

Akademie věd České republiky  
k rukám Ing. Jany Jeřábkové

č.j. 1986/08

V Praze dne 21.7.2008

## Účtování o tržbách z prodeje majetku

### Navržený způsob účtování

Tržby z prodeje majetku doporučujeme účtovat jako výnos a současně ve výši výnosu z prodaného majetku účtovat tvorbu fondu reprodukce majetku na vrub vlastního jmění. Operace s fondem reprodukce týkající se pořízení, odpisování i vyřazení majetku musí být vzájemně konzistentní, případná logická neprovázanost by vedla ke zkreslení účetních údajů. Konkrétní návrh účetních zápisů je v příloze tohoto vyjádření.

### Zdůvodnění

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ukládá v § 4 odst. 8 a § 7 odst. 1 a 2 účetním jednotkám povinnost při vedení účetnictví dodržovat uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky, vést účetnictví v souladu s účetními metodami, které stanoví zákon o účetnictví a prováděcí právní předpisy. Pro veřejné výzkumné instituce je prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví vyhláška č. 504/2002 Sb., která v § 27 odst. 5 písm. a) určuje náplň položky výkazu zisku a ztráty označené „B.V.19. Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ a stanoví, že položka obsahuje „tržby za prodaný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek“. Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, č. 412 – Náklady a výnosy pak dále upřesňuje účetní metody při účtování o prodeji majetku. Pro výnosy dosažené prodejem majetku určuje v bodě 5.5 účtovou skupinu 65 – Tržby z prodeje majetku, pro zůstatkovou cenu prodaného majetku určuje v bodě 4.6.1 účtovou skupinu 55 – Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek. Shodně upravuje vyřazování dlouhodobého majetku i Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, č. 409 – Dlouhodobý majetek v bodě 7.4. Veřejné výzkumné instituce musí výše popsané účetní metody respektovat a o prodeji dlouhodobého majetku musí účtovat výsledkově s užitím účtů skupin 65 a 55.

Zákon č. 341/2005 Sb., zákon o veřejných výzkumných institucích, v § 23 odst. 1 písm. b) stanoví, že veřejná výzkumná instituce tvoří fond reprodukce majetku. Jeho náplň a užití jsou stanoveny v § 25 zákona o v.v.i. Konkrétně v § 25 odst. 1 určuje zákon o v.v.i. jako zdroj fondu reprodukce majetku „d) výnosy z prodeje dlouhodobého majetku“. Dle téhož odstavce jsou zdrojem fondu reprodukce majetku mimo jiné též „a) finanční prostředky ve výši účetních odpisů dlouhodobého majetku“, „b) přiděl ze zisku“ nebo „c) peněžní dary určené na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku“. Výčet zdrojů fondu reprodukce majetku je dosti různorodý, zahrnuje přímo přijaté finanční prostředky (dotace, dary) i vyloženě účetní kategorie nezávislé na momentálním toku peněz (odpisy, přiděl ze zisku). Z § 25 odst. 1 zákona o v.v.i. nelze vyčíst příkaz zákonodárce změnit účetní metody stanovené zákonem o účetnictví a jeho prováděcí vyhláškou a účtovat tržbu z prodeje majetku přímo jako přírůstek fondu reprodukce majetku bez užití výnosových účtů. Důvodová zpráva vlády k návrhu § 25 zákona o v.v.i. hovoří o tom, že „Fond reprodukce je peněžní fond určený ke shromáždění

*prostředků na obnovu a pořízení majetku. Stanovuje se způsob jeho tvorby, který je - vedle přídelu ze zisku z hlavní, další a jiné činnosti - vázán zejména na finanční prostředky přímo související s majetkem (odpisy, výnosy z prodeje majetku, dotace z veřejných prostředků a dary poskytnuté za účelem pořízení a technického zhodnocení majetku apod.)“.* Výše uvedené též nasvědčuje tomu, že ustanovení § 25 odst. 1 zákona o v.v.i. má vymezit zdroje prostředků účelově určených na financování dlouhodobého majetku, nikoli měnit účetní metody.

Obsahové vymezení položek rozvahy „Vlastní jmění“ a „Fondy“ stanoví vyhláška č. 504/2002 Sb. v § 18 odst. 1 a 2. Metody účtování o vlastním jmění a fondech jsou popsány v Českém účetním standardu pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, č. 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky. Bod 4.2.1. citovaného účetního standardu stanoví, že fondy se tvoří „ze zisků po zdanění dosažených účetní jednotkou v předcházejících účetních obdobích, případně převody zdrojů z jiných fondů nebo z vlastního jmění a z dalších účelově určených zdrojů přijatých účetní jednotkou“. Podle bodu 4.1.4. citovaného standardu se na vrub příslušného účtu účtové skupiny 90 – Vlastní jmění účtuje též „převod zdrojů do fondu pokud to vyplývá ze zvláštních právních předpisů“. Zákon o v.v.i. je nepochybně ve své části sedmé upravující hospodaření veřejné výzkumné instituce oním ve standardu předjímaným zvláštním právním předpisem. Pokud tedy zákon o v.v.i. určuje v § 25 výnosy z prodeje dlouhodobého majetku jako zdroj prostředků pro tvorbu fondu reprodukce majetku, je třeba při respektování všech účetních metod stanovených pro účtování o majetku, výnosech, fondech i vlastním jmění zaúčtovat tržbu z prodeje majetku jako výnos a současně zaúčtovat tvorbu účelově určených prostředků ve fondu reprodukce majetku na vrub vlastního jmění. Uvedené účtování při prodeji majetku je plně v souladu s účetními metodami užívanými při nabývání majetku koupí či vkladem i při odpisování majetku.

Účtování tržeb z prodaného majetku přímo do fondu reprodukce majetku, bez užití výnosových účtů, by mohlo způsobit nesoulad s účetními i daňovými předpisy. Pro účely daně z příjmů by se při takovém způsobu účtování sice zůstatková cena prodaného majetku nepovažovala za náklad vynaložený k dosažení zajištění a udržení příjmů podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, jakožto náklad vynaložený na příjem nezahrnovaný do základu daně. Ke krácení daně by však mohlo dojít v případě, kdy by byl majetek prodán za vyšší cenu, než je jeho zůstatková cena pro daňové účely. Protože se vstupní cena majetku podle § 29 odst. 1 snižuje o dotaci poskytnutou na jeho pořízení, hrozilo by krácení daně vždy při prodeji majetku pořízeného z dotace, pokud by nebyl základ daně o výnos z prodeje zvyšován mimoúčetně. Z hlediska zákona o účetnictví by účtováním tržby přímo do fondu kromě porušení stanovených účetních metod docházelo též ke zkreslování výsledku hospodaření v.v.i. a tím i k porušení § 7 zákona o účetnictví. Z výše uvedených důvodů způsob účtování mimo výnosy nelze doporučit.

Mgr. Květoslava Couřová  
daňový poradce