

Akademie věd České republiky  
k rukám Ing. Marcely Kůsové

č.j. 2548/08

V Praze dne 14.10.2008

## **Fond reprodukce majetku a prodej majetku**

### **Dotaz:**

Při pořízení majetku dochází ke zvýšení vlastního jmění 901 v celkové výši pořizovací ceny.

346/916 dotaci

916/901 celou pořiz.cenu

\* Snižuje se postupně v souvislosti s odpisy - 901/916 ve výši odpisu k části PC pořízené z vl. zdrojů 901/649 ve výši odpisu k části PC pořízené z dotace.

\* Výsledkem je v případě doodepsání - snížení vlastního jmění 901 na nulu (vzhledem ke konkrétní majetkové položce),

- tvorba FRM 916 ve výši předchozího čerpání - výsledek nula,

- 551.k PC z dotace = 649,tzn. PC z dotace je výsledkově neutrální.

### **Odpověď:**

Plně souhlasím.

### **Dotaz:**

\* V případě likvidace před úplným odepsáním lze zůstatkovou cenu považovat za mimořádný odpis a postupovat jako výše.

### **Odpověď:**

Zásadně nesouhlasím. Zúčtování zůstatkové ceny a odpis jsou dva odlišné účetní postupy. Každý z nich vyjadřuje jiný majetkový jev a odpovídá mu zcela odlišná majetkově právní situace. Společně mají snad jen to, že oba vedou ke snížení hospodářského výsledku.

Odpisy majetku slouží k vyjádření ocenění majetku a představují trvalé snížení hodnoty majetku (§ 26 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví). Účetní metodu odpisování majetku podrobněji upravuje § 28 zákona o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 504/2002 Sb. v § 38 a Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých předmětem činnosti není podnikání, č. 409 v bodě 6. Majetek (až na výjimky) odpisuje jeho vlastník v průběhu používání majetku a vyjadřuje tím jeho opotřebení. V účetní závěrce se výše odpisů promítne v položce A.VI.25 výkazu zisku a ztráty (§ 26 odst. 6 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb.).

Vyřazením majetku účetní jednotka vyjadřuje, že s daným majetkem již nemá co do činění. Zůstatková cena majetku se vyúčtuje na vrub nákladů v okamžiku, kdy účetní jednotka pozbývá vlastnické či jiné právo k majetku, které jí zakládalo právo a povinnost o majetku účtovat. Děje se tak zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem. Účetní metodu vyřazení majetku upravuje Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých předmětem činnosti není podnikání, č. 409 v bodě 7. Zůstatková cena majetku vyřazeného z důvodu prodeje se v účetní závěrce promítne v položce „A.VI.26 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ výkazu zisku a ztráty (§ 26 odst. 6 písm. b) vyhlášky č. 504/2002 Sb.).

Při vyřazení majetku nedochází k jeho odpisu. Majetek vyřazují, protože jsem jej pozbyla (ať již prodejem, darem či likvidací), nevyjadřuji jeho opotřebení. Zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášky ani České účetní standardy metodu „doodepsání“ neznají. Pojem „doodepsání“ je pouhou účetní hantýrkou, která sice výstižně naznačuje, že má být zůstatková cena prodaného majetku jednorázově účtována do nákladů, zároveň však vzbuzuje mylné představy o celém procesu vyřazení majetku. Účetní předpisy ani zákon o v.v.i. s vyřazením majetku nespojují žádnou operaci s vlastním jměním. Při vyřazení majetku proto nevznikají zápisy na účtech 901 a 916. Jedinou výjimkou, kdy současně s vyřazením majetku dochází k tvorbě fondu reprodukce majetku, je prodej majetku. Ani v tomto případě však fond reprodukce majetku není tvořen v důsledku vyřazení prodaného majetku z evidence. S prodejem majetku jsou spojeny dva následky: tvorba fondu reprodukce a vyřazení majetku. Tyto následky stojí vedle sebe, aniž by byl jeden podmíněn druhým. Tvorbu fondu reprodukce s prodejem majetku spojuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) zákona o v.v.i., fond je tvořen ve výši dosaženého výnosu z prodeje. Vyřazení majetku v důsledku prodeje vyplývá z účetních předpisů, výše nákladu je rovna zůstatkové ceně evidované v účetnictví.

Pokud si nad rámec účetních předpisů v.v.i. chce udržovat tzv. investiční okruh, jak byla zvyklá z doby, kdy měla právní formu příspěvkové organizace, nezbude, než při prodeji majetku účtovat na účtech vlastního jmění takto:

- MD 901 ve výši účetní zůstatkové ceny prodáváného majetku – protože tak účetní jednotka chce,
- DAL 916 ve výši prodejní ceny v úrovni bez DPH (výnos z prodeje) – protože tak stanoví zákon,
- rozdíl mezi prodejní a zůstatkovou cenou účtovat proti jiné složce vlastního jmění. Nabízí se použít např. rezervní fond. Pokud by však v důsledku takového zápisu měl účet rezervního fondu vykazovat aktivní zůstatek, pak by nás účetní předpisy donutily použít účet neuhrazených ztrát minulých let, protože to je účet ze skupiny vlastního jmění, který smí vykazovat aktivní zůstatek.

Rozdíl mezi prodejní a zůstatkovou cenou majetku se současně promítá do výsledku hospodaření. Na ten lze pohlížet jako na součet výsledku hospodaření z prodeje majetku a výsledku hospodaření z ostatních aktivit v.v.i. Udrží-li v.v.i. investiční okruh, měla by v následujícím roce výsledek hospodaření rozdělit tak, aby se jeho dílčí složka „výsledek hospodaření z prodeje majetku“ vyrovnala s rozdílem mezi prodejní a zůstatkovou cenou zaúčtovaným ke dni prodeje majetku. Rozdíl mezi prodejní a zůstatkovou cenou tedy bude na účtu rezervního fondu či ztráty minulých let deponován pouze dočasně, a to ode dne prodeje majetku do dne rozdělení výsledku hospodaření za rok, v němž se prodej uskutečnil.

#### **Dotaz:**

\* Co v případě prodeje majetku před jeho odepsáním? Dochází rovněž k vyřazení majetku, zůstatková cena končí v nákladech, jen navíc dostaneme nějakou prodejní cenu. Je to opravdu důvod pro neprovedení "doodepsání"? O co vlastně budeme snižovat 901? Zápis 901/916 ztrácí věcný obsah. Největší problém ale je zůstatková cena k části pořízené z dotace. Pokud nedokončím 901/649, nebude část PC pořízené z dotace výsledkově neutrální. Pokud by šlo o provozní dotaci, účtovalo by se použití přímo do nákladů a poskytnutí dotace do výnosů. V případě investiční dotace musím přece docílit téhož jen v delším časovém horizontu. Proto se domnívám, že k účtování zůstatkové ceny k prodanému majetku je třeba přidat zápisy:  
- 901/916 ve výši ZC k části PC pořízené z vl. Zdrojů,  
- 901/649 ve výši odpisu k části PC pořízené z dotace.  
Pak ovšem platí moje předchozí připomínky.

#### **Odpověď:**

Při prodeji neodepsaného majetku dochází k vyřazení majetku, zůstatková cena majetku se vyúčtuje na vrub nákladů. Prodejní cena v úrovni bez DPH je výnosem. Současně se zaúčtuje tvorba fondu reprodukce majetku ve výši výnosu z prodeje majetku, tedy MD 9xx, DAL 916, rozbor viz výše. Věcným obsahem tohoto účetního zápisu je účelové určení prostředků získaných prodejem majetku v souladu s § 25 odst. 1 písm. d) zákona o v.v.i.

Zdůrazňuji, že nedochází k žádnému „doodepsání“ majetku, ale k jeho vyřazení. Podrobnější argumenty viz výše. Při vyřazení majetku v důsledku prodeje není důvod zvyšovat výnosy o část zůstatkové ceny majetku. Zvyšování výnosů o část odpisů odpovídající pořízení majetku z dotace je

speciálním účetním postupem předepsaným v Části čtvrté – Účetní metody vyhlášky č. 504/2002 Sb. v § 38 odst. 9 pro účetní metodu odpisování. Cituji:

„ (9) Při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení, pokud jsou částečně nebo zcela pořízeny z přijaté dotace, se vlastní jmění zvýší o částku ve výši přijaté dotace. **V případě, že je takto pořízený majetek odpisován, postupuje se takto:**

a) stanoví se částka, která zvýší výnosy, a to z výše odpisů v poměru přijaté dotace a pořizovací ceny.

V případě, že je majetek pořízen zcela z přijaté dotace, je tato částka rovna výši odpisů,

b) sníží se výše vlastního jmění o tuto částku a

c) současně se zvýší jiné ostatní výnosy o tuto částku.“

Uvedená účetní metoda se týká **vylučně** odpisování. Na vyřazování majetku ani jiné účetní případy nedopadá. Do vyhlášky se dostala s cílem, aby zřizovatelé a poskytovatelé dotací nemuseli dávat „svým podřízeným organizacím“ provozní prostředky na odpisy majetku, který byl pořízen z investiční dotace. Tomu také odpovídá v jistém smyslu jednoúčelové znění příslušného ustanovení. Pro vyřazování majetku zákonodárce obdobné ustanovení do právního řádu nevtělil, ač tak nepochybně učinit mohl. Zákon o účetnictví ani prováděcí vyhlášky neukládají povinnost postupně promítnout investiční dotaci do výnosů. Pouze speciálně upravují nakládání s odpisy majetku pořízeného z dotace.

Navržené účetní zápisy „901/916 ve výši zůstatkové ceny k části pořizovací ceny pořízené z vlastních zdrojů“ a „901/649 ve výši odpisu k části pořizovací ceny pořízené z dotace“ nemají oporu v účetních předpisech. Nevedou k naplnění fondu reprodukce majetku dle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o v.v.i. Zároveň by vedly k nadhodnocení výnosů běžného účetního období. Nelze je proto doporučit.

#### **Dotaz z ústavu:**

Ústav prodává majetkovou položku s vysokou ztrátou. Asi byla nesprávně zařazena do budovy, ale to není předmětem dotazu. Pořízení bylo ještě za příspěvkové organizace, zcela z dotace. Ústav chce vědět, zda bude mít hospodářský výsledek letošního roku zatížen ztrátou z tohoto titulu, zda vůbec může mít obecně ztrátu a jak to řešit, anebo zda má ve výši ZC (z dotace) proúčtovat 901/649 a budou mít naopak zisk. Vzhledem k výše myslím, že by to tak bylo správně.

#### **Odpověď:**

Jak plyne z výše uvedených odpovědí, ústav není oprávněn z důvodu prodeje majetku účtovat jeho zůstatkovou cenu do výnosů. Pokud je zůstatková cena majetku vyšší než cena prodejní, skončí tato operace účetní ztrátou.

S ohledem na Vámi popisované okolnosti pořízení majetku předpokládám, že majetek byl užíván a je prodáván v rámci hlavní činnosti ústavu. Ačkoli je veřejná výzkumná instituce povinna sestavovat rozpočet jako vyrovnaný, může v konkrétním roce v hlavní činnosti obecně dosáhnout ztráty. Ztrátu je povinna krýt z rezervního fondu (§ 24 odst. 2 písm. a) zákona o v.v.i.) nebo ze zisků budoucích let (§ 21 odst. 6 zákona o v.v.i.).

Pokud se však zjistí, že zůstatková cena zmíněného majetku je neúměrně vysoká vlivem špatného zařazení majetku a tím i špatného odpisování v minulých letech, bylo by správně ještě před vyřazením majetku zaúčtovat opravné zápisy k odpisům let minulých. Znamená to majetek správně zařadit, stanovit, kolik měly činit odpisy v minulých letech, porovnat se skutečně provedenými odpisy a vyčíslit rozdíl. Následně formou opravných účetních zápisů chybějící části odpisů doúčtovat. Vzhledem k tomu, že se jedná o odpisy, bude třeba proúčtovat nejen účetní odpis MD 551, DAL 08x či 07x, ale též snížení vlastního jmění ve prospěch výnosů. Pokud bude i po provedení opravných účetních zápisů zůstatková cena prodávajícího majetku vyšší než cena prodejní, nezbude, než se smířit se ztrátou.

Mgr. Květoslava Couřová  
daňový poradce