximálně 3000 obyvatel. Vedle účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jehož podstatou bylo podvojně účtování pouze o uskutečněných příjmech a výdajích. **Majetek i závazky byly zaznamenávány v pomocných knihách** a na konci roku vykázány ve výkazu Aktiv a pasiv, který se lišil od rozvahy, takže údaje v něm nemohly být jednoznačně předmětem sumarizace informací poskytovaných rozvahami všech územních samosprávných celků.

Proto se nejvýraznější **změnou vyvolanou reformou veřejné správy**, která se projevila v dopadech na účetnictví, stalo **vyloučení zjednodušeného účtování pro malé obce**. V novém zákoně o obcích vydaném pod číslem 128/2000 Sb., který postavil všechny obce na stejnou úroveň, pojem „malá obec“ chybí. Pro vedení účetnictví a zpracování účetních závěrek obcí se vedle zákona o účetnictví stalo klíčovým právním předpisem platným od 1. 1.

2001 opatření Ministerstva financí vydané pod čj. 283/76 104/2000, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace. (Později ho nahradila vyhláška a účetní standardy – viz dále). Ani toto opatření neobsahovalo žádné ustanovení o „malých“ obcích. Tím pozbyla platnosti pro ně zavedená výjimka potvrzující vedení zjednodušeného podvojného účetnictví. Jedním z důvodů uvedeného opatření Ministerstva financí byla **nutnost zavést do způsobu vedení účetnictví územních samosprávných celků jednotný systém, zejména sjednocení evidence majetku.**

Majetek byl do účetnictví převzat v cenách, v jakých byl dosud veden v pomocných knihách.

V roce 2000 se dosud platný zákon o rozpočtových pravidlech rozdělil na dva a byl vydán zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tím se zpřesnila pravidla pro obce. Zákon o účetnictví doplnila vyhláška č. 505/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Ministerstvo financí vydalo a ve Finančním zpravodaji ze dne 31. 12. 2003 uveřejnilo České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Všechny uvedené předpisy byly několikrát novelizovány, ale žádná úprava a doplnění nepřineslo zásadní změnu v oceňování majetku, který územní samosprávné celky používají ke své hlavní činnosti.

### **Způsoby oceňování dlouhodobého hmotného majetku**

Zásada historické ceny je u územních samosprávných celků dodržována tak důsledně, že v účetnictví **nejsou zaznamenávány** žádným způsobem **žádné změny ceny**, za jakou byl dlouhodobý majetek pořízen. Tou může být pořizovací cena nebo reprodukční pořizovací cena tak, jak jsou vymezeny v § 25, odst. 4a) a 4b) zákona o účetnictví a v § 26 vyhlášky č. 505/2002 Sb. Oceňování dlouhodobého majetku dále upřesňuje Český účetní standard č. 512 v bodu 3.

Výjimku tvoří pouze **technické zhodnocení**. Ocenění jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, pokud náklady na něj v úhrnu za rok převyšují částku 40 tis. Kč. Na rozdíl od podnikatelů je tady přímo v obecně platném předpisu pro účetnictví přesně stanovena hranice, která má svůj význam – náklady zahrnované do technického hodnocení budou hrazeny z investičních prostředků, které jsou přísně odděleny od finančních prostředků na běžné výdaje.

O opravkách ani opravných položkách se běžně neúčtuje.

Je známá skutečnost, že účetní jednotky, které jsou propojeny se státním rozpočtem prostřednictvím rozpočtové skladby, **neúčtují o odpisech dlouhodobého majetku**. Tím v rozvaze chybí oprávky a zůstatková cena se rovná pořizovací ceně.

Proč se o odpisech neúčtuje, je otázka, na kterou lze najít několik odpovědí. Např.:

- přetrvává způsob zavedený v rozpočtových organizacích, ke kterým obce patřily,
- pro organizace propojené se státním rozpočtem nejsou důležité náklady, o výnosech neúčtují vůbec a podstatné jsou pro ně příjmy a výdaje z hlediska plnění rozpočtu. Proto pro ně jsou nevýznamné i náklady na odpisy dlouhodobého majetku.
- „Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek organizační složky státu a územní samosprávné celky neodpisují“ je uvedeno v Českém účetním standardu č. 512 pod bodem 4.9.

Údaje o majetku vedeném po celou dobu používání v ceně, za jakou byl pořízen, bez jakékoliv korekce neposkytují pravdivý obraz o hodnotě majetku územních samosprávných celků. To není specifikum pouze pro účetnictví vedené v České republice. Stejný způsob je např. uplatňován v Německu – i tam vychází z podstaty účtování o příjmech a výdajích.

Při porovnání s podnikateli zde existuje ještě jeden rozdíl. Ocenění dlouhodobého majetku pořízeného podnikateli se sníží o dotaci na pořízení majetku přijatou ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků nebo ze zahraničí. Ocenění majetku pořízeného územními samosprávnými celky se o takové dotace nesnižuje.

**Závěr** vyplývá ze všech uvedených skutečností, především z podrobného popisu dříve i dosud platných předpisů. Tj., že evidence majetku v účetnictví územních samosprávných celků přes veškerou jejich samostatnost podléhá regulaci ze strany státu uplatňované prostřednictvím Ministerstva financí s cílem zajistit možnost sumarizace údajů v celostátním měřítku. Ani veškeré novelizace stávajících předpisů žádné podstatné změny nepřinesly. K výraznější změně může dojít pouze v souvislosti s připravovaným přechodem na akruální bázi a uplatněním zásad mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Zvoleného tématu se týká IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení, s jehož velkou částí jsou české účetní předpisy ve shodě již nyní.

### Abstrakt

Příspěvek se zabývá sjednocením evidence dlouhodobého hmotného majetku všech územních samosprávných celků v České republice a dodržováním zásady historické ceny při oceňování majetku v souvislosti s platnými předpisy vydávanými Ministerstvem financí ČR.

**Klíčová slova:** Územní samosprávné celky, obce, majetek, historická cena, pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, oprávky, odpisy.

### Summary

The article is focused on the unification of account and on the measurement of the tangible assets in the accounting of all the municipalities.

**Key words:** The municipalities, asset, historical cost, cost of purchase, replacement cost, depreciation.

**JEL klasifikace:** M40, M41

### Použitá literatura

- [1] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [2] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
- [3] Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu
- [4] České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu č. 504 Opravné položky, 512 Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek
- [5] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

- [6] IPSAS 17 - Pozemky, budovy a zařízení
- [7] NOVÁKOVÁ, Š.: *Účetnictví státní správy a samosprávy*. VŠE v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2006.
- [8] Webové stránky Ministerstva financí ČR. Viz [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

## **Kontakt**

Jaroslava Marhounová, Ing. Ph.D., Vysoká škola ekonomická v Praze, Katedra finančního účetnictví a auditu, náměstí W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika, telefon: +420 224 095 159, email: [marhoun@vse.cz](mailto:marhoun@vse.cz)