



Ministerstvo financí České republiky

Sekce 04 Finanční řízení a audit

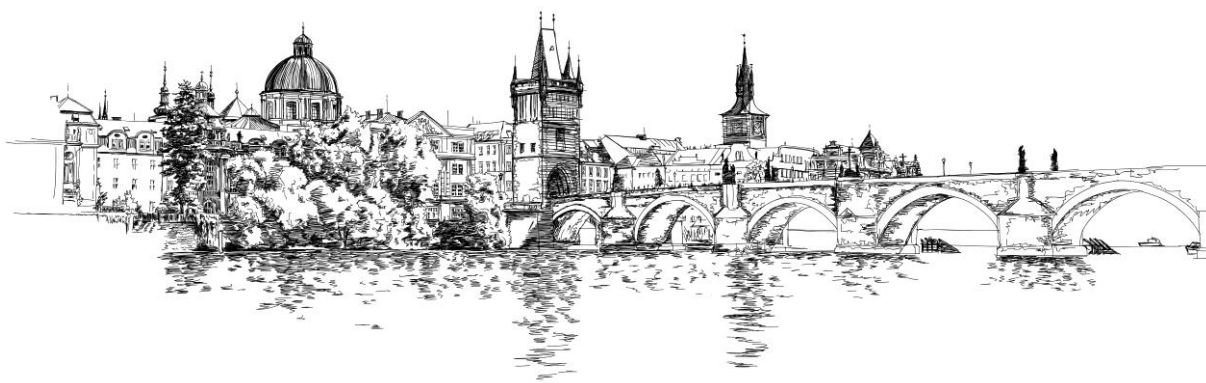
Odbor 54 Účetnictví ministerstva a účetní výkaznictví státu

METODICKÁ POMŮCKA

pro vykazování majetku pořízeného z dotace v Pomocném konsolidačním přehledu

verze 1.0

2018



Úvod

Tento materiál je určen konsolidovaným jednotkám státu, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., splňují podmínky významnosti pro předání Pomocného konsolidačního přehledu (dále jen „PKP“) a vykazují dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený z dotace.

Tento materiál není určen veřejným výzkumným institucím, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., a majetek pořízený z dotace mají již zahrnutý v rozvaze.

Cílem materiálu je poskytnout konsolidovaným jednotkám státu informace, jakým způsobem vykazovat majetek pořízený z vlastních nebo cizích zdrojů v Části I PKP – Přehled stavu položek a majetek pořízený z dotace v Části III PKP – Identifikace vzájemných vztahů, a tím zamezit možnému nadhodnocení nebo podhodnocení konsolidovaných aktiv, které vzniká jejich nesprávným vykázáním.

Tento materiál navazuje na již publikované metodické pomůcky zveřejněné na internetových stránkách Ministerstva financí. Jedná se především o Konsolidační manuál (kapitola 2.3 Část III: Identifikace vzájemných vztahů) a jeho přílohu č. 9 a Příklad PKP – Metodická pomůcka pro účetní jednotky předávající pomocný konsolidační přehled ([odkaz na metodické pomůcky](#)).

Nejčastější chyby při vykazování majetku v Části III PKP

Část III PKP je primárně určena k identifikování zůstatků Části I PKP po partnerech. Výjimkou je právě dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, u něhož se nerozepisuje hodnota z Části I PKP, ale v Části III PKP se uvádí pouze výše investiční dotace poskytnutá na pořízení dlouhodobého majetku. Zde dochází často k nedorozumění a z něj vyplývají tyto nejčastější chyby:

- 1) Údaje z Části I PKP jsou znovu vykázány v Části III PKP ve stejné výši
Konsolidovaná jednotka státu nevlastní majetek pořízený z dotace, přesto vyplní Část III PKP a uvede stejné údaje jako v Části I PKP. V účetních výkazech za Českou republiku dojde k sečtení položek majetku z Části I PKP a z Části III PKP. Konsolidovaná jednotka, která nevlastní žádný majetek pořízený z dotace, vykáže tímto svůj dlouhodobý majetek dvakrát.
- 2) Majetek pořízený z dotace není vykázán v Části III PKP
Přestože konsolidovaná jednotka státu vlastní majetek pořízený z dotace, nevykáže jej v Části III PKP. Tento majetek bude v konsolidovaných účetních výkazech státu chybět. Dojde tedy k podhodnocení konsolidovaných aktiv státu. K tomuto podhodnocení dochází i v případě, že majetek pořízený z dotace je vykázán pouze v podrozvaze.

Vykazování dlouhodobého majetku pořízeného z dotace

Cílem účetní konsolidace státu je zachytit v konsolidované rozvaze veškerý majetek vlastněný konsolidačním celkem, tedy i dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený z části nebo zcela z dotace. Konsolidované jednotky státu postupující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. však tento majetek ve své rozvaze vykazují v pořizovací ceně snížené o přijatou dotaci. Majetek vykázáný tímto způsobem i v PKP snižuje vypovídací schopnost účetních výkazů za Českou republiku.

Data z rozvahy jsou vykazována v Části I PKP. Protože výše uvedené jednotky neúčtují o hodnotě dotace na pořízený majetek, tato hodnota není zahrnuta ani v Části I PKP. Z tohoto důvodu je nezbytné výši dotace na dlouhodobý majetek vykázat v Části III PKP. V rámci účetní konsolidace státu dojde k sečtení hodnot majetku uvedených v Části I a v Části III PKP a v této výši je majetek vykázán v účetních výkazech za Českou republiku.

Dlouhodobý majetek pořízený z jiných zdrojů než z dotace je v rozvaze vykázán v pořizovací ceně se souvisejícími oprávkami, proto majetek pořízený z dotace je pro potřeby konsolidace v Části III PKP nutno vykázat jak v brutto hodnotě, tak i se souvisejícími oprávkami. Tyto oprávky jsou stanoveny výpočtem na základě stáří majetku.

Hodnota dotace poskytnutá na dlouhodobý majetek se v Části III PKP vyazuje u jednotlivých položek rozvahy souhrnně za partnerem, který dotaci poskytl. Poskytovatelů dotace na pořízení jednoho majetku může být v Části III PKP uvedeno více.

Dlouhodobý majetek pořízený z dotace, který byl vykázán v Části III PKP, se již nevyazuje v Části IV PKP – Přehled podrozvahových položek.

Zároveň je žádoucí vykázat veškeré související dotace na pořízení dlouhodobého majetku, který konsolidovaná jednotka státu drží k datu sestavování PKP. Minimálně pak konsolidovaná jednotka státu sleduje a vyazuje v Části III PKP dotace přijaté na pořízení dlouhodobého majetku od 1. 1. kalendářního roku, ve kterém došlo k jejímu zahrnutí do konsolidačního celku ČR.

Příklady vykázání majetku v PKP

Následující příklady ukazují, jak bude majetek promítnut do Části I PKP a Části III PKP v případech, kdy je pořízen pouze z vlastních zdrojů, kombinací vlastních zdrojů a dotace, anebo pouze z dotace.

Konsolidovaná jednotka státu postupující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. vlastní budovu v hodnotě 100 mil. Kč pořízenou před 5 lety. Doba odpisování budovy je stanovena

na 100 let, probíhá lineární odpisování a pro zjednodušení příkladu je v roce pořízení uplatněn celoroční odpis.

a) Vykázání majetku pořízeného 100% z vlastních zdrojů

Pořizovací cena budovy je vykázána v PKP Části I ve sloupci „Brutto“ ve výši 100 mil. Kč a hodnota oprávek ve výši 5 mil. Kč ve sloupci „Korekce“ (5 let x 100 mil. Kč / 100 let).

PKP Část I: Přehled stavu položek

Kód výkazu	Číslo položky	Název položky	Běžné období		
			Brutto	Korekce	Netto
MZA	A.II.3.	Stavby	100 000 000,00	5 000 000,00	95 000 000,00

V tomto případě nebude v Části III PKP tento majetek vykázán, protože byl pořízen z vlastních zdrojů.

b) Vykázání majetku pořízeného částečně z vlastních zdrojů a částečně z dotace

V tomto případě je budova v hodnotě 100 mil. Kč pořízena z vlastních zdrojů ve výši 20 mil. Kč a z dotace ve výši 80 mil. Kč, kterou poskytlo Ministerstvo A (50 mil. Kč) a Státní fond B (30 mil. Kč).

Část budovy pořízená z vlastních zdrojů je vykázána v PKP Části I ve sloupci „Brutto“ ve výši 20 mil. Kč a odpovídající oprávký jsou vykázány ve sloupci „Korekce“ ve výši 1 mil. Kč (5 let x 20 mil. Kč / 100 let).

PKP Část I: Přehled stavu položek

Kód výkazu	Číslo položky	Název položky	Běžné období		
			Brutto	Korekce	Netto
MZA	A.II.3.	Stavby	20 000 000,00	1 000 000,00	19 000 000,00

Část budovy pořízená z dotace je vykázána v PKP Části III ve sloupci „Částka brutto“ ve výši 80 mil. Kč, přičemž je výše dotace rozdělena na poskytovatele Ministerstvo A a Státní fond B.

Oprávký jsou rozděleny do dvou sloupců. Ve sloupci „Výše opravné položky vytvořená v běžném období“ je roční odpis ve výši 800 tis. Kč (1 rok x 80 mil. Kč / 100 let), kdy s partnerem Ministerstvo A bude vykázán odpis ve výši 500 tis. Kč (1 rok x 50 mil. Kč / 100 let) a s partnerem Státní fond B bude vykázán odpis ve výši 300 tis. Kč (1 rok x 30 mil. Kč / 100 let). Ve sloupci „Výše opravné položky vytvořená v předcházejících obdobích“ jsou oprávký vytvořené ke konci minulého období, tedy za dobu 4 let, ve výši 3,2 mil. Kč (4 roky x 80 mil. Kč / 100 let), kdy s partnerem Ministerstvo A budou vykázány oprávký ve výši 2 mil. Kč (4 roky x 50 mil. Kč / 100 let) a s partnerem Státní fond B budou vykázány oprávký ve výši 1,2 mil. Kč (4 roky x 30 mil. Kč / 100 let).

PKP Část III: Identifikace vzájemných vztahů

Kód výkazu	Číslo položky	Název partnera	IČO partnera	Částka brutto	Výše opravné položky vytvořená v běžném období	Výše opravné položky vytvořená v předcházejících obdobích
MZA	A.II.3.	Ministerstvo A	8014 6547	50 000 000,00	500 000,00	2 000 000,00
MZA	A.II.3.	Státní fond B	8821 5687	30 000 000,00	300 000,00	1 200 000,00

c) Vykázání majetku pořízeného 100% z dotace

V tomto příkladu je budova pořízena pouze z dotace, a proto není vykázána v Části I PKP (pokud by tento způsob vykázání znamenal pro konsolidovanou jednotku státu dodatečnou pracnost, může v Části I PKP vykázat tento majetek v hodnotě 0,00 Kč, viz příklad). Celá hodnota budovy je vykázána v Části III PKP ve sloupci „Částka brutto“ ve výši 100 mil. Kč. Poskytovatelem dotace je Ministerstvo A.

Oprávký jsou rozděleny do dvou sloupců. Ve sloupci „Výše opravné položky vytvořená v běžném období“ je vykázán roční odpis ve výši 1 mil. Kč (1 rok x 100 mil. Kč / 100 let). Ve sloupci „Výše opravné položky vytvořená v předcházejících obdobích“ jsou oprávký vytvořené ke konci minulého účetního období, tedy za dobu 4 let, ve výši 4 mil. Kč (4 roky x 100 mil. Kč / 100 let).

PKP Část I: Přehled stavu položek

Kód výkazu	Číslo položky	Název položky	Běžné období		
			Brutto	Korekce	Netto
MZA	A.II.3.	Stavby	0,00	0,00	0,00

PKP Část III: Identifikace vzájemných vztahů

Kód výkazu	Číslo položky	Název partnera	IČO partnera	Částka brutto	Výše opravné položky vytvořená v běžném období	Výše opravné položky vytvořená v předcházejících obdobích
MZA	A.II.3.	Ministerstvo A	8014 6547	100 000 000,00	1 000 000,00	4 000 000,00

Vykazování partnerů

V Části III PKP se vykazují agregované hodnoty přijatých dotací za každého partnera v rámci každé z následujících položek.

Kód výkazu	Číslo položky	Název položky
MZA	A.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
MZA	A.I.2.	Software
MZA	A.I.3.	Ocenitelná práva
MZA	A.I.4.	Povolenky na emise a preferenční limity
MZA	A.I.5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
MZA	A.I.6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
MZA	A.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
MZA	A.II.1.	Pozemky
MZA	A.II.2.	Kulturní předměty
MZA	A.II.3.	Stavby
MZA	A.II.4.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
MZA	A.II.5.	Pěstitelské celky trvalých porostů
MZA	A.II.6.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
MZA	A.II.7.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
MZA	A.II.8.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Partnerem se rozumí poskytovatel dotace. Tím bývá zejména ministerstvo, kraj, obec, regionální rada regionů soudržnosti, státní fond nebo Evropská unie.

Konsolidovaná jednotka státu nemusí vždy disponovat potřebnými údaji pro správné vykazování partnera v Části III PKP. V případě přijatých dotací na pořízení dlouhodobého majetku před 1. lednem kalendářního roku, kdy byla konsolidovaná jednotka státu zahrnuta do konsolidačního celku ČR, může konsolidovaná jednotka státu pro vykazání dotací v Části III PKP použít zástupný symbol „00000444“. Týká se to případů, kdy skutečný poskytovatel dotace není znám a konsolidovaná jednotka státu není schopna tuto informaci získat bez dodatečných nákladů.

Pokud konsolidovaná jednotka státu obdrží dotace přímo od Evropské unie, Švýcarska nebo Norských fondů, je možné uvést kód instituce nebo země z číselníku partnerů PAP (číselník partnerů PAP je uložen [zde](#) pod názvem „PAP – Příloha č. 1 k Metodice tvorby PAP pro rok 2017 – Číselník Partneři PAP“).

Jestliže jsou dotace obdrženy nepřímo, např. přes účet Ministerstva financí, Státního fondu životního prostředí nebo Národního fondu, je nutné dohledat v rozhodnutí o poskytnutí dotace, kdo je uveden jako poskytovatel.

Problematické situace a jejich řešení

Neexistující evidence majetku pořízeného z dotace

Může se stát, že konsolidovaná jednotka státu vlastní majetek pořízený z dotace, ale není o něm vedena žádná evidence ani v podrozvaze. Možným řešením takové situace může být dokladová inventura účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, která byla v minulých letech prováděna vždy k 31. prosinci, a její porovnání na účty dlouhodobého hmotného majetku 02x. Z rozdílu mezi částkami na účtu 042 a částkami, které nakonec byly převedeny na účty 02x, je možno identifikovat nejvýznamnější položky majetku pořízeného z dotace.

Výpočet oprávek k majetku pořízenému z dotace

Oprávkky k majetku pořízenému z dotace se počítají podle stejného odpisového plánu jako oprávkky k majetku pořízenému z vlastních zdrojů. Pokud by detailní výpočet po jednotlivých položkách byl příliš pracný, je možné provést výpočet za jednotlivé skupiny majetku se stejnou dobou odpisování na základě stáří majetku, přičemž je ponecháno na rozhodnutí konsolidované jednotky státu, jak stanoví výpočet oprávek v roce zařazení do užívání.

Vykázání majetku pořízeného z dotace v Části III PKP a zároveň v Části IV PKP

Majetek pořízený z dotace bývá zachycen v podrozvaze, která se v rámci účetní konsolidace státu vykazuje v Části IV PKP. Majetek pořízený z dotace vykázaný v Části III PKP je nutno z Části IV PKP vyjmout, aby v rámci konsolidovaných účetních výkazů nebyl vykázaný dvakrát.

Zdůrazňujeme, že každá konsolidovaná jednotka státu postupující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. od okamžiku zahrnutí do účetní konsolidace státu sleduje přijaté investiční dotace po partnerech.