

Ilustračný príklad k časti *Použitie zisku z podnikateľskej činnosti na financovanie hlavnej činnosti (odseky 26 až 29) z Metodického usmernenia k vedeniu účtovníctva pre verejné vysoké školy používajúce finančný informačný systém SOFIA*

Tento materiál slúži na podrobnejšie objasnenie prístupu pri formulácii znenia odsekov 26 až 29 *Metodického usmernenia k vedeniu účtovníctva pre verejné vysoké školy používajúce finančný informačný systém SOFIA* dotýkajúcich sa použitia zisku z podnikateľskej činnosti na financovanie hlavnej činnosti verejnej vysokej školy.

Uvažujme nasledovný príklad: Vysoká škola má ako svoju súčasť kopírovacie stredisko, ktoré jej poskytuje kopírovacie služby. Toto stredisko poskytuje v rámci podnikateľskej činnosti aj platené služby verejnosti.

Predstavme si, že kopírovacie stredisko v roku 2006 vyrobilo 300 000 kópií pre vnútornú potrebu vysokej školy a 100 000 pre verejnosť v rámci podnikateľskej činnosti.

Nech výnosy z kopírovacích prác pre verejnosť predstavovali 250 000 Sk (2,50 Sk za kópiu), náklady vrátane dane z príjmov a zodpovedajúcej časti odpisov boli 200 000 Sk. Výsledok hospodárenia podnikateľskej činnosti po zdanení bol teda zisk 50 000 Sk.

Predpokladajme pre jednoduchosť, že spomínaná aktivita kopírovacieho strediska bola jedinou aktivitou vysokej školy v rámci podnikateľskej činnosti a predpokladajme tiež, že po skončení roku 2006 malo kopírovacie stredisko vysporiadané všetky záväzky aj pohľadávky, a tiež že neprenášalo do ďalšieho roku nič vo forme zásob. Na podnikateľskom účte verejnej vysokej školy zostalo po odvedení dane 50 000 Sk zodpovedajúcich zisku a ďalšie finančné prostriedky kryjúce náklady na odpisy (pretože náklady na odpisy nie sú, na rozdiel od iných nákladov, sprevádzané výdavkami – problematike odpisov sa budeme venovať v ďalšej časti).

Otázka: Čo sa má stať s 50 000 Sk zodpovedajúcimi zisku ?

Podľa § 18 ods. 2 zákona používa verejná vysoká škola prostriedky získané podnikateľskou činnosťou na plnenie tých úloh, na ktoré bola zriadená – teda na hlavnú činnosť. Vysoká škola mala za rok 2006 z podnikateľskej činnosti zisk 50 000 Sk, a tieto finančné prostriedky má podľa zákona použiť na hlavnú činnosť. Ak by tieto finančné prostriedky zostali na účte podnikateľskej činnosti, na hlavnú činnosť ich použiť nemôže, lebo podnikateľský účet slúži len na aktivity podnikateľskej činnosti. Preto si 50 000 Sk presunie na svoj bežný účet. Tým umožní ich použitie na hlavnú činnosť.

Otázka: Aké má vysoká škola možnosti pri použití presunutých finančných prostriedkov z účtu podnikateľskej činnosti ?

Základná odpoveď je: Také isté ako u hocijakých iných prostriedkov získaných vlastnými aktivitami vysokej školy. Skúsme však analyzovať typické možnosti, ktoré môžu vzniknúť.

Z hľadiska pohľadu na činnosť vysokej školy ako celok, teda na hlavnú aj podnikateľskú činnosť, môžu nastať 3 prípady:

1. Vysoká škola dosiahla aj v hlavnej činnosti kladný výsledok hospodárenia – povedzme 500 000 Sk – v tomto prípade je zisk vysokej školy 500 000 Sk + 50 000 Sk = 550 000 Sk a tento sa rozdelí do fondov. Presunutých 50 000 Sk z podnikateľskej činnosti bude súčasťou finančného krytia fondov, a keď sa vysoká škola rozhodne fondy využiť, napríklad na posilnenie výnosovej časti rozpočtu v roku 2007, tieto finančné prostriedky budú predstavovať jej krytie.

2. Vysoká škola dosiahla v hlavnej činnosti stratu 200 000 Sk. V tomto prípade je celkovým výsledkom hospodárenia vysokej školy strata 200 000 Sk – 50 000 Sk = 150 000 Sk. Všimnime si podrobnejšie stratu 200 000 Sk v hlavnej činnosti. Táto strata znamená, že náklady vysokej školy v roku 2006 v hlavnej činnosti prevýšili jej výnosy v hlavnej činnosti o 200 000 Sk. Vo všeobecnosti možno povedať, že týchto 200 000 Sk zodpovedá (najmä) nepokrytým odpisom a neuhradeným záväzkom. Môže nastať viacero kombinácií:
- Prvá možnosť je, že strata 200 000 Sk predstavuje kombináciu nepokrytých odpisov (napríklad 120 000 Sk) a neuhradených záväzkov (napríklad 80 000 Sk). 50 000 Sk získaných z podnikateľského účtu (ktoré sú kryté výnosmi z podnikateľskej činnosti presahujúcimi jej náklady) môžeme použiť buď na úhradu časti z 80 000 Sk záväzkov – potom nekryté odpisy zostanú vo výške 120 000 Sk a záväzky sa znížia na 30 000 Sk, alebo na obstaranie majetku a tým teda na krytie časti odpisov. Potom však zostanú neuhradené záväzky v pôvodnej výške 80 000 Sk. Tie, ak to bude kritické, uhradí vysoká škola z finančných prostriedkov, ktoré získa z dotácie na rok 2007, čím si problém posunie do budúcnosti.
 - V prípade, že celých 200 000 Sk straty zodpovedá nepokrytým odpisom, a povedzme, že vysoká škola nemá neuhradené záväzky, možno 50 000 Sk presunutých z podnikateľského účtu pochopiť ako finančné prostriedky kryjúce časť nepokrytých odpisov (a teda v prípade potreby ich vysoká škola môže použiť na obstaranie majetku). Môže však postupovať aj inak. Ak jej v roku 2007 znovu hrozí strata, a to navyše aj s rizikom neuhradených záväzkov, nechá si 50 000 Sk ako rezervu finančnej hotovosti na krytie záväzkov, ktoré budú vznikať v roku 2007. Nezníži sa jej síce dlh voči fondu reprodukcie, ale finančné prostriedky zo zisku podnikateľskej činnosti jej pomôžu zvládnuť záväzky roku 2007. Existuje však aj tretia možnosť: Vysoká škola si povie: prišlo mi 50 000 Sk z podnikateľského účtu, použijem ich na veci, s ktorými som pôvodne nerátala – vysoká škola teda počas roku 2007 vyrobí nové náklady, a ak jej hrozila strata, bude táto strata ešte vyššia.
3. Vysoká škola dosiahla v hlavnej činnosti stratu 20 000 Sk. Celkovým výsledkom hospodárenia vysokej školy je teda zisk 50 000 Sk – 20 000 Sk = 30 000 Sk. V tomto prípade sa presunutých 50 000 Sk rozdelí na 30 000 Sk, ktoré budú ako v bode 1 kryť fondy, ktoré sa zo zisku vytvoria (pozri bod 1). Zvyšných 20 000 Sk bude kryť stratu v hlavnej činnosti (pozri bod 2).

Záver k tejto časti: Finančné prostriedky zodpovedajúce zisku z podnikateľskej činnosti sa v každom prípade musia presunúť na bežný účet vysokej školy a použiť na hlavnú činnosť. Pre použitie na hlavnú činnosť však existuje celá škála možností, od veľmi opatrného prístupu „mysliaceho na zadné kolieska“ až po rozhadzovanie a vytváranie pôvodne neplánovaných nových nákladov. Táto fáza je však už na rozhodnutí vysokej školy.

Doteraz sme predpokladali, že po skončení kalendárneho roka je celý zisk z podnikateľskej činnosti krytý finančnými prostriedkami na účte podnikateľskej činnosti. V praxi však tento prípad obvykle nenastáva a po skončení kalendárneho roka býva časť zisku krytá aj inými formami obežného majetku, a to pohľadávkami a zásobami. V našom príklade

kopírovacieho strediska by napríklad mohlo prísť k dohode, že nejaký zákazník, pre ktorého sa v decembri 2006 robilo povedzme 5 000 kópií, zaplatí za ne zodpovedajúcich 12 500 Sk až v marci 2007. Taktiež stredisko mohlo kúpiť (na podnikateľskú činnosť) do skladu viac papiera, ako sa v roku 2006 spotrebovalo, povedzme o 20 000 kusov (povedzme po 0,50 Sk za list papiera), teda na konci roka má zásoby papiera za 10 000 Sk. Takže zisk 50 000 Sk je po skončení kalendárneho roka krytý pohľadávkou vo výške 12 500 Sk, zásobami vo výške 10 000 Sk a hotovosťou vo výške 27 500 Sk.

V takejto situácii by vysoká škola mohla na svoj bežný účet v prvom kroku previesť 27 500 Sk a po úhrade pohľadávky ďalších 12 500 Sk. Pokiaľ ide o posledných 10 000 Sk, ktoré boli v zásobách, tieto sa „zmenia na hotovosť“ po ich použití na výrobu kópií v roku 2007. Po vyskladnení a výrobe kópií (v rámci podnikateľskej činnosti) zákazníci v cene kópií uhradia aj materiál zo skladu (ktorý bol zaplatený z príjmov roku 2006, teda v roku 2007 stredisko zaň už neplatí) a zodpovedajúce finančné prostriedky možno následne previesť na bežný účet vysokej školy.

Uvedeným príkladom sme ilustrovali text usmernenia v odseku 28.

Problematika odpisov

Na začiatok tejto časti uveďme ako východisko nasledujúci pohľad na použitie majetku vysokej školy na podnikateľskú činnosť. Zákon uvádza, že majetok, ktorý vysoká škola vlastní, využíva na plnenie úloh vo vzdelávacej, výskumnej, vývojovej, umeleckej a ďalšej tvorivej činnosti. Môže ho využívať aj na podnikateľskú činnosť za podmienok podľa § 18, ako aj na poskytovanie služieb pre študentov a zamestnancov verejnej vysokej školy.

Budeme vychádzať z toho, že **obstarávanie majetku verejnej vysokej školy sa uskutočňuje vždy v rámci hlavnej činnosti**, a to aj v prípade, že majetok bude využívaný prevažne na podnikateľskú činnosť. Pri tomto tvrdení sa opierame o ustanovenie zákona, že vysoká škola musí použiť zisk z podnikateľskej činnosti na hlavnú činnosť, nemôže teda priamo kumulovať zisk a obstarávať z neho majetok v rámci podnikateľskej činnosti. Ak by sme chceli obstarávať majetok v rámci podnikateľskej činnosti, nevyhli by sme sa komplikáciám s dodržiavaním použitia zisku podľa zákona.

Pochopenie problematiky odpisov vo vzťahu k podnikateľskej činnosti komplikuje skutočnosť, že majetok, v našom prípade kopírovacie stroje, mohli byť zakúpené z kapitálovej dotácie po 1. 4. 2002, a teda sa z odpisov z nich netvorí fond reprodukcie a náklady na odpisy sa kompenzujú postupným „rozpúšťaním“ pôvodnej kapitálovej dotácie zaúčtovanej na účet 384 – *Výnosy budúcich období* do výnosov, alebo neboli obstarané z kapitálovej dotácie a v tom prípade sa z nich tvorí fond reprodukcie a náklady na odpisy ovplyvňujú hospodársky výsledok.

Rozoberme najprv prípad, keď kopírovacie stroje neboli obstarané z kapitálovej dotácie. Predpokladajme, že kopírovanie prebieha na kopírovacích strojoch, ktorých ročné účtovné odpisy predstavovali v roku 2006 40 000 Sk. Keďže v rámci podnikateľskej činnosti ich využitie zodpovedalo ¼, do nákladov podnikateľskej činnosti bolo potrebné zakalkulovať odpisy vo výške 10 000 Sk. Pretože táto čiastka bola uhradená zákazníkmi v rámci ceny za kopírovanie, po skončení kalendárneho roka sa na účte podnikateľskej činnosti nachádzalo krytie týchto odpisov finančnými prostriedkami, alebo tieto odpisy boli (čiastočne) kryté inými aktívami (podobne ako zisk, teda pohľadávkami alebo zásobami).

Predpokladajme pre jednoduchosť, že odpisy boli po skončení roka kryté finančnými prostriedkami. Tieto finančné prostriedky kryjú fond reprodukcie vytvorený z odpisov zodpovedajúcich použitiu majetku v rámci podnikateľskej činnosti. Ako sme uviedli vyššie,

obstarávanie majetku sa vždy uskutočňuje v rámci hlavnej činnosti, preto tieto finančné prostriedky je potrebné presunúť na bežný účet vysokej školy. Ak vysoká škola má zriadený osobitný účet fondu reprodukcie, môžu sa na základe jej rozhodnutia finančné prostriedky zodpovedajúce odpisom presunúť aj na tento účet.

Ak odpisy nie sú po skončení kalendárneho roka kryté len finančnými prostriedkami, ale aj pohľadávkami a zásobami, postupuje sa analogicky ako v prípade zisku.

Rozoberme teraz prípad, že kopírovacie stroje boli obstarané z kapitálovej dotácie. Znovu predpokladajme, že kopírovanie prebieha na kopírovacích strojoch, ktorých ročné účtovné odpisy predstavovali v roku 2006 40 000 Sk. Keďže v rámci podnikateľskej činnosti ich využitie zodpovedalo $\frac{1}{4}$, do nákladov podnikateľskej činnosti bolo potrebné zakalkulovať odpisy vo výške 10 000 Sk.

Tento prípad je o niečo zložitejší. Na jednej strane sa náklady na odpisy majetku obstaraného z kapitálovej dotácie kompenzujú postupným „rozpúšťaním“ krytia pôvodnej kapitálovej dotácie na účte 384. Na druhej strane podnikateľskú činnosť nemožno dotovať z prostriedkov dotácie zo štátneho rozpočtu. Z uvedeného vyplýva, že aj v prípade strojov obstaraných z kapitálovej dotácie je potrebné zakalkulovať náklady na odpisy do nákladov podnikateľskej činnosti, a teda aj do ceny pre zákazníkov. To znamená, že v konečnom dôsledku sa aj v tomto prípade na podnikateľskom účte objavia finančné prostriedky kryjúce zodpovedajúce odpisy prislúchajúce podnikateľskej činnosti.

Z hľadiska vysokej školy ako celku sa náklady na odpisy síce budú kompenzovať výnosmi vytváranými na ľarchu účtu 384, no tieto výnosy nebudú charakterizované ako výnosy z podnikateľskej činnosti, ale ako výnosy z hlavnej činnosti. Na druhej strane náklady na odpisy vykázané v rámci hlavnej činnosti budú menšie o náklady na odpisy vykázané v podnikateľskej činnosti. Kompenzácia v rámci hlavnej činnosti bude teda plusová. Krytie tohoto plusu bude zabezpečené práve finančnými prostriedkami získanými v rámci podnikateľskej činnosti na krytie odpisov, ktoré budú následne presunuté na bežný účet vysokej školy do „okruhu“ hlavnej činnosti.

Záver k problematike odpisov: Vysoká škola musí zo zákona pri každej podnikateľskej činnosti vyčíslieť odpisy majetku vysokej školy použitého na podnikateľskú činnosť v rozsahu ich použitia na podnikateľskú činnosť. Náklady na tieto odpisy musí zahrnúť do ceny výstupov podnikateľskej činnosti a získané finančné prostriedky na krytie týchto odpisov prevedie vysoká škola po skončení kalendárneho roka na bežný účet vysokej školy. V prípade, že po skončení kalendárneho roka má náklady na odpisy kryté aj inými obežnými aktívami, postupuje ako v prípade prevodu zisku z podnikateľskej činnosti.

Uvedeným príkladom sme ilustrovali text usmernenia v odseku 29.